الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

والعلوم التجارية

دور التدقيق المالي في توفير المعلومات المالية ذات الجودة

دراسة ميدانية مؤسسة "سونلغاز" مصلحة المالية والمحاسبة -تلمسان-

مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي قسم علوم مالية

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

تحت إشراف الأستاذ (ة):

بوهنة علي

إعداد الطالبتين:

الطالبة (1): بلقاسم يمينة

الطالبة (2): منصوري زكية

أعضاء لجنة المناقشة:

1-أ. بوهنة علي	أستاذ التعليم العالي	مشرفا
2-أ. بوشيخي عائشة	أستاذة التعليم العالي	رئيسة
3-أ. بلولو سليم	أستاذ محاضر	ممتحنا

السنة الجامعية: 2017-2018

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿مَا أَغْنَىٰ عَنْهُم مَّا كَانُوا يُمَتَّعُونَ (207) وَمَا أَهْلَكْنَا مِن قَرْيَةٍ إِلَّا لَهَا مُنذِرُونَ (208)ذِكْرَىٰ وَمَا كُنَّا ظَالِمِينَ (209) وَمَا تَنَزَّلَتْ بِهِ الشَّيَاطِينُ (210) وَمَا يَنبَغِي لَهُمْ وَمَا يَسْتَطِيعُونَ (211) إِنَّهُمْ عَنِ السَّمْعِ لَمَعْزُولُونَ (212) فَلَا تَدْعُ مَعَ اللَّهِ إِلَٰهًا آخَرَ فَتَكُونَ مِنَ الْمُعَذَّبِينَ (213) وَأَنذِرْ عَشِيرَتَكَ الْأَقْرَبِينَ (214) وَاخْفِضْ جَنَاحَكَ لِمَنِ اتَّبَعَكَ مِنَ الْمُؤْمِنِينَ (215) فَإِنْ عَصَوْكَ فَقُلْ إِنِّي بَرِيءٌ مِّمَّا تَعْمَلُونَ (216) وَتَوَكَّلْ عَلَى الْعَزِيزِ الرَّحِيمِ (217) الَّذِي يَرَاكَ حِينَ تَقُومُ (218) وَتَقَلُّبَكَ فِي السَّاجِدِينَ (219) إِنَّهُ هُوَ السَّمِيعُ الْعَلِيمُ (220) هَلْ أُنَبِّئُكُمْ عَلَىٰ مَن تَنَزَّلُ الشَّيَاطِينُ (221) تَنَزَّلُ عَلَىٰ كُلِّ أَفَّاكٍ أَثِيمٍ (222) يُلْقُونَ السَّمْعَ وَأَكْثَرُهُمْ كَاذِبُونَ (223) وَالشُّعَرَاءُ يَتَّبِعُهُمُ الْغَاوُونَ (224) أَلَمْ تَرَ أَنَّهُمْ فِي كُلِّ وَادٍ يَهِيمُونَ (225) وَأَنَّهُمْ يَقُولُونَ مَا لَا يَفْعَلُونَ (226) إِلَّا الَّذِينَ آمَنُوا وَعَمِلُوا الصَّالِحَاتِ وَذَكَرُوا اللَّهَ كَثِيرًا وَانتَصَرُوا مِن بَعْدِ مَا ظُلِمُوا وَسَيَعْلَمُ الَّذِينَ ظَلَمُوا أَيَّ مُنقَلَبٍ يَنقَلِبُونَ (227)﴾

صدق الله العظيم

سورة الشعراء الآيات [207-227]

كلمة شكر وتقدير

الحمد لله عز وجل على لطفة وعونه أن أكرمني لإتمام هذه الرسالة وليس عندي شيء ولا مني شيء ولا لي شيء، فالفضل والمنة لله والحمد لله وحده، والقائل في كتابه العزيز "إذا تأذن ربكم لذن شكرتم لأزيدنكم" (الآية 07 من سورة إبراهيم) وصلى الله على النبي المبعوث رحمة للعالمين محمد بن عبد الله الذي قال: "من لم يشكر الناس فلم يشكر الله"

في البداية يطيب لي ان أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى من تشرفت به لمتابعة اعداد هذه الرسالة وكانت توصياته دائما بمثابة النور الذي أنار لي الطريق لإتمام عملي أستاذي الفاضل:

الأستاذ الدكتور "بوهنة علي"

كما أتوجه بجزيل الشكر والتقدير إلى أساتذتي الأفاضل الذين حملوا أقدس رسالة له في الحياة والذين مهدوا لنا الطريق العلم والمعرف وكان لهم الفضل على إتمام

هذه المذكرة والوصول إلى هذه المرحلة، ومنهم "الأستاذ بلولو سليم" الذي استفدنا من خبرته ف المجال، و "أ. مصطفى الزاير"، و "أ. د بن منصور".

كما أتوجه بجزيل الشكر والتقدير إلى أساتذتي الكرام الذين تشرفت بهم في لجنة المناقشة " أ. بوشيخي عائشة" ا لا يفوتني أن أتقدم بالشكر الجزيل لعمال المكتبة علوم اقتصادية خاصة رئيس المكتبة، "عبد الغاني" و "يوسف" الذين كانوا سند لي في كل مراحل البحث، إضافة إلى الشكر والتقدير لطاقم مؤسسة سونلغاز.

منصوري زكية

إهداء

إلى روح والدي أطال الله في عمره الذي كان سندا لي طوال حياتي ولم يبخل علي بالنفس والنفيس.

إلى والدتي "يمينة" التي ربتني على القول الطيب والخلق الحسن ورافقتني بدعائها كثيرا حفظها الله لي.

وإلى والدتي الثانية "منصورة" حفظها الله لي

إلى إخوتي وأخواتي الأعزاء: وفاء، فاطمة، ومـــــحمد

إلى من تقاسمت معها هذا العمل "أمينة بلقاسم"

إلى جميع من شارك في هذا العمل البسيط وكان أحق أن يذكر فيه من كل من أستاذي المؤطر، أ .بوهنةعلي وأستاذ بن لولو سليم، الذي استفدنا من خبرته في المجال كثيرا بارك الله فيه، وإلى أستاذ د. طيب فتان، وكذلك إلى طاقم المكتبة العلوم الاقتصادية خاصة "رئيس المكتبة (عبد

الغاني كبيري) وكذا مساعدة "يوسف سيخاوي" اللذان ساعداني كثيرا في الحصول على المراجع والكتب العلوم اقتصادية، و "الآنسة حياة" التي وقفت معي في اعداد جميع مراحل المذكرة

وإلى جميع زملاء في الدفعة، وكل أصدقاء والأحباب من قريب أو بعيد.

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع

منصوري زكية

كلمة شكر وتقدير

أشكر الله تعالى القدير الذي أنعم علي نعمة العقل والدين القائل في محكم التنزيل "وفوق كل ذي علم عليم"

صدق الله العظيم

قال الرسول صل الله عليه وسلم "من صنع اليكم معروفا فكافأوه، فإن لم تجدوا ما تكافؤوا به فادعوا له حتى تروا أنكم كافأتموه"

رواه أبو داوود

أتقدم بجزيل الشكر لأولئك المخلصين الذين لم يبخلوا في مساعدتنا وتوجيهنا وأخص بالذكر الأستاذ "بوهنة علي"

جزاه الله خيرا

كما أتقدم بالشكر الجزيل لكل من ساهم من قريب أو بعيد إلى انجاح هذه

الدراسة، إلى هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع

ولا أنسى أن اتقدم بجزيل الشكر إلى كل من موظفي مؤسسة سونلغاز مصلحة المحاسبة والمالية، قدموا لنا الدعم الكافي. بولاية تلمسان

أمينة بلقاسم

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

"قل أعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون"

صدق الله العظيم

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك الله جل جلاله

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صل الله عليه وسلم

إلى من أحمل اسمه بكل افتخار والدي العزيز وإلى من كان دعائها سر نجاحي

إلى أغلى الحبايب "أمي العزيزة" إلى من عرفت معهم معنى الحياة إخوتي

إلى من تقاسمت معي هذا العمل حبيبتي الغالية "زكية" وعائلتها

إلى كل الأهل والأقارب

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى دور التدقيق المالي وتأثيره على توفير معلومات مالية ذات جودة، وذلك من خلال توفرها على مجموعة من الخصائص، لمساعدة مستخدميها في عملية اتخاذ القرارات ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على (20)، استمارة التي كانت صالحة للتحليل الاحصائي.

خلصت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن التدقيق المالي يساهم في تحسين جودة المعلومات المالية، وتوفير كل الأساليب والطرق التي بها تكون دراسة جدية ودقيقة، ومن أبرز المقترحات التي نوصي بها هي الحرص على توفير الشفافية في القوائم المالية، وذلك لإعطاء صورة صادقة لمستخدميها بدون تحايلات.

Résumé :

Cette étude visât à étudier « était de connaître le rôle de l'audit financier », et grâce a disponibilité d’une gamme de caractéristique pour aider les utilisateurs dans le processus de prise des décisions, et d’atteindre les objectifs de l’étude étaient de se fonder sur la forme (20) qui était valide pour l’analyse statistique.

L’étude à conclu que le « que l'audit financier contribue à améliorer la qualité de l'information financière » contribue à l’amélioration de la qualité de l’information financier.

Parmi les propositions les plus importantes que nous recommandons sont prudent pour fournir la trans parence dans les états financiers, de manier à dommer une image fidèle à ses utilisateurs son.

مصطلحات

الاختصارات	الدلالة
AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certifies Public Accounting
ASC	Accounting Standards Commitée
FASB	Financial Accounting Standards Bords
GRAAP	Grenerally Accepted Accounting Principles
IFAC	International Federation of Accountants
IASC	International Accounting Standards commitée
FASB	Financial Accounting Standards Bord
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards

مقدمة

مقدمة:

منذ بداية ستينات القرن العشرين بدأ اتجاه البحث المحاسبي يركز على الاهتمام بالمعايير المحاسبية على حساب الاتجاه التقليدي المعروف بمسك الدفاتر المحاسبية فقط، ومن هذا المنطق أصبحت المحاسبة نشاطا خدميا، يهتم بتوفير المعلومات المحاسبية ومنه التركيز على النفعية كمعيار للمعلومات المحاسبية المقدمة لمختلف المستخدمين لمساعدتهم في عملية اتخاذ القرارات، أي أن المحاسبة لم تعد وظيفتها تقتصر على مجرد عملية تسجيل البيانات بالدفاتر والسجلات المحاسبية والمالية فقط، وعرضها وتلخيصها في صورة حسابات ختامية تعبر عن المركز المالي للمؤسسة، بل أصبحت نظاما متكاملا للمعلومات يقوم على مجموعة من المكونات تتكامل مع بعضها البعض لتحقيق هدف معالجة البيانات المالية عن طريق التسجيل، والتلخيص لتحويها إلى معلومات محاسبية مستخلصة، من القوائم المالية.

ويعتبر هذا النظام أحد الأنظمة الفرعية للمعلومات في المؤسسة فهو يلعب الدور الرئيسي في إدارة وتنظيم تدقيق المعلومات ومعالجتها لتمثل في القوائم المالية باعتبار أن المعلومات هي المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبي.

وقد جاء النظام المحاسبي المالي بمجموعة من التغيرات في مجال الممارسة المالية والمحاسبة، إذ أنه جاء لتغطية النقائص التي كانت في المخطط المحاسبي الوطني وقصوره في تلبية حاجيات مستخدميه، حيث يعتبر الهدف الرئيسي لإنتاج معلومات تعطي صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات وتكون ذات جودة فعالة.

وبناء على ما تم ذكره سنحاول معالجة هذا الموضوع من خلال الإجابة على الإشكالية التالية: **ما مدى فعالية التدقيق المالي في الحصول على معلومات مالية ذات جودة؟**

ولتدعيم الإشكالية يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي الخصائص الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية المالية لكي تعتبر ذات جودة؟

- ما هي الأسباب التي تؤدي إلى فعالية التدقيق المالي في المؤسسات؟

الفرضيات:

1- التدقيق المالي هو وظيفة ضرورية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية، فهو يساعد على تحسين الأداء وترشيد القرارات الخاصة بالمؤسسة.

2-إن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي سهل من تطبيق تقنيات التحليل المالي وإعطاء القدرة على الحصول إلى معلومات مالية ذات جودة.

3- المعلومة المقدمة وفق النظام المحاسبي المالي ملائمة لمستخدميها موثوقة واضحة وشفافة وقابلة للمقارنة تمكن مستخدميها من اتخاذ قرارات سليمة.

هيكلة البحث:

من أجل تحقيق غرض الدراسة عرضها في قالب أكاديمي، تم تقسيم البحث إلى (3) فصول تتصدرهم مقدمة عامة وتعقبهم خاتمة عامة.

- الفصل الأول: تحت عنوان الايطار النظري للتدقيق المالي

قسمناه إلى (3) مباحث: المبحث الأول تم التطرق فيه إلى المفاهيم الأساسية للتدقيق المالي، أما المبحث الثاني فتناول تأثير تكنولوجيا المعلومات في أداء مهمة التدقيق، أما المبحث الثالث تم التطرق إلى دراسة جودة المعلومات المالية في ظل نظم المعلومات بصفة عامة.

- الفصل الثاني: تحت عنوان الدراسات السابقة

تم تخصيصه إلى جانب الدراسات السابقة من طرف الباحثين، وانجازات كبرى، من رسائل ماجستير، كذلك دكتوراه وهذا بصفة تحليلية للدراسات التي قاموا بها، كما عرضنا نتائجها.

- الفصل الثالث: يتمثل في الإطار التطبيقي للدراسة، تم تقسيمه إلى (3) مباحث، المبحث الأول يتضمن تقديم بطاقة تعريف شاملة عن المؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني فهو عبارة عن الاستبيان حول موضوع المذكرة، أما المبحث الثالث فقمنا بتحليل البيانات المتحصل عليها وعرض النتائج.

أهمية البحث:

تأتي أهمية هذا البحث أو الموضوع من خلال الانفتاح والتطور الذي يمر على الاقتصاد العالمي، واشتداد المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية على جذب الاستثمارات والموارد المتاحة لدى الأفراد والمؤسسات وكافة قطاعات المجتمع، حيث ظلت المعلومة المالية تمثل موردا جوهريا لبيئة الأعمال، ومنه فإن التركيز على جودة المعلومة المالية يعد من أهم عوامل نجاح والمؤسسات الاقتصادية وهذا ما سعت إليه الجزائر من خلال تطبيقها للنظام المحاسبي المالي الذي يوافق محتواه مع ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية ليساهم بدوره في تسهيل قراءة القوائم المالية على المستوى المحلي والدولي.

أهداف البحث:

- الوقوف على الجديد الذي جاء به النظام المالي فيها يتعلق بالمبادئ المحاسبية.

- التعرف على معايير جودة المعلومات المحاسبية المالية.

- معرفة الهدف من القيام بالتدقيق المالي داخل المؤسسات الاقتصادية.

- تحديد الدور الفعال الذي تقوم به المؤسسات ليكون التدقيق المالي في قمة النجاح والمردودية.

- وضع عدة نقاط فعالة للمعلومات المالية ذات الجودة الحقيقية في المؤسسة.

أسباب اختيار الموضوع:

- تعود مبررات اختيارنا لهذا الموضوع إلى أسباب ذاتية ممثلة رغبتنا في دراسة "دور التدقيق المالي في توفير المعلومات المالية ذات الجودة"

- أهمية موضوع جودة المعلومات المالية بالنسبة لمستخدميها مما يجعل ابراز مدى قدرة التدقيق المالي على تقديمه لمعلومات مالية عالية الجودة ذات أهمية قصوى.

منهج البحث:

- قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والاجابة على إشكالية البحث، واختبار الفرضية وذلك باتباع المنهج الوصفي التحليلي، بهدف وصف وتحليل مختلف جوانب الموضوع والوصول إلى النتائج المرجوة في البحث، حيث استعملنا الأسلوب الوصفي في الفصلين النظريين (1) و (2) وأسلوب التحليل في الفصل(3).

- فقد اعتمدنا على أسلوب المسح المكتبي وذلك بهدف التعرف على المراجع والبحوث والدراسات التي لها صلة بالموضوع، بالإضافة إلى البحوث العلمية المقدمة، في رسائل الماجستير، والدكتوراه وكذلك الدراسات والبحوث المنشورة على شبكة الإنترنت، وكذلك المقالات العلمية.

دراسات سابقة:

1- دراسة مخلوفي محمد عادل : "انعكاسات النظام المحاسبي المالي على جودة نظم المعلومات المحاسبية المالية للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير – جامعة أحمد بوقرة – بومرداس 2015.

*تمحورت هذه الإشكالية حول الآثار تطبيق النظام المالي المحاسبي SCF على مخرجات نظم المعلومات المحاسبية.

أهم فرضيات الباحث:

1/ تم احداث تغيرات على مخرجات نظام المعلومات وفق متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

2/ يحدد نظام الحاسبي المالي الحد الأدنى للمعلومات المالية الواجب توفرها في مخرجات نظم المعلومات المحاسبية لتكون ملائمة.

3/التوافق مخرجات نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة محل الدراسة للمتطلبات الجودة في نظام المحاسبي المالي.

ومن جملة النتائج التي توصل إليها الباحث هي:

- أن مخرجات النظام المعلومات المحاسبي تقدم نظرة شاملة عن الوضعية المالية المحاسبية.

- بتطبيق النظام المحاسبي المالي طرأت عدة تغيرات على نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة فيما يخص الناحية الإجرائية والتنظيمية للأحداث الاقتصادية.

- بالإضافة إلى أن النظام المحاسبي المالي يسمح بإعداد تقارير مالية بما يتقارب مع الممارسة الدولية.

2- دراسة أمين مازون: "التدقيق المحاسبي من المنظور المعيار الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، لسنة 2010، 2011.

الاشكالية: ما مدى إمكانية المعايير الدولية في تحسين جودة مخرجات التدقيق وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمي القوائم المالية، وكذلك مدى انتهاجها في الجزائر؟

تمثلت أهم الفرضيات فيما يلي:

- جاءت معايير التدقيق الدولي كمكمل لمشروع التدقيق الدولي في ظل التغيرات الجديدة المرتبطة بالتحولات الاقتصادية العالمية.
- تخطي تباين بين ممارسات التدقيق بين مختلف الدول .
- الجزائر تطبق معايير التدقيق الدولية كما هو الحال مع معايير المحاسبة الدولية وان اقتضى تكيفها للواقع.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة التطبيقية أو المؤسسة بحاجة ماسة إلى تصميم نظام رقابي داخلية جيدة وإنشاء مصلحة خاصة بالمراجع الداخلية.

يرى الباحث أن عليها إنشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية وضرورة البحث عن وسائل التخزين أكثر كفاءة.

3- دراسة ناجي بن يحي :

الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة تحت عنوان "دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي"، من جامعة محمد خيضر، بسكرة 2013/2012/.

تمحورت اشكاليته حول: ما هو دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الافصاح الممحاسبي؟

ومن بين فرضياته:

- يجب توفر مجموعة من الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية مثل الملائمة والموثوقية مما يجعل الإفصاح عنهما في الأهداف المرجوة.

- الإفصاح في القوائم المالية والتقارير يليها احتياجات مستخدمي المعلومات ويوفر لهم قدر من المعلومات التي تساعدهم في اتخاذ قرارات.

- ضرورة إعداد قوائم مالية وفق تشريعات جزائرية وذلك وفق المعايير الدولية.

ومن بين النتائج:

- جودة المعلومات المالية له أثر إيجابي على فعالية الإفصاح المحاسبي.

- أن التزام بمتطلبات الإفصاح وفق معايير محاسبية دولية من شانه تعزيز متطلبات جودة المعلومات المالية وقابليتها للتحقيق وبالتالي بعث الثقة في المستثمرين وتخفيض حالات عدم التأكد بينهم.

4- دراسة لزعر محمد سامي (2012/2011) :

الدراسة عبارة عن شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية لجامعة قسنطينة تحت عنوان: "التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المالي المحاسبي"، تطرقت هذه الدراسة إلى الإشكالية الآتية:"هل النظام المحاسبي المالي آثار على مجالات وأبعاد التحليل المالي للقوائم المالية في المؤسسة؟

ومن أهم فرضيات الباحث:

- التوافق الدولي يهدف إلى إصدار معايير المحاسبة الدولية تؤدي إلى إعداد القوائم مالية تلبي احتياجات مختلف الأطراف بالمعلومات الملائمة والضرورية التي تخدم التحليل المالي للقوائم المالية.
- أن الإصلاح المحاسبي في الجزائر يهدف إلى تبيين التوافق المحاسبي الدولي من أجل إعداد قوائم مالية تبلي احتياجات المستخدمين.
- أن القوائم المالية وفق النظام الخاص والمحاسبي المالي يسهل من تطبيق تقنيات التحليل المالي.

وتوصلت إلى النتائج:

- المؤسسة تحقق نتيجة سالبة من نشاطها الاستغلالي ونتيجة موجبة من نشاطها المالي وهذا الأخير يعطي العجز المسجل وما هذا ما تم التأكد منه عن حساب نتيجة الاستغلال.

5- دراسة غوالي بشير :

عبارة عن ماجستير في علوم التسيير فرع إدارة أعمال لسنة 2003، 2004، تحت عنوان "دور المرجعة في تفعيل الرقابة داخل المؤسسة)، وتوصل إلى الإشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن اعتبار المراجعة أداة رقابية؟

كما تم تقسيمها إلى أسئلة فرعية من بينهما: ماذا يجب مراجعته؟ متى تتم المراجعة؟

طرح الباحث الفرضيات التالية:

- أن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية بالصورة التي تتلاءم مع إمكانيات المؤسسة يعتبر وسيلة وقائية تبعد احتمال حدوث خطأ.

- أن تحدد مصادر الأدلة والبراهين واستخدام أساليب متعددة في تجميع معلومات، يوفر للمراجع فرص أكبر لإعداد التقرير الملائم.

- الاهتمام بوظيفة المراجعة واعتبارها وسيلة تساعد على التحكم في تسيير الأمور

- وأهم النتائج التي توصل إليها خلال الدراسة التطبيقية أن المؤسسة بحاجة ماسة إلى تصميم نظام الرقابة الداخلية جيدة وانشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية.

- ضرورة القيام بدوريات تدريبية للعمال بين مؤهليه خاصة أعوان التقييم، الإطارات.

- عند القيام بمقارنة تقارير محافظ الحسابات لوحظ أنه لم يتم التعرض إلى الدراسة لتقييم نظام الرقابة الداخليةوهذا العمل يحرص على مصداقية عمله ويقلل من أهميته.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المالي

- المبحث الأول: عموميات حول الدقيق المالي
- المبحث الثاني : تأثير تكنولوجيا المعلومات في أداء مهمة التدقيق
- المبحث الثالث: جودة المعلومات المالية في ظل نظم المعلومات

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق المالي

مقدمة الفصل الأول:

لقد أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الاهتمام من قبل العديد من الجمعيات الهامة وكذا المؤسسات وهذا لما تقدمه من خدمات على رأسها إعطاء صورة مثالية على المركز المالي ونتائج الأعمال المؤسسات، فمع توسع نطاق المعاملات التجارية وتشابكها أصبحت المؤسسة محل نظر العديد من المتعاملين ذوي المصالح معها من هنا برزت أهمية الاستعانة بطرف محايد ومستقل ومؤهل يعمل على إزالة أي شكوك حول صحة البيانات والمعلومات التي تصدرها المؤسسة، ولكي يقوم هذا الشخص أي المدقق بعمله على أكمل وجه لابد له أن يستعين بجملة من المعايير التي توجهه أثناء مهامه، وكذا تعمل على زيادة ثقة الأطراف المستخدمين لتقريره.

وبهدف تنظيم أكثر لمهنة التدقيق يسعى الكثير من المهتمون بهذا المجال إلى إعطاء إيطار قانوني لهذه المهنة لتكون ذات معلومات قيمة وذات وجودة، ويكون مستوى الأداء ممارسيها أحسن.

❖ المبحث الأول: عموميات حول الدقيق المالي

المطلب الأول: ماهية التدقيق

- **الفرع الأول: تعاريف مختلفة للتدقيق**

تعريف التدقيق:

يجدر الإشارة إلى أن مصطلح التدقيق بمعناه اللفظي Audit مشتق من الكلمة اللاتينية Audire معناه "يستمع" لأن الحسابات كانت خاصة بالمدقق، حيث يشير التاريخ إلى أن قدماء المصريين والاغريقيين والرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية يدققونها للتأكد من صحتها، وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية، حيث عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المزدوجة، التي اكتشفها العالم الإيطالي لوكا باشيلوا " Luca Paciolo"، ونشرها في كتابه الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس عشر عام 1494.

التعريف الأول: "هي عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وابداء الرأي في عدالة البيانات المالية للمنشأة اعتمادا على قوة نظام الرقابة الداخلية"[1].

التعريف الثاني: المفهوم الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية والذي يعرف التدقيق بأنه: "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة اثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة، وايصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق [2].

التعريف الثالث: "هو عملية يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين باستثناء 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 التدقيق، هو تقليل مخاطر عملية التأكيد إلى مستوى مقبول في ظروف العملية كأساس لشكل إيجابي من التعبير عن استنتاج الممارس"[3].

التعريف الرابع: عرف "BONNAULT" و "GERMOND " التدقيق على أنه: "اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني ومؤهل ومستقل بغية إعطاء رأي مقنع ومصداقية المعلومات المالية المقدمة، وعلى مدى احترام الواجبات في اعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها بالصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة"[4].

- **الفرع الثاني: أهداف التدقيق**

---

[1] د. محمد التهامي طواهر و د. مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون/ الجزائر، الطبعة الثانية 2003، ص 9.

[2] المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، ص 24 و25، الإطار الدولي، أدلة ونتائج التدقيق.

[3] الدكتور أحمد حلمي جمعة، أستاذ المحاسبة والتدقيق المشارك، جامعة الزيتونة الأردنية الخاصة، الطبعة الأولى 2009م – 1430ه، دار صفاء للنشر والتوزيع.

[4] مرجع سابق أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق.

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق تطورا ملحوظا في اهدافها مستوى (مدى) التحقق والفحص أو التأكيد والاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ويمكن توضيح هذه التطورات كما يلي:

- قبل عام 1900 كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء، ولذلك كان التدقيق تفصيل، ولا يوجد نظام للرقابة الداخلية ومن عام 1905 حتى عام 1940، كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء، وبدء الاهتمام بالرقابة الداخلية ومن عام 1940-1960 كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة المركز المالي وثم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على فعالية نظام الرقابة الداخلية، ومن عام 1960، وحتى الآن أضيف أهداف عامة للتدقيق أهمها:

أ- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.

ب- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها.

ج – القضاء على الاسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.

- ومن العرض التاريخي السابق نخلص إلى أن هناك تطور في أهداف مهنة التدقيق، وما هو جدير بالذكر أن تطور أهداف مهنة التدقيق يعود إلى القضاء الإنجليزي، ولعل العبارة المشهورة للقاضي Lopase في قضية خليج الاقطان في عام 1896، والتي وصف فيها المدقق بأنه "كلب حراسة"، وليس كلب ذات حاسة شم قوية لاقتفاء آثار المجرمين".

"Is a datchin dog not a bloodho d …"

وتشير العبارة السابقة إلى أن الهدف الأساسي للتدقيق ليس اكتشاف الغش والخطأ وإنما يظهر الخطأ والغش عند قيام المدقق بمهمته، ولقد أكد على ما تقدم مجلس معايير التدقيق التأكيد الدولي في معيار التدقيق الدولي [200] على أن هدف التدقيق للبيانات المالية [5]:

To enable the auditor to express an opinion whether the financialstatements are prepared, In all materialréspécts, in accordance with an indentifiedfinancialreportingframework.

ويعني ما تقدم أن يتمكن المدقق من التعبير عن الرأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من جميع جوانبها المادية طبقا لإطار معروف من التقارير المالية (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS).

1- أهداف تقليدية :

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- ابداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية.
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش.
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.
- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي.
- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.

2- أهداف حديثة :

- مراقبة خطط ومتابعة تنفيذها وتحديد انحرافاتها وأسبابها.

[5] يعني ما تقدم أن يتمكن المدقق من التعبير عن الرأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة ومن جميع جوانبها المادية طبقا لإطار معروف من التقارير المالية (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS).

- تقييم الأداء بالنسبة للوحدات الاقتصادية.

- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية.

- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية لجميع أفراد المجتمع.

- التأكد من صحة الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير [6].

أهمية مهنة التدقيق:

ترجع أهمية مهنة التدقيق إلى مستخدمي البيانات المالية والمحاسبية أو المستفيدين منها، ولذلك كلما كبر حجم المنشأ جغرافيا (محليا، دوليا، عالميا)، وزاد أعداد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أضحت مهمة مهنة التدقيق أكثر صعوبة نظرا لاستخدام هذه البيانات في اتخاد القرارات الاقتصادية.

ولذلك يتمثل دور المدقق في أنه يضيف قيمة للمعلومات الاقتصادية (الدور الاقتصادي)، التي تنتج من النظام المحاسبي لمصلحة مستخدمي هذه البيانات لترشيد أحكامهم وقراراتهم، ومن خلال تخفيض ما يعرف بخطر المعلومات الناتج عن:

أ- صعوبة الوصول المباشر للمعلومات.

ب- التحيز من قبل معد المعلومات.

جـــــ - الحجم الكبير للمعلومات.

د – تعقد عملية التبادل.

ويمكن وصف هذه القيمة بالرقابة والثقة، لذا يقسم البعض سلوك مستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات إلى ثلاث مجموعات[7]:

[6] د. سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان: تدقيق الحسابات 1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2010م، ص 23.

المجموعة الأولى: متعادلي المخاطر Risk Neutral: وتضم هذه المجموعات كبار السن والأشخاص الأكثر حرصا، والذين يفضلون العوائد تتناسب مع درجات المخاطر المناسبة، مثل الحصول على عائد ثابت منخفض مقابل درجة مخاطر منخفضة.

المجموعة الثانية: متجنبي المخاطر Risk Averse: وتضم هذه المجموعة المديرين والمستثمرين ورجال الاعمال، حيث يكون الفرد في هذه المجموعة مستعدا لتحمل المخاطر في حالة أن تكلفة الاستثمار المبدئي أقل القيم المتوقع الحصول عليها في المستقبل.

المجموعة الثالثة: قاصدي المخاطر Risk Seeking: وتضم هذه المجموعة المقامرون في نوادي القمار، والذين يدفعون أموالا أكثر مما يتوقعون من العائد خاصة إذا تم حساب هذا العائد باحتمالات الربح والخسارة.

وحيث أن تخفيض خطر المعلومات يتطلب تحقق المستخدم من المعلومات أو مشاركة الإدارة لخطر المعلومات، وهذا يعد أمرا صعبا إلا أن أفضل وسيلة لتخفيض خطر المعلومات تتمثل في تدقيق البيانات المالية بواسطة المدقق الخارجي ولذلك أشار الإطار الدولي لعمليات التأكيد قضيتين مهمتين وتعتبر ذات تأثير في قرارات الممارسين (المدققين)، وتأثير مباشر على قرارات المستخدمين المقصودين وهما الأهمية النسبية ومخاطر عملية التأكيد أو التدقيق.

يوجد للتدقيق أهداف تقليدية وأهداف حديثة:

- **الفرع الثالث: أنواع التدقيق**

يقسم التدقيق إلى عدة تبويبات وكل تبويب يتضمن أنواع مختلفة من حيث عملية التدقيق أو القوائم بالتدقيق أو من حيث الالزام، وفي ما يلي يتم عرض موجز لأنواع التدقيق كما يلي:

1- تبويب التدقيق من حيث حدوده :

[7]مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، مرجع سابق.

أ- التدقيق الكامل: Complet audit: وهو التدقيق الذي يخول للمدقق إطارا غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، وإنما يخضع التدقيق للمعايير أو المستويات المتعارف عليها، ويتعين على المدقق في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملها اختباراته، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم يخضع للفحص ويلاحظ في هذه الحالة أن للمدقق الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختباراته ولذلك يناسب هذا التدقيق المنشآت الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية، وهذا يعني أن المنشآت الكبيرة عندما تعتمد على هذا النوع من التدقيق فإن ذلك يتوقف على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية أو ضعف هذا النظام الذي يعني توسع المدقق في اختباراته.

ب – التدقيق الجزئي Partial Audit:هو التدقيق الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعنية أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق، أو المجال ويراعي أن الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها ومسؤولية المدقق تنحصر في مجال أو نطاق أو حدود التدقيق المكلف به ويتطلب الامر وجود اتفاق كتابي (رسالة ارتباط) يبين حدود التدقيق، والهدف منه حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها كي لا ينسب إليه التقصير في القيام بشيء لم ينص عليه في الاتفاق، ومن أمثلة التدقيق الجزئي الاتفاق على تدقيق العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات، أو تدقيق العمليات الخاصة بالمخازن أو تدقيق العمليات الآجلة خلال فترة معينة، او تدقيق عناصر قائمة المركز المالي فقط.

من العرض المقدم يمكن التوصل إلى أن تدقيق المنشآت سواء كان كامل أو جزئي يتوقف على الالزام القانوني لهذه المنشآت وعلاقاتها بالملاك ولهذا فإن الشركات المساهمة تتبع التدقيق الكامل.

2- تبويب التدقيق من حيث مدى الفحص :

أ- التدقيق التفصيلي Full Audit: هو التدقيق الذي كان سائد في بداية عهد المهنة، وفيه يقوم المدقق بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام وأنها صحيحة، كما أنها خالية من الاخطاء أو الغش أو التلاعب.

ب- التدقيق الاختباري Test Audit: هو التدقيق الذي يعتمد على اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية ويتم هذا التدقيق باتباع المدقق أحد الأسلوبين هما الّاول: التقدير الشخصي (العينات الحكمية SamplesJudgement) والثاني: العينات الإحصائية StatisticalSamples

- ولعل اتباع المدقق لأحد هذه الأساليب يعتمد على الخبرة ومدى إلمام المدقق بالمفاهيم الإحصائية الهامة مثل: المجتمع، والعينة، ولقد أكد على ذلك IAASB في ISA (530) عن تدقيق العينات من خلال النص التالي:

Whenusingeitherstatistical or nom statistical sampling mothods, the audition shonlddesin and select an audit sampleperformausitproceduresthereonandevaluatesampleresults.

3- تبويب التدقيق من حيث التوقيت Timing Audit:

أ- التدقيق النهائي Final Audit: يعد التدقيق النهائي مناسبا للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم وذلك لأن المدقق بيد أكمله بعد اقفال الدفاتر وترصيد المحاسبات، ويقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمؤسسة، أي بعد اقفال الدفاتر وقيود التسوية التي أجريت والقوائم المالية التي قد أعدت، حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات واقفال الدفاتر".

ب- التدقيق المستمر Continuons Audit:

هذا النوع من التدقيق يتم على مدار السنة المالية وغالبا ما يتم وفقا لبرنامج زمني محدد سابقا مع ضرورة اجراء تدقيق آخر بعد اقفال الحسابات والدفتر المحاسبية وذلك للتحقق من التسويات النهائية اللازمة لأعداد القوائم المالية الختامية، وينفذ البرنامج بواسطة محافظ الحسابات أو مساعدين على أن يؤشر في البرنامج على الذي أتمه، وبذلك يمكن معرفة ما تم من عمل أثناء التدقيق المستمر بمجرد الاطلاع على برنامج التدقيق.

4- تبويب التدقيق من حيث الاستقلال Indépendant of Audit:

أ- التدقيق الداخلي: Internal Audit: يعرف (IAASB) في معيار التدقيق الدولي (610) التدقيق الداخلي بأنه تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل المنشأة كخدمة للمنشأة وتشمل وظائفه من بين أشياء أخرى (الفحص والتقييم)، ومراقبة مدى كفاية وفعالية (ملائمة) الرقبة الداخلية.

"تقوم به هيئة داخلية في المنشاة من أجل حماية المنشأة وتحقيق اهداف الإدارة من خلال تحقيق أكبر إنتاجية، وكذا الالتزام بسياسة الإدارة".

ب – التدقيق الخارجي External Audit: يعرف بأنه عملية تأكيد (معقولة) يبدي فيها الممارس استنتاجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين باستثناء الجهة المسؤولة بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس، ونتيجة تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تنجم عن تطبيق المقاييس.

"هو التدقيق الذي تقوم به هيئة خارجية غير تابعة لإدارة أو ملكية المنشأة (هيئة مستقلة) ويكمن الهدف منه في الحصول على تقرير حيادي حول عدالة القوائم المالية وعرض الوضع المالي عن طريق الميزانية وقائمة الدخل لفترة مالية معينة".

الجدول: الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

م	البيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1	الهدف	-تقويم الأنشطة المتعارف عليها داخل المنشأة ... إلخ. - التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد بها في رسم الخطط واتخاذ القرارات وتنفيذها.	ابداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة محاسبية معينة وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها. - عملية يبدي فيها الممارس استنتجا مصمما لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين ... إلخ.
2	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة	- موظف من داخل المنشأة [تابع].	- شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشأة [مستقل].

3	نطاق وحدود التدقيق	- تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص والاختبارات لما لديه من وقت وإمكانات تساعده على تدقيق جميع عمليات المنشأة.	- يتحدد نطاق وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة والمدقق الخارجي والعرف السائد ومعايير التدقيق، وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق وغالبا ما يكون التدقيق الخارجي تفصيلي أو اختباري وفقا لطبيعة وحجم عمليات المنشأة محل التدقيق.
4	التوقيت المناسب الأداء	- يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية. - اختيارية وفقا لحجم المنشأة.	- يتم الفصح بصورة نهائية طوال السنة المالية. - قد يكون كامل أو جزئي. - إلزامي وفقا للقانون السائد.
5	المستفيدون	إدارة المنشأة	أصحاب المصالح، إدارة المنشأة، قراء التقارير المالية.

المصدر: أحمد حلمي جملة وآخرون التدقيق الحديث للحسابات، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع عمان الأرض 1999، ص 18.

5- تبويب التدقيق من حيث الشخص القائم به :

يقسم بعض الكتاب [8]، المدققين إلى ثلاث مجموعات هي:[9]

- المجموعة الأولى: المدققين المستقلين Indépendant Auditor
- المجموعة الثانية: المدققين الداخليين InternalAuditors
- المجموعة الثالثة: المدققين الحكوميين GovernmentAuditors

[8] مدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سابق، ص 19.

[9]Boynton, W. C. Kell. W. G. (1996), Modern Auditing 6 thed, JognWiley et sons, inc, New york. USA. P. 5.

(*) Gertified of InternalAuditois.

(**) Institute of InternalAuditois.

(***) Association of GovermentAcconntants.

- ويفترض في هؤلاء الحصول على CIA-CPA[*]، وذلك من المعاهد المتخصصة IIA-AICPA[*]–AGA[*].

6- تبويب التدقيق من حيث الالزام :

أ- التدقيق الالزامي Complsory audit: هو التدقيق الذي تلتزم به المنشآت وفقا للقانون السائد [قانون شركات – قوانين الضرائب – قانون الاستثمار] يتم تعيين المدقق من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتعابه، وفي حالة تعدد المدققين فإنهم مسؤولين بالتضامن واستثناء من ذلك يعين مؤسسوا الشركة المدقق الأول، ومن الضروري أن يكون التدقيق في هذه الحالة كامل (اختباري).

ب- التدقيق الاختياري Optional Audit: هذا النوع من التدقيق يتم دون إلزام أي بطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة فيستعين أصحاب المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد بطلب خدمات محافظ الحسابات بغرض الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبة الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي.

التدقيق الاختياري يناسب شركات الأشخاص والمنشآت الفردية لأنه يفيد في الدقة والاطمئنان إلى الحسابات المعتمدة من مدقق عند تحديد أنصبة الشركاء المتضامنين.

7- تبويب التدقيق من حيث نوع البيانات :

يصنف بعض الكتاب[10] التدقيق إلى ثلاثةأنواع رئيسية هي:

✓**النوع الأول: تدقيق بيانات مالية Financial Statement audit**

ويتأسس على مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما CAAP في أمريكا أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما أن تقرير المدقق يتضمن عدالة Fairness البيانات المالية.

✓**النوع الثاني: تدقيق الالتزام Compliance Audite**

[10] مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث الإطار الدولي، الدكتور أحمد حلمي جمعة 20، 21.

ويتأسس على البيانات الإدارية والقوانين والأنظمة ويتضمن التقرير عنه مدى وجود الالتزام.

✓**النوع الثالث: تدقيق التشغيلي** **Openational Audit**

ويتأسس على الأهداف الموضوعية بواسطة الإدارة، ويتضمن التقرير عنه مدى الكفاية والفعالية .Efficiency and Effectiveness

أنواع المدققين:

1/ المدقق المستقل [الخارجي]: هو ذلك الشخص المؤهل والمستقل لإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقريره حولها إلى الجهة التي عينته.

على سبيل المثال: مدقق الحسابات شركة المساهمة العامة والذي يقدم تقريره إلى الهيئة العامة التي عينته.

2/ المدقق الداخلي: هو ذلك الشخص الموظف في المؤسسة التي يقوم بتدقيقها إذ أن جميع المؤسسات تقوم بإيجاد برغبتها أو بواسطة قوانين والتعليمات أن يكون لديهم قسم للرقابة الداخلية والذي يشمل فحص الأنشطة المؤسسة وتقديم تقارير حصولها إلى الإدارة العليا او إلى اللجنة التدقيق من أجل مساعدة هذه الإدارة للوصول إلى أغراضها، يشمل عمل المدقق الداخلي على النشاط والرقابة وإعطاء الاستشارات الضرورية للمستويات الإدارية المختلفة.

3/ مدققي الحكومة: وهم موظفون في المحافظات أو الحكومة المركزية يقومون بواجبات التدقيق المطلوبة من قبل قوانين ولوائح حكومية وعلى سبيل المثال : ديوان المحاسبة هو المسؤول عن تدقيق حسابات الدولة ولجميع دوائرها ويتم تقريره النهائي إلى السلطة التشريعية (محلية الأمة) ولأجل إعطاء هذا الديوان الاستقلالية التامة يخضع إلى مجلس الأمة وليس إلى مجلس الوزراء[11].

المطلب الثاني: التطور التاريخي لمهنة التدقيق

- **الفرع الأول: التطور التاريخي لمهنة التدقيق**

[11] أنواع المدققين، مدخل إلى التدقيق من الناحية العملية والكمية لهادي التميمي ص 25.

تحت عنوان جذور التدقيق The hoots of Auditing يشير بعض الكتاب[12]، إلى أن أصل التدقيق يعود إلى السلطات المصرية القديمة Ancient Egypt التي عينت فاحص مستقل للسجلات عند المحاسبة الضريبية وتبع ذلك الاغريق (اليونان) ثم الرومان ثم الانقطاع من النبلاء الانجليز الذين عينوا مدققين لمراجعة الحسابات والتقرير عنها بواسطة الخدم.

إلا أن المتتبع لتاريخ تطور مهنة التدقيق الخارجي في العصر الحديث (بداية النصف الثاني من القرن العشرين)، في العديد من دول العالم يجد أنها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة ملاك المنشأة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاية إدارة المنشأة في استخدام مواردها المتاحة.

كما تتضح أبرز ملامح هذا التطور في مفهوم التدقيق الصادر عن لجنة مفاهيم التدقيق التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية AAA[13] السابق ذكره.

كما نشر مجلس معايير التدقيق (ASB) التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين AICPA[14]، مسودة بحيث تضمنت مقترحات لتطوير معايير أداء التدقيق، واتصالات المدققين، وقد أشار المجلس إلى أن مستخدمي المهتمون بالمعلومات المالية التي روجعت يرغبون في أن يكون ايصالها لهم أكثر وضوحا.

ونتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالاته وتنوع الأشكال القانونية للمنشآت، فإن هدف التدقيق أضحى أعم وأوسع مما استدعى معه التطوير في اجراءاته ووسائل إيصال نتائجه إلى المستفيدين، بينما هدف التدقيق في مراحل تطوره الأولية كان وقائي بحت وينحصر في اكتشاف الأخطاء والغش أو التلاعب أو الاختلاس.

)12(See:
- Mautz, R.K and Sharaf, H.A (1961). The phiposophy of Auditing, Evanston, Il American Accountiong Association. P 241.
- Boynton W. C. and Kell. W. G. (1996). Modern Auditing. 6 thed, John Wiley et sons, Inc, New York P. 8.

(13)AAA. (1973). Gmmittee on Basic Auditing concepts, A Statement of Basic Auditing Concepts, American Accounting Association. P. 2.

(14)Auditing Standards Bourd, 1987 The Auditor's Standard Repot, Exposure Draft of A Proposed Statement on Auditing Standards, AOCPA, Felo.

لذلك خلال النصف الأول من القرن الحالي تحول هدف التدقيق إلى تقرير ما إذا كانت البيانات (القوائم) المالية تعتبر بصورة صحيحة وعادلية عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها وعن المركز المالي في نهاية الفترة.

وتأسيسا على ما تقدم فقد ركزت المنظمات المهنية وهيئات الأوراق المالية والأكاديميين أو الباحثين والمهنيين في العديد من الدول على تطوير معايير التدقيق واجراءاته، لتحقيق التوازن بين مسؤولية المدقق الخارجي (المحايد، المستقل) القانونية، واحتياجات مستخدمي البيانات المالية، وقد تم التوصل إلى هذا التوارث من خلال ما يعرف بالتقرير النمطي [15]، ولقد مر التقرير النمطي في الولايات المتحدة الامريكية بعدة مراحل، ففي عام 1917م لم يكن لهذا التقرير صيغة موحدة وكان هذا التقرير يعد بمثابة شهادة بأن البيانات المالية تمثل حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال وفي عام 1932م أصدرت هيئة الأوراق المالية نشرة عدلت فيها تقرير المدقق ليكون "رأي بدلا من شهادة وتحديد هذا الرأي بمدى التزام المنشأة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها (GAAP) وفي عام 1939م أصدر المجتمع الأمريكي للمحاسبين القوانين أول تقرير نمطي مهني لتدقيق الحسابات وتضمن التقرير مسؤولية المدقق عن رأيه في أن البيانات المالية تمثل بعدل المركز المالي ونتائج الأعمال وفي عام 1989م وبسبب ما يعرف "بفجوة التوقعات"، أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القوانين بيان التدقيق الأمريكي (58) المرسوم: التقرير عن البيانات المالية المدققة وقد تضمن التقرير ثلاثة فقرات رئيسية (المقدمة، النطاق، الرأي).

وفي 1994/6 أصدرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC) معيار التدقيق الدولي (700) والذي يشبه محتواه محتوى التقرير النمطي الصادر عن المعهد الأمريكي المحاسبين القانونيين عام 1989م، وفي عام 2007م، أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي معيار التدقيق الدولي المعدل (700) المرسوم: تقرير المدقق المستقل حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام، والذي يطبق اعتبارا من 2006/12/31 أو بعد ذلك، ولقد تم تطوير نموذج التقرير النمطي من حيث المحتوى

[15]Holems. A.W. et Overmyer. W. S, (1975). Auditing Standard Procedures, Richord, D, Irwin Inc. P 904.

لتضييقبما يعرف بفجوة الاتصال، وعموما لقد اتخذ النموذج المعدل وفقا لمعيار التدقيق الدولي (700) المعدل المحتوى.

الجدول رقم (1): ظهور وتطور التدقيق

الفقرة	الأمر بالتدقيق	المدقق	أهداف التدقيق
200 قبل الميلاد إلى 1700 ميلادي	الملك الإمبراطور الكنيسة، الحكومة	رجل الدين	معاقبة السراق على اختلاس الأموال، حماية الأموال.
من 1700 إلى 1850 ميلادي	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش، ومراقبة فاعلية، حماية الأصول.
من 1850 م إلى 1900 ميلادي	الحكومة، المساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900م إلى 1940 ميلادي	الحكومة والساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة وانتظام القوائم المالية التاريخية
من 1940م إلى 1970م	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة وانتظام القوائم المالية
من 1970م إلى 1930م	الحكومة، هيئات أخرى، والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق
ابتداء من 1990	الحكومة، هيئات أخرى، والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

- ظهر غش كبير في المعاملات بين ذوي المصالح والمؤسسات مما أدى بالمدققين في الولايات المتحدة الامريكية، ومع كبر حجم عمليات التدقيق، إلى وضع منهجية دقيقة أين تم الاخذ في الحسبان تأثير نوعية التنظيم الإداري والمحاسبي على نوعية الحسابات، وأكثر من هذا ظهرت تقنيات تسمح بتحليل وتقييم نوعية التنظيم للسماح بتحديد وتوجيه اختبارات الفحص من جهة، ومن جهة أخرى اصدار الرأي حول مصداقية التسجيلات وتطبيق مخاطر الغش، والجدول رقم (1) الآتي يلخص هذا التطور كما ذكرنا.

نلاحظ من خلال الجدول أن الوحدات الاقتصادية، كانت تلجأ إلى المراجعة كما كان هناك تطور في النشاط الاقتصادي مع مرور الزمن من جهة، ومن جهة أخرى فإن تطور النشاط الاقتصادي أدى إلى تطور كيفية التدقيق، انطلاقا من الفحص بالتفصيل للعمليات الاقتصادية إلى غاية القيام بالفحص الاختياري والتركيز على الرقابة الداخلية.

- **الفرع الثاني: فروض التدقيق**

يعرف (Kohler)، الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام، وتعبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك، لذلك فقد بذلت العديد من المحاولات البحثية لوضع إطار نظري أو نظرية لتدقيق الحسابات أو رقابة الحسابات، هذه المحاولات لم ترقى إلى المستوى الأمثل حتى الآن ولكن يوجد اتفاق بين الباحثين على أن هناك فروض علمية يمكن أن يبنى عليها تدقيق الحسابات، وفيما يلي أهم الفروض التي تستند إليها عملية التدقيق وهي:

أ- فرض عدم التأكد:

ويبرر هذا الفرض الحاجة إلى وجود مجموعة من أدلة الاثبات الكفاية لإزالة حالة عدم التأكد ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية [16]:

* الاستخدام غير متكامل للبيانات المحاسبية.

* عدم القدرة على تقرير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات.

[16] د. أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 20.

* عدم وجود نظام جيد للاتصال في التنظيم.

ب – فرض استقلال المدقق:

وذلك لأن المدقق عندما يمارس عمله يعتبر حكما ويعتمد في رأيه فيما كلف به من أعمال ويعتمد فرض استقلال المدقق على نوعين أساسيين من المقومات هما:

- المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي والخلقي.

- المقومات الموضوعية: وهي ما تتضمنه التشريعات وما تصوره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات.

ويفسر هذا الفرض حق المدقق في الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات وطلب البيانات من إدارة المنشأة التي يقوم بالتقرير على أحداثها، وابداء الرأي المعارض في تقريره.

جـــ - فرض توافر تأهيل خاص للمدقق:

لأن المدقق يستخدم حكمه الشخصي عند ممارسة وظيفته وفي ظل غياب إطار متكامل لنظرية الاثبات في التدقيق فيتعرض المدقق عند الفحص لمشاكل محاسبية أو ضريبية أو فنية.

د – فرض توافر نظام كافي للرقابة الداخلية:

تشير الرقابة الداخلية ICS إلى نظام هيكل يتكون من بيئة الرقابة، وتقدير المخاطر، وأنشطة الرقابة والمعلومات والاتصال والمراقبة.

ه – فرض الصدق في محتويات التقرير:

يفسر هذا الفرض في أن تقرير يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي كما أن عبء الاثبات يقع على المدقق ولا يستطيع نقله إلى الإدارة، وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المدقق باعتباره محل ثقة جميع الأطراف، أصحاب المصالح في المنشأة وخارجها.

- **الفرع الثالث: المبادئ العلمية للتدقيق**

يوجد اتفاق بين الباحثين على أن هناك مجموعتين من المبادئ العلمية للتدقيق ونذكر منها:

1- المبادئ المرتبطة بركن التحقق (الفحص) :

أ- مبدأ تكامل الادراك الرقابي:

ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة، بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

ب – مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:

ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص، جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف.

جـــ - مبدأ الموضوعية في الفحص:

ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص.

د – مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:

يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الانسانية في المنشأة، وهي التي تكون مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة تعبير على ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والاتصال والمشاركة.

2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير :

أ – مبدأ كفاية الاتصال: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير المدقق للحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية بشكل يحقق الأهداف المرجوة من اعداد هذه التقارير.

ب – مبدأ الإفصاح:

يشير هذا المبدأ إلى المراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأته توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمشاة، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية والدفاتر والسجلات.

جـــ - مبدأ الانصاف:

يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

د – مبدأ السببية:

يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

- المبدأ هو عبارة في نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم ومصادرات المجال وأن تكون متسقة مع هذه المقومات، كما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة في التطبيق العملي[17].

المطلب الثالث: عموميات حول محافظ الحسابات

- **الفرع الأول: شروط ممارسة المهنة**

تعددت التعاريف من بينها:

التعريف الأول: يعرف محافظ الحسابات على أنه "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

(17) حسب المادة 22 من قانون 10/01 المؤرخ في 29 جوان 2010 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزارية، العدد 42، ص 7.

التعريف الثاني:

عرفه القانون التجاري على أنه: "محافظو الحسابات هم الأشخاص الذين تقوم الجمعية العامة للمساهمين بتعيينهم لمدة (3) سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة، باستثناء التدخل في التسيير، في التحقق من الدفاتر في الأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة، وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة وصحة لذلك مندوبو الحسابات اذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين"[18].

2- شروط ممارسة المهنة :

حسب المادة 08 من القانون 10/01 المؤرخ في 29 جوان 2010 لممارسة مهنة محافظ الحسابات، يجب أن تتوفر الشروط التالية:

1- أن يكون جزائري الجنسية.

2- أن يحوز شهادة للممارسة المهنة على النحو التالي : أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظة الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

4- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية المحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

5- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

[18] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري 2007، المادة [715] مكرر (4)، ص 188.

6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة (6) أعلاه.

وتضمنت المادة 6: من القانون 10-01[19] على ما يلي: "يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس (أقسم بالله العلي العزيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أختم سير المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المصرف الشريف، والله على ما أقول شهيد).

وبعد صدور القانون رقم 10-01 أصبح بإمكان الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات فيس الجزاز تشكيل شركات ذات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدينة أو تجمعات ذات منفعة مشتركة بشرك أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.

- **الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات**

مهام محافظ الحسابات:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج العمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية والممتلكات الشركات والهيئات.

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء الحاملي الحصص.

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.

- يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة معينة مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

[19] زينب عون الجانب العملي لمحافظ الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر (القانون 10-01) ديوان الشرقية والتسيير العقاري لولاية الوادي "مذكرة مقدمة قسم علوم التسيير تخصص تدقيق محاسبي جامعة الشهيد حميد خيضر الوادي، السنة الدراسية (2014-2015).

- يعلم المسرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرارية الاستغلال في المؤسسة أو الهيئة.

- يفحص قيم وثائق الشركة أو الهيئة ويراقب مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها.

معايير متعلقة لمهنة محافظ الحسابات:

- **المعايير العامة:**

أ- معيار التأهيل العلمي والكفاءة المهنية:

- أن يكون حاصل على شهادة ليسانس في علوم مالية وتجارية تخصص محاسبة ومالية إضافة إلى شهادات ميدانية في المحاسبة.

- أن يكون قد أنهى التربص كخبير محاسبي لدى مكتب الخبرة المحاسبية ولديه 10 سنوات خبرة فعلية في الميدان.

- تنظيم ملتقيات دورية وندوات وتربصات ميدانية تمكنه من تنمية قدراته الفكرية والعلمية.

ب) معيار الاستقلال:

- عدم وجود للمراجع مصالح مادية في المؤسسة واستقلاله في اعداد برامج المراجعة.

- استقلاله في اعداد وكتابة التقارير وإظهار كافة الحقائق أثناء عملية الفحوص.

- إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية.

جـــ) بدل العناية المهنية اللازمة:

- معناه أن يقوم المراجع ببذل الجهود اللازمة والمناسبة من بداية العمل إلى نهايته.

- محاولة الحصول على أنواع المعرفة وقدرته على التنبؤ بالأخطاء.

- القدرة على تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد مواطن القوة والضعف والحد من فرص لحدوث تلاعبات والغش والأخطاء.

- **معيار العمل الميداني:**

أ- التخطيط السليم لعملية المراجعة:

يعتمد التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المرجوة منها بالأخذ في الحسبان لإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك إذ يقوم المراجع بدراسة نظام المعلومات المحاسبية والإجراءات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتنسيق العمل وتنفيذه.

ب- معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية أهم محدد لتوعية المراجعة فيعتبر نظام الرقابة الداخلية "خطة تنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات الشركة وضمان كفاية استخدامها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد بيانات مالية يعتمد عليها ومحضرة طبقا للمبادئ المحاسبية المعترف بها" [20].

من أجمل عمل تحقيق فعال وكفء على مدقق الحسابات اتباع الخطوات التالية:

1- الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية والقيام باختبارات أساسية في هذا النظام.

2- توثيق في أوراق العمل هيكل النظام الرقابية.

3- تقرير وتحديد مستوى المخاطر الرقابية الداخلية المتوقعة من قبله وتحديد الحد الأعلى المقبول به.

4- العمل على اختيار وفحص لنظام الرقابة الداخلية وإعادة تحديد مستوى المخاطر توثيقها.

5- تصميم التدقيق التفصيلي معناه اعداد برنامج المراجعة.

[20] مدخل إلى التدقيق من الناحية العلمية والعملية لدكتور هادي التميمي، ص 81.

جـــ: معيار كفاية الأدلة:

في هذا الإيطار يسعى المراجع إلى اداء رأي فني محايد حول مدى مصداقية المعلومات المحاسبية ويقوم بالبحث عن أدلة الاثبات الكافية والمدعمة لرأي اعتمادا على البيانات المسجلة من خلال التأكد من سلاكها وعرض المعلومات وكذلك من خلال فحص وملاحظة الاستفسارات والمصادقات التي توفر للمراجع قاعدة مثبتة على ضوئها يتم ابداء الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية الختامية.

توجد نوعين من الأدلة:

أدلة داخلية: تشمل الدفاتر والسجلات المحاسبية والشيكات والمستندات وطلبات الشراء وما تم له داخل المؤسسة.

أدلة خارجية: تشمل على المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات والاستفسارات التي تجري في المؤسسة وفي البنوك ووكالات التأمين والإدارة.

- **معيار أداء الرأي:**

يعتبر أداء الرأي من طرف المراجع آخر عملية يقوم بها إذ يجب عليه يوضح في تقريره وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دالة للقوائم المالية من خلال سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات ومدى احترام المبادئ المحاسبية المطبقة وتقديم إيضاحات كافية حول الوثائق الاثبات حول هذه القوائم.

- عليه أن يبدي رأي فني محايد حول مسار عملية المراجعة ويختار نوع التقرير المناسب.

شروط ممارسة المهنة:

حددت مهام محافظ الحسابات في المواد 23-24 من قانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29[21]:

[21] الجريدة الرسمية لوزارة المالية: وزير المالية، عبد الرحمن بن خالفة، المادة 23، 24، من قانون 10/01 المؤرخ بـــ 2010/06/29.

1/ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات المنصوص بها في لنهاية السنة.

2/ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين والشركاء حاملي الحصص.

3/ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول اجراء نظام الرقابة الداخلية والمصادقة عليها أمام مجلس الإدارة.

4/ يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركات التي يراقبها والمؤسسات التابعة لها.

5/ يعلم المسيرين والجمعيات بكل نقص قد يكتشف ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استقلال المؤسسة.

6/ المصادقة على الحسابات المدمجة أو المدعمة، من حيث صحتها وذلك على أساس وثائق محاسبية لمحافظة الحسابات.

أسباب انهاء مهام محافظ الحسابات:

1) أسباب عادية :

نص بها انتهاء عهدة محافظ الحسابات ويحدد ذلك بعد اجتماع الجمعية العادية عند نهاية السنة التالية لعهدة محافظ الحسابات.

2) أسباب فجائية واستثنائية :

- الموت، المرض، عدم القدرة على العمل، الاستقالة.

حسب المادة 76 من قانون التجاري [22] "فإن حالة وفاة أو شطب أو إيقاف خير محاسبي أو محافظ الحسابات أو محاسب معتمد أو أي حالة أخرى بما فيها حالت حل الشركة وشهر افلاسها.

[22] القانون التجاري، المادة 76.

- يعين وزير المكلف بالمالية بناءا على اقتراح من رئيس المجلس المصف الوطني، أو رئيس مجلس الفرقة الوطنية أو المنظمة مهنيا، مؤهلا لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية اجراء التصفية أو مع زوال المانع على قرار مهنته أخر فإن محافظ الحسابات يمكن أن يتوقف على ممارسة الوظيفة سواء كان السبب هو المدقق أو كان محافظ الحسابات هو السبب أو كانت المؤسسة هي السبب أو كان حلها هو السبب" [23].

- **الفرع الثالث: الإطار القانوني لمهنة محافظ الحسابات**

1) تعيين محافظ الحسابات :

التعيين في النظام الأساسي (الجمعية العامة التأسيسية)، حسب المادة 26 من قانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29.

تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا على أساس دفتر الشروط محافظي الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الفرقة الوطنية وذلك تحرير الحصص العينية على الأقل 25% بالنسبة للحصص النقدية وهذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية في محضرها الأول يتم تعيين المديرين الأوليين وتعني محافظ الحسابات، يعين لمدة 3 سنوات يختار من بين المهنيين المسجلين في المصف الوطني وتكون قابلة للتجديد مرة واحدة".

2) التعيين عن طريق المحكمة

حسب المادة 715 مكرر "إذ لم يتم تعيين الجمعية العامة العادية لمندوبي الحسابات بسبب وجود مانع أو رفع لأحد المندوبين تعينه يلجأ إلى تعينهم من قبل رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناءا على طلب مجلس الإدارة" [24].

مدة العهدة: مادة 27 من قانون 01/10 المؤرخ في 2010/06/29[25]

---

[23] المادة 26 من قانون 10/01، المؤرخ في 2010/06/29 الجريدة الرسمية.

[24] المادة 715 مكرر من القانون التجاري.

[25] المادة 27 من القانون التجاري.

- تحديد الدة بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

- لا يمكن تعيين محافظ الحسابات للعهدتين متتاليتين إلا بعد مضي 3 سنوات.

- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة خلال سنتين يتعين على محافظ الحسابات اعلام وكيل الجمهورية بذلك، في هذه الحالة لا يجري تجديد محافظ الحسابات.

موانع التحسين:

حسب المادة 175 مكرر من القانون التجاري عدم امكان تحسين محافظ الحسابات الذي يكونون في الوضعيات التالية:

- أقرباء من الدرجة 4 بما في ذلك القائمين بالدارة وأعضاء المجلس المديرين.

- أزواج أشخاص الذين يتحصلون على أجرا ومرتبا بحكم نشاط دائم أو غير دائم، القائمين بالإدارة ومجلس المديرين.

- القيام بمراقبة الحسابات الشركات التي تملك فيها مساهمات بصفة مباشرة وغير مباشرة.

- قبول مهام التنظيم في المحاسبة المؤسسة أو مهمة الهيئة المراقبة والاشراف.

- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة تسيير قضاي لدى الشركة أو هيئة يراقب حساباتها.

- شغل منصب مأجور في شركة أو هيئة قام بمراقبتها بعد 3 سنوات من انتهاء العهدة.

حقوق وواجبات محافظ الحسابات[26]:

- **الحقوق:**

- له الحق في طلب أي مستندات ودفتر وسجلات للاطلاع عليها والحصول على معلومات والتفسيرات.

- فحص وتدقيق الحسابات المختلفة والسجلات وفقا للقوانين واللوائح ووفقا لقواعد المحاسبة.

[26] مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية لدكتور مصطفى صالح سلامة، ص 191.

- حق جرد الخزائن المختلفة عند الحاجة إلى التأكد من الأوراق المالية مثلا.

- له الحق في طلب أي تقرير أو استفسار معين حول عملية معينة من أي مسؤول في المؤسسة.

- له القق في حضور الاجتماعات الجمعية العامة، وله الحق في فحص أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها للتأكد من صحة الأرصدة.

- **الواجبات:**

- الالتزام بقواعد السلوك المهني ومعاير أداء التي تعتمدها النقابة في التنظيم.

- تنظيم المكتب الذي يقوم فيه يعمله من أجل حفظ أوراق الم والبيانات.

- اثبات أسماء وتواقيع الأشخاص التابعين له الذين قاموا بالمراقب.

- مسك السجلات والمستندات الملائمة بأعمال المكتب التي تعطي صورة عن نشاط ونتيجة أعمال المدقق.

- عليه تقديم التوصيات والاقتراحات.

3) مسؤوليات محافظ الحسابات :

1. مسؤولية مدنية : تتمثل أركان الانعقاد المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في [27]:

أ- الخطأ يصدر من محافظ الحسابات: لا يسأل محافظ الحسابات مدنيا إلا إذا توفر الخطأ من جانبه أو إذا أهمل في الرقابة على الحسابات المؤسسة.

ب- الضرر يصيب المدعي: لا يكفي لمسائله محافظ الحسابات مدنيا إلا إذا أضاف المدعي ضرر نتيجة خطأ محافظ الحسابات أو انحرافه عن مسلك المراقب العادي فإذا لم يثبت وقوع الضرر فلا محل للبحث في المسؤولية المدنية.

[27] دور محافظ الحساباتف في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.

جـــ الرابطة السببية بين الخطأ والضرر: إضافة إلى خطأ محافظ الحسابات وحدوث الضرر للمدعي يجب أن يكون هذا الضرر نتيجة حتمية لخطأ أو إهمال لذا يجب أن يثبت المدعي علاقته المبنية من الخطأ وانحراف المحافظ الحسابات ويبين الضرر الذي أصابه.

2.مسؤولية جنائية وجزائية: وهي مسؤولية أمام المجتمع قد يكون قد ارتكب محافظ الحسابات جريمة من جرائم المنصوص عليها قانونيا إذ تصدى الضرر نذاق الفرد أو الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى نطاق الاضرار بالمجتمع وهي تنتهي إلى عقوبة يحددها المشرع لكل جريمة من جرائم التي يمكن أن يقترفها محافظ الحسابات [28].

3.مسؤولية تأديبية ومهنية:

حسب المادة 63 من قانون 01/10 "يتحمل محافظ الحسابات مسؤولية تأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم على مخالفة أو تقصير تقني وأخلاقي في قواعد المهنة عند ممارسة وظائفهم" [29]

تتمثل العقوبات التأديبية في:

- الإنذار، التوبيخ.
- التوقيف المؤقت للعمل (6 أشهر).
- الشطب من الجدول.

❖ **المبحث الثاني: تأثير تكنولوجيا المعلومات في أداء مهمة التدقيق**

المطلب الأول: عملية التأثير للمعلومات في إداء مهمة التدقيق

[28] مدخل إلى التدقيق الحديث من الناحية العملية، ص 76.

[29] قانون التجاري المادة 63 من قانون 10/01 المؤرخ في 2010/06/29.

هناك تأثير فعال لبيئة تكنولوجيا المعلومات في أداء مهمة التدقيق سواء بالنسبة للمدقق أو الشركة وكذلك إجراءات التدقيق التي سوف يقوم بها المدقق لتخفيض خطر تدقيق البيانات المالية وخاصة الخطر المحتمل الناتج عن إمكانية الوصول للبيانات عند استخدام الشبكات والذي قد يؤدي إلى الغش والتلاعب في البيانات المحاسبية مما يقود إلى الرأي الخاطئ في عملية التدقيق ككل.

لذلك اهتم الاتحاد الدولي للمحاسبيين IFA ولجانه المختلفة وأصدر العديد من الارشادات والمعايير ومسودات المعايير والدراسات من خلال لجنة تكنولوجيا المعلومات ITC ولجنة التعليم IECولجنة التطبيقات التدقيق الدولية IAPSC التابعة للجنة معايير التدقيق الدولية IFAC، والتي اكدت على ضرورة على ضرورة توافر قدرات معينة لمدقق الحسابات للتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات تضمن له أداء مهمة التدقيق بكفاية وفعالية ويمكن تقسيم هذه المعايير إلى المجموعات التالية:

المجموعة الأولى: معايير متصلة ببيئة تكنولوجيا المعلومات صادرة عن لجنة معايير التدقيق.

المجموعة الثانية: معايير متصلة ببيئة تكنولوجيا المعلومات صادرة عن لجنة تكنولوجيا المعلومات.

المجموعة الثالثة: معايير متصلة ببيئة تكنولوجيا المعلومات صادرة عن لجنة تطبيقات التدقيق.

المجموعة الرابعة: معايير متصلة ببيئة تكنولوجيا المعلومات صادرة عن لجنة التعليم.

ولقد أشارت هذه المجموعات من المعايير إلى أنه حتى يستطيع المدقق تطبيق إجراءات تدقيق ذات كفاءة وفعالية.

- **الفرع الأول: المهارات والمعرفة بيئة تكنولوجيا المعلومات**

إن مستوى المهارات والمعرفة المطلوبة للمدقق تتمثل في فهم تأثير تكنولوجيا المعلومات والتجارة الإلكترونية عبر الانترنت على عملية التدقيق حيث أن أنشطة التجارة الالكترونية تكون معقدة جدا ولها تأثير إلى حد بعيد على البيانات المالية وبالتالي على أداء مهمة التدقيق ولذلك يحتاج المدقق إلى فهم الآتي:

1- استراتيجية وأنشطة الشركة عبر الانترنت.

2- التكنولوجيا المستخدمة لتسهيل أنشطة التجارة الالكترونية ومهارات ومعرفة العاملين بالشركة بتكنولوجيا المعلومات.

3- مخاطر استخدام الشركة للأنترنت في التجارة الالكترونية ومنهج الشركة لمراقبة هذه المخاطر وخصوصا كفاية نظام الرقابة الداخلية الذي يؤثر على عملية التقرير المالي.

4- عمل الاستفسارات المناسبة بشأن استخدام التجارة الالكترونية عبر الانترنيت وفهم التطبيقات الناتجة عنها.

5- تحديد كطبيعة ووقت ونطاق إجراءات التدقيق وتقييم أدلة التدقيق.

6- تحديد تأثير تكنولوجيا المعلومات والتجارة الالكترونية عبر الانترنت على استقلال الشركة وقدرتها على الاستمرار.

7- الاستعانة بخبير عند عمل الاختبارات الأمنية.

المعرفة بنشاط العميل في بيئة تكنولوجيا المعلومات:

يجب على المدقق الحصول على المعرفة الكافية بنشاط العميل ليتكمن من تحديد وفهم الأحداث والمعاملات ذات التأثير العام على البيانات المالية أو على تقريره وتشمل المعرفة العامة بالنشاط الاقتصادي والصناعي الذي تعمل فيه الشركة حيث أن نمو التجارة الالكترونية على الانترنت ربما يكون له تأثير هام على بيئة العمل التقليدية للشركة.

كما أن الهدف الأساسي لمعرفة المدقق لنشاط العميل يرتكز حول تقييم أهمية التجارة الالكترونية عبر الانترنت وتأثيرها على مخاطر التدقيق وبالتالي يجب عليه الحصول على المعرفة بشأن الآتي:

1- نطاق أنشطة التجارة الالكترونية عبر الانترنت.

2- أنشطة أعمال الشركة والصناعة الأكثر تأثرا بالتجارة الالكترونية.

3- استراتيجية الشركة للتجارة الالكترونية عبر الانترنت حيث أن لها تأثير على تقييم المستويات المقبولة للمخاطر من حيث (الأمن، الاكتمال، الموثوقة للمعلومات المالية المنتجة).

- **الفرع الثاني: القدرة على تقييم نظام الرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات:**

يجب على المدقق أن يدرس الضوابط التي تطبقها الشركة على نشاط التجارة الالكترونية عبر الانترنت وذلك لارتباطها الوثيق بتأكيدات البيانات المالية وأهم هذه الضوابط ما يلي:

1- الأمن.

2- تكامل العمليات من حيث (الاكتمال، الدقة، الوقتية، الشرعية) لتسجيلها وتشغيلها في السجلات المالية للشركة نظرا لتأثيرها المعقد على طبيعة ونطاق المخاطر المرتبطة بها.

3- انتظام العمليات.

4- الوصول.

5- التدريب.

الإلمام بالأنظمة والقوانين في بيئة تكنولوجيا المعلومات:

يجب على المدقق أن يدرك بأنه ليس هناك إطار قانوني دولي شامل للتجارة الالكترونية عبر الانترنت ولا توجد بنية أساسية تلائم مثل هذا الإطار كما سبق القول، ولكن معيار التدقيق الدولي (رقم 250)، يشير إلى أنه لا يمكن للمدقق أن يتوقع اكتشاف عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة ولكن المدقق يحتاج إلى دراسة ما إذا كانت الشركة لديها آليات كافية للتحقق من الالتزامات الضريبية في التشريعات المختلفة، كما أنه يحتاج إلى التأكد من الآتي:

1- أن الشركة مسجلة قانونا.

2- أن الشركة تمارس نشاطا فعليا.

3- أن خادم الشبكة محدد.

4- أن السلع والخدمات متوافرة.

5- أن العملاء معروفين.

بالإضافة إلى الاطلاع على القضايا الأخرى الإجرائية التي يمكن أن تنشأ وتؤثر على البيانات المالية والتي تشمل الالتزام بالمتطلبات القومية والصناعية والاعتداء على حقوق الملكية الفكرية ومخاطر غسيل الأموال ... إلخ.

وفي حالة نشوء قضايا قانونية في أنشطة التجارة الالكترونية عبر الأنترنت وفي رأي المدقق أن لها تأثير مادي على البيانات المالية ومن ثم تقريره فإنه يجب عليه الحصول على استشارة قانونية.

- **الفرع الثالث: تأثير التسجيل الالكتروني على دليل التدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات**

يجب على المدقق أن يدرس سياسات أمن المعلومات التي أقرتها الشركة وضوابط الأمن حيث تنفيذها والتأكد من كونها كافية لمنع التغيرات غير المصرح بها في الأنظمة المحاسبية وذلك بسبب ما يلي:

1- لا توجد أوراق لتسجيل المعاملات.

2- إمكانية تدمير Destroyed أو تغيير التسجيل الالكتروني بسهولة.

3- إمكانية تعديل أو تغير الأوراق المسجلة دون ترك دليل أو قيد.

* وكذلك يمكن للمدقق الاختبارات التلقائية للتأكد من سلامة التسجيل الالكتروني أو التاريخ الالكتروني والتوقيع الالكتروني، كما يمكنه ارسال المصادقات الخارجية.

دراسة تأثير فشل البنية التحتية والأنظمة في بيئة تكنولوجيا المعلومات:

يجب على المدقق أن يدرس إجراءات الشركة لمنع فشل الأنظمة والتأكد من استمرار الأعمال في حالة فشل الأنظمة أو البنية التحتية، حيث أن ذلك قد يؤثر بشكل مادي على سمعة الشركة وفقد العملاء فضلا عن فقد البيانات وفشل الخادم ... إلخ.

دراسة تأثير ترتيبات الاستعانة بالمصادر الخارجية في بيئة تكنولوجيا المعلومات:

يجب على المدقق أن يدرس ترتيبات الشركة بشأن الاستعانة بالمصادر الخارجية Outoureing ليسد احتياجات أحد المشاريع أو لإنجاز عملية معنية تتم اتقاقها.

المطلب الثاني: الأهداف والمبادئ العامة والمسؤوليات

- **الفرع الأول: الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية:**

لقد أصدر مجلس معايير التدقيق معيار التدقيق الدولي (200) المرسوم: الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية وفي ما يلي عرض للأهداف والمبادئ العامة التي تحكم تدقيق البيانات المالية كما يلي:

- إن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من ابداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت، من كافة النواحي الأساسية، وفقا لإصدار تقارير مالية محددة.

- لذلك فإن عملية تدقيق البيانات المالية تعد "عملية تأكيد"، كما هي معرفة في الإطار الدولي لعمليات التأكيد، ولذلك تطبق معايير التدقيق الدولية في سياق عملية تدقيق البيانات المالية، والتي تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية مع الارشادات ذات العلامة التي سيتم تطبيقها في عملية التدقيق ولتحيق هذا الهدف يجب على المدقق:

1- الامتثال للمتطلبات الأخلاقية المناسبة المتعلقة بعمليات التدقيق.

2- إجراء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

3- وكذلك عند اجراء عملية التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية على المدقق :

على علم، ويأخذ في الاعتبار بيانات ممارسة التدقيق الدولية ومعايير تدقيق خاصة باختصاص أو بلد معين.

- وبالإضافة إلى ما تقدم يجب على المدقق عند قيام المدقق بإجراء عملية التدقيق مراعاة الآتي:

1- نطاق تدقيق البيانات المالية : Scoêfan Audit of finacialstatement

- يشير مصطلح "نطاق التدقيق"، إلى إجراءات التدقيق التي هي في تقرير المدقق وبناء على معايير التدقيق الدولية التي تعتبر مناسبة في ظل الظروف لتحقيق هدف عملية التدقيق وعند تحديد إجراءات التدقيق التي سيتم أداءها عند أداء عملية التدقيق، وعند تحديد إجراءات التدقيق التي سيتم أداؤها عند أداء عملية التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية على المدقق الامتثال لكل معيار من معايير التدقيق الدولية المناسبة لعملية التدقيق.

- بالإضافة إلى أنه عند أداء عملية التدقيق قد يطلب من المدقق الامتثال لمتطلبات مهنية وقانونية وتنظيمية أخرى بالإضافة إلى معايير التدقيق الدولية، ومعايير التدقيق الدولية لا تتجاوز القوانين والأنظمة المحلية التي تحكم تدقيق البيانات المالية، وفي حالة اختلاف هذه القوانين والأنظمة عن معايير التدقيق الدولية فإن عملية التدقيق التي تمت حسب القوانين والأنظمة المحلية لن تمتثل بشكل تلقائي لمعايير التدقيق الدولية.

لذلك عند ما يقوم المدقق بإجراء عملية التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق لاختصاص أو بلد معين، بالإضافة إلى الامتثال لكل معيار من معايير التدقيق الدولية مناسب لعملية التدقيق فإن على المدقق كذلك أداء أية إجراءات تدقيق إضافة لازمة لامتثال للمعايير المناسبة لذلك الاختصاص أو البلد، كما يجب على المدقق عدك الادعاء بالامتثال لمعايير التدقيق الدولية ما لم يكن المدقق قد امتثل بشكل كامل لجميع معايير التدقيق الدولية الخاصة بعملية التدقيق.

2) الحذر المهني (PS) Professional Skepticim:

- يجب على المدقق التفطن لعملية التدقيق وأداءها متخذا موثق الحذر [التشكك] المهني ومدركا أنه قد توجد حالات تتسبب في أن تكون البيانات المالية غير صحيحة بشكل جوهري، ويعني موقف الحذر المهني أن يقوم المدقق بإجراء تقييم ناقد، مع عقل متسائل لصحة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

- يعتبر موقف الحذر المهني ضروري طيلة عملية التدقيق من أجل أن يقلل المدقق من الآتي:

- مخاطر إعقال حالات غير عادلة.

- المبالغة في التعميم عند عمل استنتاجات من ملاحظات التدقيق.

- استخدام افتراضات خاطئة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق وتقييم نتائج ذلك.

- لذلك عند القيام باستفسارات وأداء إجراءات تدقيق أخرى يجب أن لا يقبل المدقق بأدلة تدقيق مقتنعة بناء على الاعتقاد بأن الإدارة والمكلفين بالرقابة أمناء ويتمتعون بالنزاهة، وتبعا لذلك فإن القرارات من الإدارة لا تعتبر بديلا عن الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حتى يستطيع المدقق عمل استنتاجات معقولة يبنى عليها رأي المدقق.

- **الفرع الثاني: مسؤولية المدقق عن الغش عند تدقيق البيانات المالية**

قال تعالى في كتابه العزيز "وليس عليكم جناح فيما أخطأتم به ولكن ما تعمدت قلوبكم" [الأحزاب من الآية 5]، من الآية الكريمة يتضح أن كل ابن آدم خطاء ولذلك ليس هناك مشكلة في الخطأ.

بينما الغش هو خطأ متعمد وصفة التعمد تعتمد على قلب الانسان، ويؤكد على ذلك قول رسولنا الكريم عليه الصلاة والسلام في حديثه الشريف "من غشنا فليس منا".

-الإدارة هي المسؤولة عن الخطأ والغش.

- يعد المدقق مسؤولا عن ما يكتشفه من الأخطاء والغش أثناء فحصه العادي لمستندات ودفاتر وسجلات المنشأة.

- تمثل الأخطاء والغش الهدف الثانوي للمدقق وأفضل وسيلة لتجنب الأخطاء والغش هو وضع نظام سليم للرقابة الداخلية.

- المحاسبة هي فن التسجيل والتبويب والتحليل لذلك فإن حدوث الخطأ أمر حتمي إلا أن المجتمع المالي لا يزال يرفض عدم مسؤولية المدقق عنه.

- **الفرع الثالث: أنواع الخطأ والغش**

يمكن تقسيم الأخطاء في ظل اتباع الأنظمة المحاسبية اليدوية أو الإلكترونية إلى الأنواع التالية:

د – الأخطاء الفنية: Errors of principles: هي الأخطاء الناتجة من عدم صحة التوجيه المحاسبي أو المعالجة المحاسبية لأنها تؤثر تأثيرا شديدا عن عدالة وصدق نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشأ[30].

المطلب الثالث: نتائج وتقارير التدقيق

- **الفرع الأول: أنواع التقرير**
  - **مفهوم التقرير:**

التقرير هو المنتج النهائي لعملية التدقيق لذا يعرف بأنه [31]:

"وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أصلا بإبداء رأي فني محايد بهدف اعلام مستخدم من المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية بمعناها المهني المتعارف عليه بهدف ابداء رأي فني محايد عن ما اذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المنشأة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق".

التقرير يعد وسيلة هامة:

1- مستند موثوق فيه ومطلوب لكافة الطوائف التي يهمهما التعرف على الأداء المالي للمنشأة.

2- وسيلة ذات فاعلية لتقديم المعلومات على الآثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات المنشأة، والمحافظة على كيانها.

3- يترتب على تقرير التدقيق أمورا هامة تتخذها الجمعية العامة للمساهمين أهمه [32]:

- اعتماد البيانات المالية الختامية للمنشأة أو تعديلها أو إلغاءها.

- ابراء أو ذمة أعضاء مجلس الإدارة.

---

[30] المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، دكتور أحمد حلمي جمعة، ص 33.

[31] دكتور محمود السيد الناغي (1984)، المراجع إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء، المنصورة ص 193.

[32] دكتور حسن العطار (1994)، نحو إطار مقترح لتطوير تقدير مراقب الحسابات في مجال شركات قطاع الأعمال العام، مجلة البحوث التجارية، ص 371.

- إقرار أو عدم إقرار كيفية التصرف في الأرباح القابلة للتوزيع.

- رسم سياسات المنشأة.

- يعد أساسا لربط الضريبة على نتيجة أعمال المنشأة بعد اعتماد المدقق للبيانات المالية للمنشأة.

5- يعد مستندا لتحديد مسؤولية المدقق جنائيا وتأديبيا، ومدنيا[33].

6- يمثل انعكاسات للمدى الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والتدقيق من الناحيتين [العملية والعلمية] ، ومدى وفائها بحاجات المجتمع المتغيرة والمتطورة من المهنة[34].

- **أنواع التقارير**

تتحدد التقارير التي يعدها مدقق الحسابات وفقا للزاوية التي ينظر لها:

1) من حيث درجة الالزام :

تتم التقارير من حيث درجة الالزام إلى نوعين هما:

- تقارير خاصة Spécial reports:

وهي تقارير المرتبطة بمهام محددة وخاصة، ولم ينقص القانون على اعدادها مثال ذلك تقارير المشروعات الفردية وشركات الأشخاص في الأردن، ومثاله أيضا المراجعات الجزئية، في ظل أي قانون أو عدمه، تقييم الشهرة أو تقدير الخسارة الناجمة عن حريق ما وما شابه.

- تقارير العامة Public reports: وهي تقارير التي يعدها المدقق تماشيا مع القوانين المنظمة للشرعات، قانون رقم (22) لسنة 1997 في الأردن والذي ألزم الشرعات المسهامة بتدقيق حساباتها من قبل مدقق خارجي وغالبا من يطلق على

---

(33) دكتور محمود السيد الناغي (1984)، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتبة النجلاء المنصورة، ص 193.

(34) دكتور حسن العطار (1996)، نحو إطار مقترح لتطوير تقرير مراقب الحسابات في مجال شركات قطاع الأعمال العام، مجلة البحوث التجارية، ص 371.

* دكتور متولي الجمل دكتور عبد المنعم محمود، ص 495.

هذا النوع من التقارير تقرير ميزانية وهو التقرير الوحيد الذي نص عليه القانون الأردني بينما نصت بعض التشاريع الأخرى على أنواع أخرى من التقارير مثل الإقرار الغريب وتقرير زيادة رأس المال وتقرير اصدار الأسهم والسندات.

2) من حيث محتويات التقرير :

أ – تقارير مختصرة Short Form Reports:

هي تقارير لمتعارف عليها بالتقارير القصيرة ويطلق عليها البعض تقرير الميزانية ويتكون هذا التقرير من جزئيين هما جزء خاص بفقرة النطاق ويبين فيها المدقق عملية التدقيق والغرض منها والجزء الثاني هو فقرة الرأي وتتضمن الرأي الفني المحايد لمدقق الحسابات حول دفاتر المنشأة والقوائم المالية ونتيجة الأعمال خلال الفترة المالية محل التدقيق يتضمن نموذج التقارير المختصرة للقوائم المالية الأساسية والتي تتمثل في[35]:

- قائمة المركز المالي.
- قائمة الدخل.
- قائمة الأرباح المحتجزة.
- قائمة التفسير في المركز المالي.
- الملاحظات المرافقة للتقرير المالي والتي توضع السياسات المحاسبية المطبقة في اعداد القوائم المالية.
- الجداول التفصيلية الخاصة ببنود القوائم المالية.
- الملاحظات التوضيحية المرافقة للتقرير المالي وخاصة بعناصر القوائم المالية.

ب – تقارير مطولة:

[35] د. خالد أمية، عبد الله الواردات علم تدقيق الحسابات، ص 94.

وهي تقارير التي تعد الأغراض خاصة وتقدم للإدارة، وتتضمن هذا النوع من التقارير شرح مفصل، وأمور لا تجدها في التقرير المختصر ومن الأمثلة التقارير الخصة، شرح الأخطاء التي اكتشفها المدقق أثناء القيام بعمله وتوصيات المدقق بخصوص النظام المحاسبي لرفع كفاءته، تقديم التوصيات لتطوير نظام الرقابة الداخلية بذلك يتضمن التقرير المطول معلومات يتم عرضها خارج نطاق القوائم المالية وتعتبر ضرورية الالتزام بالمبادئ المحاسبة ومن هذه المعلومات نجد:

- جداول ومعلومات لبعض البنود القوائم المالية الأساسية.
- ملخص لبعض بنود الداخل والربحية السهم العادي.
- بعض المعلومات الغير محاسبية.
- بعض الجداول والأشكال والبيانات الإحصائية.

3) من حيث ابداء الرأي Unqualipiedopinion:

يصدر المدقق هذا الرأي بدون تحفظات عندما لا يجد المدقق أي ملاحظات أو اقتراحات خلال قيامه بعملية التدقيق، ذات أثر على صحة القوائم المالية، بمعنى أن القوائم المالية تمثل واقع المنشأة، يتم استخدام هذا الرأي من قبل المدقق في الحالات التالية:

- أن يكون المدقق قد حصل على أدلة وقرائن اثبات كافية.
- أن تكون الأدلة والقرائن التي حصل عليها المدقق تؤكد كعدم خروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن تطبق المبادئ والطرق المحاسبية ثابتة من فترة مالية إلى أخرى، بمعنى حدوث تعديلات تؤثر على أرقام القوائم المالية وأرقام المقارنة.
- أن لا يكون هناك ظروف أو أحداث غير عادية (طارئة) يمكن أن تؤثر بشكل جوهري على أرقام المالية أو تؤثر على فرض الاستثمار في تاريخ اصدار تقرير المدقق.

- **الفرع الثاني: الخصائص الرئيسية لجودة تقرير مدقق الحسابات**

أوضحت احدى اللجان التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية [36] (AAA) أن الخصائص الرئيسية لتي ينبغي على المدقق مراعاتها عند اعداد تقريره وهي:

- عدم التحيز (الصدق والأمانة).

- تجنب استخدام مصطلحات غامضة (الصراحة الوضوح).

- تناسب صياغة التقرير مستوى إدراك مستخدميه.

- توضيح الخطوات والإجراءات التي قام بها عند تدقيق وتوضيح النتائج التي توصل إليها مع تبيين المعيار المستخدم للوصول إلى الرأي.

- الوقت المناسب (عدم التأخر نتائج التدقيق).

- توفر بعض الصفات عند اعداد التقرير من قبل المدقق تتمثل في: الموضوعية، الوضوح، الملائمة، الدقة، الشمولية، القدرة على الاقناع، التركيز، الإفصاح.

- توفر خصائص رئيسية لجودة التقرير المالي المتمثلة في:

  - الملائمة: قيمة التنبئية للمعلومات.

  - المصداقية: صدق وعدالة التمثيل وقابليته للتحقيق.

  - التجانس.

  - الابتكارية.

- **الفرع الثالث: نماذج لتقارير المدقق**

نموذج لتقرير يظهر رأي فني مطلق على النحو التالي[37]:

[36] مدخل إلى التدقيق الحديث، لدكتور أحمد حلمي جمعة، ص 320.

[37] تدقيق الحسابات من الناحية النظرية المعاصر، ص 127.

تقرير مدقق الحسابات

(إلى الجهة ذات العلاقة)

الفقرة التمهيدية

لقد قمنا بتدقيق القوائم المالية للشركة الوفا والمتمثلة في قائمة المركز المالي المعدة في 2004/12/31 والمرافقة بهذا التقرير وكذلك قائمة الدخل عن سنة المنتهية في ذلك التاريخ وأن هذه البيانات هي مسؤولية إدارة الشركة وتكمن مسؤوليتنا في ابداء الرأي حول هذه البيانات المالية وفقا لما قمنا بتدقيق.

فقرة النطاق:

لقد قمنا بالتدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، أن هذه المعاير تتطلب بأن نقوم بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق لغرض الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة، وتتضمن العملية التدقيق فحصا لأدلة على أساس الاعتبار والتي تؤيد المبالغ والافصاحات في البيانات المالية كذلك تتضمن عملية التدقيق تحديد المبادئ المحاسبة المستعملة والتقديرات المهمة التي قامت بها الإدارة، بالإضافة إلى تقييم لطريقة عرض البيانات المالية وفي اعتقادنا أن عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولا لإبداء الرأي.

فقرة الرأي:

- في رأينا أن البيانات المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للشركة كما هو في 2004/12/31، ونتيجة عملياتها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبية الدولية.

التاريخ 2005/01/31 ..... المدقق .....

العنوان ..... التوقيع .....

تقرير مدقق الحسابات

إلى الجهة ذات العلاقة

الفقرة التمهيدية: كما هو في تقرير دون تعديل

فقرة النطاق

باستثناء ما سيتم بحثه في الفقرة التالية فقد قمنا بتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعاير التدقيق ....

فقرة إيضاحية:

لم تتمكن من القيام بملاحظة الجزء الفعلي للبضاعة كما هو في 2004/12/31 كون ذلك التاريخ كان سابق للوقت الذي تم به تعيننا كمدقق لهذه الشركة وبسبب طبيعة سجلات الشرعة فإننا لم نتمكن من تكوين القناعة الكافية حول كمية البضاعة بإجراءات أخرى.

فقرة الرأي:

باستثناء تأثر تلك التعديلات إن وجدت والتي ستكون ضرورية فيما لو تمكنا من تكوين القناعة بكميات البضاعة الفعلية برأينا أن البيانات المالية تعبر بصورة عادلة وحقيقية عن المركز المالي للشركة كما هو في 2004/12/31 ونتيجة عملياتها وتدققاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقا للمعايير المحاسبة الدولية التاريخ: 2005/01/31

المدقق .....

العنوان ..... التوقيع .....

الرأي السلبي (المعاكس) Adverse Opinion

وهو التقرير الذي يتضمن رأيا معاكسا عندما يتأكد المدقق بأن القوائم المالية لا تعكس الصورة الصحيحة لواقع المنشأة وعندما يجد المدقق أن التحفظ في تقريره غير كافي للإفصاح عن النقص أو التظليل في القوائم المالية ويجب على مدقق الحسابات بيان أسباب اصدراه للرأي السلبي، يمكن لمدقق الحسابات اصدار رأي سلبي (معاكس) في الحالات التالية [38]:

- عند عدم رضا المدقق عن ما تكنه القوائم المالية من معلومات وأنها لا تمثل الصورة الصادقة والعادلة للوضع المالي للمنشأة.

- عدم التوافق بينه وبين الإدارة فيما يتعلق بوجود مشاكل في الدفاتر والسجلات مثل التزوير والتظليل مما يؤثر على عدالة القوائم المالية.

الشكل التالي يوضح تقرير السلي:

تقرير مدقق الحسابات

(إلى الجهة ذات العلاقة)

الفقرة التمهيدية:

لقد قمنا بتدقيق الميزانية العمومية المرفقة لشركة الحرية كما هو في 2004/12/31 وقائمة الدخل والتدققات النقدية، للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وأن هذه القوائم المالية التي قمنا بتدقيقها.

فقرة النطاق:

وفقا لما تم مناقشته في الملاحظة رقم 5 المرافقة للبيانات المالية، فإن الشركة لم تقم باحتساب استهلاك في البيانات المالية والذي في رأينا أن هذه السياسة لا تتماشى مع المعاير الدولية للمحاسبين حيث أن مخصص الاستهلاك للسنة المنتهية في 2004/12/31 يجب أن يكون 8000دينار محسوبا على أساس طريقة القسط الثابت للاستهلاك باستخدام معدل 8% للمباني و15%للمعدات سنويا، وفي رأينا فإنه يجب

[38] تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية لدكتور غسان فلاح المطارنة، ص 130.

تخفيض الأصول الثابتة بقيمة الاستهلاك المتراكم والذي يبلغ 6200 دج وأن الخسارة السنوية والخسارة المتراكمة يجب أن تزيد بملغ 10000 دج و 46000 دج على التوالي.

في رأينا وبسبب تأثر الأمر المشار إليه في الفقرة السابقة على البيانات المالية فإن البيانات المالية لا تعبر بصورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للشركة كما هو في 2004/12/31 ونتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية للسنة المالية المنهية بذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبة الدولة.

التاريخ 2005/01/31

العنوان ..... المدقق .....

التوقيع .....

د – الامتناع عن ابداء الرأي Disclaimer of opinion

يقوم مدقق الحسابات بالامتناع عن ابداء الرأي في حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة الاثبات كافية وملائمة لذلك لا يستطيع ابداء الرأي حول البيانات المالية، وقد يمتنع المدقق عن ابداء رأيه بسبب قيود عبرة على مدى الفحص الذي يقوم به أو في حالة عدم تأكده من قيمة أحد العناصر أو نتائج معينة تؤشر بشكل عبر على المركز المالي وعلى نتائج الاعمال، في هذه الحالة يكون من الصعب على المدقق تكوين رأي في الحالات التالية.

1- في حالة عدم السماح للمدقق بإرسال مصادقات من العملاء للتحقق من أرصدتهم او ارسال مصادقات للدائنين للتحقيق من رصيد المنشأة لديهم.

2-القيام بعملية الجرد مع عدم حضور المدقق أو مع من ينوب عليه وعدم تمكنه من فحص الأرصدة في تاريخ الأحق.

3- في حالة عدم قناعة المدقق يقيم بعض العناصر الظاهرة في الميزانية العمومية أو عدم الاقتناع بطريقة التقييم.

- الشكل التالي يوضح نموذج التقرير الذي يحتوي على امتناع المدقق من ابداء الرأي.

تقرير مدقق الحسابات

(إلى الجهة ذات العلاقة)

فقرة التمهيدية:

لقد تم تعييننا لتدقيق الميزانية المرفقة لشركة الوحدة كما في 2004/12/31 وبيان الدخل والتدققات النقدية المتعلقة بها للسنة المالية المنتهية، بذلك التاريخ أن هذه البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة الشركة (تحذف الجملة التي تبين مسؤولية المدقق).

فقرة التطابق:

إما تحذف أو تعدل وفقا للظروف

فقرة ايضاحية:

لم نتمكن من ملاحظة الجزء الفعلي لكافة البضاعة و لم تتمكن من تأييد حسابات، تحث التحصيل بسبب القيود التي فرضت من قبل إدارة الشركة على نطاق عملنا.

فقرة حجب الرأي:

نظرا لأهمية الأمر السابق فإننا لا نستطيع ابداء الرأي في البيانات المالية.

التاريخ:2005/01/31 المدقق .....

العنوان ..... التوقيع .....

التقارير الخاصة Special Reports

يتم اعداد التقارير الخاصة في حالة المنشآت التي تقوم باستخدام الأسس النقدية أو على أساس آخر بخلاف الأساس البيعي أو أسس الاستحقاق المستخدم في المنشآت بشكل معتاد، والتقارير الخاصة تعد

للمنشآت التي تستخدم اجراءاته ومبادئ محاسبية مختلفة عن ما هو مستخدم في المنشآت العادية مثل المؤسسات الحكومية مؤسسات الوساطة المالية، الجامعات والمستشفيات والجمعيات الخيرية.

ولكن يتم استخدام نفس معايير التقارير العادية.

أمثلة للتقرير من حيث الرأي:

أ – نموذج لتقرير نظيف (خالي من التحفظات).

تقرير مدقق الحسابات

السادة مساهمي الشركة الأردنية

بقد قمنا بتدقيق القوائم المالية للشركة الأردنية والمتمثلة في قائمة المركز المالي المعدة في 2004/12/31 والمرفقة بهذا التقرير وكذلك قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها وأن تلك القوائم هي من مسؤولية الإدارة وتتمثل مسؤوليتنا في ابداء الرأي عن هذه القوائم المالية.

وقد قمنا بإجراء التدقيق طبقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها وقمنا بالتخطيط وأداء عملية التدقيق بهدف الحصول على ضمان معقول بشأن ما اذا كانت القوائم المالية خالية من التعريف الجوهري، تتضمن عملية التدقيق وخص أدلة الاثبات المؤيدة للقيم والافصاحات في القوائم المالية على أساس اختياري.

وفي رأينا المبني على أساس ما تقدم أن القائمة المركز المالي تعبر بعدالة عن واقع الشركة في 2004/12/31 وكذلك قائمة الدخل تمثل الصورة الصادقة والعادلة لنتائج الشركة عن السنة المالية المنتهية في 2004/12/31 وكذلك التدفقات النقدية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

التاريخ: 2005/02/12 مدقق الحسابات

العنوان: عمان توقيع

- نموذج تقرير مدقق متحفظ حول مخصص الاستهلاك.

تقرير مدقق الحسابات

السادة مساهمي شركة ولاء

الفقرة التمهيدية (كما هي)

فقرة النطاق (كما هي)

الفقرة الايضاحية:

كما تبين لنا من فحص القوائم المالية أن مخصص الاستهلاك الآلات المكون بمعرفة الشركة لا يكاد يكفي لمقابلة النقص في المقدرة الإنتاجية للآلات، كما أن اعتماد الشركة بعد تكوين المخصص الكافي بدعوى أن قيمة الآلات ترتفع يعتبر مخالفة للمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

فقرة الرأي:

باستثناء ما تقدم فإننا نرى أن ميزانيته تعبر بصورة واضحة وصادقة عن المركز المالي العادل للشركة في نهاية السنة المالية 2004/12/31 ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية خلال هذه السنة.

التاريخ: 2005/05/12 مدقق الحسابات

العنوان: عمان توقيع

نموذج تقرير المدقق المستقل [39]

المرسل إليه المناسب

[39] مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، لدكتور أحمد جمعة طبعة الأولى 2009/1430 دار صفاء للنشر والتوزيع عمان ص 583.

تقرير حول البيانات المالية

لقد قمنا بتدقيق البيانات المرفقة لشركة أ. ب. ج والتي تشغل الميزانية العمومية كما في 20xx/12/31 وبيان الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدقيق النقدي للسنة المنتهية عندئذ.

مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية:

إن الإدارة مسؤولة عن الاعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتشمل هذه المسؤولية تصميم وتنفيذ والمراقبة الداخلية الخاصة بعرض البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية

مسؤولية المدقق

إن مسؤوليتنا هي ابداء رأي حول هذه البيانات المالية بناء على تدقيقها، وقد قمنا بإجراء التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية، وهذه المعايير تتطلب أن نمتثل لمتطلبات أخلاقيات المهنة وأن نخطط ونجري التدقيق للحصول على تأكيد معقول فيها إذا كانت البيانات التالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

يتضمن التدقيق أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق بشأن المبالغ والافصاحات في البيانات المالية، وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية.

- إننا نعتقد أن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي الخاص بالتدقيق.

الرأي: في رأينا أن البيانات المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا [أو تعرض بعدالة في جميع النواحي الجوهرية] المركز المالي لشركة أ. ب. ج، كما 20xx/12/3، وأداءها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المهنية في ذلك التاريخ حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تاريخ تقرير المحقق　　توقيع

عنوان المدقق　　المدقق

❖ المبحث الثالث: جودة المعلومات المالية في ظل نظم المعلومات

المطلب الأول: جودة المعلومات المالية

- **الفرع الأول: نظام المعلومات ومصادره**

تعريف نظام المعلومات:

يعرف على أنه مجموعة من العوامل والإجراءات والموارد التي تقوم بتجميع البيانات ومعالجتها ونقلها، لتتحول إلى معلومات مفيدة وايصالها إلى مستحق من يشكل ملائم وفي الوقت المناسب من أجل مساعدتهم في أداء وظائف المسندة إليهم [40].

يعرف أنه: نظام يتكون من أشخاص وأجهزة وبرمجيات وسجلات وبيانات العمليات اليدوية وغير يدوية والإجراءات المنظمة، تتكفل بتنفيذ ومعالجة البيانات وتخزينها وتوفير معلومات مفيدة المستخدمة بشكل منهجي لدعم عمليات صنع القرارات الكفؤة والرقابة من طرف مسيري المؤسسة [41].

مصادر المعلومات المحاسبة:

يوفر نظام المعلومات المحاسبي عدد كبير من المخرجات أو التقارير لتلبية احتياجات مجموعة من المستخدمين من خارج المؤسسة ومن داخلها، حيث تعتبر القوائم المالية من أهم المعلومات التي تعتمد عليها الأطراف المؤسسة في عملية اتخاذ القرارات لأنها تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات عن نتيجة النشاط المؤسسة خلال فترة زمنية مالية سابقة [42].

مكونات القوائم المالية:

---

[40] زوبيدة محسن، محمد بن قرينة: نظام المعلومات لتسيير كأداة للتسيير والتنمية، مجلة الباحث العدد 14، جامعة ورقلة.

[41] عبد الرزاق محمد قاسم: تحليل نظم المعلومات المحاسبية، جامعة العلوم التطبيقية، دمشق 2004، ص 15.

[42] زوبيدة محسن، مرجع سابق.

- **الميزانية:** تصف بصفة منفصلة عناصر أصول وعناصر الخصوم.

- **جدول حساب النتائج:** هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من خلال مؤسسة خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحميل، أو تاريخ السحب ويبرز التميز بين النتيجة الصافية للسنة المالية ربح وخسارة.

- **جدول سيولة الخزينة:** هو مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.

– **جدول تفسير أموال الخاصة:** يشكل تحليل للحركات التي أثرت في كل فصل من فصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال سنة مالية.

- **ملحق القوائم المالية:** يشمل ملحق المعلومات تخص النقاط التالية ومتى كانت هذه المعلومات تكتسي طبعا هاما وكانت مفيدة لفهم عمليات الواردة في القوائم المالية: وتمثل:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة واعداد القوائم المالية.

- مكملات الاعلام الضرورية لحسن فهم القوائم.

- المعلومات تخص المؤسسة والمؤسسات المشتركة وما يتعلق بها.

- أما بالنسبة للمعلومات الواجب توصيلها إلى مستخدمي التقارير المالية على قرار قواعد المالية فهي تتخذ شكل مختلف وقد تكون معلومات محاسبية وغير محاسبية ونشرات وتقارير مجلس الإدارة إضافة إلى تنبؤات المالية ووصف للخطط والتوقعات وكذلك التأثير البيئي والاجتماعي للمؤسسة ونشاطها.

- **الفرع الثاني: أنواع المعلومات المالية والجهات المستفيدة منها**

تتحد أنواع المعلومات المالية حسب الجهة المستفيدة منها، فالمعلومة المحاسبية التي تحتاجها الإدارة المالية تختلف عن المعلومة التي تحتاجها إدارة المخازن أو إدارة الإنتاج ولكل من هذه الإدارات حاجتها

للمعلومات المحاسبية وعلى سبيل المثال الإدارة المالية تحتاج المعلومات المحاسبية لمساعدتها في عملية التخطيط والرقابة والتنظيم والتوجيه واتخاذ القرارات.

كما أشارت معايير المحاسبة الدولية وبالتحديد في المعيار رقم (01) "عرض القوائم المالية"، إلى أن المستخدمين وحاجتهم من المعلومات يشمل مستخدمين البيانات المالية، واستخدامها لتلبية بعض احتياجاتكم من معلومات.

الجهات المستفيدة من المعلومات المالية:

يعتبر المستثمرون والمقرضون الحاليون والمرتقبون والموردون، والعملاء، وكذا الجهات الحكومية ومؤسسات الدولية وموظفي المؤسسات ممن لهم ارتباطات حالية أو مستقبلية مع المؤسسة، الفئات الرئيسية التي تستخدم والمعلومات المالية، وتشترك هذه الفئات في الهدف من استخدام هذه المعلومات والمتمثل في ترشيد القرارات الاقتصادية، وذلك من خلال الاختيار بين البدائل الممكنة وبالتالي يجب على نظام المعلومات المحاسبي تقديم معلومات محاسبية مالية ذات الغرض العام أي تجمع بين احتياجات مستخدميها قدر الإمكان.

* **الأطراف الداخلية:** تتضمن هذه المجموعة الفئات التي تعمل داخل المؤسسة، والتي لها دور في اتخاذ القرارات المصيرية، وبذلك فهم يحتاجون إلى معلومات تفصيلية حول أنشطة المؤسسة، بهدف ترشيد قراراتهم، وفيما يلي نذكر أهم ما قيل حول هذه الفئة.

عرفها الشيراوي بأنها: الاستخدامات الداخلية للمعلومات المحاسبية تتعلق بإدارة المؤسسة بإدارة المؤسسة وتدخل في نطاق ما يعرف بالمحاسبة الإدارية وهي استخدامات محددة ومعروفة ولا تثير مشكلة في مجال تحديد الأهداف.

- وعند تلبية الحاجات الداخلية يستطيع المحاسب تصميم، وتشغيل نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة في المؤسسة تبعا لإحتياجات كل مستوى إداري.

- وهناك من يستدعي التمويه إلى أن هذه الفئات تقوم باحتكار جزء من هذه المعلومات المحاسبية وعدم تركها موجهة للغرض.

*** الأطراف الخارجية:**

يتمثل المستخدمون الخارجيون للمعلومات المحاسبية في كافة الفئات الطالبة للمعلومات المحاسبية، والتي تنتمي للمؤسسة وهي:

*** المستثمرون الحاليون أو المرتقبون:** يستخدم المستثمرون الحاليون المعلومات المحاسبية من أجل ترشيد قراراتهم، الاستثمارية، والمتمثلة في حيازة أو بيع حق من قوق الملكية في المؤسسة، حيث يستخدمون المعلومات المحاسبية في تقييم حصيلة كل بديل من البدائل المتاحة، كما يحتاج المستثمرون المرتقبون المعلومات المحاسبية في ترشيد قراراتهم الاقتصادية والمتعلقة بشراء حق من حقوق الملكية من المؤسسات وبالتالي يتطلب عليهم طلب مقارنات وتحاليل تقارير المالية لديهم.

*** الموردون:** يستخدم الموردون الذين يزودون المؤسسات بمختلف السلع والخدمات المعلومات المحاسبية من أجل معرفة مصير أموالهم وتحديد فيها إذا كانوا سيحصلون عليها في آجالها المحددة وذلك من خلال اللجوء إلى التقارير المحاسبية لهذه المؤسسات، ومن تم تحليل وضعيتها المالية.

*** العملاء:** يحتاج العملاء المعلومات المحاسبية للمؤسسات التي تربطهم بها صفقات خصوصا الصفقات الطويلة الأجل، هذا بهدف دراسة مدى إمكانية استمرار هذه المؤسسات في نشاطها، وبالتالي بقائها كمصدر من مصادر احتياجاتهم سواء للمواد أو الخدمات.

*** المقرضون:** يهتم المقرضون بالمعلومات المحاسبية من أجل معرفة مصير قروضهم والفوائد المترتبة عنها إذا ما كانوا سيحصلون عليها في الوقت المحدد.

*** المحللون الماليون:** يحتاج المحللون إلى المعلومات المالية لتحليل مختلف الوضعيات المالية للمؤسسات وبالتالي تقديم مختلف النصائح والاستشارات إلى مختلف الأطراف التي وكلت لهم مهمة التحليل.

* **الحكومة ووكالاتها:** (إدارة الضرائب، السلطات القضائية، معاهد الإحصاء) تهتم الحكومات ووكلائها بأنشطة المؤسسات وبالتالي المعلومات المحاسبية بهدف تحقيق توزيع عادل للموارد، وتحديد السياسات الضريبية.

* **الجمهور:** يهتم البعض من الجمهور بالوضعية المالية للمؤسسات بهدف معرفة اتجاه نموها وفرص توفيرها لمناصب الشغل، وبذلك يلجؤون إلى تحليل الوضعية المالية لها.

الفرق بين البيانات والمعلومات:

يختلف مفهومي مصطلح البيانات ومصطلح المعلومات بالرغم من العلاقة الوثيقة بينهما ويخلط البعض بين هاذين المصطلحين ويستخدمها البعض الآخر على أساس أنهما مترادفين لمعنى واحد، حيث يعتبران من المفاهيم المثيرة للجدل.

أ) البيانات: هي عبارة عن الأعداء وأحرف الأبجدية والرموز التي تقوم بتمثيل الحقائق والمفاهيم بشكل ملائم يمكن إيصالها وترجمتها ومعالجتها من قبل الإنسان أو الأجهزة لتحويلها إلى نتائج [43].

* كما تعرف انها تسجيل للوقائع والملاحظات عن طريق ملاحظتها أو معرفة في مجال معين بحيث يمكن نقلها بين الأفراد في المؤسسة [44].

* أي أن البيانات تكون غير منظمة وغير محدودة القيمة بحيث يمكن أنت تكون كمية قابلة للقياس والحساب وقد تكون غير كمية (وصفية) لأنها تستعمل مباشرة في اتخاذ القرار فهي بمثابة مادة خام [45].

ب) المعلومات: هي البيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كاملا يمكن استخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لاتخاذ القرارات.

---

[43] بوفرعونة سفيان "نظام المعلومات المحاسب ودوره في تسيير المؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير تخصص إدارة مالية، جامعة قسنطينة، 2012، ص 10.

[44] Jean PiérreBiriffour, Systémed'information, in dustrielleengestion, hémesSeienve Publications, Paris, 2003, P 92.

[45] محمد عجيلة، مصطفى بن النوي "آليات النظام المحاسبي المالي الجزائري في والابداع المحاسبي، ارتباطات وسياقات" مداخلة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر" كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، الجزائر، يومي 29 و 30 نوفمبر 2011.

* وهي الناتجة من نظام المعلومات، وهي تتكون من بيانات تم تحويلها وتشغيلها لتصبح لها قيمة وبالتالي فإن المعلومات تمثل معرفة لها معنى وتفيد في تحقيق الأهداف [46].

* وبناء على ما سبق ذكره وما يقع فيه الكثير من خلط في استعمال اللفظين سوف نحاول لتمييز بين المصطلحين من خلال الجدول التالي:

المجال	البيانات	المعلومات
الترتيب	غير منظمة في هيكل تنظيمي	منظمة في هيكل تنظيمي
القيمة	غير محدودة القيمة	محدودة القيمة بالضبط
الاستعمال	لا تستعمل على الصعيد الرسمي	تستعمل على الصعيدين الرسمي وغير الرسمي
المصدر	متعددة المصادر	محددة المصادر
الدقة	منخفضة	عالية
الموقع	المدخلات	المخرجات
الحجم	كبير جدا	صغير نسبيا مقارنة بحجم البيانات

*** الجدول: يوضح التمييز بين مصطلح البيانات ومصطلح المعلومات**

المصدر: محمد عجيلة، مصطفى بن النوي "آليات النظام المحاسبي الجزائري والإبداع المحاسبي ارتباطات وسياسات"، مداخلة ضمن المؤتمر الدولي حول "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، الجزائر، يومي 29، و 30 نوفمبر 2011.

* من خلال ما سبق نستنتج أن:

- المعلومات تضيف حقائق وأفكار حديدة لمستقبلها او مستخدمها.

- المعلومات تساعد على زيادة المعرفة وتخفيض حالة عدم التأكد لدى مستخدميها، مما يساعده على اتخاذ قرارات هادفة وفي إطار موضوعي.

- بصفة أشمل المعلومة هي المنتج النهائي الذي على ضوئه يتم اتخاذ القرارات بالنسبة لمستعملها.

(46) المرجع نفسه.

- **الفرع الثالث: قياس الجودة ومعاييرها والعوامل المؤثرة عليها**

1-مفهوم الجودة في التقرير:

مصطلح الجودة بشكل عام يعني صلاحية الشيء للغرض الذي أعد من أجله، ومطابقة السلعة أو الخدمة للمواصفات المطلوبة، كما أن جودة الخدمة تعني ملائمتها للغرض الذي نعد من أجله وبذلك فالجودة مسألة نسبية وجودها أنأن تكون الخدمة مقبولة من جانب العميل ومن حيث اشباعها لحاجاته في الحدود المقابل الذي يتحمله [47].

عرفت الجودة بأنها: ترتبط ببرامج يتضمن زيادة التسديد على مخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبي عن طريق الحد من العيوب في أداء وضع الشيء المراد تحقيه [48].

مفهوم جودة المعلومات المحاسبة: يقصد بجودة معلومات المحاسبية ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحقق من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتظليل وأن تعد طبق لمجموعة من معاير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يسهل في تحقيق الهدف من استخدامها كما أنها تعد من العناصر الإنتاج حيث أنها تقوم بتحديد فعالية وكفاءة المؤسسة [49].

كما أنها تعد: قيمة المعلومات التي يتمثل دورها في التحليل من حالة عدم التأكد عند المستفيدين منها وبالتالي تكون أقل ضررا وأكثر نفعا، أي تؤدي إلى زيادة الأرباح والتقليل من الخسائر.

ويكون للمعلومات جودة وقيمة اقتصادية بقدر التقليل من احتمالات المخاطرة بشرط أن يكون التكلفة المضاعفة أثل من العائد المضاف.

---

[47] صبايحي نوال: الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS وأثره على جودة المعلومات، مذكرة ماجستير في علوم تجارية تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر، 2011م، ص 70.

[48] ناصر محمد على المجهلي: الخصائص المعلومات المحاسبة وأره في اتخاذ قرارات مذكرة ماجستير تخصص علوم ومحاسبة جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009م، ص 33.

[49] حامدي علي: أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع قرارات في مؤسسة اقتصادية، مذكرة ماجستير علوم اقتصادية، جامعة بسكرة، 2011، ص 97.

كما تتحدد جودتها بمدي إمكانية استعمالها في الوقت الحالي أو توقع استعمالها في المستقبل وكفاءة وفعالية القرارات المتخذة بناءا على تلك المعلومات، وبالتالي: تحدث قيمة مضافة على مستوى المركز المالي وتزيد من موثوقية المعلومات المستخدمة.

2- العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المالية :

عوامل بيئة: (بيئة المحاسبة):

إن ظروف المحاسبة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية التي تعيشها المؤسسة لها تأثر على جودة المعلومات المحاسبية التي يجب تقديمها ومقدار الاستفادة منها، حيث تختلف المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها في التقارير المالية المنشورة في دولة أخرى، وقد أثبت معظم الباحثين أن سبب تباين في محتوى التقارير المالية هو التنوع والاختلاف في الظروف البيئة من بلد إلى آخر.

عوامل اقتصادية:

تختلف نوعية المعلومات التي يقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي السائد، ففي ظل المجتمعات ذات اقتصاد رأسمالي مثل تخطي التقارير المالية بأهمية بالغة اذ يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين لاتخاذ قرارات اقتصادية بينما نجد في اقتصاد اشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبة الموجهة للتخطيط في الدولة لغرض أحكام المراقبة المركزية.

عوامل سياسية:

قد تنظر الجهات الحكومية إلى السياسة المحاسبية من حيث مدى توافقها مع الأهداف معينة لجهات معينة وهذا هو السبب في تدخل السياسي في اعداد سياسات وإجراءات المحاسبة، كما أن العوامل السياسية لبيئة المحاسبة لها تأثير كبر على الهيكل، والعمليات المحاسبة لأنها تلزم تحديد احتياجات من معلومات محاسبة لمستخدمي التقارير المالية تتلاءم مع الأوضاع السياسية والاقتصادية لكل بلد.

عوامل قانونية:

تتأثر الممارسة المحاسبة بشدة المنظمات المرتبطة بقوانين المؤسسات والتشريعات القانونية والضريبية ولمقاييس تنظيمية أخرى كما أن العوامل القانونية تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والاشراف، على ممارستها خاصة مع ظهور شركات لمساهمة مما أدى خضوعها إلى تشريعات قانونية وضريبية منذ بداية تأسيسها وهذا ينعكس على كيفية اعداد المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية بهدف إضافة الدقة لمستخدمي القوائم المالية.

عوامل متعلقة بالمعلومات:

تأثر جودة التقارير المالية بمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ قرارات، ومن العوامل المتعلقة بالمعلومات المحاسبة في الوقت الحاضر استخدام الحاسوب في ادخال ومعالجة عرض المعلومات وكذلك الانتشار الواسع والسريع للأنترنت الذي أدى إلى:

- زيادة كمية المعلومات التي تلبي احتياجات مستخدمي القوائم المالية.
- انخفاض الكبير والمستمر في كلفة الإنتاج للحصول على المعلومات.
- اعداد بيانات أعمق للمستخدمين ولعدد من السنوات.

تقرير مدقق الحسابات (المراجع الخارجي):

يعتبر تقرير مدقق الحسابات الركيزة على الأساسية في جودة المعلومات المحاسبية للتحرير المالي واضفاء الثقة في المعلومات الواردة بها، واعداد وعرض هذه التقارير المالية يكون وفق معاير محاسبية المعتمدة، ولا تكمن أهمية ودور مدقق الحسابات في مراجعته للمعلومات بالتقارير المالية المدققة فحسب بل تمتد إلى تقريره، حيث أن تقريره له أثر كبير على قرارات الاستثمار كما يحتل مرتبة مهمة لدى المحللين الماليين وغيرهم وبناء على ذلك فإن تقرير مدقق الحسابات يؤثر في ملائمة وموثوقية المعلومات المحاسبة الواردة في التقرير.

معايير الجودة:

تتوفر جودة المعلومات المحاسبة بتوفر المعاير التالية:

- معايير قانونية:

وتسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول تطوير معاير جودة المعلومات المحاسبية وتحقيق الالتزام بها من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسة مع توفير هيكل تنظيمي فقال يقوم على ربط جوانب الأداء في المؤسسة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم المؤسسات بالافصاح الكافي عن أدائها.

- معايير رقابية:

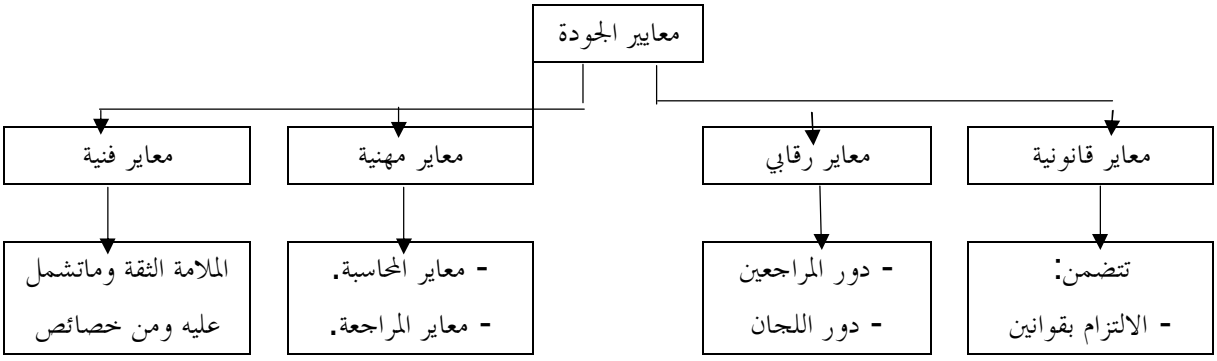
ينظر عنصر الرقابة بأنه أجد مكونات العملية الإدارية التي ترتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين.

- معايير مهنية:

تهتم الهيئات ومجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير التقارير المحاسبية والمراجعة، ضبط الأداء العملية المحاسبية مما أبرز مفهوم المسائلة الإدارة من قبل ملاك للاطمئنان على استمراريتهم والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد التقارير المالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

- معايير فنية:

أن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم الجودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد الثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالمؤسسة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار.



المنظمة - الالتزام باللوائح للمنظمة	مراجعة. - دور المساهمين. - دور الأطراف ذات العلاقة. - دور أجهزة الرقابة.			

المصدر: صابحي نوال "الإفصاح المحاسبي في ظل معايير محاسبية الدولية IFRS/IAS وأثره على جودة المعلومات ص 71.

قياس جودة المعلومات المحاسبية:

لا يوجد تعريف محدد لجودة المعلومات إلا أن قياس الجودة المعلومات يبقى نسبي لكن أن تكون المعلومة بجودة عالية أفضل من عدم وجود جودة وهذه بعض الأبعاد لقياس الجودة.

أبعاد مهمة لتحقيق الجودة في المعلومة المحاسبية:

إن احترام أبعاد معينة في معالجة واعداد المعلومات المحاسبية يؤثر بالإيجاب على جودتها نجد:

- التحديد: أن تكون المعلومة محددة بدقة.
- السرعة: أن سرعة إيصال للمعلومات لها دور في تكافئ الفرص لاستخدام المعلومة.
- شمولية المعلومات: يجب أن تكون المعلومة مترابطة فيما بيها وشاملة لوصف لأحداث المعبرة عنها.
- التوافق في التصوير والتمثل: يجب أن يتطابق بشكل المعلومة مع وصفها للحدث.
- التأكد: يجب أن تكون المعلومة المعدة من أطراف مختلفة تؤدي إلى نتيجة واحدة.
- هناك عوامل أخرى تؤثر على جودة المعلومات المالية.

العوامل	الأثر على جودة المعلومات المحاسبية
جودة المعايير محاسبة المطبقة	- إن جودة المعلومات المحاسبية تختلف باختلاف جودة معايير المحاسبة المطبقة فمعايير IFRS قد تحدد من ممارسات الإدارة للربح وعدم تماثل المعلومات بشكل أكبر من معايير المحلية، وقد حددت البورصة الأمريكية مجموعة شروط لضمان

	جودة المعاير محاسبية الدولية منها وجود تنظيم جيد للهيئة أو الجهة القائمة بإصدار معايير توافر مواد بشرية وفنية عالية المستوى والرقابة والفاعلية على مدى التزام المؤسسات بالمعايير.
دوافع الإدارة	- المرونة المتاحة أمام الإدارة في الاختيار بين السياسات المحاسبية المتاحة وعمل تقديرات محلية وهيكلة العمليات لاتباع طريقة معينة في معالجة بعض البنود المحاسبية وقد تكون دافع لإساءة استغلالها لتحقيق مصالح شخصية على حساب أصحاب المصالح وهو ما يقلل من جودة المعلومات المحاسبية.
منظمات والجهات المسؤولة عن تنظم المهنة	يؤثر وجود تنظيما تمهنية متخصصة قوية في جودة المعلومات المحاسبية من خلال ما تصدره من معاير وتعليمات وقواعد ولوائح تنفيذية
جودة عملية المراجعة	جودة إجراءات المراجعة وكفاءة واستقلال مراقب الحسابات تحد من مخاطر وممارسات الإدارة الاحتيالية، كما يؤثر على درجة التحفظ المحاسبي وهو ما يعكس إيجابيا على جودة المعلومات المحاسبية.
الحكومة	هناك تأثر إيجابي لآليات الحكومة على جودة المعلومات المحاسبية

من اعداد الطالبة منصوري زكية بالاعتماد على مذكرة تحت عنوان أثر التحول من معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية.

من الجدول يتضح أن تحقيق الجودة المعلومات المحاسبية يعتمد على وجود منظمات معنية متخصصة قادرة على اصدار معاير على درجة عالية من الجودة بحيث تحد من تجاوزات الإدارة والجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة، ووجود آليات حكومة فعالة فضلا عن أهمية جودة عملية المراجعة.

قياس جودة المعلومات المحاسبية:

1) معايير قياس جودة المعلومات المحاسبية [50]:

[50] عبد الناصر إبراهيم ومؤيد محمد الفضل: "المحاسبة الإدارية" دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2002م، ص 305-306.

1. الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية : يمكن تمثيل المعلومات كل من الماضي والحاضر والمستقبل فكلما زادت دقة المعلومات زاد جودتها وقيمتها في التعبير عن حقائق التاريخية والتوقعات المستقبلية.

2. المنفعة كقياس لجودة المعلومات المحاسبية : تتمثل عنصرين هما صحة المعلومات وسهولة استخدامهما ويمكن للمنفعة أن تأخذ الصور التالية :

- منفعة شكلية: أي تطابق شكل المعلومة مع متطلبات اتخاذ القرار.

- منفعة زمنية ومكانية: توفر معلومات لمتخذ القرار في الوقت المناسب والحصول عليها بسهولة.

- منفعة التقييمية أو تصحيحية: أي قدرة المعلومة على تقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرار.

3. الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية : تعتبر الفاعلية عن مدى درجة تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال موارد محددة، وكذلك يمكن تعريف الجودة المعلومات من زاوية الفعالية بأن مدى تحقيق المعلومات لأهداف المؤسسة أو لمتخذ القرار من خلال استخدام موارد محددة.

4. التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات : يقصد بالتنبؤ الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل وأن هذه المعلومات تستخدم في التخطيط واتخاذ قرارات ومن ثم فإنه من المؤكد أن جودة المعلومات تتمثل في تخفيض حالة عدم التأكد.

المطلب الثاني: المعايير الدولية للتدقيق ومعايير جودة المعلومات المالية

- **الفرع الأول: نشأة المعايير الدولية**

تعددت التعاريف المقدمة في شأن معايير التدقيق الدولية، وذلك باختلاف الرواد والهيئات الصادرة عنها ويمكن ايجاز أهم هذه التعاريف فيما يلي[51]:

التعريف الأول:

[51] سايح فايز: أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي، دراسة حالة الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص تسيير جامعة البليدة، 02، 2014-2015م، ص 61.

"المعايير مع القوانين والأنظمة والإجراءات الموضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة معينة لغرض قياس نوعية العمل المنجز من طرف المدقق، بحيث تقوم بضبط مهنة المدقق المستقل مما توفر نوعا من الثقة من قبل الجمهور، وبالتالي الثقة بالبيانات المالية، وهذه المعايير تعتبر مستويات الحد الأدنى للقيام بها من قبل المحاسبين القانونيين لأجل الوفاء بالتزاماتهم"

التعريف الثاني:

"عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير التدقيق على أنها: "مصطلح عام يطلق على المعايير اتي ستطبق في مراجعة البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيها يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات".

التعريف الثالث:

عرف المجتمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، فقد عرف المعايير على أنها: "تعبر عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المدقق وكذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من ابداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات ابداء الرأي".

على ضوء هذه التعاريف المقدمة نستنتج أنه قد تم الاجتماع على مفهوم واحد للمعايير الدولية للتدقيق، ألا وهو المقياس أو المؤشر الذي يضبط مهنة التدقيق المستقل مما يضمن الوفاء لمسؤوليته المهنية، وبعبارة أخرى تمثل معايير التدقيق الدولية النموذج الذي على أساسه تمارس هذه المهنة عبر العالم.

نشأة المعايير الدولية للتدقيق:

خرجت لجنة المبادئ المحاسبية إلى حيز الوجود في جوان 1973م، إثر اتفاق جمعيات المحاسبين القانونيين في استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا، الولايات المتحدة الامريكية.

"ومباشرة بعد انشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية [IASC] سنة 1973م، تم انشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين [IFAC] في 1977/10/07، في ميونخ، ألمانيا، عبر 63 منظمة مهنية تمثل 49 دولة مختلفة، يوجد مقره في نيويورك وتتلخص مهمته في تطوير المهنة"

"وبعد انشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين عنه ممارسات التدقيق الدولية IAPC، تهتم بإصدار المعايير الدولية للتدقيق نيابة عن الاتحاد، بحيث شرعت في اصدار المعايير بهدف توحيد الممارسات المهنية عبر كافة أنحاء العالم، ووصلت إلى [27 معيار سنة 1988م]، وحظيت الدعوة لايجاد معايير دولية للتدقيق باهتمام متزايد من قبل الممارسين لمهنة التدقيق والمستفيدين من خدماته محليا ودوليا، وذلك لما لها من أهمية ولدورها في تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم الاقتراب من الموضوعية قدر الإمكان".

"ويجدر بنا الإشارة أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أو من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت سنة (1904م) ضمن كتيب تحت عنوان معايير المراجعة المتعارف عليها.

ويقوم حاليا مجلس المراجعة والتأكيد الدولية IAASB بذلك والذي يهتم إضافة إلى التدقيق بالفحص وتأكيد الخدمات ذات العلاقة[52].

- **الفرع الثاني: المعايير الدولية للتدقيق ومعايير جودة المعلومات المالية**

أولا: المعايير الشخصية

وهي تخص المدقق والمتعلقة بتأهيل المدقق ونوعية عمله وتنقسم بدورها إلى (30) معيار.

1- التأهيل العلمي والعملي :

[52] بوزيدي نريمان المقارنة المرجعية Benchmarling بداية جديدة للإبداع في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في إدارة الأعمال، تخصص الإدارة الاستراتيجية والذكاء الاقتصادي، جامعة أبو بكر بالقايد تلمسان، 2013-2014، ص 6.

ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم من طرف شخص لديه من الكفاءة والخبرة والمعرفة ما يؤهله لأداء مهمته .بمعنى أن يتمتع المدقق بالمعرف الكافية في مجال المحاسبة والمجالات الأخرى مثل الضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات ذاتالصلة، وبالإضافة إلى المعرفة والتأهيل يجب على المدقق أن يستمر في التدريب المهني من أجل مواكبة التطور والتغيرات الحديثة وكيفية تطبيقها في أرض الواقع.

2- قاعدة الاستقلال :

الاستقلال أهم المفاهيم في مهنة التدقيق وهو يعني قدرة المدقق على أداء مهامه بنزاهة وموضوعية التحيز إلى طرف من الأطراف أي لابد على المدقق أن يكون نزيها وصادقا ويكشف في كل الحقائق في تقريره للمالكين حيث لا يتأثر بمصلحة شخصية ولا يغير قراره ورأيه نتيجة خصومه، وإنما يجب عليه أن يبدي عليه أن يبدي رأيه الفني والموضوعي عن قناعته الشخصية وبناء على استخدامه للمعايير المهنية، وعليه أن لا يكتم أو يحرف ما يصل على عمله من وقائع أو مخالفات، ويأخذ الاستقلال شكلين:

أ – الاستقلال المادي: يعني عدم وجود مصالح مادية للمدقق في المؤسسة التي يقوم بتدقيقها وذلك، خلال الفترة التي سيدلي فيها برأيه عن مدى صحة وصدق المعلومات المالية المعدة، وهذا معناه ان لا يكون المدقق الخارجي من المساهمين في المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها، أو أن يكون من العاملين بها.

ب – الاستقلال الذاتي:بمعنى تجرد المدقق من أي دوافع وضغوط عند ابداء رأيه ويتحقق هذا من خلال التأهيل العلمي والعملي، ويرى البعض أن استقلال المدقق يتحدد من خلال التركيز على ثلاث جوانب:

- الاستقلال عند وضع برنامج التدقيق.
- الاستقلال عند القيام بالفحص.
- الاستقلال عند اعداد التقرير.

3- قاعدة العناية المهنية اللازمة :

على المدقق أن يبذل العناية المهنية المطلوبة أثناء اجراء التدقيق وعند تحضير التقرير، هذه العناية تتطلب دراسة انتقادية لجميع مستويات العمل المنجز من قبل المساعدين الذين قاموا بالعمل التدقيقي[53].

يوجب هذا المعيار على المدقق ضرورة الالتزام بالمعايير الأخلاقية والمهنية لعملية التدقيق، كما أنه مطلب بتحسين جودة خدماته، وأن يفهم جيدا طبيعة العمل الذي يقوم به، وبصفة عامة يجب على المدقق أن يكون جديا في عمله وذلك لرفع مستوى جودة أدائه المهني[54].

ثانيا: معايير العمل الميداني

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق، وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الاثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات وتحتوي على 3 معايير:

- يجب أن تخطط خطوات العمل الميدان تخطيطا مناسبا وكافيا، ويجب أن يتم الاشراف على أعمال المساعدين، إن وجدوا بطريقة مناسبة وفعالة.

- يجب دراسة الوقاية الداخلية وتقويمها بشكل مفصل وواف حتى يتمكن المدقق من تقرير مدى الاعتماد عليها وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات التدقيق.

- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومصنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية التدقيق.

ثالثا: قواعد وضع التقرير

---

(53) بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعملية المخزون داخل المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، السنة الجامعية 2010-2011، ص 16.

(54) د. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص 41.

يتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمدقق ونجد فيه المعايير التالية:

- ينص معيار اعداد التقرير الأول، على أنه يجب أن ينص تقرير المراجع على ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.

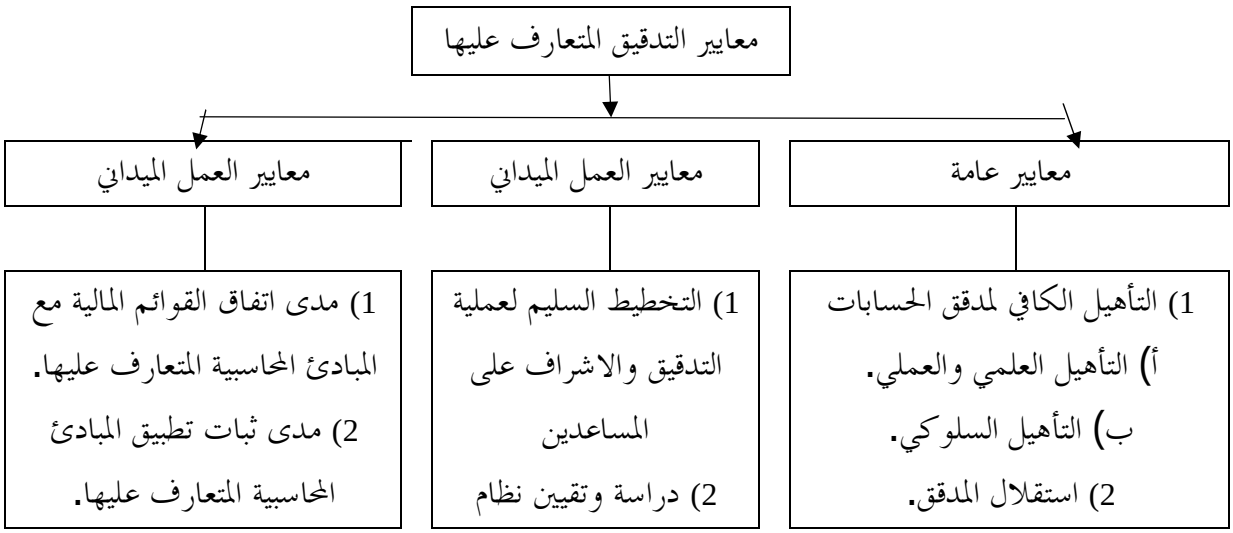
- أما المعيار الثاني فيوجب على أن يحدد تقرير المراجع الظروف التي أدت إلى عدم الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى.

- المعيار الثالث يلزم أن يوضع التقرير أن الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية قد تم بطريقة مناسبة، إلا إذ نص التقرير غير ذلك[55].

- المعيار الرابع يؤكد على وجوب أن يحتوي التقرير على رأي المراجع في القوائم المالية ككل، وحينما لا يمكنه التعبير عن رأي شامل (رأي تحفظي) يجب ذكر أسباب ذلك، كما يجب أن يحتوي التقرير على إشارة واضحة لعمل المراجع وحدود المسؤولية التي يتحملها[56].

معايير التدقيق المتعارف عليها

ويمكن ايجاز هذه المعايير في الشكل التالي:



(55) حسين أحمد دحدوح، و د. حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2012، ص 64.

(56) سايح فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي، دراسة حالة الجزائر، مرجع سابق ذكره، ص 40.

3) بذل العناية المهنية اللازمة.	الرقابة الداخلية. 3) جمع أدلة الاثبات.	3) مدى كفاية الإفصاح. 4) ابداء الرأي في القوائم المالية

المصدر: يعقوب ولد الشيخ ولد أحمد يورة، التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية (دراسة مقارنة)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية تخصص تسيير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، السنة الجامعية 2015/2015.

- **الفرع الثالث: البيانات المالية المصممة لتلبية احتياجات المستخدمين محددين**

في بعض الأحيان بكون هدف البيانات المالية تلبية احتياجات المستخدمين المحددين من المعلومات المالية، واحتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات تحدد إطار اعداد التقارير المالية المطبق في هذه الحالات، والأمثلة على أطر إعداد التقارير المالية التي تتناول احتياجات المستخدمين المحددين هي:

1) أساس ضريبي للمحاسبة لمجموعة من البيانات المالية التي ترافق بيان الضريبة للمنشأة.

2) أحكام اعداد التقارير المالية لوكالة تنظيمية حكومية لمجموعة من البيانات المالية لتلبية احتياجات تلك الوكالة من المعلومات.

3) إطار اعدا تقارير مالية وضعته أحكام اتفاقية تحد البيانات المالية التي سيتم اعدادها، تكون البيانات المالية التي أعدت بموجب اطار اعداد التقارير المالية هذا هي البيانات المالية الوحيدة التي تعدها المنشأة.

- ويحدد معيار التدقيق الدولي (800): تقرير المدقق المستقل عن مهمات تدقيق لأغراض خاصة الإرشادات بشأن البيانات المالية التي هدفها تلبية احتياجات المستخدمين المحددين من المعلومات المالية.

1)البيانات المالية المصممة لتلبية احتياجات سلسلة واسعة من المستخدمين Wide Range of Users من المعلومات المالية المشتركة :

إن العديد من مستخدمين البيانات المالية ليسوا في وضع يستطيعون فيه طلب بيانات ملية موضوعة بشكل خاص لتلبية احتياجاتهم من المعلومات المالية، وبينما لا يمكن تلبية كافة احتياجات المستخدمين المحددين من المعلومات المالية، فإن هناك احتياجات من المعلومات المالية التي تعتبر مشتركة بين سلسلة واسعة

من المستخدمين، والبيانات المالية المعدة حسب اكار اعداد تقارير مالية مصمم لتلبية احتياجات سلسلة واسعة من المستخدمين من المعلومات المشتركة يشار لها بالبيانات المالية ذات الغرض العام.

2) أطر اعداد التقارير المالية التي وضعتها منظمات مفوضة أو متعارف بها Authorized or Recognized Organizations :

وتشمل الأمثلة على أطر إعداد التقارير المالية هذه ما يلي:

1- المعاير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

2- معايير المحاسبة الدولية لقطاع العام الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

3- المبادئ المحاسبة المقبولة بشكل عام الصادرة عن منظمة تضع المعايير معترف بها في اختصاص معين.

3) ابداء رأي حول البيانات المالية Expressing on Opinionon Financial Statements:

عندما يبدي المدقق رأيه حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام المعدة حسب إطار اعداد تقارير مالية مصمم لتحقيق العرض العادل فإن على المدقق الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي (700).

كذلك يجب على المدقق الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي (701) والمعيار الدولي (800) عند ابداء رأي حول ما يلي:

1- مجموعة كاملة من البيانات المالية المعدة حسب أساس محاسبي شامل آخر.

2- عنصر في مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام أو الغرض الخاص.

3- الامتثال للاتفاقيات التعاقدية.

4-بيانات مالية ملخصة.

4) الرقابة على جودة عمليات تدقيق المعلومات المالية التاريخية :

يشير مصطلح رقابة الجودة إلى مجموعة السياسات والإجراءات المصممة في الشركة للحصول على تنفيذ مهمة [عملية] تدقيق البيانات المالية التاريخية، وتوثيقها ولقد اتحد المجلس على أنه يجب على طريق العملية تنفيذ إجراءات رقابة الجودة التي تنطلق على عمليات التدقيق الفردية والمتمثلة في الآتي[57]:

1- تنفيذ إجراءات رقابة الجودة التي تنطبق على عمليات التدقيق.

2- تزويد الشركة بالمعلومات المناسبة لتمكين ذلك الجزء من نظام رقابة الجودة للشركة الخاص بالاستقلالية في العمل.

3- قدرات وكفاءة الموظفين من خلال تعيينهم وتدريبهم.

4- المحافظة على علاقة العملاء من خلال أنظمة القبول والاستمرار.

المطلب الثالث: مخاطر التدقيق

- **الفرع الأول: نظرة شاملة لمخاطر التدقيق**

تعريف معهد المحاسبين القانوني الأمريكي AICPA[58]:

اعتبر المعهد المحاسبين القانوني في المعيار 47: أن المخاطر الناجمة عن فشل المدقق دون أن يدري في ابداء رأيه بشكل مناسب والمتعلق أو المتعلق بالقوائم المالية التي تحتوي على أخطاء جوهرية.

تعريف Warren:

أن مخاطر التدقيق تتمثل في احتمال ابداء رأي غير سليم في القوائم المالية محل الفحص وذلك بسبب فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تكون موجودة في القوائم المالية التي بيدي رأيه فيها.

---

[57] كتاب مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، ص 110.

[58] الدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور، لدكتور إيهاب نظمي إبراهيم، ص 57.

تعريف Abrumfield:

محاضر التدقيق هي احتمال ابداء المدقق رأي غير متحفظ في القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية.

مفهوم شامل:

مخاطر التدقيق هي ذلك المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري.

مخاطر التدقيق:

عند التخطيط للتدقيق على المحاسب القانوني الأخذ بنظر الاعتبار مخاطر التدقيق والتي عرفت من قبل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي [AICOA]: "وهي المخاطر من أن المدقق ربما وبغير معرفة فشل في تعديل رأيه حول البيانات المحرفة ماديا".

- التعريف المادي للبيانات المالية ربما نتجت عن خطأ أو غش، الخطأ هو خطأ غير مقصود أو تسجيل عملية بيع لا تخص السنة، [الفترة].

- أما الانحرافات بسبب الغش المقصود في تحضير بيانات مالية معرفة أو سرقة موجودات، وعلى سبيل المثال، مبيعات لم يتم قيدها وسرقة مبالغها من قبل الموظف وتغطية هذه السرقة بعمل قيود كأنها سماحات أو ديون معدومة، أما تحضير بيانات مالية محرفة أو ديون معدومة، أما تحضير بيانات مالية محرفة هي محاولة من قبل الإدارة لغش المستفدين ومن هذه البيانات المالية.

- معايير التدقيق المتعارف عليها من المدقق أن يأخذ بنظر الاعتبار وعلاوة على مخاطر التدقيق مستوى الانحرافات المادية [الأهمية النسبية]، في البيانات المالية، والمادية [الأهمية النسبية] عرفت بأنها الحذف أو الانحرافات في المعلومات المادية والتي تؤثر على حكم الشخص المعقول في حالة معرفة بها، وعلى سبيل المثال وجود حذف أو انحراف مبلغه ألف دينار من شركة مبيعاتها خمسة آلاف دينار، ربما يعتبر ماديا، أما هذا الحذف أو الانحراف لشركة مثل IMB أو مصنع سيارات BMW لا يعتبر ماديا، لأنها لا تؤثر على قرار

الشخص المعقول، أما نوعية المادية وعلى سبيل المثال وجود عملية مخالفة للقانون كبيع أو شراء المخدرات فإنها تعتبر مادية بسبب القانون.

- إن أسباب وضع المستويات الأولية حول المادية هو لأجل مساعدة المدقق للتخطيط حول دميع أدلة التدقيق المناسبة، ويتم وضع مستوى المادية [الأهمية النسبية]، عند التخطيط الأولى على المستويين التاليين:

1) مستوى البيانات المالية مأخوذة لكل، أي ربما يضع المدقق مستوى المادية لحساب الأرباح والخسائر [قائمة الدخل] بمبلغ 150 ألف دينار، ومن ثم يتم توزيع هذا المبلغ على مفردات هذا الحساب، ومن جهة أخرى، ربما يضح المحاسب القانوني مستوى المادية للميزانية العامة مبلغ 200 ألف دينار، وفي حالة وجود انحرافات متراكمة تصل إلى المستوى الذي حدده المحاسب القانوني المقبول لديه فإنه ما زال يعطي رأيا نظيفا حول البيانات المالية، وتجب الإشارة هنا أنه في حالة وصول الانحراف المتراكم إلى المستوى الذي حدده المحاسب القانوني عليه أن يأخذ بنظر الاعتبار الانحرافات التي يمكن أن تكون موجودة في العمليات أو الأنشطة التي لم يقم بتدقيقها، وفي هذه الحالة، على المحاسب القانوني الطلب من الشركة عمل تعديلات في الانحرافات التي وجدها، لأجل أن يكون له هامش أمان أكثر، وفي حالة عدم موافقة الإدارة على التعديلات التي طلبها وعليه توسيع إجراءات التدقيق.

2) مستوى الأرصدة لأن المدقق يرغب في التأكد بصورة معقولة من الأرصدة، لأدل الوصول إلى الصورة الاجمالية للبيانات المحاسبية ككل.

- **الفرع الثاني: أنواع مخاطر التدقيق**

على المدقق الحصول على فهم عام بخصوص النظام المحاسبي، ونظام الرقابة الداخلية، لأجل التخطيط بصورة فعالة وتصميم إجراءات تدقيق مناسبة لتخفيض مخاطر التدقيق للمستوى المقبول، وتعني أن المدقق ربما يعطي رأيا غير مناسب حول البيانات المالية ويتكون من العناصر الثلاثة التالية وهي:

- المخاطر الملازمة. [الموروثة أو المتأصلة].

- مخاطر الرقابة.

- مخاطر الاكتشاف.

1- المخاطر الموروثة :

تعود إلى احتمالية أن إقرار من اقرارات الإدارة فيه أخطاء أو حذف، إما بمفرده أو عند جمعه والتي تمثل انحرافات مادية مع الافتراض بعدم وجوده رقابة داخلية، أما المخاطر الموروثة فربما يكون سببها الإدارة والمنحرفة وغير النزيهة.

فعلى سبيل المثال شركة صناعة أو بيع مواد تعاني كسادا في أسواقها تمثل مخاطر، موروثة عالية، وكما أن هناك مخاطر موروثة في فقرة النقدية أكثر من كوم الفحم.

2- مخاطر الرقابة :

تعود إلى احتمالية انحرافات في إقرار من اقرارات الإدارة أو في رصيد أو نشاط إما بمفرده أو عند جمعة ولا يتم اكتشافه أو منعه بواسطة نظام الرقابة الداخلية وفي الوقت المناسب ومن مخاطر الرقابة عدم وجود قرائن [أدلة] كافية وعدم وجود رقابة على النقدية أو البضاعة، وعدم الفصل بين الوظائف، أي أن شخصا معينا يقوم بعمل عملية من أو لها إلى آخرها.

المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة لا علاقة لهما بإجراءات التدقيق وقبل تصميم طبيعية ووقت وحجم التدقيق الجوهري التفصيلي]، على الحساب القانوني دراسة وتقييم هذين العنصرين.

3- مخاطر الاكتشاف :

مخاطر الاكتشاف هي مخاطر الانحرافات المادية في اقرارات الإدارة [الأرصدة]، والتي لم يكتشفها المحاسب القانوني، هذه المخاطر بالإمكان تخفيضها من خلال عمل تدقيق جوهري [تفصيلي] أكثر، ويجب التنويه هنا أن العلاقة بين المخاطر الموروثة ومخاطر الرقابة من جهة، وبين مخاطر الاكتشاف هي علاقة

عكسية، وبعبارة أخرى إذا زاد أو نقص الأول، [موروثة ورقابية]، فإن الثاني [الاكتشاف] سينقص أو يزيد[59].

لهذا فإن مخاطر التدقيق تساوي:

المخاطر الموروثة X مخاطر الرقابة X مخاطر الاكتشاف:

AR = IR x CR x DR

AR = audit risk

IR = inherentrisk

CR = control risk

DR = detectionrisk

وعلى سبيل المثال لو فرضنا أن المخاطر الموروثة = 100

وفرضنا الرقابة = 30

ومخاطر التدقيق = 10

فإن مخاطر الاكتشاف تتكون: $10x$ = 100 x 30 x

لنفرض أنه عند دراسة الرقابة الداخلية، وجد المحاسب القانوني أن النسب أصبحت 60% بدلا من 30%، فإن مخاطر الاكتشاف ستنخفض كما يلي:

10 مخاطر التدقيق = 100 المخاطر الموروثة x 60 الرقابة xx الاكتشاف =

(59) مدخل التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الدكتور هادي التميمي، جامعة عمان العربية للدراسات العليا.

هذا الانخفاض في مخاطر الاكتشاف من 33% إلى 16.6% تتطلب زيادة في حجم القرائن والأدلة التي على المحاسب القانوني الحصول عليها، وعلى سبيل المثال زيادة عدد تأييدات الذمم المدينة ومقارنة عدد أكبر من الأدلة إلى السجلات.

- **الفرع الثالث: العلاقة بين مخاطر التدقيق وتقييم المدقق لمخاطر التدقيق**

جدول يوضح العلاقة بين مخاطر التدقيق وتقييم المدقق لمخاطر الرقابة[60]

تقييم المدقق لمخاطر الرقابة / تقييم المدقق المخاطر الذاتية	عالي	متوسط	منخفض
عالي	منخفض	منخفض جدا	متوسط
متوسط	منخفض جدا	متوسط	عالي
منخفض	متوسط	عالي	عالي جدا

خاتمة الفصل الأول:

لقد قمنا من خلال هذا الفصل بإبراز الدور الذي يقوم به التدقيق في المؤسسة فهو يمثل الوجه التكميلي لعمل المحاسبة من جهة والعمل المالي والإداري من جهة أخرى، فالتدقيق عبارة عن وسيلة تمكن من قياس فعالية المؤسسة وكذا حماية ممتلكاتها ومن أجل إعطاء صيغة دولية لمزاولة مهنة التدقيق، سعت هيئة الاتحاد الدولي للمحاسبين، إلى إصدار جملة من المعايير التي حددت المبادئ والمسؤوليات والإرشادات المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق، فهذه الأخيرة تعتبر بمثابة القاعدة الأساسية التي يرتكز عليها المدقق في عملية الميداني والتي تمكنه من تكوين رأي فني مستقل ومحايد.

(60) المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الدكتور أحمد حلمي جمعة، الطبعة الأولى، 2003م-1430ه، دار صفاء للنشر والتوزيع، كمان.

وبالرغم من أن هناك العديد من الدولي التي سارعت إلى تطوير هذه المهنة، وتبني معايير دولية للتدقيق عرفت الجزائر تأخرا كبيرا مقارنة بها، وهذا نتيجة لعدة عوامل وتغيرات مرت بها منذ الاستقلال إلى وقتنا الحالي، هذا ما اوجب عليها إصدار معايير محلية للتدقيق تتماشى مع المعايير الدولية للتدقيق ومكيفة حسب الواقع المهني المنظم للمهنة في الجزائر، وهذا من أجل تحسن أداء المدققين وإعطائهم دعائهم يرتكزون عليها أثناء أداء مهامهم.

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

- المبحث الأول: الدراسات السابقة
- المبحث الثاني: نتيجة عامة للدراسات السابقة

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

مقدمة الفصل الثاني:

بما أن الموضوع يدور حول التدقيق المالي في توفير المعلومات المالية ذات الجودة، فإننا ملزمون بمعرفة الدور الحقيقي الذي يلعبه التدقيق المالي في المؤسسات، وبما أننا نواكب عصر تكنولوجيا المعلومات والاتصال تعازم دور المعلومة المحاسبية، حيث أصبحت المدخلات الاستراتيجية للمؤسسة والتي على أساسها يتم اتخاذ العديد من القرارات حيث يعتبر التدقيق أهم المفاهيم الاقتصادية التي لقيت قدرا كبيرا من الاهتمام، غذ يهتم به الباحثون دراسة وتحليلا ويهتم به المسيرون للمؤسسات الاقتصادية، لتطوير عمليات الإدارة والمساهمة في أداء أعمالها بكفاءة وفعالية وعليه سنحاول عرض موجز لأهم الدراسات والأبحاث ذات الصلة بموضوع الدراسة لمختلف الباحثين الذي قاموا بجهود كبيرة في دراساتهم الدقيقة وذو مكانة قيمة.

❖ المبحث الأول: الدراسات السابقة

- دراسة أمين مازون:

تخص الدراسة ماجستير في علوم الجارية، فرع محاسبة وتدقيق تحت عنوان: "التدقيق المحاسبي من المنظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر" لسنة 2011/2010، ولعل أهم الأسباب التي دفعته إلى هذه الدراسة هي التطورات التي شهدتها الجزائر في ظل انتقالها للنظام المحاسبي المالي وبالتالي ابراز مدى ضرورة اتباع تلك المعاير التدقيق الدولية كما تهتم هذه الدراسة بالتوحيد الدولي للتدقيق المحاسبي وما نشأ عنهما من ضوابط وارشادات دولة تحكم المهنة في مختلف الدول وكذلك تبين دور هذه الأخيرة وتأثيرها على مخرجات التدقيق.

وعلى هذا الأساس تم طرح الإشكاليات التي تدور حول "مدى إمكانية المعاير الدولية في تحسين جودة مخرجات التدقيق، وإعطاء الضمان والثقة لمستخدمين القوائم المالية وكذلك مدى انتهاجها في الجزائر.

ويعرض توضيح معالم الإشكالية المطروحة تم تجزئتها إلى أسئلة فرعية:

- فيما يتمثل مضمون معايير التدقيق الدولية وما مدى تغطيتها للجوانب التي تطبقها المهنة؟

- فيما تكمن أهمية تطبيق معاير التدقيق الدولية؟، وما مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر.

- ما علاقة المساعي نحو إضفاء الطابع الدولي للتدقيق بإصدار معايير دولية للتدقيق ولمعالجة هذه الإشكالية اعتمد الباحث على ثلاث فرضيات.

1/ جاءت معايير التدقيق الدولية كمكمل لمشروع التدقيق الدولي في ظل التغيرات الجديدة المرتبطة بالتحولات الاقتصادية العالمية.

2/ تخطي التباين بين الممارسات التدقيق بين مختلف الدول.

3/ الجزائر تطبق معاير التدقيق الدولية كما هو الحال مع معايير المحاسبة الدولية وإن اقتضى تكيفها الواقع.

ولاختبار صحة الفرضيات من عدمها استعمل الباحث أمين مازون، المنهج الاستقرائي والاستنباطي واعتمد على الأداة التاريخية، من خلال سرد الأحداث التاريخية التي شهدتها المهنة التدقيق المحاسبي وكذلك مراحل بلوغها الإيطار الدولي فضلا عن مراحل صدور معاير التدقيق الدولي، كما اعتمد على الوسائل التحليلية في باقي الأطوار النظرية.

أما بالنسبة للدراسة التطبيقية اعتمد الباحث على أدوات الإحصائية حيث شملت عينة الدراسة مجتمع يتكون من مجموعة من المهنيين والأكاديميين الحائزين على شهادات عملية في المحاسبة والتدقيق، حيث قام بتوزيع 170 استمارة بغرض الحصول على أكبر نسبة ممكنة للاحصائيات.

تمثلت حدود الدراسة بالمحاور المرتبطة بالتدقيق الدولي وكذلك معاير التدقيق الدولية ومدى ملائمتها مع الواقع الجزائري.

وللتوصل إلى نتائج البحث قسم الباحث عمله إلى أربعة فصول تطرق خلال الفصل الأول إلى الإيطار النظري للتدقيق المحاسبي أما الفصل الثاني تناول فيه طبيعة بيئة الدولية للتدقيق، أما الفصل الثالث

فكان مخصص لعرض معايير الدولية للتدقيق، أما الفصل الرابع فكان خاص بالدراسة التطبيقية اعتمد على اعداد أسئلة وفق مقياس ليكارت من 4 إلى 5 درجات بقية معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل عنصر استبيان، وكما استعمل معامل الثبات للتأكد من صدق الاستبان، وبعد تجميع الاستمارات والبيانات المحصلة وادخالها في برنامج Excel وبرنامج StatistiquelPachage كما استعمل أساليب التكرارات، النسب المئوية للمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

- اتفق أفراد العينة على أن التوحيد الدولي للتدقيق السبيل لارتقاء الخدمات التدقيق إلى المستوى أحسن، كما أن مكاتب التدقيق الدولية تقدم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بين مكاتب محلية أو تباين الثقة بين مستخدمي القوائم المالية بين مخرجات مكاتب التدقيق الدولية والمحلية.

- اتفق أفراد العينة على أن التدقيق المحاسبي في الجزائر يختلف عما هو معمول به دوليا، إلا أنه بإمكان الجزائر تحقيق التوافق مع الممارسات الدولية للتدقيق، ما قد يساعدها على التواصل مع الانفتاح الذي يشهده الاقتصاد الدولي دون اغفال مستوى المدققين في الجزائر الذي قد يتطلب الرفع منه الأخذ بمتطلبات الدولية للتعليم والخبرة.

تمثلت نتائج اختبار الفرضيات المتوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية، أن معاير التدقيق الدولية جاءت كمكمل لمشروع التدقيق الدولي في ظل المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحولات الاقتصادية، فقد خلصت الدراسة الفصل الثاني حول بيئة التدقيق الدولية المحاسبي إلى صحة الفرضية بكونها في إيطار محاولة تتماشى مع المتغيرات التي صاحبت العولمة أنشطة الأعمال، ظهرت ضرورة توحيد الممارسات الدولية للتدقيق الذي يتحقق بدوره عن طريق وضع معاير دولية تلقى قبول عام في التداول.

أما عن معاير التدقيق الدولية، فهي تقلص من حجم فجوة التوقعات وتساعد على تخطي التباين بين الممارسات التحقيق بين مختلف الدول من خلال الفصل الثالث والعرض التفصيلي لمعاير التدقيق الدولي إضافة إلى المحور الثالث من الاستبيان يمكن استنتاج أن معاير التدقيق الدولية تحسن من فهم المجتمع لأهداف مهمة التدقيق كما تمنح للمدققين مرجعية شاملة تحقق أعلى مستويات الآداء، كما أنها جاءت للتقليل من التفاوت بين الدول.

مع العلم أن بإمكان الجزائر تطبيق معاير التدقيق الدولية كما فعلت مع معاير المحاسبة الدولية، وحتى ان اقتضى ذلك تكيفها مع الواقع الجزائري، ومن خلال نتائج المحور 4من الاستبيان والتي تثبت صحة الفرضية فإن معاير التحقيق الدولية ليس سوى إرشادات يمكن للدول الاهتداء إليها عند أي قصور على مستوى معاير التدقيق حيث بإمكانها تبني معاير التدقيق الدولية عن طريق وضع معاير محلية تكون معايير دولة منطلقا لها وتراعي في نفس الوقت الخصوصية والاجتماعية والثقافية.

- **دراسة غوالي محمد بشير:**

في إيطار ماجستير في علوم التسيير فرع إدارة أعمال لسنة 2004/2003 تحت عنوان "دور المراجعة في تفعيل الرقابة داخل مؤسسة دراسة حالة بالتعاونية للحبوب والخضر الجافة SCLS".

تعتبر الدراسة أن المراجعة عملية فحص لمجموعة من المعلومات عن الاحداث اليومية للمؤسسة وفق مجموعة من المعايير لهدف التحقق من سلامة هذه المعلومات مع ضرورة إيصال هذا الرأي إلى من يهمهم الأمر المؤسسة لمساعدتهم على الحكم على جودة ونوعية هذه المعلومات وعليه قام الباحث يطرح الإشكالية التالية:

- إلى أي مدى يمكن اعتبار المراجعة أداة رقابية؟ كما تم تقسيمها إلى أسئلة فرعية.

- ماذا يجب مراجعته، ومتى تتم المراجعة؟

- هل يكفي للمراجع الاعتماد على معلومات المقدمة من طرف الإدارة المؤسسة فقط للقيام بمراجعة موضوعية.

- هل حصول المراجع على أتعابه من عملية يسمح بإعداد تقرير غير متحيز يمكن الاعتماد عليه في اطفاء الثقة أكبر في القوائم المالية التي تمت مراجعتها.

- وللإجابة عن هذه التساؤلات قام الباحث باختيار الفرضيات التالية:

- أن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية بالصورةالتي تتلاءم مع إمكانيات المؤسسة يعتبر وسيلة وقائية تبعد احتمال حدوث الخطأ.

- أن تحدد مصادر الأدلة والبراهين واستخدام أساليب متعددة في تجميع المعلومات يوفر للمراجع فرص أكبر لإعداد التقرير اللائم.

- الاهتمام بوظيفة المراجعة واعتبارها وسيلة تساعد على التحكم في تسيير الأمور ولاختبار صحة هذه الفرضيات، تم قيام بالدراسة على مستوى التعاونية للحبوب والخضر الجافة، واعتمد خلاله الباحث على المنهج التحليلي واعتمد على اجراء مقابلات مع مسؤولين كوسيلة لتمكن من استخلاص واستنباط وعليه تم تقسيم العمل إلى ثلاث فصول: الأول تم فيه تقديم مفاهيم أساسية للمراجع بنوعيها وخصائص مزاولة المهنة، والمراجعة الخارجية، أما الفصل الثاني فتطرق فيه إلى منهجية المراجعة من خلال دراسة وتقييم الرقابة الداخلية مع أدلة الاثبات ومعاير اعداد التقارير أما الفصل الثالث فكان عبارة عن ومهامها وكذلك تم تقييم نظام الرقابة الداخلية وقام بتحليل النتائج ومقارنتها.

ولاختبار صحة الفرضيات تم القيام بالدراسة على مستوى التعاونية للحبوب والخضر الجافة وقد تم التركيز في الدراسة التطبيقية على المراجعة الخارجية ولعل هذه الدراسة ساعدتنا كثيرا في ابراز النقائص التي تتعرض لها المؤسسة من خلال معاناتها للمشاكل تنظيمية ومحاسبية فالمؤسسة تعاني من ضعف نظام الرقابة الداخلية وافتقارها إلى عمال مؤهلين علميا ومهنيا.

وأهم النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة التطبيقية أن المؤسسة بحاجة ماسة إلى تصميم نظام رقابة داخلية جيدة انشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية.

يعتبر المراجع محل الثقة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية والإدارة وعليه يجب على مزاولي المهنة أن يؤدوا عملهم بطريقة تقابل هذه الثقة، كما أنه إذا كان للمراجع أي تحفظات على صحة المعلومات يجب عليه ترك المهمة الموكلة إليه واتخاذ القرار المناسب وعليه التزام بتطبيق معاير الأداء المهني، بعناية ومحاولة التعرف على الأخطاء، وطرق الغش التي يمكن الوقوع فيها من أجل تجنبها.

- يرى الباحث أن عليها انشاء مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية وضرورة البحث عن وسائل التخزين أكثر كفاءة.

- ضرورة القيام بدورات تدريبية للعمال غير مؤهلين خاصة أعوان التنفيذ والإطارات.

- تجنب طريقة الجرد المتناوب وتطبيق الجرد الدائم والحرص على أجواء الجرد المادي على الأقل مرة في السنة.

- عند القيام بمقارنة تقارير محافظ الحسابات لوحظ أنه لم يتم التعرض إلى الدراسة وتقيم نظام الرقابة الداخلية وهذا العمل ينص على مصداقية عمله ويقلل من أهميته.

- دراسة ناجي بن يحي:

- الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاصة تحت عنوان "دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي" من جامعة محمد خيضر بسكرة 2013/2012م.

يعتبر الإفصاح المحاسبي الذي يتوقف على مجموعة من الاعتبارات التي أهمها خصائص جودة المعلومات حيث كلما كانت المعلومات المحاسبية التي تقدمها في التقارير والقوائم المالية دقيقة وملائمة وقابلة للفهم،كان الإفصاح عنها مقيدا وفعالا لمستعمليها، كما أن نقص كفاءة هذه المعلومات يؤثر على في الافصح عنها مما ينعكس سلبا على مستخدميها، أي أن جودة المعلومات تنعكس في الإفصاح الناتج والفعال على الفئات ذات العلاقة بالمنشأة.

ولتحليل هذا الموضوع ومعرفة المزيد عنه قام الباحث يطرح الإشكالية التالية: "ما هو دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي؟

تمثلت فرضيات الإشكالية فيما يلي:

- يجب توفر مجموعة من الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية مثل الملائمة والموثوقة مما يجعل الإفصاح عنها في القوائم المالية أكثر كفاءة وفعالية في تحقيق أهداف المرجوة.

- الإفصاح في القوائم المالية والتقارير يلبي احتياجات مستخدمي المعلومات ويوفر لهم قدر من المعلومات التي تساعدهم في اتخاذ قرارات.

- ضرورة اعداد قوائم المالية وفق تشريعات جزائرية وذلك وفق معايير محاسبية دولية نظرا لمساهمتهما في إعطاء صورة واضحة لكل مستخدمي خاصة المستثمرين والأجانب.

ولاختبار صحة هذه الفرضيات استعمل الباحث في منهجه على المنهج الاستنباطي وذلك باتباع أسلوب الوصفي التحليلي بهدف تحليل مختلف جوانب الموضوع للوصول إلى النتائج المرجوة، حيث استعمل الأسلوب الوصفي في معالجة الفصل 1 من خلال تطور المحاسبة كنظام للمعلومات وكذلك بوصف طبيعة الإفصاح ومساهمته المعاير المحاسبة ومتطلبات الإفصاح في النظام المحاسبي، أما الفصل الثالث فاعتمد على الأسلوب التحليلي تماشيا مع طبيعة الدراسة الميدانية ولاختبار صحة الفرضيات توصل الباحث إلى النتائج التالية.

- اعتبار خاصيتي الملائمة والموثوقية من محددات الرئيسية ومن أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مما يجعل الإفصاح عنها في القوائم المالية أكثر كفاءة وفعالية والتي على أساسها يمكن اتخاذ قرارات سليمة، وعليه تطبيق الجزائر لنظام محاسبي ومالي جعل القوائم شركة مطاحن الجنوب تقدم معلومات مالية مفهومة وشفافة موثوق بها وقابلة للمقارنة على الصعيد المحلي والوطني.

- كذلك نجد أن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية يلبي احتياجات المستخدمين المعلومات المحاسبية ويساعدهم في اتخاذ قراراتهم، حيث أجمع أفراد العينة على ان الإفصاح يعتبر أهم عوامل التي تلبي احتياجاتهم من معلومات لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية، وتبقى هذه المعلومات حكرا على الأطراف الداخلية فقط، كما أن الإفصاح عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المستمد من معاير المحاسبة الدولية لشركة مطاحن الجنوب حسن من جودة المعلومات المحاسبة نتيجة ما جاءت به هذه المعاير من طرق اعداد واضح لعرض المعلومات مما يجعلها مفهومة وقابلة للمقارنة وتلبي احتياجات المستخدمين ويوفر لهم فدر كافي من المعلومات تساعدهم على اتخاذ القرارات.

- تقوم هذه الفرضية على اعتبار ضرورة اعداد القوائم المالية وفق تشريعات جزائرية وكذلك وفق معاير محاسبة دولية نظرا لمساهمتها في إعطاء صورة واضحة لكل من مستخدميها، فتطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من معاير المحاسبة الدولية جعل المعلومات المحاسبية ملائمة وموثوقة على مستوى المحلي والدولي وذلك لضمان مستوى كافي من الإفصاح لمختلف الفئات المستفيدة وعليه فإن الفرضية تحققت.

وخلاصة النتائج أن: جودة المعلومات المحاسبة تنعكس في الخصائص النوعية التي تتمتع بها وأهمها الملائمة والموثوقة.

- جودة المعلومات المحاسبية له أثر إيجابية على فعالية الإفصاح المحاسبي.

- أن التزام بمتطلبات الإفصاح وفق معاير محاسبية دولة من شأنه تعزيز متطلبات جودة المعلومات المحاسبة وقابليتها للتحقيق وبالتالي بعث الثقة في المستثمرين وتخفيض حالات عدم التأكد بينهم.

- دراسة مخلوفي محمد عادل 2014 (دراسة حالة بمؤسسة سنلغاز)

الدراسة عبارة ماجستير شعبة علوم تسيير تخصص محاسبة تحت عنوان "انعكاسات النظام المحاسبي المالي على جودة نظم المعلومات المحاسبية لمؤسسة اقتصادية" لسنة 2015/2014م تحت اشراف جامعة أحمد بوقرة بومرداس.

تناولت الدراسة انعكاسات التي جاءت بها النظام المحاسبي على جودة نظم المعلومات المحاسبية والمالية للمؤسسة اقتصادية، حيث تم اجراء الدراسة الميدانية على مستوى مؤسسة سنلغازبورقلة، ولمعرفة المزيد عن الموضوع، قام الباحث بطرح الإشكالية التالية: ما هي آثار تطبيق النظام المحاسبي SCF على مخرجات نظم المعلومات المحاسبية؟ حيث قسمها إلى أسئلة فرعية كالآتي:

- ما هي درجة الاستجابة مخرجات نظم المعلومات المحاسبية لنظام المحاسبي المالي SCF.

- ما هي درجة الجودة المطلوبة لمخرجات نظم المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي الجديد؟

- إلى أي مدى تطابق مخرجات نظم المعلومات المحاسبية للمؤسسة محل الدراسة الجودة في النظام المحاسبي المالي؟

ومن أجل الإجابة عن التسائلات واختبار إشكالية الباحث والتوصل إلى النتائج المطلوبة، توصل الباحث إلى الفرضيات التالية:

1/ تم احداث تغيرات على مخرجات نظام المعلومات وفق متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.

2/ يحدد نظام الحاسبي المالي الحد الأدنى للمعلومات المالية الواجب توفرها في مخرجات نظم المعلومات المحاسبية لتكون ملائمة.

3/التوافق مخرجات نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة محل الدراسة للمتطلبات الجودة في نظام المحاسبي المالي.

ومن أجل اختبار صحة الفرضيات اعتمد الباحث على تقسم عمله إلى ثلاثة فصول: الأول تناول فيه مدخل للمحاسبة والمالية وتطرق فيه إلى التطور المحاسبي بين المهنة والنظرية العلمية وكذلك إلى أسس تطبيق النظام المحاسبي أما الفصل الثاني تناول فيه الإيطار العام لنظم المعلومات المحاسبة، تطرق خلاله إلى نظم المعلومات وأساس تكنولوجيا المعلومات أما الفصل الثالث فتناول الدراسة الميدانية بالمديرية الجهوية لسنلغازبورقلة، واعتمد خلاله على المنهج التحليلي عند تحليل العلاقة بين مخرجات نظم المعلومات المحاسبية وقياس درجة الجودة واعتمد على المنهج الوصفي في عرض نماذج لمخرجات النظام المعلومات المحاسبة، بما يتوافق مع متطلبات الإفصاح في النظام المحاسبي المالي.

توصل الباحث محمد عادل إلى أهم النتائج التالية:

- توصل إلى أن مخرجات النظام المعلومات المحاسبة لنظام المحاسبي المالي SCF[61] ، ثم اتباعها وتوصلنا إلى أن محتويات النظم المعلومات المحاسبة للمؤسسة قام بإحداث تغيرات جدرية بما يسمح بالتغير الشكلي والضمني للقوائم المالية بما يحدده النظام المحاسبي.

تقوم هذه الفرضية على أن النظام المحاسبي المالي تحدد الحد الأدنى للمعلومات المالية الواجب توفرها في مخرجات نظم المعلومات المحاسبية لتكون ملائمة، ثم اثباتها من خلال تحديد مدخلات لنظام المعلومات المحاسبية بما يضمن موثوقية ومصداقية مخرجات النظام، وذلك من خلال الخصائص النوعية للمعلومة المالية اعتد اعداد القوائم المالية التي يضبطها قواعد نظام المحاسبي.

تم اثبات أن التوافق مخرجات نظم المعلومات المحاسبية للمؤسسة اقتصادية بشكل كلي على متطلبات الجودة في النظام المحاسبي المالي، فدرجة التوافق بين مخرجات النظام ومتطلبات لم تكن كافية بدرجة كبيرة نظرا للمعيقات الموجودة على مستوى البيئة المحاسبية والتي تحد من تطبيق بعض معايير المحاسبة، مثل القيمة العادلة وعليه يمكن القول بأن القوائم المالية توافق متطلبات النظام المحاسبي بأحد الكافي والمقبول من طرف مستخدمي القوائم المالية وبما يضمن لهم مصداقية ونوعية المعلومة المالية ولتطبيق نظام محاسبي جيد وتأثير على مخرجات نظم المعلومات يجب على المؤسسة تأهيل مستخدمي هذا النظام وتعمم العمل المحاسبي الآلي من خلال توفير المعلومات لمالية اللازمة في الوقت المناسب.

كما يجب عليها تقليص الوثائق الثبوتية للأحداث اقتصادية من خلال اجراء دراسة تقنية محاسبة تسمح بتسهيل عملية ادخال البيانات المالية مما يقلل من الأخطاء ويزيد من درجة جودة المخرجات ويسهل عملية البحث.

- دراسة لزعر محمد سامي (2012/1011م) دراسة حالة مؤسسة صيدال:

[61]ض حسب قانون 11/ 07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 " تعتبر المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض الكشوف التي تعكس صورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ونجاعته ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية

الدراسة عبارة شهادة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة مالية لجامعة منتوري بقسنطينة تحت عنوان "التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي".

نظرا للتغيرات التي طرأت على النظام المحاسبي في الآونة الأخيرة ونتيجة التوجه نحو تطبيق معاير محاسبية دولية في الجزائر فإن ذلك يحتك عليا دراسة انعكاسات هذا التغير على التحليل المالي للقوائم المالية وعليه تم طرح إشكالية البحث التالية: هل للنظام المحاسبي والمالي آثار على مجالات وأبعاد التحليل المالي للقوائم المالية في المؤسسة؟

وعليه تم طرح إشكاليات فرعية تمثلت في:

- هل التوافق المحاسبي الدولي يحدد فعالية التحليل المالي للقوائم المالية؟

- هل اصلاح المحاسبي في الجزائر يهدف إلى تبني التوافق المحاسبي الدولي إلى زيادة كفاءة التحليل المالي للقوائم المالية؟

- هل يمكن تطبيق تقنيات التحليل المالي على القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي؟

وللإجابة عن هذه التساؤلات تم اقتراح الفرضيات التالية:

- إن التوافق المحاسبي الدولي يهدف إلى اصدار معايير محاسبية دولية تؤدي إلى اعداد قوائم مالية تلبي احتياجات مختلف الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة اقتصادية بالمعلومات والملائمة والضرورية مما يخدم التحليل المالي للقوائم المالية بطريقة جيدة.

- إن الإصلاح المحاسبي في الجزائر يهدف إلى تبني التوافق المحاسبي الدولي من أجل اعداد قوائم مالية تلبي حاجيات مستخدمي هذه القوائم وتحليلها.

- أن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي يسهل من تطبيق تقنيات التحليل المالي؟

ولاختبار صحة هذه الفرضيات والتوصل إلى النتائج المرجوة قام البحث باتباع المنهج الوصفي والتحليلي في الجانب النظري وعليه تم تقسيم العمل إلى ثلاثة فصول، الفصل الأول تناول فيه القوائم المالية

وفق النظام المحاسبي المالي، من خلاله تم التطرق إلى التطرق المحاسبي والإصلاح المخطط الوطني كما تناول فيه مراحل اعداد وقوائم تقديم القوائم لمالية مع استعمال أدوات وأساليب التحليل المالي للقوائم المالية في مؤسسة صيدال، فمن خلال هذا الفصل تم اختيار منهج التحليلي نظرا لإمكانية استخدام قوائمها المالية في التحليل المالي ومن أجل معرفة مدى مساهمة أدوات التحليل المالي في الكشف عن حقيقة الوضع المالي للمؤسسة ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها:

- أن المعاير الدولية للمحاسبة تهدف إلى مساعدة المستثمرين في اتخاذ قراراتهم وذلك بتوفير معلمات مالية الموثوقة بها والتي تكون قابلة للمقارنة دوليا مع آداء المؤسسات.

- أن التحليل المالي للقوائم المالية يعتبر أهم أدوات التي تستخدمها الإدارة من أجل الحصول على معلومات ومؤشرات تساعد على ترشيد القرارات.

- تعتبر القوائم المالية التي تم اعدادها وفق النظام المحاسبي أحد عوامل التي تساعد في خدمة التحليل المالي للقوائم المالية وتسهل تقديم معلومات على شكل ميزانية لتبين الوضع المالي للمؤسسة وكذلك معرفة لآداء عن طريق جدول حساب النتائج ومعرفة تغيرات الوضعية المالية لها عن طريق جدول تدفقات الخزينة.

ومن خلال الدراسة الميدانية تم التوصل إلى أن المؤسسة لم تستطع تحقيق توازن مالي خلال الفترة (2010-2009) معناه أنها غير قادرة على تمويل استثماراتها عن طريق الأموال الدائمة فتم التوصل إلى أن كل من رأس مال العامل واحتياج من رأس المال قيمته سالبة من خلال قياسه بالتحليل الوظيفي للميزانية والخزينة كانت موجة وهذا يعني أن تمويل المؤسسة كان من قبل الموردين الاستثمارات وأن المؤسسة تعاني من عجز في السيولة، حيث تقل كل من نسبة التداول ونسبة السيولة عن النسب المعيارية.

- وخلال التحليل حساب النتائج تم التوصل إلى أن المؤسسة تحقق نتيجة سالبة من نشاطها الاستغلالي ونتيجة موجبة من نشاطها المالي وهذا الأخير يغطي العجز المسجل وهذا ما تم التأكد منه عند حساب نتيجة الاستغلال قبل الضريبة، وعليه يمكن القول بأنه من أجل تطوير التحليل المالي للقوائم المالية في الجزائر وجب علينا تكوين محاسبيين ومحللين ماليين والعمل على تطوير البورصة من أجل زيادة القيم المتداولة ومن أجل قيام المحللين بتقسيم المؤسسات المدرجة ونشر ثقافة التحليل المالي للقوائم المالية للمؤسسات بالجزائر.

❖ المبحث الثاني: نتيجة عامة للدراسات السابقة

يعتبر التدقيق المالي وسيلة ضرورية لمعرفة مدى الاعتماد عليها من صحة وسلامة القوائم المالية وتعتبر تقارير المدقق خلاصة عملية التدقيق وذلك من أجل ابراز رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وصحة القوائم المالية ودقة المعلومات الواردة فيها، كما أن وجودة المعلومات المالية تساهم في تحسين من مخرجاتها وذلك عند اعداد القوائم المالية النهائية وعلى هذا الأساس ومن خلال الدراسات السابقة التي اعتمدنا عليهم تم التوصيل إلى النتائج التالية.

تبرز أهمية التدقيق المالي من خلال ما نص عليه النظام المحاسبي المالي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية دور كبير في تحسين من جودة القوائم المالية.

توصلنا إلى أن آراء محافظي الحسابات على مستوى الولاية حول أهمية التدقيق المالي ومدى إمكانية تطبيقه في المؤسسات الجزائرية وكذلك مدى الحصول على الجودة في اعداد القوائم المالية من أجل مساهمة في اتخاذ قرارات سليمة.

ركزت الدراسة على مساهمة التدقيق في إعطاء الثقة لمستخدمي القوائم المالية، من خلال الهدف الذي تسعى إليه في عملية التدقيق وهو التأكد من صحة البيانات المحاسبية البيانات المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها، وكذلك ابراز الرأي الفني المحايد في الاستناد على أدلة، وبراهين عن عدالة القوائم المالية، كما تساهم في اكتشاف والتقليل من فرص ارتكاب الغش والأخطاء، والتأكد من وجود رقابة داخلية جيدة.

وكذلك الدور الذي يلعبه التدقيق المالي وانعكاساته على المؤسسات بصفة عامة توصلنا إلى أن جودة المعلومات المحاسبية تبرز أهميتها من خلال الخصائص النوعية للمعلومية المالية وعليه معرفة مدى دور الإفصاح المالي في القوائم المالية ودوره في زيادة وتحسين من جودة المعلومات.

تقرير مخرجات نظم المعلومات من متطلبات الجودة في نظام المحاسبي المالي من خلال دور الخصائص النوعية للمعلومة المالية المتمثلة في الموثوقية والمصداقية التي تساعد على اعداد قوائم مادية ذات مصداقية.

أهم النتائج المتوصل إليها أن القوائم المالية نعتبر أحد العوامل التي تساعد على خدمة التحليل المالي، وتسهل من تقديم المعلومات على شكل ميزانيات لنساعد على توضيح الوضع المالي للمؤسسة.

وبعد طرح أهم الدراسات السابقة في البلدان المتقدمة والتي تناولت موضوع التدقيق المحاسبي للقوائم المالية ودوره في جودة المعلومات المالية يمكن عرض أهم مميزات الدراسات السابقة التي تعتمد على تحليل مؤسسات اقتصادية بمختلف قطاعات ونشاطات الحديثة أي بعد تبني المحاسبي المالي وإبراز أهمية التدقيق المالي في تحسين جودة القوائم المالية حسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي الجزائري ومعايير التدقيق الدولية، وكذلك معرفة آراء محافظي الحسابات وعلى مستوى الولاية حول أهمية التدقيق المالي ومدى إمكانية تطبيقه عمليا ومعرفة مدى الحصول على الجودة العالية في اعداد القوائم المالية من أجل مساعدة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات سلمية والمساهمة في تطوير المؤسسة.

خاتمة الفصل الثاني:

رغم اختلاف الآراء حول وسائل وطرق التدقيق ووسائل التحليل المالي واتساع مجال الذي تعمل فيه المؤسسات وانتشار استخدام الوسائل الآلية والالكترونية أدى إلى حدوث تطور كبير في أساليب وإجراءات التدقيق المالي، مما استلزم على المراجع تحمل مسؤوليات كبيرة تجاه المجتمع، وعلى الرغم من حدوث هذا التغيير إلا أنه لم يمس مفاهيم الأساسية للتدقيق وإجراءاته فما زال المراجع يسعى في تقريره إلى التأكد من أن القوائم المالية تمثل عدلا للمركز المالي للمؤسسة، فدور المراجع (أو محافظ الحسابات) هو توفير نظام رقابة داخلية جيدة يسهر من خلاله على حث الموظفين باحترام الإجراءات الواقع العملي والبيانات المحاسبية الصحية التي يمكن الاعتماد عليها في صنع القرارات وعليه يعتبر تعزيز محافظ الحسابات كوسيلة لإثبات ونشر الثقة في اصدار القوائم المالية وذلك لمساهمة في نجاح المؤسسة وزيادة ربحها.

فتحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية، الأمر الذي يدفع كفاءة الأداء الإدارة وذلك لغرض الوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ قرارات مالية خاصة.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية

- المحور الأول: بطاقة التعريف للمؤسسة محل الدراسة
- المبحث الأول: الطريقة المنهجية المتعبة في الدراسة
- المبحث الثاني: عرض ومناقشة النتائج
- المحور الثالث: تحليل النتائج المحصل عليها خلال الدراسة الميدانية

الفصل الثالث: دراسة ميدانية

مقدمة الفصل الثالث:

بعد تعرضنا لإشكالية بحثنا المتمثلة في "دور التدقيق المالي في توفير المعلومات المالية ذات الجودة"، سنحاول في هذا الفصل الأخير بإسقاط المفاهيم والمعطيات التي تطرقنا إليها سابقا على مؤسسة سونلغاز محل الدراسة بتلمسان وهذا من خلال التعرف على مدى فعالية التدقيق المالي في توفير لمعلومات مالية ذات جودة فعلا"

ومن أجل التوافق مع صائم تقديمه في الفصل النظري والممارسة على أرض الواقع، ولتحقيق ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى:

- المحور الأول: بطاقة تعريف حول المؤسسة محل الدراسة
- المحور الثاني: عرض الاستبيان
- المحور الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

المحور الأول: بطاقة التعريف للمؤسسة محل الدراسة

تمهيد:

إن إعادة هيكلة لقطاع الطاقة ظاهرة عالمية تمتد على مدار السنوات عدة، الجزائر وعلى غرار باقي دول العالم شرعت في حركية إعادة هيكلة لقطاعها الطاقوي تهدف من خلالها إلى تحريره والرفع من قدرته التنافسية.

تعد مؤسسة سونلغاز المتعامل التاريخي في ميدان الامداد بالطاقة الكهربائية والغازية في الجزائر، حيث لعبت على الدوام دورا راجحا في التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد ومساهمتها في تجسيد السياسة الطاقوية الوطنية ترقى إلى مستوى برامج الإنجازات الهامة في مجال الانارة الريفية والتوزيع العمومي للغاز

توفير الطاقة الكهربائية لأكثر من ستة ملايين الأسر والغاز الطبيعي ثلاثة ملايين وذلك سمح برفع التغطية الجغرافية من حيث إيصال الكهرباء إلى ما يقرب من 99% وبالنسبة إيصال الغاز إلى ما يفوق 52%.

إن سونلغاز قد جندت على الدوام تمويلات هامة من أجل تطوير وتعزيز المنشآت الكهربائية والغازية حيث وضعت برنامج استثماري استثنائي موضع التنفيذ بغية رفع قدراتها الإنتاجية الخاصة بالكهرباء وتكثير شبكتها الناقلة للكهرباء والغاز وجعلها أقوى والعمل على تحسين وتحديث خدماتها الموجهة إلى زبائنها.

طموح مجمع سونلغاز هو أن تغدو مؤسسة تنافسية تقوى على مواجهة المنافسة التي تلوح ملامحها في الأفق وأن تكون في الأمد المنظور من بين أفضل المتعاملين التابعين للقطاع في حوض البحر الأبيض المتوسط.

من اجل ذلك عمدت مؤسسة سونلغاز إلى تطبيق استراتيجية المناولة كنوع من الخيارات الاستراتيجية المثلى التي يتم من خلالها تحقيق بعض أهدافها وذلك بتوزيع الأشغال والمهام إلى مختلف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المناولة التي تمتاز بكفاءات عالية، تخصص ومرونة.

❖ المبحث الأول: الطريقة المنهجية المتبعة في الدراسة

المطلب الأول: عينة الدراسة

يتمثل موضوع الدراسة في مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز تلمسان، التابعة لمؤسسة توزيع الغاز والكهرباء الغرب SDO أحد فروع المجمع سونلغاز وهذا لمكانتها الكبيرة في الاقتصاد الجزائري ومجتمعه، وباعتبارها مؤسسة التي لها علاقة قوية بالمؤسسات المناولة.

المطلب الثاني: الأدوات المستعملة لجمع المعلومات

- **الفرع الأول: منهج الدراسة**

بهدف الإلمام بجميع جوانب الدراسة ومن أجل الإجابة على الإشكالية التي هي محور موضوع المذكرة من جهة وعلى الفرضيات لتأكد من صحتها أو عدم صحتها فإن طبيعة الموضوع أدت بنا لاختيار المنهج الوصفي في الجانب النظري الذي له علاقة بالتعارف الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمناولة الصناعية ولإبراز العلاقة فيما بينهما قمنا بالاستعانة بالمنهج الوصفي كذلك، اما عند تطرقنا للجانب الميداني استعمالنا المنهج الوصفي إلى جانب دراسة حالة لذلك.

- **الفرع الثاني: الأدوات المستخدمة في الجمع**

لقد تم استخدام كل من:

*** أداة الملاحظة:**

وهذا من خلال الزيارة التي تمت في محل الدراسة وبالتحديد قسم تسيير الاستثمارات SGI محل التربص، بحيث تم من خلال هذه الأداة ملاحظة الوثائق التي كانت تمارس في هذا القسم وفي الأقسام الأخرى التي كانت لها علاقة بموضوع المذكرة، بالإضافة إلى ملاحظة بعض المسيرين للمؤسسات المناولة يترددون إلى قسم تسيير الاستثمارات من أجل استلام وثائق خاصة بهم.

*** أداة المقابلة الشخصية:**

لقد قمنا باستعمال أداة المقابلة في اغلب الدراسة الميدانية بحيث تم المقابلة في:

- قسم الاستثمارات SGI: من أجل البحث عن العلاقة التي تجمع بين المؤسسة سونلغاز والمؤسسات المناولة.

- قسم الموارد البشرية DRH: من أجل جلب التعداد السنوي للعمال في المؤسسة محل الدراسة.

- قسم العلاقات التجارية DRC: من أجل إحصاء رقم الأعمال في المؤسسة الذي له علاقة بالغاز والكهرباء معا.

- قسم المالية والمحاسبة DFC: من أجل المقارنة بين رقم أعمال المؤسسات المناولة وأجور العمال في المؤسسة محل الدراسة.

❖ المبحث الثاني: عرض ومناقشة النتائج

سيتم عرض أهم النتائج التي تم الحصول عليها في محل الدراسة ومناقشتها مع الفرضيات.

المطلب الأول: عرض النتائج

- **الفرع الأول: نبذة عن مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بتلمسان– سونلغاز** [62]

أولا: تعريف مؤسسة سونلغاز

الشركة الوطنية للكهرباء والغاز: سونلغاز او Sonalgaz هي شركة عمومية جزائرية مجال نشاطها نقل "الطاقة" وتوزيعها، ودورها هو انتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها ونقل الغاز وتوزيعه، وقانونها الأساسي الجديد يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى من قطاعات الأنشطة ذات الأهمية بالنسبة إلى المؤسسة ولاسيما في ميدان تسويق الكهرباء والغاز نحو الخارج.

وهذا الانتقال تمليه ضرورة قيام سونلغاز بتكييف نفسها للتلاؤم مع القواعد الجديدة لتسيير القطاع التي أوجبها القانون ولا سيما انفتاح الاعمال والأنشطة وولود باب المنافسة، وإمكانية اللجوء إلى التساهمية الخاصة ومن ناحية أخرى فإن هذا القانون الأساسي الجديد يخول المؤسسة استقلالية أكبر ويسمح لها بان تمارس مسؤولياتها كاملة، وعلى صعيد تسيرها يشرف على تسيير سونلغاز شركة مساهمة، جمعية عامة ومجلس إدارة ويديرها رئيس مدير عام.

ثانيا: نشأتها وتطورها [63]

مرت مؤسسة سونلغاز منذ نشأتها بمراحل عديدة سنقوم بتلخيصها في ما يلي:

---

[62] من وثائق المؤسسة.

[63] www.sonelgaz.dz

- في سنة 1947: إنشاء كهرباء وغاز الجزائر EGA

تم إنشاء المؤسسة العمومية "كهرباء وغاز الجزائر" في سنة 1947 المعروفة اختصارا بالحروف الرامزة EGA، التي أسند إليها احتكار انتاج الكهرباء ونقله وتوزيعه وكذلك توزيع الغاز إلى جميع القطر الجزائري.

- في سنة 1962: أصبحت EGA تسير من طرف الدولة الجزائرية

حيث استطاعت الإطارات الجزائرية من كسب الرهان وضمان الشير الجيد للمؤسسة عن طريق تأطير وتكوين للعمال.

- في سنة 1969: ميلاد الشركة الوطنية للكهرباء والغاز "SONELGAZ"

عن طريق المرسوم التنفيذي رقم 59/69 بتاريخ جويلية1969 المتضمن حل شركة كهرباء وغاز الجزائر EGA وإنشاء الشركة الوطنية للكهرباء والغاز SONELGAZ.

- في سنة 1983: إعادة هيكلة SONALGAE

حيث تم تحويل الوحدات للأشغال والصناعات إلى شركات مستقلة وبذلك أنشأت

- ✓ شركة أشغال الكهربة KAHRIF
- ✓ شركة الأشغال والتركيب الكهربائي KAHAKIB
- ✓ شركة انجاز القنوات KANAGHAZ
- ✓ شركة إنجاز المنشآت الأساسية INERGA
- ✓ شركة التركيب الصناعي ETTERKIB

- في سنة 1991: إنشاء القانون الأساسي الجديد Nouveau statut de SONELGAZ

تغيير الطابع القانوني عن طريق المرسوم التنفيذي رقم 475/91 بتاريخ 1991/12/14 من مؤسسة عمومية إلى مؤسسة ذات طابع صناعي وتجاري EPIC.

- في سنة 1995: أصبحت SONELGAZ EPIC

صدور المرسوم التنفيذي رقم 280/95 بتاريخ 1995/09/17 الذي يكرس طابع صناعي وتجاري EPIC وأصبحت مؤسسة سونلغاز تحت وصاية وزارة الطاقة والمناجم مع تمتعها بالخصية المعنوية الاستقلالية المالية.

- في سنة 2002: أصبحت SONELGAZ SPA

.بموجب المرسوم الرئاسي رقم 195-02 المؤرخ في أول يونيو سنة 2002، المتضمن القانون الأساسي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز والمسماة – سونلغاز تحولت سونلغاز من مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري إلى شركة مساهمة تسمى SONELGAZ spa تحوز الدولة رأسمالها تقوم عن طريق فروعها بالنشاطات التالية إنتاج، نقل وتوزيع الكهرباء وكذا نقل وتوزيع الغاز.

- في سنة 2004: التحول سونلغاز إلى مجمع GROUPE

بدأت عملية تحويل سونلغاز في جانفي2004 مع انشاء ثلاث شركات "مهن قاعدية" وهكذا فإن الوحدات المسؤولة عن إنتاج الكهرباء ونقلها وعن نقل الغاز قد شيدت كفروع تضمن انجاز هذه النشاطات، ويتعلق الامر بما يلي:

- ✓الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء SPE
- ✓الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء GRTE
- ✓ الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الغاز GRTG

في سنة 2005:

- ✓تم انشاء المؤسسة لطب العمل SMT.
- ✓تم انشاء المؤسسة البحث والتطوير في مجال الكهرباء والغاز CREDEC.
- ✓تم إدماج المؤسسات الأربعة للصيانة وخدمات المركبات MPV.
- ✓تم إدماج المؤسسات الثلاثة لصيانة المحولات SKMK.

- في سنة 2006:

تم إنشاء أربعة فروع تضمن مهنة توزيع الكهرباء والغاز:

- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الجزائر SDA

- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الوسط SDC

- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الشرق SDE

- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء وغاز الغرب SDO

* كما تم وضع مسير منظومة الكهرباء OS، مكلف بإدارة نظام انتاج/نقل الكهرباء.

عادت مؤسسات الأشغال الخمس إلى أحضان مجمع سونلغاز، بقرار للسلطات العمومية، بعد ان كانت عبارة عن هياكل انجاز مندمجة في المؤسسة، ثم رقيت إلى مؤسسات مستقلة على ضوء إعادة الهيكلة التي تمت في 1983، وهي:

* شركة أشغال الكهربة KAHRIF

* شركة الأشغال والتركيب الكهربائي KAHRAKIB

* شركة إنجاز القنوات KANAGHAZ

* شركة إنجاز المنشآت الأساسية INERGA

* شركة التركيب الصناعي ETTERKIB

- في سنة 2007:

* جاء دور مراكز الانتقاء والتكوين التابعة لسونلغاز لترقى إلى فرع هو: معهد التكوين في الكهرباء والغاز IFEG.

* وتم توقيع إنهاء عملية إعادة هيكلة مجمع سونلغاز مع إنشاء شركة هندسة الكهرباء والغاز CEEG.

- في سنة 2009: تم إنشاء شركتين أخريين

* الجزائرية لتكنولوجيا الإعلام ELIT.

* شركة الممتلكات العقارية للصناعات الكهربائية والغازية SOPIEG.

أصبحت سونلغاز اليوم مجمعا صناعيا يتكون من 39 شركة، منها ست شركات مساهمة مباشرة هي:

- الشركة الجزائرية للطاقة AEC.

- الشركة الجزائرية للطاقة والاتصالات AETC.

- الطاقة الجديدة الجزائر NEAL.

- شركة الخدمات الهندسية الجزائرية ALGZSCO.

- الشركة الجزائرية الفرنسية للهندسة والانجاز SAFIR.

- شركة كهرباء حجرة النوسSKH.

ثالثا: بطاقة تعريفية عن مديرية توزيع الكهرباء والغاز بتلمسان

مديرية التوزيع بتلمسان هي احدى المديريات التابعة لشركة توزيع الكهرباء والغاز الغرب SDO الواقعة بنهج 18 فيفري امامة وقد تأسست في أواخر سنة 2006 وظيفتها الأساسية هي توزيع الكهرباء والغاز على المواطنين وتحصيل المقابل منهم كما انها تقوم بعملية صيانة وتوسيع لشبكات وقنوات نثل الكهرباء والغاز، يصل عدد زبائنها 275 ألف زبون بالنسبة للكهرباء وحوالي 150 ألف بالنسبة للغاز.

الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بتلمسان[64]

يتكون من ثلاثة مستويات تتمثل في:

[64] من وثائق المؤسسة.

1. المستوى الأول : المديرية العامة ETAT MAJOR

تحرص على الّاداء الجيد للمديرية ويرجع إليها اتخاذ القرارات الهامة على المستوى المديرية.

أ. أمانة العلاقات Secrétaire de Direction

ويتم على مستواها تنظيم العلاقات بين المديرية والفروع.

ب. المكلف بالشؤون القانونية Service juridique

حيث يقوم بمختلف الشؤون القانونية لهياكل المديرية ويمثل المؤسسة أمام الجهات القضائية بتفويض من المدير العام كما يقوم بتشكيل ومراقبة الملفات المنازعات العالقة بالمؤسسة.

ج. المكلف بالاتصالات Attaché de communication

ويقوم المكلف بالاتصالات بتنظيم المعلومات الموجهة إلى العملاء والمشاركة مع المديرية التوزيع في تنشيط المبيعات واقتراح برامج الإشهار والاعلام كما يعمل على توطيد العلاقات بين الفلزيون، الصحافة المكتوبة والإذاعة، المكلف بالأمن: القيام ببرمجة الزيارات وتحضير الاجتماعات لمركز الوقاية والأمن الخاصة بالمديرية والعمل على جلس الوسائل الأمنية الحديثة.

ه. المكلف بالأمن الداخلي Assistant de la sureté interne des établissements

متابعة دائمة لكل هيئات الأمن الداخلي للمديرية وإعداد التقارير التفصيلية في حالة وجود حوادث خاصة بالأمن الداخلي بالتنسيق مع المكلف بالأمن للفرع المحلي.

2. المستوى الثاني : في هذا المستوى من الهيكل نجد الأقسام الرئيسية التالية :

أ. قسم استغلال الكهرباء Division technique Electricité

ويقوم بالاستغلال الشبكات وتسيير الأعمال وتسيير المحولات الكهربائية وتطوير وصيانة شبكات الطاقة الكهربائية.

ب. قسم استغلال الغاز Division technique Gaz

ويهتم باستغلال شبكات الغاز وتسيير الأشغال وتطوير وصيانة الشبكات.

ج. قسم دراسات وتنفيذ الأشغال Division Etudes d'Exécution Travaux E/G

وتضم فرع دراسة الأشغال الكهربائية وفرع دراسة الأشغال الغازية ولها فرع تسيير الاستثمارات، فرع الصفقات الذي يبرمج الأشغال.

د. قسم العلاقات التجارية Division Relations Commerciales

ويضم مصلحة التقنيات التجارية وتطوير المبيعات، مصلحة الزبائن ذوي الضغط العالي والمتوسط ومصلحة خاصة بالتحصيل.

ه. قسم تسيير الاستثمارات Division Gestion des Investissements

يعتبر هذا القسم من الأقسام المحورية في مديرية توزيع الكهرباء والغاز، إذ يعد همزة وصل ما بين الأقسام السابقة ويعمل على متابعة المؤسسات المناولة منذ اقتناءها لدفتر الشروط إلى إتمام المهام وإيصال الخدمة للزبون.

3- المستوى الثالث : يضم الثانوية التالية :

أ. قسم تسيير الأنظمة الاعلام الآلي Division Exploitions des systèmes d'informations

يقوم ويهتم بشؤون الحسابات الآلية من صيانة وبرمجة ومعالجة النصوص الخاصة بالعدادات المتعلقة بالكهرباء والغاز.

ب. قسم المالية والمحاسبة Division finances et comptabilité

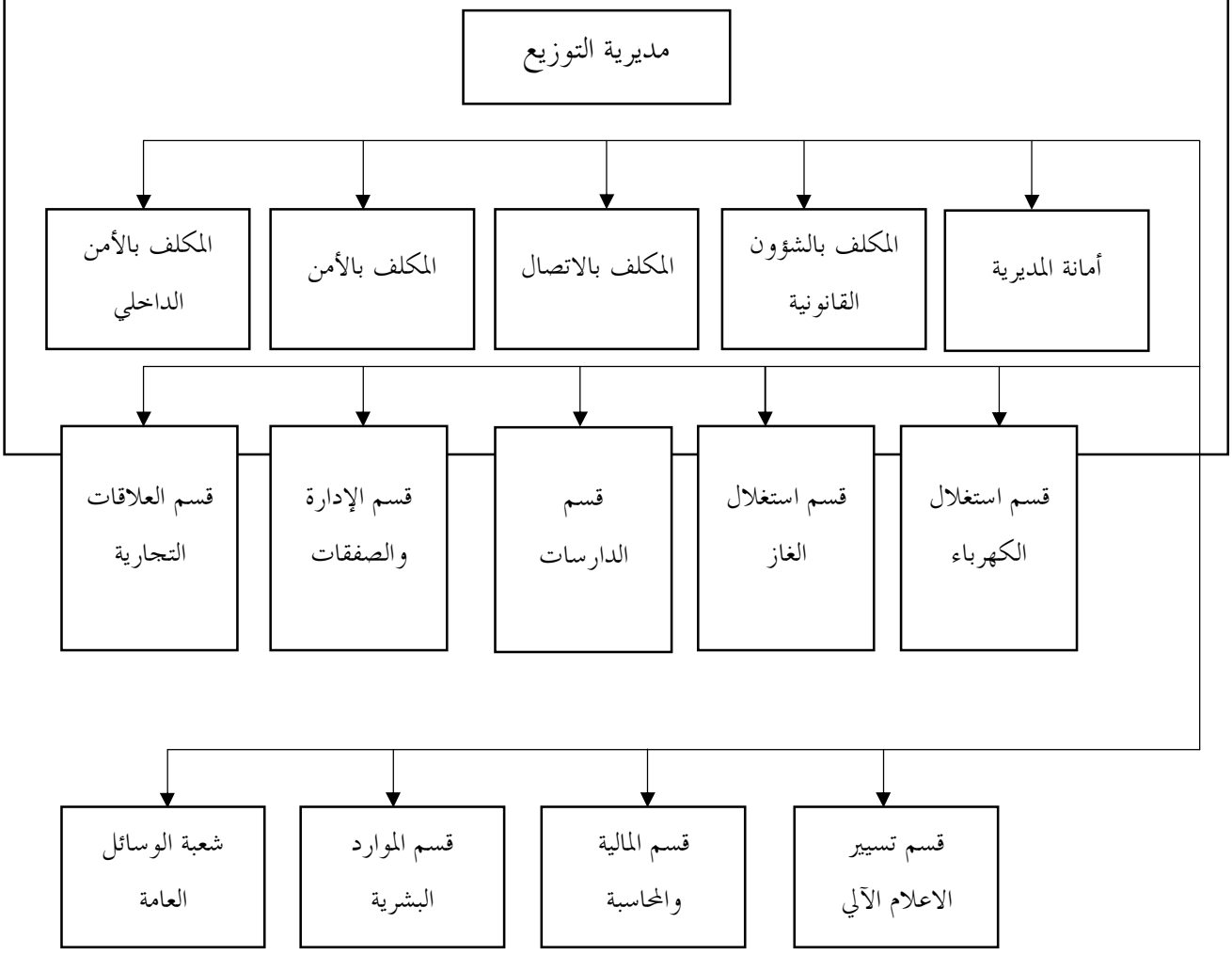
ويقوم بإعداد الموازنات والتقارير المالية ومتابعة حسابات الخزينة ومراقبة الحسابات البنكية الجزائرية.

ج. قسم الموارد البشرية: يقوم بتسيير الموارد البشرية للمؤسسة.

د. مصلحة الوسائل العامة Service affaires générales: ويهتم بالوسائل العامة من حيث تسييرها وجلبها للمديرية، القيام بنظافة مقر بالمديرية، إعداد الاحصائيات، تسيير حظيرة السيارات بالمديرية والقيام بالتوثيق والأرشفة.

ومما سبق فإن شكل الهيكل التنظيمي للمؤسسة هو كالتالي:

الشكل (3-1): الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بتلمسان



المصدر: من وثائق المؤسسة

- **الفرع الثاني: الخدمات التي تقوم بها سونلغاز**[65]

تقدم المؤسسة مجموعة من الخدمات من أجل أن تمنح الراحة والرفاهية لزبائنها ولذلك تلجأ مؤسسة سونلغاز إلى وضع خطط وأهداف تتبعها بالتركيز على النشاطات الرئيسية (Métier de base) المتمثلة في توزيع الكهرباء والغاز وكذا التحصيل مع مراعاة الشروط التالية التكلفة Le cout، جودة الخدمة Qualité du service درجة الأمان La sécurité وتقوم المؤسسة بإسناد بعض المهام الثانوية إلى المؤسسات المناولة المتمثلة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

يمكن تقسيم المهام التي تقوم بها مؤسسة سونلغاز أو بالأخص مديريات التوزيع إلى:

- مهام تقنية:

تخص كل ما يتعلق بتسيير واستغلال الشبكات الكهرباء والغاز Gestion et exploitation du réseau تهدف من خلالها إلى توسعتها وصيانتها لضمان النوعية والاستمرارية في خدمة.

- مهام تجارية:

تهدف من خلالها من جهة إلى زيادة عدد زبائنها، رفع مبيعاتها وبالتالي رقم أعمالها ومن جهة أخرى تسيير علاقاتها اليومية مع الزبائن وتحصيل ما تقدمه.

رغم التباين الظاهر نظريا ما بين المهام التقنية والمهام التجارية إلا أنهما في الواقع مرتبطان ومتداخلان حيث نجد مهام تقنية تجارية Technico-commerciales تسمح في نفس الوقت من توسعة شبكات التوزيع وكذا الرفع من المبيعات وهي:

- تحصيل مؤشرات استهلاك الزبائن La reléve de la consommation les clients
- تقديم وتحصيل فواتير الزبائن La présentation et encaissement des facturs

(65) وثائق المؤسسة.

- توصيل الزبائن الجدد Les raccordements des clients nouveaux
- إصلاح الأعصاب Le dépannage
- تأهيل التوصيلات La mise en conformité des installations
- قطع وإعادة ربط الربط La coupure et rétablissement de la fourniture d'energie
- الصيانة والترميم La maintenance et l'entretien
- وضع العداد وتغيره La pose, dépose et remplacement des compteurs

أولا: طبيعة الخدمات التي تقوم سونلغاز بمناولتها

من خلال المقابلات التي أجريت مع أعوان قسم تسيير الاستثمار بمديرية التوزيع تلمسان نجد أن الأنشطة التي تقوم بمناولتها هي كلها تقنية تجارية وتتمثل فيما يلي:

أ- في مجال الكهرباء: نجد كل ما يتعلق بـــــــــ:

1- الشبكة الأرضية الخاصة بالكهرباء RESEAU S/TERRAIN:

وهي عبارة عن مجموعة الموصلات أو الأقطاب تدفن أو تغرز في الأرض بحيث يتم بواسطتها إيجاد اتصال كهربائي جيد.

2- الشبكة الهوائية RESEAU AERIEN:

المقصود بما هي عملية نقل الطاقة الكهربية التي ولد محطة الطاقة إلى المستفيدين مباشرة، فيتم نقل الكهرباء عن طريق شبكة مكونة من الخطوط الهوائية تستخدم في نقل القدرة الكهربائية من محطات التوليد وعبر محطات المحولات مختلفة الجهود تصل إلى مناطق الاستهلاك بالقدرة المناسبة للآلات المترلية.

3- الربط BRANCHEMENT:

تعمل سونلغاز على توصيل الخدمة الكهربائية لمواقع طالبي الخدمة إذ أن الأمر يتطلب وضع الإجراءات المناسبة لإيصال الخدمة الكهربائية لتلك المواقع، بحيث تشمل هذه الإجراءات كيفية ونوعية التوصيل.

4- إنشاء محطات التحويل الضغط MONTAGE EQUIPEMENT DE POSTE TANSFO et GENIF CIVIL هي عبارة عن نظام كهربائي مبني بالقرب من مناطق الاستهلاك كالمستهلكين المترليين والتجاريين، إذ أن هذه المحطات تتكون من مصدر للطاقة وخطوط نقلها وتوزيعها ومن ثم الجهة المستهلكة لها، ويتمثل دورها في تخفيض قوة الشبكة الكهربائية المتوسطة إلى قوة منخفضة لكي يتم نقلها أو التعامل معها بسهولة وسلامة كاملة كما انه يمتلك تجهيزات خاصة به.

ب- في مجال الغاز:

الغاز هو أحد الثروات الطبيعية التي وهبها الله للإنسان إذ يتواجد في أعماق كبيرة في باطن الأرض وهو مصدر هام للطاقة بحيث تعمل الشركة على ايصالها للمستهلكين، تقوم المؤسسة بمناولة النشاطات التالية:

1- إيصال الغاز وربط المنازل REALISATION BRANCHEMENTS GAZ:

وهو عبارة عن إيصال الغاز إلى المستهلكين الطالبين الخدمة عن طريق وصل رئيسي موجود يتم من خلاله إنشاء فروع يتم منها توصيل الغاز.

2- الشبكة الأرضية الخاصة بالغاز RESEAU GAZ PE / CUIVRE:

هي عبارة عن تنفيذ أعمال التصميم والاعمال الهندسية اللازمة لتوزيع الغاز الطبيعي من خلال خطوط وشكات تحت الأرض تعمل على إيصال الغاز إلى المناطق الاستهلاكية.

3- توصيل الغاز عبر العمارات COLONNE MONTANTE EN CUIVRE :

وهو الذي يكون على مستوى العمارات بحيث من خلاله يتم إيصال الغاز إلى كل شقة من العمارة الراغبة في الغاز.

بالإضافة إلى وجود أشغال أخرى ضمنية في كل من الكهرباء والغاز متمثلة في:

1- عمليات التجديد والترميم Réhabilitation du Réseau :

لقد عمدت المؤسسة على تقيم الراحة والأمان لزبائنها، وهذا بتطبيق استراتيجية جديدة تم من خلالها تجديد المراكز والأسلاك عن طريق استبدال الأسلاك الكلاسيكية القديمة (Réseau classique) بكابل جديد يدعى بالكابل Torsadé.

أما بما يخص الغاز فقد قامت سونلغاز تجديد شبكة الغاز التي كانت أساسها النحاس CU إلى بولتيلان Pilyéthyléne (P.E).

2- عمليات الصيانة Entretien et maintenance :

تقوم مؤسسة سونلغاز بعمليات الصيانة بسبب تعرض أجهزتها لتلف أو إحدى الأسباب الأخرى التي تجعل عمليها لا يسير بشكل جيد وبأمان بحيث تلجأ المؤسسة لعمليات الصيانة من أجل الحفاظ على الأمان وعلى حياة المستهلك.

المحور الثاني: الاستبيان

الاستبيان

تمهيد:

في إطار الدراسة بعنوان: "دور التدقيق المالي في توفير المعلومات المالية ذات الجودة"، فلكم جزيل الشكر مسبقا على مساهمتكم القيمة وعلى مشاركتكم الفعالة والقيمة في إثراء هذا الموضوع المتواضع بأجوبتكم على مجموعة هذه الأسئلة المتعلقة بالاستبيان نع العلم أن اجابتكم ستقابل بسرية تامة ولن يتم استخدامها إلا لأغراض البحث العلمي، فإجابتكم من شأنها أن تساعد في التوصل إلى نتائج وتوصيات تخدم الموضوع الأساسي الخاص بهذه الدراسة، وتقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير، وشكرا لتعاونكم القيم معنا.

المحور الأول: خصائص عينة الدراسة

1-من حيث الجنس: ذكور ☐ إناث ☐

2-من حيث المستوى التعليمي:

ثانوي فأقل ☐ تكوين مهني ☐ جامعي ☐

دراسات عليا ☐ التخصص الجامعي ☐

3-من حيث الوظيفة:

اطارات ☐ مسيرين ☐ عون إداري ☐

4-من حيث الأقدمية:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐

أكثر من 15 سنة ☐

الجزء الأول من الاستبيان

الرقم	العبارة	وجود اجراء	عدم وجود اجراء
01	الالتزام بالشكل المنصوص عليه في الاطار القانوني للنظام المالي المحاسبي		
02	الالتزام بالمحتوى المنصوص عليه في الاطار القانوني للنظام المالي محاسبي		
03	توضيح المبادئ المحاسبية في اعداد القوائم المالية ضمن الاطاحات المتممة لها		
04	الافصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ اعداد القوائم المالية		
05	تقديم جاهزية التقارير المالية فور حلول التاريخ المحدد في النصوص القانونية للنظام المالي المحاسبي		
06	تقديم التقارير المالية فور طلبها من المستخدم طيلة السنة المالية		
07	تقديم معلومات سابقة لتمكين المستخدمين من التنبؤ وتقييم صحة القرارات السابقة		
08	توفير معلومات مالية تستخدم في التنبؤ في بيانات أخرى		
09	تستخدم المؤسسة نظام معلوماتي محاسبي خاص بها		
10	توحيد طرق التقييم المحاسبي المتبعة في تقييم الحسابات		
11	تماثل طريقة عرض القوائم المالية الملحقة		
12	وجود ادارة مستقلة لنظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة		
13	فصل تام بين مختلف العمليات وإمكانيات القدرة على تسجيلها		
14	وجود ضوابط رقابية على الوصول المادي لممتلكات المؤسسة		
15	القيام بالمطابقات الدورية بينما هو موجود وما هو مسجل		
16	تقدم المؤسسة معلومات مالية داخلة تساعد اجراءات للمقارنة بين الوضعيات المالية مع السنوات		
17	تحترم المؤسسة المبادئ المحاسبية في اعداد القوائم المالية التي جاء بها SCF		
18	تستعين المؤسسة بمراجع خارجية للتأكد من صحة حساباتها		
19	تنشر المؤسسة قوائمها المالية في موقعها الالكتروني لتمكين المستخدمين من الاطلاع عليها		

20	عند القيام بعملية محاسبية تسجل فورا في دفاتر المؤسسة		

الجزء الثاني من الاستبيان

الرقم	العبارة	نعم	لا
01	هل تقديم معلومات مالية مرشدة تدل على تحركات الأحداث المتنبأ بها؟		
02	هل الالتزام بمبدأ الحيطة والحذر عند تقييم وادراج مختلف الحسابات في القوائم المالية؟		
03	هل يوجد لمؤسستكم نظام رقابي داخلي؟		
04	ما هو دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الافصاح المحاسبي؟		
05	هل لجودة المعلومات المالية أثر كبير على المؤسسة؟		
06	هل نجاح المؤسسة (Sonalgaze) مرتبط بفعالية جودة المعلومات؟		
07	هل للتدقيق المالي علاقة وطيدة بالعمليات المالية داخل المؤسسة؟		
08	هل توجد في المؤسسة تقارير مالية دورية تقدم للمستخدمين؟		
09	هل تنفرد مصلحة المحاسبة والمالية في المؤسسة باعداد نظام المعلومات المحاسبي؟		
10	هل التدقيق المالي يؤثر على ميزانية المؤسسة المالية؟		

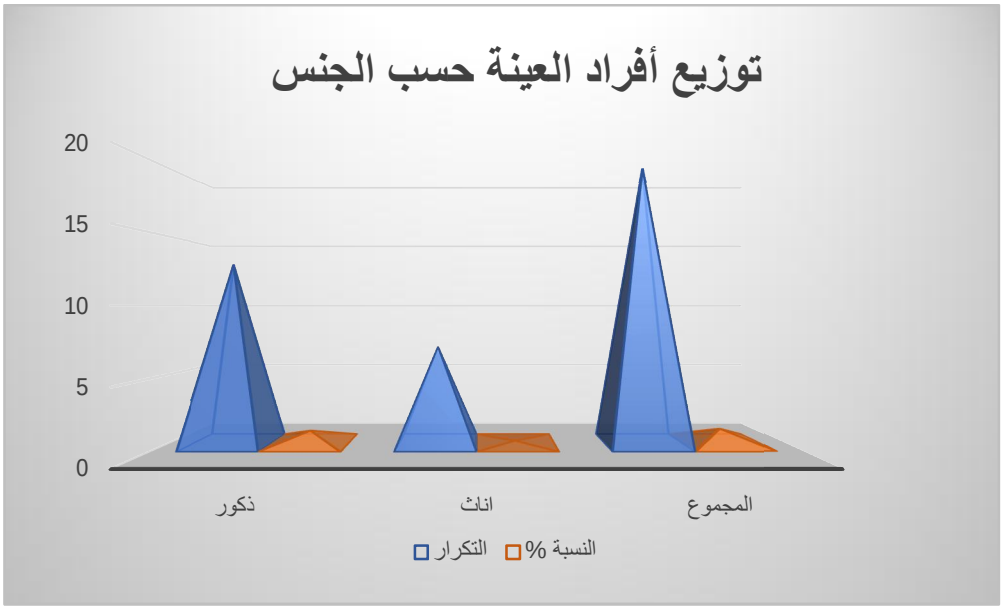
المحور الثالث: تحليل النتائج المحصل عليها خلال الدراسة الميدانية

جدول رقم 1: توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	نسبة %
ذكور	13	% 86
اناث	07	% 14
المجموع	20	% 100

من اعداد الطالبتين بناء على الاستبيان

الشكل رقم 1: طبيعة الجنس



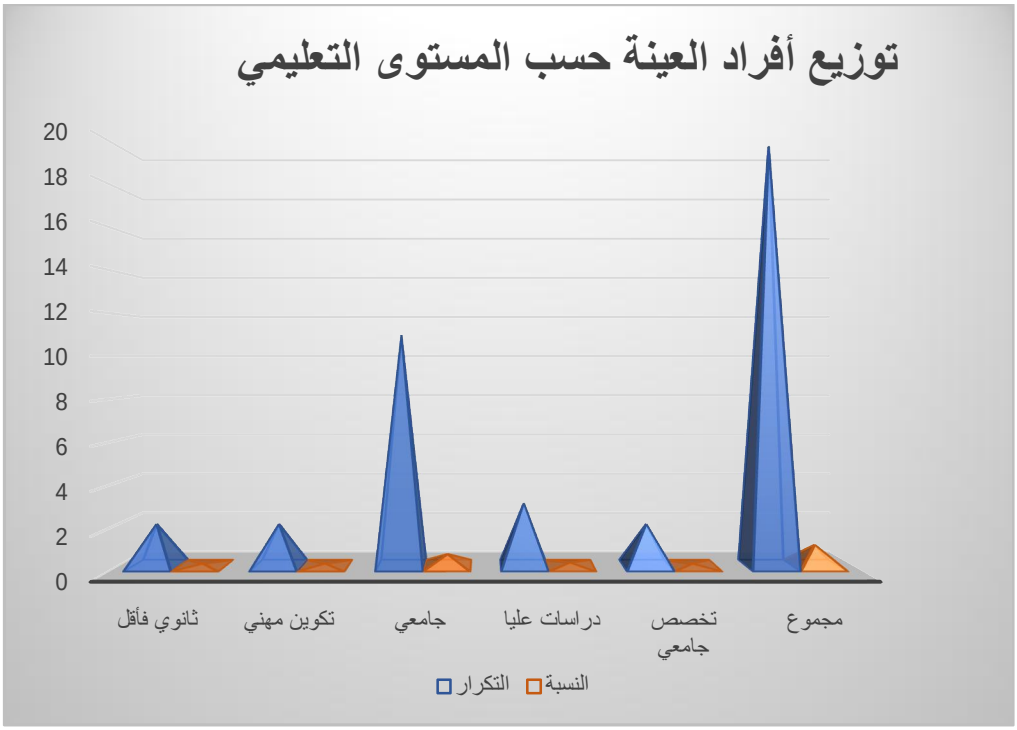
نلاحظ من خلال الجدول (1) والرسم البياني أن عدد الذكور يفوق عدد الإناث حيث بلغت نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان 86% في حين بلغت نسبة مشاركة الاناث 14% ويعود ذلك إلى أن طبيعة العمل في الشركة وخاصة فيما يتعلق بمشاريع الكهرباء والغاز.

جول 2: توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

الفئة	التكرار	النسبة
ثانوي فأقل	02	%10
تكوين مهني	02	%10
جامعي	11	%55
دراسات عليا	03	%15
تخصص جامعي	2	%10
مجموع	20	100%

من اعداد الطالبتين بناء على الاستبيان

الشكل 2: خصائص الفئة حسب المستوى التعليمي



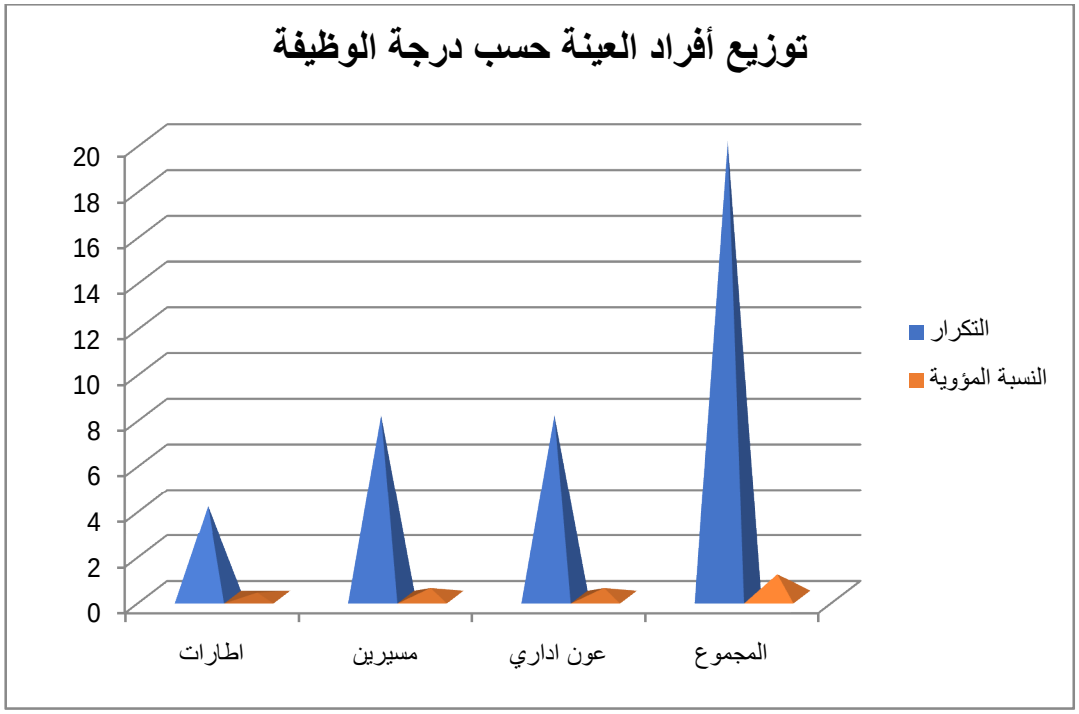
من خلال هذه النتائج نلاحظ أن المؤسسة تعتمد على الأفراد الحائزين على شهادات جامعية والتي بلغت نسبة 55% وهي النسبة الأعلى وتليها فئة التكوين المهني بنسبة10% وتليها فئة دراسات عليابنسبة15%وتليها التخصص الجامعي 10%ويؤكد هذا بأن المؤسسة تعتمد على استراتيجيتها على الفئات مستوى عالي وذلك لمتطلبات المؤسسة.

الجدول 3: توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المؤوية
اطارات	04	% 20
مسيرين	08	40%
عون اداري	08	40%
المجموع	20	% 100

من اعداد الطالبتين بناء على الاستبيان

الشكل 3: توزيع أفراد العينة حسب درجة الوظيفة



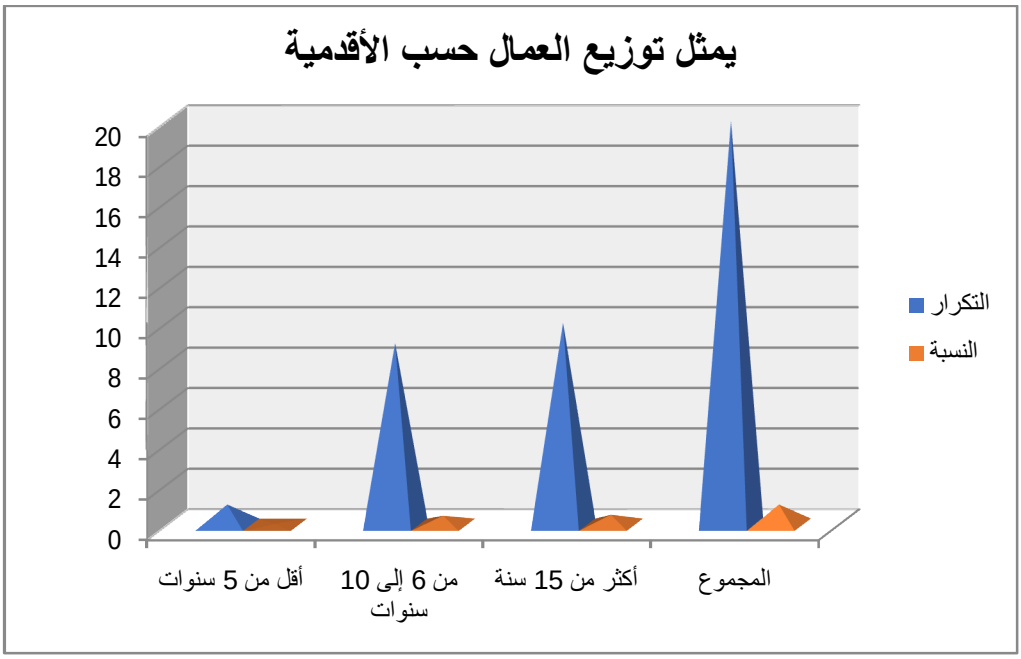
من خلال نتائج الجدول والرسم البياني أعلاه أن نسبة متقاربة من الفئات حسب الوظيفة وتجد أن غالبية الأفراد المكونين للمؤسسة أغلبهم مسيرين وعون اداري بنسبة 40% وهذا يعني أن المؤسسة بها تنافس في الرتب والدرجات وأنها قابلة وراضية بمختلف الرتب.

جدول 4: توزيع الأفراد العينة حسب الأقدمية

المدة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	01	% 5
من 6 إلى 10 سنوات	09	%45
أكثر من 15 سنة	10	50%
المجموع	20	100%

من اعداد الطالبتين بناء على الاستبيان

شكل 4: يمثل توزيع العمال حسب الأقدمية



نلاحظ من خلال نتائج الجدول والرسم البياني أعلاه أن نسبة الخبرة المهنية مقارنة بين الفئات، حيث أن نسبة غالبية هيالفئة (أكثر من 15 سنة)بنسبة 50% ثم تليها الفئتين (6 إلى 10 سنوات)، (أقل

من 5 سنوات) بنسبة 45% و5% على التوالي والتي تعد في رفع مستوى أدائهم والتحقق من التعامل من الأداء والتجانس فيما بينهما.

جدول 5: التزام المؤسسة بالشكل المنصوص عليه في اطار القانوني للنظام المالي أو المحتوى

الفئة	التكرار	النسبة
وجود اجراء	14	70%
عدم وجود اجراء	06	30%
مجموع	20	% 100

من اعداد الطالبتين بناء على الاستبيان

من خلال الجدول نلاحظ أن المؤسسة تلتزم بشكل المحتوى المنصوص عليه في الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي، لأنها تعتمد على دليل، تقوم على أثره باحترام وتطبيق معايير الدولية المنصوص عليها كما أنها تلتزم بمحتوى المنصوص عليه وفق معايير محاسبية دولية.

تستخدم المؤسسة نظام معلوماتي خاص بها؟

- وجود إدارة مستقلة لنظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة:

من خلال نتائج الاستبيان لوحظ أنه للمؤسسة سرية العمل وتخدمها عن خروج معلومات عن المؤسسة معناه أن الإفصاح المحاسبي يكون خاص وداخلي لأن المعلومات تعتبر حكرا على عمال المؤسسة دون غيرها.

- تحترم المؤسسة مبادئ المحاسبة في اعداد القوائم المالية التي جاءت بها CSF من خلال الجدول

تستفيد المؤسسة بمراجع خارجية للتأكد من صحة حساباتها من خلال نتائج الاستبيان والمقابلة التخصصية التي قمنا بها على مستوى المديرية العامة سونلغاز تبين ان المؤسسة تعتمد على مدقق

خارجيللتأكد من صحة وسلامة حساباتها، هذا المدقق تقوم بتعينه جمعيات تعينها التركة الأم لسونلغاز، ويقوم هذاالمدقق بزيارة مختلف فروع المؤسسة والقيام بإجراء التدقيق المالي المكلف به، وهذا يعني أن المؤسسة رغم وجود تدقيق ومدققين داخلين إلا أنها تستعين بمدقق خارجي يعطي البيانات المالية مصداقية وموثوقية وهذا يعني أن المؤسسة تتوفر لديها جودة في تقديم المعلومات المحاسبية.

نتائج الجزء الثاني من الاستبيان:

1- هل تقديم معلومات مالية مرشدة تدل على تحركات الأحداث المتنبأ بها؟

نعم تقدم المؤسسة معلومات مالية مرشدة تدل على أن تحركات الأحداث المتنبأ بها موجودة داخل المؤسسة من خلال نتائج الاستبيان تبين أنها تقدم معلومات قيمةوهي كافية لمعرفة مدى وجود هذه المعلومات عند اعداد القوائم المالية.

2- الالتزام بمبدأ الحيطة والحذر عند تقييم وادراج مختلف حسابات في القوائم المالية

من خلال نتائج الاستبيان والملاحظات الشخصية عند القيام بالدراسة الميدانية تم التأكد من أن المؤسسة تلتزم بالحيطة والحذر المهني عند تقييم مختلف حساباتها وذلك عند اعداد قوائم المالية، لمعرفة مستوى تخوف المؤسسة من الوقوع في الأخطاء وتسرب المعلومات إلى الوسط الخارجي.

حيث يواجه معدوا الكشوف المالية حالات عدم التأكد التي تحيط بالعديد من المواقف منها إمكانية تحصيل الديون المشكوك فيها، فالتحفظ هو مراعاة الدرجة المعقولة من الحذر وتجنب المبالغة في التقديرات دون أن يكون هناك احتياطا احتياطات ومخصصات بأكثر مما يجب والتحفظ في اظهار القيمة أقل من بين القيم المحتملة للأصول وقيمة أعلى من بين القيم المحتملة للخصوم.

لذلك على المؤسسة أن تستجيب لمبدأ الحيطة والحذر الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول الشكوك الموجودة إلى المستقبل وذلك من شانه أن تثقل بالديون ممتلكات المؤسسة ونتائجه.

3- هل يوجد بمؤسستكم نظام رقابي جيد؟

حسب ما سبق التوصل إليه من نتائج الاستبيان في مؤسسة سونلغاز تبين أن لنظام الرقابة جيد ونظام الرقابة الداخلية التي تقوم بها المؤسسة في المستوى وذلك نظرا لنظام المحاسبي المعمول به وتطبيقها المعايير الدولية المعمول بها فهي تحافظ على المعلومات المالية من خلال الانضباط في مراقبة وتدقيق البيانات المالية على مدار السنة وهذا ما يتبين وجود نظام رقابة داخلية جيدة.

4- ما هو دور جودة المعلومات في تحسين من الإفصاح المحاسبي؟

يجب أن تتمثل القوائم المالية على معلومات ضرورية لمستخدميها كونها أساس اتخاذ قرارات مالية يجب ان تقدم هذه المعلومات في شكل جداول وملاحق.

يجب أن تتوفر القوائم المالية على إيضاحات متممة لها معلومات تتمثل أساس للفهم الصحيح للمركز العالي للمؤسسة ونتائج أعمالها مع استبعاد أي افصاح يخالف مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها وهنا يكمن دور وجود المعلومة في التحسين من الإفصاح المحاسبي فكلما كان الإفصاح عن المعلومات الثانية بطريقة جيدة ووفق معايير معمولة بها كلما كانت المعلومات ذات جودة ومصداقية.

5- هل لجودة المعلومات المالية أثر كبير على المؤسسة؟

إن لجودة المعلومات الأثر الأكبر على المؤسسة من خلال نتائج الاستبيان تبين أن المعلومات المالية تؤثر كثير على عمل المؤسسة وهي مؤسسة كبيرة ولا تحتمل الخطأ في القوائم المالية، لذلك التزامها بإصدار معلومات دقيقة وحيدة وفي الوقت المناسب من شأنه تعزيز موثوقية هذه المعلومات وعليه تعتبر المعلومة المالية أساس المؤسسة ويؤثر عليها بشكل كبير هذا الجانب المادي والمالي.

6-هل نتائج المؤسسة Sonalgaz مرتبطة بفعالية جودة المعلومات؟

من خلال النتائج التي توصلنا إليها نلاحظ أن نتائج الاستبيان جد واضحة بالنسبة لأعضاء مصلحة المالية والمحاسبة، كون أن نتائج مؤسسة سونلغاز مرتبطة بفعالية جودة المعلومات المالية.

7-هل للتدقيق المالي علاقة وطيدة بالعمليات داخل المؤسسة؟

التدقيق المالي له علاقة بالمحاسبة المالية لكنها تقوم بها الإدارة التدقيق الداخلي كوسيلة للتحقيق الذاتي حتى تتمكن الإدارة من تعزيز مبادئ المحاسبةوالمالية حيث تهدف إلى توفير معلومات لاستخدام الإدارة وتكون هذه المعلومات خاصة بالاستخدام الداخلي، في المقابل توفر معلومات التدقيق الخارجي وذلك لإبداء الرأي المستقل حول ملائمة دقة الحسابات وعليه فإن التدقيق المالي له علاقة وطيدة بالعمليات المالية داخل المؤسسة فكلما كان التدقيق جيد كانت المعلومات المالية صحيحة وموثوقة أكثر وأكثر مصداقية.

8- هل توجد في مؤسسة تقارير مالية دورية تقدم للمستخدمين؟

نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة تتمركز اجاباتهم بنعم بدرجة كبيرة، نلاحظ أن من خلال النتائج أن النظرة المعاصرة سرعة الإفصاح عن المعلومات من خلال التقارير المرحلية الدورية لكي تتيح الفرصة أمام مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ قرارات وخاصة المستثمرين في الوقت المناسب وبالتالي تعتبر ملائمة بدرجة كبيرة.

نتيجة عامة للدراسة الميدانية:

* أن غالبية أفراد العينة في مستوى عالي من التعليم وأن المؤسسة تتكون من إطارات ومسيرين في المجال.

* اتضح أن المؤسسة تقوم باستعمال القواعد المنصوص عليها في المعايير الدولية وهي تحترم المبادئ المحاسبية المعمول بها عند اعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي.

*كما ان المؤسسة تلتزم بالإفصاحالمحاسبي عن اعداد قوائمها المالية، فهي تقوم بتوفير معلومات مالية فور طلبها، ولكن تلتزم مبدأ الحيطة والحذر المهني وذلك خوفا على المعلومات من التسرب والخوف من الوقوع في الأخطاء وارتكاب الغش والاختلاس.

* تبين كذلك ان المؤسسة تعتمد على نظام رقابة داخلية جيدة التي تتم على مدار السنة مما يجعل المعلومات المفصح عنها ذات جودة وهي بحاجة إلى تطوير هذا المجال وزيادة تشديد القوانين والصرامة في العمل التدقيق.

* من خلال نتائج الاستبيان ومساعدة الفصل الأول والدراسات السابقة يتبين أن المؤسسة تقدم معلومات مالية قيمة تدل على تحركات الاعمال المالية المتنبأ بها داخل المؤسسة.

* الالتزام بمبدأ الحيطة والحذر من دوره مواجهة حالات عدم التأكد والتزام الاحتياطات اللازمة في حالة حدوث هذا الخطر وتكوين مؤونات وذلك يؤثر على القوائم المالي المعدة فالالتزام بهذا المبدأ من شانه المساهمة في جودة المعلومات المفصح عنها.

* يعتبر التدقيق المالي أداة ووسيلة فعالة في عملية توفر المعلومات المالية من خلال الدور الفعال الذي يلعبه داخل المؤسسة من خلال توفر معلومات ذات جودة تساعد على اعداد قوائم مالية صحيحة وصادقة.

* لجودة المعلومات المالية أثر كبير على المؤسسة سونلغاز وهي سبب في نجاحها في جودة المعلومات مرتبط بفعالية المعلومات المالية المفصح عنها.

خاتمة الفصل الثالث:

تطرقنا في هذا الفصل إلى تقديم المؤسسة (سونلغاز) محل الدراسة، حيث قمنا بتقديم المؤسسة محل الدراسة، بما فيها من تعريفها وهيكلها التنظيمي، وقمنا بتوضيح الايطار المنهجي للدراسة، وبينا مدى الاستبيان، والمعالجة الإحصائية المستخدمة، وقمنا بتحليل النتائج المحصل عليها أثناء الدراسة، ومن بين ما لاحظناه أن للتدقيق المالي فعلا له دورا لا مثيل له في المؤسسة المالية لما يتركه من نتائج ذهبية في دقة العمل وإعطاء صورة واضحة لجودة المعلومات المالية.

خاتمة

خاتمة

للمحاسبة دورا هاما في نجاح العديد من المؤسسات الاقتصادية، لما توفره من معلومات تساعد في اتخاذ القرارات السليمة، وبوجود عدة مبادئ عملية أصبحت متعارفا عليها لدى المهتمين بالمحاسبة ومشتقاتها، وقواعد المحاسبة ترجع إلى بداية نشأت المحاسبة المالية، إلا أن المسار التطوري لها بطئ مما ساهم في جمود الفكر المحاسبي وثبات الممارسات المحاسبية في ظل ديناميكية الحياة الاقتصادية.

من خلال تناولنا لموضوع "دور التدقيق المالي في توفير المعلومات المالية ذات الجودة"، حاولنا قدر الإمكان من التطرق إلى كل جوانب الموضوع، استنادا إلى الخصائص النوعية الواجب توافرها في هذه المعلومات المالية، بحيث تستجيب لاحتياجات مختلف الأطراف المستخدمة لها، ولمعالجة هذا الموضوع قمنا بتقسيمه إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين حاولنا خلالهما التزر إلى التدقيق التي جاء بها لتحسين أداءه ومعرفة مكانته الحقيقية، وخاصة بخصوص انتاج ودوره في تقديم المعلومات المحاسبية أو المالية ذات الجودة.

أما في الجانب التطبيقي فقد قمنا بدراسة ميدانية من خلال دراسة دقيقة وتحليلية للعمل الذي قمنا بدراسة ميدانية من خلال دراسة دقيقة وتحليلية للعمل الذي قمنا به داخل المؤسسة (سونلغاز) وكذلك من خلال توزيع استبيان لفئتي المهنيين والأكاديميين حول مدى ملائمة وكفاية الإطار النظري للتدقيق المالي ومدى توفيره لمعلومات مالية ذات جودة تتمتع بمجموعة من الخصائص النوعية حتى نستطيع الحكم على انها تتصف بالجودة الحقيقية.

نتائج الدراسة واختبار الفرضيات:

من خلال الجمع بين الجانب النظري والجانب التطبيقي في دراستنا توصلنا إلى النتائج التالية:

- لم يكن التغيير في الممارسة المحاسبية اختياريا بل جاء استجابة لمتطلبات العولمة والانفتاح الاقتصادي يتبنى أنظمة محاسبية أكثر مقروئية وانسجام مع الأنظمة الدولية.

- قدرة المعلومات المالية الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على تلبية حاجات مستخدميها.

- يتضمن النظام المحاسبي المالي تصوري يهدف إلى توسع مختف الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة في اعداد القوائم المالية.

- إن التدقيق المالي له دور فعال في معرفة حقيقة الوضعية المالية المصورة من طرف عمال المؤسسة.

- إن مخرجات نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة تقدم نظرة شاملة عن الوضعية المالية، والتي تعتبر مقياس لفعالية الأداء المحاسبي، ومن ثم فإن القوائم المالية يجب أن تكشف عن كافة المعلومات لتعطي صورة صادقة عن وضعيتها المالية.

- جودة المعلومات له أثر إيجابي على فعالية الإفصاح المحاسبي.

- ومن خلال الدراسة الميدانية تبين لنا ما يلي:

استنادا إلى أراء المهنيين من محاسبين ورؤساء مصالح المحاسبة والمالية داخل المؤسسة محل الدراسة (سونلغاز)، بالإضافة إلى باقي الأكاديمية المستجوبة.

تبين من خلال الدراسة الميدانية أن الموضوع مهم للغاية، وسهل للتطبيق على أسس صحيحة، وهادفة بالطرق السليمة، وأن غالبية الأفراد نال اعجابهم الموضوع لأنهم في مستواهم، وكانت لديهم عدة أفكار ومعلومات قيمة عليه، إلى درجة أنهم كانوا واثقين من ما قدموه لنا من معلومات صحيحة وذات مستوى قيم، وأهم النتائج الاستبيان أن:

بعض الاقتراحات:

- الحرص على تقديم القوائم لمالية بشفافية وذلك بعرضها غب المواقع الالكترونية الخاصة في المؤسسات لتمكين مستخدميها من الاطلاع عليها والاستفادة منها.

- ضرورة اهتمام المؤسسات الاقتصادية باحتياجات مستخدمي القوائم المالية بمختلف فئاتهم بالإفصاح عن تلك المعلومات والنوع اللازمين في الوقت المناسب.

- اجراء المزيد من البحوث العلمية المحاسبية التي تهتم بالتوصل إلى قياس جودة المعلومات المالية.

- القيام ببحوث علمية حول التدقيق المالي لضرورة وجوده في كل المؤسسات وخاصة المؤسسات المالية.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

1/ الكتب :

1- د. محمد التهامي ظواهر ومسعود صديقي "الإيطار مراجعة وتدقيق الحسابات النظرية والممارسة التطبيقية" ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر الطبعة الثانية، 2003 ص 9.

2- د. أحمد حلمي جمعة أستاذ المحاسبة والتدقيق المشترك "مدخل إلى التأكيد الحديث والتدقيق الحديث "جامعة الزيتونة الأردنية الخاصة، الطبعة الأولى 1430/2009، دار الصفاء للنشر والتوزيع ص 24، 25.

3- د. سامي محمد الوقاد ولؤي محمد وديان، "تدقيق الحسابات 1" مكتبة المجمع العربي للطباعة والنشر والتوزيع عمان، الأردن 1999 ص 18.

4- د. أحمد حلمي جمعة "مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الإيطار الدولي للتدقيق".

5- د. محمود السيد الثاني (1994): مراجعة الإيطار التدقيق بين النظرية والممارسة "مكتبة اجلاء المنصورة ص 193.

6- د. هادي التميمي "مدخل إلى التدقيق من الناحية العلمية والعملية" ص 81.

7- د. أحمد حلمي جمعة "مدخل إلى التدقيق الحديث" الطبعة الثانية، 2005، ص 177.

8- د. مصطفى صالح سلامة "المفاهيم الحديثة في الرقابة الداخلية والمالية" ص 191.

9- د. خالد أمين عبد الله الواردات "التدقيق الحديث من الناحية العلمية" ص 76.

10- د. حسن العطار (1994) إيطار مفتوح للتطوير مراقب الحسابات في مجال شركات قطاع الأعمال العام "مجلة الباحثون التجارية" ص 371.

11- د. متولي الجمل ودكتور عبد المنعم محمود، ص 495.

12- د. خالد أمين عبد الله الواردات "علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية ص 94.

13- د. أحمد جلمي جمعة "التدقيق الحسابات من الناحية النظرية المعاصر ص 127.

14- د. فلاح غسان الطارنة "تدقيق الحسابات المعاصر من الناحية النظرية ص 130.

15- زوبيدة محسن، محمد بن قرينة "نظام المعلومات لتسيير مياه كأداة للنشر والتنمية مجلة الباحث العدد 14، جامعة ورقلة.

16- د. عبد الناصر إبراهيم مؤيد محمد الفضل "المحاسبة الإدارية" دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2001م، ص 305، 306.

17- د. حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي "مراجعة الحسابات المتقدمة، الايطار النظري والإجراءات العلمية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2012، ص 64.

18- د. إيهاب نظمي إبراهيم "التدقيق القائم على مخاطر الأعمال حداثة وتطور" ص 57.

2/ المذكرات ودكتوراه :

1- رسالة دكتوراه: د. محمود السيد الناغي 1976م تحت عنوان "الاتجاهات السلوكية ودورها في تطوير عملية الرقابة على الحسابات، "جامعة المنصورة ص 124، 133.

2- رسالة دكتوراه: د. سايح فايز تحت عنوان "أهمية تبني معاير مراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي" دراسة حالة، جامعة الجزائر، البليدة، سنة 2015/2014 ص 61.

3- رسالة دكتوراه: د. يعقوب ولد الشيخ ولد أحمد يورة تحت عنوان "التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية" دراسة حالة مقارنة، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان سنة 2015/2016.

رسائل ماجستير:

1- وسائل ماجستير: د. زينب عون "الجانب العملين لمحافظ الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر" قانون 10/01 ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية الوادي، جامعة الشهيد محمد لخضر الوادي 2015/2014.

2- رسالة ماجستير: صباحي نوال "الإفصاح المحاسبي في ظل معاير المحاسبة الدولية IAS/IFRS وأشره على جودة المعلومات"، مذكرة علوم تجارية تخصص محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر 3 سنة 2012/2011.

3- رسالة ماجستير: ناصر محمد علي المجهلي "الخصائص المعلومات المحاسبة وأثره على اتخاذ قرارات"، جامعة الحاج لخضر باتنة 2009 ص 33.

4- رسالة ماجستير: حامدي علي "أثر جودة المعلومات المحاسبة على صنع قرارات في مؤسسة اقتصادية، جامعة بسكرة، 2011/2011 ص 97.

5- رسالة ماجستير: بوزيدي نريمان "المقارنة المرجعية بداية جديدة للإيداع في المؤسسة مذكرة في إدارة أعمال تخصص إدارة تسيير استراتيجية والذكاء الاقتصادي جامعة، أبو بكر بلقايد تلمسان 2014/2013 ص 6.

6- رسالة ماجستير: بوبكر عميروش: "دور مدقق الخارجي في تقسيم مخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعملية المخزون داخل المؤسسة" جامعة فرحات عباس سطيف سنة 2011/2010.

7- رسالة ماجستير: أمين مازون "التدقيق المحاسبي من متطور معاير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر لسنة 2011/2010.

8- رسالة ماجستير: بشر غوالي "دور مراجع الحسابات في تفعيل الرقابة داخل مؤسسة "دراسة حالة بالتعاونية للحبوب والخضر الجافة سنة 2014/2013.

9- رسالة ماجستير: ناجي بن يحي "دور جودة المعلومات المحاسبة في تحسين الإفصاح المحاسبي" جامعة محمد خيضر بسكرة 2013/2012.

10- إرساله ماجستير: محمد عادل "انعكاسات النظام المحاسبي المالي على جودة نظم المعلومات المحاسبية لمؤسسة اقتصادية" جامعة أحمد بوقرة بومرداس 2015/2014.

11- رسالة ماجستير: لزعر محمد سامي "التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي" دراسة حالة بمؤسسة صيدال، جامعة منتوري بقسنطينة 2012/2011.

رسائل ماستر أكاديمي:

1- مذكرة ماستر: جمال منصور "مسؤولية المراجع الحسابات في الكشف عن الغش والخطأ في القوائم المالية" سنة 2015/2014.

2- إبراهيم منانة "دور محافظ الحسابات في تقرير موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي "جامعة محمد لخضر بالوادي 2015/2014.

المواد والمراسيم:

- المادة 22 من قانون 10/01 المؤرخ في 2010/06/29 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد، 42 ص 7.

- المادة 715 مكرر من المادة 188 من القانون التجاري 2007 من الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

- المادة 76 من قانون التجاري.

- الجريدة الرسمية لوزارة المالية "وزير المالية" عبد الرحمان بن خالفة.

- المادة 23، 24 من قانون 10/01 المؤرخ في 2010/06/29 من الجريدة الرسمية.

- المادة 26 من القانون 10/01 المؤرخ في 2010/06/29 من الجريدة الرسمية.

- المادة 5، 7 مكرر من قانون التجاري.

- المادة 63 من قانون 10/01 المؤرخ في 2010/06/29 من القانون التجاري.

المراجع باللغة الفرنسية:

- Mautz R.K and Sharaf HA (1961) the philosophy of Auditing. Evastion Il AméricanAconting Association P 241.

- Bounton. Wc. And kelx.g (1996) Modern Auditing 6 th edjohnwill et Sons. Ime. New york p 08.

- AAA (1973) Comittee. On Basic, Auditing concepts, Astatment of Bas Auditing Standards, Bourd 1987 the Auditor S. Standord Report, ExposiverDrafl of A proposedStatment On Auditing, Stardards. AICPA Fef.

- Homms. A w et Overneyer. W S (1975) Auditing Standard procesures, Richard, Diruin Inc. P. 904.

المصطلحات:

- الاستماع Audire
- لوكا باسيولو Luca Paciolo
- متعادلي المخاطر Risheutral
- متجنبي المخاطر Rish Avers
- قاصدي المخاطر RishSeehing
- التدقيق الكامل Complet audit
- التدقيق الجزئي Partial audit
- التدقيق التفصيلي Full Audit
- التدقيق الاختياري Test Audit
- التدقيق من حيث التوقيت Timing Audit
- تدقيق نهائي Final Audit
- تدقيق مستمر Continous Audit
- التدقيق من حيث الاستقلال Independent of audit
- التدقيق الداخلي Internal Audit
- التدقيق الخارجي External audit
- مدقق مستقل Independent auditor
- مدقق داخلي InternalAusitor

- مدقق حكومي Goverment Auditor
- تدقيق الزامي Conpulsory Audit
- تدقيق اختياري Opetional Audit
- تدقيق بيانات مالية Financlstatement audit
- تدقيق الالتزام Compliance Audit
- تدقيق تشغيلي Operational Audit
- نطاق تدقيق Scope of an Audit of
- البيانات المالية Financial Statement
- الحذر المهني Professional Shepticisn (PS)
- أخذاء الحذف Error of amission
- أخذاء ارتكابيه Error of comission
- أخطاء متكافئة Error of compensation
- أخطاء فنية Error of pronciples
- تقارير خاصة SpecialReportrs
- تقارير عامة Public Reportrs
- تقارير مختصرة Short form Reports
- الرأس المتحفظ Quali opinion
- الرأس السلبي Adverss Opinion
- امتناع عن ابداء الرأي Disclaimes of Opinion

- ابداء الرأي حول البيانات المالية Expressing on opinion the financialStatements

- عينات الحكمية Sanplesjudjemental

- عينات إحصائية Statsicalsmples

- الكفاءة والفعالية Efficiency and Effectivment

- بدور التدقيق The Roots of andiling

- السلطات المصرية القديمة Audithorities Ancient Egypt

- لجنة مفاهيم التدقيق التابعة لجمعية AAA المحاسبية الأمريكية Acomitt of Basic Auditing concepts A statment of Bas Auditing

- لجنة معايير التدقيق ASB

- معهد المحاسبين الأمريكيين AICPA

- اتحاد الدولي للمحاسبين IFA

- لجنة تكنولوجيا المعلومات ITC

- لجنة التعليم IEC

- لجنة التطبيقات التدقيق الدولية IAASC

- لجنة معايير المحاسبة الدولية FFAC

- اتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

الملاحق

ملحق رقم (1)

الاستبيان

تمهيد:

في إطار الدراسة بعنوان: "دور التدقيق المالي في توفير المعلومات المالية ذات الجودة"، فلكم جزيل الشكر مسبقا على مساهمتكم القيمة وعلى مشاركتكم الفعالة والقيمة في إثراء هذا الموضوع المتواضع بأجوبتكم على مجموعة هذه الأسئلة المتعلقة بالاستبيان نع العلم أن اجابتكم ستقابل بسرية تامة ولن يتم استخدامها إلا لأغراض البحث العلمي، فإجابتكم من شأنها أن تساعد في التوصل إلى نتائج وتوصيات تخدم الموضوع الأساسي الخاص بهذه الدراسة، وتقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير، وشكرا لتعاونكم القيم معنا.

المحور الأول: خصائص عينة الدراسة

1-من حيث الجنس: ذكور ☐ إناث ☐

2-من حيث المستوى التعليمي:

ثانوي فأقل ☐ تكوين مهني ☐ جامعي ☐

دراسات عليا ☐ التخصص الجامعي ☐

3-من حيث الوظيفة:

اطارات ☐ مسيرين ☐ عون إداري ☐

4-من حيث الأقدمية:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐

أكثر من 15 سنة ☐

الجزء الأول من الاستبيان

الرقم	العبارة	وجود اجراء	عدم وجود اجراء
01	الالتزام بالشكل المنصوص عليه في الاطار القانوني للنظام المالي المحاسبي		
02	الالتزام بالمحتوى المنصوص عليه في الاطار القانوني للنظام المالي محاسبي		
03	توضيح المبادئ المحاسبية في اعداد القوائم المالية ضمن الاطاحات المتممة لها		
04	الافصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ اعداد القوائم المالية		
05	تقديم جاهزية التقارير المالية فور حلول التاريخ المحدد في النصوص القانونية للنظام المالي المحاسبي		
06	تقديم التقارير المالية فور طلبها من المستخدم طيلة السنة المالية		
07	تقديم معلومات سابقة لتمكين المستخدمين من التنبؤ وتقييم صحة القرارات السابقة		
08	توفير معلومات مالية تستخدم في التنبؤ في بيانات أخرى		
09	تستخدم المؤسسة نظام معلوماتي محاسبي خاص بها		
10	توحيد طرق التقييم المحاسبي المتبعة في تقييم الحسابات		
11	تماثل طريقة عرض القوائم المالية الملحقة		
12	وجود ادارة مستقلة لنظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة		
13	فصل تام بين مختلف العمليات وإمكانيات القدرة على تسجيلها		
14	وجود ضوابط رقابية على الوصول المادي لممتلكات المؤسسة		
15	القيام بالمطابقات الدورية بينما هو موجود وما هو مسجل		
16	تقدم المؤسسة معلومات مالية داخلة تساعد اجراءات للمقارنة بين الوضعيات المالية مع السنوات		
17	تحترم المؤسسة المبادئ المحاسبية في اعداد القوائم المالية التي جاء بها SCF		
18	تستعين المؤسسة بمراجع خارجية للتأكد من صحة حساباتها		
19	تنشر المؤسسة قوائمها المالية في موقعها الالكتروني لتمكين المستخدمين من الاطلاع عليها		
20	عند القيام بعملية محاسبية تسجل فورا في دفاتر المؤسسة		

الجزء الثاني من الاستبيان

الرقم	العبارة	نعم	لا
01	هل تقديم معلومات مالية مرشدة تدل على تحركات الأحداث المتنبأ بها؟		
02	هل الالتزام بمبدأ الحيطة والحذر عند تقييم وادراج مختلف الحسابات في القوائم المالية؟		
03	هل يوجد لمؤسستكم نظام رقابي داخلي؟		
04	ما هو دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الافصاح المحاسبي؟		
05	هل لجودة المعلومات المالية أثر كبير على المؤسسة؟		
06	هل نجاح المؤسسة (Sonalgaze) مرتبط بفعالية جودة المعلومات؟		
07	هل للتدقيق المالي علاقة وطيدة بالعمليات المالية داخل المؤسسة؟		
08	هل توجد في المؤسسة تقارير مالية دورية تقدم للمستخدمين؟		
09	هل تنفرد مصلحة المحاسبة والمالية في المؤسسة باعداد نظام المعلومات المحاسبي؟		
10	هل التدقيق المالي يؤثر على ميزانية المؤسسة المالية؟		

(ENTETE DE LA SOCIETE)

FEUILLE DE RAPPROCHEMENT DES COMPTES INTRAGROUPE

ANNEXE : A

Société cédante : ***est la société créditrice, elle remplie les colonnes de droites***

Société cessionnaire : ***La société cessionnaire est la société débitrice, elle remplie les colonnes de*** *gauche*

Date de clôture : ***mois comptable***

Dans le cadre de la procédure de rapprochement des comptes réciproques des filiales métiers de bases, nous les soussignés confirmons les soldes des comptes ci-après :

CREANCES ET DETTES INTRA-GROUPE

Comptes (créances)	Montant Solde Société cédante	Comptes de contre partie (dettes)	Montant solde société cessionnaire	Différence	Observations
les numéros de compte en SCF	les soldes respectifs de chaque compte	les numéros de comptes (en SCF) et les soldes respectif de chaque compte	les soldes respectifs de chaque compte	Différence entre les deux sociétés	La société cessionnaire inscrit dans la colonne observation s toutes les justification s des écarts entre ses soldes et ceux de la société cédante
TOTAL	**total solde des comptes**		**total solde des comptes**	**total solde des comptes**	

Visa du service Comptable
De la société cédante

Visa du service comptable
de la société cessionnaire

(ENTETE DE LA SOCIETE)

FEUILLE DE RAPPROCHEMENT DES COMPTES INTRAGROUPE

ANNEXE : B

Société cédante :

Société cessionnaire :

Date de clôture :

Dans le cadre de la procédure de rapprochement des comptes réciproques des filiales métiers de bases, nous les soussignés confirmons les soldes des comptes ci-après :

CHARGES ET PRODUITS INTRA-GROUPE

Comptes	Montant Société cédante	Comptes Charges de contre partie	Montant société cessionnaire	Différences	Observations
TOTAL					

Visa du service Comptable de la société cédante

Visa du service comptable de la société cessionnaire

(ENTETE DE LA SOCIETE)

FEUILLE DE RAPPROCHEMENT DES COMPTES INTRAGROUPE

ANNEXE : C

Société cédante :
Société cessionnaire :
Date de clôture :

Dans le cadre de la procédure de rapprochement des comptes réciproques des filiales métiers de bases, nous les soussignés confirmons les soldes des comptes ci-après :

PRESTATIONS ET CHARGES INTRA-GROUPE

Comptes	Montant Société cédante	Comptes Charges de contre partie	Montant société cessionnaire	Différences	Observations
TOTAL					

Visa du service Comptable de la société cédante

Visa du service comptable de la société cessionnaire

(ENTETE DE LA SOCIETE)

RELEVE DE SOLDES DES DISCORDANCES INTRA-GROUPE

ANNEXE : D

Société cédante :
Société cessionnaire :
Date de clôture :

Détail des soldes / discordances
Du compte :.....

Dates	Libellé	Débit	Crédit
Factures	Bons de commande/contrat N°....	montant	montant
TOTAUX			
SOLDE			

Visa du service comptable

(ENTETE DE LA SOCIETE)

FEUILLE DE RAPPROCHEMENT DES COMPTES INTRAGROUPE

ANNEXE : G

Société cédante :
Société cessionnaire :
Date de clôture :

Détail des factures émises
A la date du ....

Société cédante				Société cessionnaire			
N° factures	Période	Montant	Comptabilisé dans le compte	Comptabilisé dans le compte	Montant	Différence	Observations
TOTAUX							

Visa du service Comptable de la société cédante

Visa du service comptable de la société cessionnaire

Société de Distribution Ouest

BILAN ACTIF

ACTIF	note	brut 2016	amort 2016	2016	2015
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés					
Autres immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains		2 651 302,40	-	2 651 302,40	5 879 572,70
Agencements et aménagements de terrains		23 153 292,73	13 099 099,35	10 054 193,38	10 591 583,01
Constructions (Batiments et ouvrages		305 666 977,04	114 272 859,33	191 394 117,71	199 924 172,89
Installations techniques, matériel et outillage		21 909 361 066,36	14 459 430 595,50	7 449 930 470,86	9 932 590 657,87
Autres immobilisations corporelles		1 357 671 755,53	310 279 128,69	1 047 392 626,84	3 706 920 786,54
Immobilisations en concession				-	-
Immobilisations en cours		6 473 147 458,70	-	6 473 147 458,70	5 661 937 588,08
Immobilisations financières		-	-	-	-
Titres mises en équivalence - entreprises		-	-	-	-
Titres participations et créances rattachées		-	-	-	-
Autres titres immobilisés		-			
Prêts et autres actifs financiers non courants		-			
TOTAL ACTIF NON COURANT		41 870 098 985,25	16 825 316 744,19	15 174 570 169,89	19 517 844 361,09
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		60 114 018,52	-	60 114 018,52	46 816 723,74
Créances et emplois assimilés				-	-
Clients		2 968 102 988,62	140 061 385,34	2 828 041 603,28	1 826 019 790,19
Créances sur sociétés du groupe et associés				-	-
Autres débiteurs		12 063 240,04	169 713,55	11 893 526,49	54 511 258,47
Impôts		12 645 548,16	-	12 645 548,16	76 722 825,82
Autres actifs courants				-	-
Disponibilités et assimilés				-	-
Placements et autres actifs financiers courants				-	-
Trésorerie		228 941 862,57	1 859 843,71	227 082 018,86	231 562 110,37
Compte transitoire**					
TOTAL ACTIF COURANT		3 281 867 657,91	142 090 942,60	3 139 776 715,31	2 235 632 708,59
TOTAL GENERAL ACTIF		45 151 966 643,16	16 967 407 686,79	18 314 346 885,20	21 753 477 069,68

Dans le cas de non-conformité du produit importé, une copie de la décision de refus d'admission du produit est transmise par les services de l'inspection aux frontières ayant ordonné cette mesure aux services des douanes du lieu d'introduction sur le territoire national du produit importé.

Art. 25. — Des organismes nationaux ou étrangers d'inspection ou de certification accrédités conformément aux dispositions de la loi n° 04-04 du 5 Joumada El Oula 1425 correspondant au 23 juin 2004, susvisée, peuvent être agréés par le ministre chargé de la protection du consommateur et de la répression des fraudes pour la vérification de la conformité des produits importés, avant expédition ou dans le cadre de l'assistance aux inspections aux frontières.

Les modalités de délivrance et de retrait de l'agrément sont définies par arrêté du ministre chargé de la protection du consommateur et de la répression des fraudes.

Art. 26. — Les produits importés ayant subi une inspection par un organisme agréé, attestée par un certificat de conformité aux exigences spécifiées, peuvent ne pas être soumis au contrôle visuel ou au prélèvement d'échantillons par les services d'inspection aux frontières.

Dans ce cas, les certificats de conformité doivent être joints au dossier visé à l'article 3 du présent décret.

Art. 27. — La confidentialité des renseignements concernant les produits importés, qui peuvent résulter des contrôles, ou être fournis à cette occasion, est respectée de la même façon que pour les produits d'origine nationale et de manière à ce que les intérêts commerciaux légitimes soient protégés.

Art. 28. — Un arrêté du ministre chargé de la protection du consommateur et de la répression des fraudes définit les spécimens et le contenu des documents prévus par les articles 3, 9, 10, 11 et 15 du présent décret.

Art. 29. — Les dispositions du décret exécutif n° 96-354 du 6 Joumada Ethania 1417 correspondant au 19 octobre 1996, modifié et complété, susvisé, sont abrogées.

Art. 30. — Les dispositions du présent décret entrent en vigueur six (6) mois à compter de la date de sa publication au *Journal officiel* de la République algérienne démocratique et populaire.

Art. 31. — Le présent décret sera publié au *Journal officiel* de la République algérienne démocratique et populaire.

Fait à Alger, le 8 Dhou El Kaada 1426 correspondant au 10 décembre 2005.

Ahmed OUYAHIA.

Décret exécutif n° 05-468 du 8 Dhou El Kaada 1426 correspondant au 10 décembre 2005 fixant les conditions et les modalités d'établissement de la facture, du bon de transfert, du bon de livraison et de la facture récapitulative.

———

Le Chef du Gouvernement,

Sur le rapport du ministre du commerce,

Vu la Constitution, notamment ses articles 85-4° et 125 (alinéa 2),

Vu l'ordonnance n° 75-59 du 26 septembre 1975, modifiée et complétée, portant code de commerce ;

Vu l'ordonnance n° 76-102 du 9 décembre 1976, modifiée et complétée, portant code des taxes sur le chiffre d'affaires ;

Vu l'ordonnance n° 76-103 du 9 décembre 1976, modifiée et complétée, portant code du timbre ;

Vu l'ordonnance n° 76-104 du 9 décembre 1976, modifiée et complétée, portant code des impôts indirects ;

Vu la loi n° 90-21 du 15 août 1990, modifiée et complétée, relative à la comptabilité publique, notamment son article 63 ;

Vu la loi n° 90-36 du 31 décembre 1990 portant loi de finances pour 1991, notamment son article 64 ;

Vu la loi n° 04-02 du 5 Joumada El Oula 1425 correspondant au 23 juin 2004 fixant les règles applicables aux pratiques commerciales, notamment son article 12 ;

Vu la loi n° 04-08 du 27 Joumada Ethania 1425 correspondant au 14 août 2004 relative aux conditions d'exercice des activités commerciales ;

Vu le décret présidentiel n° 04-136 du 29 Safar 1425 correspondant au 19 avril 2004 portant nomination du Chef du Gouvernement ;

Vu le décret présidentiel n°05-161 du 22 Rabie El Aouel 1426 correspondant au 1er mai 2005 portant nomination des membres du Gouvernement ;

Vu le décret exécutif n° 95-305 du 12 Joumada El Oula 1416 correspondant au 7 octobre 1995 fixant les modalités d'établissement de la facture ;

Décrète :

Article 1er. — En application des dispositions de l'article 12 de la loi n° 04-02 du 5 Joumada El Oula 1425 correspondant au 23 juin 2004, susvisée, le présent décret a pour objet de fixer les conditions et les modalités d'établissement de la facture, du bon de transfert, du bon de livraison et de la facture récapitulative.

CHAPITRE I

DE LA FACTURE

Art. 2. — Toute vente de biens ou prestation de services effectuée entre les agents économiques doit faire l'objet d'une facture.

Le vendeur est tenu de délivrer la facture et l'acheteur de la réclamer. Elle doit être délivrée dès la réalisation de la vente ou de la prestation de services.

Dans ses relations avec le consommateur, le vendeur doit obligatoirement délivrer la facture si celui-ci en fait la demande.

Art. 3. — La facture doit comporter les mentions, ci-après, se rapportant à l'agent économique :

1°) Mentions relatives au vendeur :

— nom et prénom (s) de la personne physique ;

— dénomination ou raison sociale de la personne morale ;

— adresse, numéros de téléphone et de fax ainsi que, le cas échéant, l'adresse électronique ;

— forme juridique de l'agent économique et nature de l'activité ;

— capital social, le cas échéant ;

— numéro du registre du commerce ;

— numéro d'identification statistique ;

— mode de paiement et date de règlement de la facture ;

— date d'établissement et numéro d'ordre de la facture ;

— dénomination et quantité des biens vendus et/ou des prestations de services réalisées ;

— prix unitaire hors taxes des biens vendus et/ou des prestations de services réalisées ;

— prix total hors taxes des biens vendus et/ou des prestations de services réalisées ;

— nature et taux des taxes et/ou droits et/ou contributions dus, suivant la nature des biens vendus et/ou des prestations de services réalisées. La taxe sur la valeur ajoutée n'est pas mentionnée si l'acheteur en est exonéré ;

— prix total toutes taxes comprises, libellé en chiffres et en lettres.

2°) Mentions relatives à l'acheteur :

— nom et prénom (s) de la personne physique ;

— dénomination ou raison sociale de la personne morale ;

— forme juridique et nature de l'activité ;

— adresse, numéros de téléphone et de fax ainsi que, le cas échéant, l'adresse électronique ;

— numéro du registre du commerce ;

— numéro d'identification statistique.

Si l'acheteur est un consommateur, la facture doit mentionner ses nom, prénom (s) et adresse.

Art. 4. — La facture doit être revêtue du cachet humide et de la signature du vendeur, sauf lorsqu'elle est établie par voie télématique tel que prévu par les dispositions de l'article 11 ci-dessous, étant entendu que ce dernier procédé ne peut être utilisé lorsqu'il s'agit de règlement de dépenses publiques.

Toutefois, les agents économiques qui exercent des activités de service public et qui délivrent un nombre important de factures les mettant dans l'impossibilité pratique de respecter l'obligation prévue à l'alinéa 1er du présent article, sont autorisés à conserver la forme en usage de leur facture.

Art. 5. — Le prix total, toutes taxes comprises, comprend, le cas échéant, tous rabais, remises ou ristournes accordés à l'acheteur et dont les montants sont déterminés lors de la vente et/ou lors de la prestation de services, quelles que soient leurs dates de règlement.

Art. 6. — Il est entendu au sens des dispositions de l'article 5 ci-dessus par :

— **remise** : toute réduction de prix accordée par le vendeur en raison notamment de l'importance de la quantité des biens commandés ou achetés et/ou de la qualité ou des spécificités de la profession de l'acheteur ou du prestataire de services ;

— **rabais** : toute réduction de prix octroyée par le vendeur pour compenser un retard de livraison et/ou un défaut de qualité d'un bien vendu ou la non-conformité d'une prestation de services ;

— **ristourne** : toute réduction commerciale accordée par le vendeur pour récompenser la fidélité d'un acheteur. Elle se calcule sur le chiffre d'affaires hors taxes réalisé avec ce dernier au cours d'une période donnée.

Art. 7. — Lorsque les frais de transport ne sont pas facturés séparément ou ne constituent pas un élément du prix unitaire, ils doivent être énumérés expressément en marge de la facture.

Art. 8. — Sont énumérés expressément sur la facture, les suppléments de prix et notamment les intérêts dus pour vente à terme et les frais constituant une charge d'exploitation pour le vendeur tels que la rémunération d'intermédiaires, les commissions, les courtages et les primes d'assurance lorsqu'ils sont payés par le vendeur et facturés à l'acheteur.

Art. 9. — Les sommes perçues au titre de la consignation de l'emballage récupérable ainsi que les frais avancés pour le compte d'un tiers doivent figurer sur la facture lorsqu'ils ne font pas l'objet d'une facture séparée.

Art. 10. — La facture doit être lisible et ne comprendre aucune tâche, rature ou surcharge.

La facture est réputée régulière lorsqu'elle est extraite d'un carnet à souches dénommé facturier quelle que soit sa forme ou établie sous la forme dématérialisée à travers le recours à un procédé informatique.

Le facturier est un carnet à souches comprenant une série ininterrompue et chronologique de factures sur lesquelles devront figurer, lors de la réalisation de la transaction, les mentions définies au niveau des articles 3 et 4 ci-dessus.

Un facturier ne peut être entamé sans que le précédent ne soit totalement épuisé.

La facture régulièrement annulée doit faire l'objet d'une mention « facture annulée » inscrite clairement en diagonale.

Art. 11. — Par dérogation aux dispositions du présent décret, il est permis l'établissement et la transmission de la facture par voie télématique, qui constitue un système de télétransmission de factures comportant un ensemble de matériels et de logiciels permettant à une ou plusieurs personnes d'échanger des factures à distance.

L'utilisation du procédé visé à l'alinéa précédent doit intervenir conformément aux modalités et procédures définies par arrêté conjoint des ministres chargés du commerce, des finances et des télécommunications.

CHAPITRE II

DU BON DE TRANSFERT

Art. 12. — Lorsque l'agent économique procède au transfert de ses biens à destination de ses unités de stockage, de transformation, de conditionnement et/ou de commercialisation sans qu'il y ait transaction commerciale, il est tenu de justifier le mouvement de ses produits par un bon de transfert.

Art. 13. — Le bon de transfert, daté et numéroté, doit accompagner les biens durant leur transfert et être présenté à la première réquisition des officiers de police judiciaire et des agents de contrôle habilités.

Il doit comporter les mentions ci-après se rapportant à l'agent économique :

— nom et prénom (s), dénomination ou raison sociale ;

— adresse, numéros de téléphone, fax et, le cas échéant, l'adresse électronique ;

— numéro du registre du commerce ;

— nature et quantité des biens transférés ;

— adresses du lieu d'expédition et du lieu de destination des biens transférés ;

— signature et cachet humide de l'agent économique ;

— nom, prénom (s) du livreur ou du transporteur et toute pièce justifiant sa qualité.

CHAPITRE III

DU BON DE LIVRAISON ET DE LA FACTURE RECAPITULATIVE

Art. 14. — Il est admis l'utilisation du bon de livraison en remplacement de la facture pour les transactions commerciales répétitives et régulières portant sur la vente de biens à un même client.

Une facture récapitulative des transactions effectuées est établie conformément aux dispositions de l'article 17 ci-dessous.

Art. 15. — Le bon de livraison doit comporter, outre le numéro et la date de la décision autorisant l'utilisation du bon de livraison visée à l'article 16 ci-dessous, les nom, prénom (s), numéro de la carte d'identité du livreur ou du transporteur et les mentions visées aux articles 3 et 4, (alinéa 1er) ci-dessus.

Il obéit aux mêmes conditions de validité édictées par les dispositions de l'article 10 ci-dessus.

Art. 16. — L'autorisation d'utilisation du bon de livraison est accordée expressément aux agents économiques par décision de l'administration chargée du commerce.

Art. 17. — La facture récapitulative visée à l'article 14, (alinéa 2) ci-dessus doit comporter les ventes réalisées par le vendeur avec chaque client, durant une période d'un (1) mois et ayant fait l'objet de bons de livraison dans les conditions visées aux articles 14 à 16 ci-dessus.

Elle est établie dès l'expiration de la période mensuelle précitée.

La facture récapitulative doit faire référence aux mentions obligatoires prévues par les articles 3 et 4 (alinéa 1er) ci-dessus ainsi qu'aux numéros et dates des bons de livraison établis.

Art. 18. — Toute infraction aux règles fixées par le présent décret est sanctionnée conformément aux dispositions de la loi n° 04-02 du 5 Joumada El Oula 1425 correspondant au 23 juin 2004, susvisée.

Art. 19. — Les dispositions du présent décret entrent en vigueur six (6) mois après sa publication au *Journal officiel* de la République algérienne démocratique et populaire.

Art. 20. — Sont abrogées les dispositions du décret exécutif n° 95-305 du 12 Joumada El Oula 1416 correspondant au 7 octobre 1995 fixant les modalités d'établissement de la facture.

Art. 21. — Le présent décret sera publié au *Journal officiel* de la République algérienne démocratique et populaire.

Fait à Alger, du 8 Dhou El Kaada 1426 coorespondant au 10 décembre 2005.

Ahmed OUYAHIA.

LISTE DES DOCUMENTS A TENIR A NOTRE DISPOSITION A LA CLOTURE DU BILAN DE L'EXERCICE 2017

Dans le cadre de l'exercice de notre mission de commissaire aux comptes, nous avons l'honneur de vous demander de bien vouloir nous remettre et/ou tenir à notre disposition les documents et informations ci-après :

1) Le bilan, le compte de résultats par fonction, le tableau des flux de trésorerie et l'état de variation des capitaux au 31/12/2017 ;

2) L'annexe des états financiers comportant les informations qui présentent un caractère significatif ou sont utiles pour la compréhension des opérations figurant sur les états financiers notamment pour l'évaluation des provisions de retraite, médailles de mérite, les travaux en cours, les autres provisions, etc. ;

3) Les états de rapprochement des comptes ouverts auprès des institutions financières approuvés par la hiérarchie et attestations de solde et/ou relevés de comptes ;

4) Le P.V constatant les existants des espèces en caisse au 31/12/2017 approuvés contradictoirement par le caissier et les responsables de l'unité ;

5) Les analyses de l'ensemble des comptes de bilan doivent être mises à notre disposition sur supports informatiques et papier, classées selon l'ordre des comptes

6) Le détail des opérations particulières (charges des exercices antérieurs, les fichiers des amortissements comptables et fiscaux, impôts différés, etc.) ;

7) Le grand livre des comptes couvrant la période du 1er janvier au 31/12/2017 ;

8) Le livre journal dûment renseigné et arrêté au 31/12/2017 ;

9) Le livre d'inventaire dûment renseigné et arrêté au 31/12/2016 ;

10) Le livre de paie dûment renseigné et arrêté au 31/12/2017 ;

11) Le livre des personnels mis à jour 31/12/2017 ;

12) Le livre des congés payés 31/12/2017 ;

13) Le fichier des immobilisations mis à jour, regroupé par compte et rapproché avec les soldes comptables ;

14) L'inventaire des immobilisations existant au 31/12/2017 avec indication de leur physique dûment signé et approuvé par les membres de la commission d'inventaire ;

15) L'état des écarts d'inventaire des immobilisations relevés entre les existants physiques et les soldes comptables dûment signés par l'ensemble des membres de la commission d'inventaire ;

16) Les fichiers des amortissements comptables et fiscaux ;

17) L'inventaire des stocks existants au 31/12/2017 avec indication de leur état physique (bon ou détérioré, etc.) et le lieu de leur détention physique dûment approuvé par la commission d'inventaire ;

18) L'état des écarts de stocks en quantités et en valeurs signé et approuvé par l'ensemble des membres de la commission d'inventaire ;

19) L'état des pertes de valeurs relatives sur les stocks et encours au 31/12/2017 ;

20) Les extraits de rôle (le plus récent) délivré par le receveur des impôts ;

21) L'attestation de mise à jour délivrée par les CNAS,

22) L'état des ventes bénéficiant de la réfaction dit « état 104 »

23) Une balance auxiliaire par client, par facture impayée et par âge (3 mois, 6 mois, 1 année et □ une année) pour apprécier les risques de non-recouvrement qui pèseraient sur les créances détenues par l'unité ;

24) Une balance générale avant inventaire au 31/12/2017 (balance expurgée des régularisations et des écritures d'inventaire) ;

25) Une balance après inventaire ainsi que toutes les écritures d'inventaire et de régularisations y compris les pièces comptables y afférentes ;

26) Les contrats d'assurance qui indiquent les capitaux assurés relatifs aux biens immobiliers, mobiliers et les stocks de chaque unité ;

27) Le manuel des procédures comptables, telles que prévues par le SCF.

28) Les manuels des logiciels de la comptabilité, de la paie, de la gestion de la facturation ;

29) Les hypothèses documentées pour ce qui concerne :

- ✓ les composants retenus ;
- ✓ les durées d'utilité en remplacement des durées d'usage ;
- ✓ les pertes de valeur constatées ;
- ✓ la réévaluation des immobilisations au cas où la société a retenu le second traitement autorisé pour l'évaluation des immobilisations après la première comptabilisation ;
- ✓ l'estimation des avantages aux personnels selon la méthode actuarielle (primes de départ en retraite, médaille, etc.).
- ✓ la détermination des travaux en cours au 31/12 de l'exercice ainsi que la liste des contrats/affaires indiquant les dates de début effectif de travaux de chaque affaire et la date de fin de contrat/affaire et les travaux déjà facturés antérieurement.

30) Les lettres confirmation de soldes, de stocks données et/ou reçus en prêt, des créances, des retenues de garantie, des fournisseurs/prestataires, des avances et reliquats d'avance, des ventes de produits et de services y compris les encours, des services reçus et/ou donnés, etc.

Toutefois, il est à noter que cette liste de documents n'est pas exhaustive.

محتوى فصول الميزانية
ميزانية الأصول
السنة المالية المقفلة في .....

الأصول المالية	N إجمالي	N اهتلاكات / أرصدة
الأصول المثبتة (غير الجارية)		
فارق الشراء (ou goodwill)	207	2807 و 2907
التثبيتات المعنوية	20 (خارج 207)	280 (خارج 2807)
		290 (خارج 2907)
التثبيتات العينية	21 و 22 (خارج 229)	281 و282 و291 و292
التثبيتات الجاري إنجازها	23	293
التثبيتات المالية		
السندات الموضوعة موضع المعادلة – المؤسسات المشاركة	265	
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة	26 (خارج 265 و269)	
السندات الأخرى المثبتة	271 و272 و273	
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	274 و275 و276	
مجموع الأصول غير الجارية		
الأصول الجارية		
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	30 إلى 38	39
الحسابات الدائنة – الاستخدامات المماثلة		
الزبائن	41 (خارج 419)	491
المدينون الآخرون	409 مـــــدين [42 و43 و 44 (خارج 444 إلى 448) 45 و46 و 486 و489]	495 و496
الضرائب	444 و 445 و447	
الأصول الأخرى الجارية	مدين 48	
الموجودات وما يماثلها		
توظيفات و أصول مالية جارية	50 (خارج 509)	
أموال الخزينة	519 وغيرها من المدينين(51 و 52 و53 و 54)	59
مجموع الأصول الجارية		
المجموع العام للأصول		

محتوى فصول الميزانية
ميزانية الأصول
السنة المالية المقفلة في .....

الأصول المالية	N إجمالي	N اهتلاكات / أرصدة
الأصول المثبتة (غير الجارية)		
فارق الشراء (ou goodwill)	207	2807 و 2907
التثبيتات المعنوية	20 (خارج 207)	280 (خارج 2807)
		290 (خارج 2907)
التثبيتات العينية	21 و 22 (خارج 229)	281 و282 و291 و292
التثبيتات الجاري إنجازها	23	293
التثبيتات المالية		
السندات الموضوعة موضع المعادلة – المؤسسات المشاركة	265	
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة	26 (خارج 265 و269)	
السندات الأخرى المثبتة	271 و272 و273	
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	274 و275 و276	
مجموع الأصول غير الجارية		
الأصول الجارية		
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	30 إلى 38	39
الحسابات الدائنة – الاستخدامات المماثلة		
الزبائن	41 (خارج 419)	491
المدينون الآخرون	409 مـــــدين [42 و43 و 44 (خارج 444 إلى 448) 45 و46 و 486 و489]	495 و496
الضرائب	444 و 445 و447	
الأصول الأخرى الجارية	مدين 48	
الموجودات وما يماثلها		
توظيفات و أصول مالية جارية	50 (خارج 509)	
أموال الخزينة	519 وغيرها من المدينين(51 و 52 و53 و 54)	59
مجموع الأصول الجارية		
المجموع العام للأصول		

Nom ou Raison Sociale .....
Capital Social (SPA-SARL) .....
Adresse ...N°...Cité.....
Numero d'identifiant Statistique ...(15 Chiffres)
Articl D'imposition .....(11 Chiffres)
Registre de commerce .....
Compte bancaire (RIB) .....(20 Chiffres)
N° TEL / FAX /E-MAIL .....

TLEMCEN LE : 05/02/2016

Facture : N° /16

Doit

N-R-S	SDC DIRECTION DE DISTRIBUTION OUEST - TLEMCEN
Adresse	Bd 18 Fevrier Imama Mansourah Tlemcen
NIS	096913519045512
AI	13510659911
RC	13/01-0108492/B/06 13167-08-01-4CC.B06
TEL /FAX	20-43-83 / 20-83-73

Objet ~~des travaux~~ : Achat ou Service (Lieu de l'affaire)

N°	LIBELLE	QUANTITE	PRIX UNITAIRE	TOTAL
01	Rame de papier	50	600,00	30000,00
02	Sty Blu	10,0	15.00	1500.00
03				
04				
05				
06				
"				
08				
09				
			TOTAL H/T	31600,00
			T.V.A	19% ou 09%
			TTC	5984,93

Arrêté la présente facture à la somme de : **Montant en lettre**.....
.....

Cachet humide

Signature de l'agent économique :
- Gérant
- Agent commercial
- Proprietaire

SOCIETE DE DISTRIBUTION DE L'ELECTRICITE ET DU GAZ DE L'OUEST
S.D.O

SPA AU CAPITAL SOCIAL DE 25.000.000.000 DA
2, rue des sœurs Ben-Slimane – ORAN
شرق

SDO

RAPPORT
DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
EXERCICE CLOS LE 31 DECEMBRE 2015

C.E.C.F
LABANDJI Ahmed Expert comptable

LABANDJI AHMED
Commissaire aux comptes

Mai 2016

CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE ET DE CONSEIL FISCAL

L A B A N D J I Ahmed
Expert-comptable Diplômé d'Etat – Commissaire aux comptes agréé
Agrément n° 448 du 29 juin 1992
Cité Ain-Allah Bt. 214 b Delly-Ibrahim – Alger
Téléfax : 021.36.81.16 Mobile 07.70.32.04.77 et 06.61.36.81.16

Monsieur le Président Directeur Général
de la Société de Distribution de l'Electricité et du Gaz de l'Ouest – SDO(SPA)
ORAN

Objet : Rapport de commissaire aux comptes de l'exercice 2015.

Monsieur le Président Directeur Général,

En exécution du mandat de commissariat aux comptes qui nous a été confié par l'Assemblée Générale de la SOCIETE DE DISTRIBUTION DE L'ELECTRICITE ET DU GAZ DE L'OUEST – SDO (SPA), nous avons l'honneur de vous adresser notre rapport sur les états financiers arrêtés au 31 décembre 2015.

Ce rapport comporte :

- ✓ Le rapport général et le rapport spécial contenant**108 pages** signées ou paraphées ;
- ✓ Les états financiers arrêtés au 31/12/2015 ;
- ✓ Les commentaires sur les principaux postes des états financiers.

Nous restons à votre disposition pour vous communiquer toutes les informations que vous jugeriez nécessaires sur le contenu de ce rapport.

Nous tenons à exprimer nos remerciements à la direction et au personnel pour l'esprit de coopération et la courtoisie dont ils ont fait preuve tout au long de notre intervention.

Veuillez agréer, Monsieur le Président, l'expression de nos salutations distinguées.

Alger, le 02 mai 2016

SOMMAIRE

TABLE DES MATIERES	PAGES
1ère PARTIE :	
Rapport d'expression d'opinion	05
Opinion sur le rapport de gestion	26
Rapport sur les prises de participation	27
Rapport spécial sur les conventions réglementées	27
Etat des salaires servis aux personnes les mieux rémunérées	28
Etat des résultats des cinq derniers exercices	30
Etats financiers de synthèse :	32
Bilan arrêté au 31 décembre 2015	33 à 34
Compte de résultats arrêté au 31 décembre 2015	35
Tableau de flux de trésorerie	36
Tableau de variation des capitaux propres	37
2ème PARTIE : EXAMEN ET EVALUATION DU CONTROLE INTERNE :	46
♦ Respect des formes légales et réglementaires	46 à 52
♦ Examen et appréciation du contrôle interne	52 à 66
3ème PARTIE : APPRECIATION DES COMPTES PATRIMONIAUX :	67
LES ACTIFS IMMOBILISES (NON COURANT)	68 à 79
♦ Les immobilisations corporelles et incorporelles et encours	68 à 77
♦ Les immobilisations financières	78 à 79
LES ACTIFS COURANTS	80 à 91
♦ Les stocks	80 à 81
♦ Les créances et emplois assimilés	82 à 86
♦ Les impôts	86
♦ Les disponibilités et assimilés	87 à 91
LES CAPITAUX PROPRES	92 à 102
LES PASSIFS NON COURANTS	94 à 97
LES PASSIFS COURANTS	98 à 94
♦ Les fournisseurs et comptes rattachés	98 à 99
♦ Les impôts	99 à 100
♦ Les autres dettes	100 à102
4ème PARTIE : APPRECIATION DES COMPTES DE RESULTATS :	103 à 108
♦ Les comptes de produits	104 à 105
♦ Les comptes de charges	106 à 108

الفهرس

فهرس المحتويات

الفهرس	الصفحة
إهداء	
شكر وتقدير	
المصطلحات	
مقدمة	أ
الفصل الأول: الاطار النظري للتدقيق المالي	08
المبحث الأول:عموميات حول التدقيق المالي	08
المبحث الثاني: تأثير تكنولوجيا المعلومات في أداء مهمة التدقيق	36
المبحث الثالث: جودة المعلومات المالية في ظل نظم المعلومات	57
الفصل الثاني: الدراسات السابقة	83
المبحث الأول: الدراسات السابقة	83
المبحث الثاني: نتيجة عامة للدراسات السابقة	94
الفصل الثالث: دراسة ميدانية	98
المبحث الأول: الطريقة المنهجية المتبعة في الدراسة	99
المبحث الثاني: عرض ومناقشة النتائج	100
خاتمة	126
قائمة المصادر والمراجع	128
قائمة الملاحق	136
فهرس المحتويات	157