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

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم إقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة : علوم التسيير

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد الطالبة : يعقوب سالمه

بعنـوان :

أثر التدقيق المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية

دراسة عينة من تقارير محافظ الحسابات بتقرت للفترة مابين(2012-2014)

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2016/05/24

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ/ بنات عبد الرحمان	أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة	رئيسا
الأستاذ/ قواميد بوبكر	أستاذ مساعد بجامعة قاصدي مرباح ورقلة	مشرفا
الأستاذ/ قوجيل محمد	أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة	مناقشا

السنـة الجامعية : 2016/2015

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

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم إقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة : علوم التسيير

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد الطالبة : يعقوب سالمه

بعنـوان :

أثر التدقيق المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية

دراسة عينة من تقارير محافظ الحسابات بتقرت للفترة مابين(2012-2014)

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2016/05/24

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/ بنات عبد الرحمان	أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة	رئيسا
الأستاذ/ قواميد بوبكر	أستاذ مساعد بجامعة قاصدي مرباح ورقلة	مشرفا
الأستاذ/ قوجيل محمد	أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة	مناقشا

السنـة الجامعية : 2016/2015

الإهداء

(ووصينا الإنسان بوالديه حملته أمه وهنا على وهن وفصاله في عامين أن اشكر لي ولوالديك إلي المصير).

على ضوء هذه الآية الكريمة أهدي ثمرة عملي إلى من كانت سندي في السراء و الضراء، إلى من اجتهدت و حرصت على نشأتي و تربيتي، إلى من غمرتني بحبها و عطفها و حنانها إلى من يعجز اللسان على الثناء عليها و القلم عن وصف فضلها،إلى التي الجنة تحت قدميها "أمي الحبيبة" متعني الله بطول عمرها.

وسلام للحبيب بقلب منيب على روح الروح العزيز لرجل راح ولم يعد دون وداع من كان معه بلا استئذان دخل البيت زائرا آخذا معه جوهرة غالية ذات قيمة عالية عند أهل الدار ،فسألوني وأجبت : قالوا السماء ،قلت جدا عالي ،فقالوا الأرض قلت إنها تحت أقدامي ،قالوا المنية قلت أخذت "أبي الغالي" ،رحمه الله و أسكنه فسيح جنانه .

إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية ، إلى من أتمنى لهم أجمل ما في هذه الدنيا إخوتي الأعزاء "بلال و سميحة"وإلى زوجها "يسين" وابنهما الحبيب "عبد العالي"

إلى رفيق دربي المستقبلي * عقبة *

إلى الصديقات التي عرفتهن و أحببتهن وفاء، إكرام، فيروز، نسيمة، ليلى، ميساء والى كل صدقاتي وزميلاتي في الدراسة.

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي و لم تسعهم مذكرتي.

و في الأخير أتمنى أن يكون هذا العمل ناجحا وفي المستوى المطلوب الذي طمحت إليه وسعيت خلفه إن شاء الله.

سالمه

كلمة شكر و تقدير

اللهم أعوذ بك من قلب لا يخشع و عين لا تدمع و علم لا ينفع و دعاء يستجاب له أحمد وأشكر المولى جل شأنه بديع السموات والأرض على العزيمة و الصبر الذي منحني إياهما طيلة هذا المشوار ليتكلل جهدي بهذا العمل الذي أتمنى أن يكون سندا علميا نافعا لكل من يطلع عليه

وانطلاقا من قول الرسول صلى الله عليه وسلم"ومن صنع إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم

تجدوا ما تكافئوه به، فادعوا له حتى تروا أنكم كافأتموه " أتقدم بخالص شكري و امتناني

للأستاذ المشرف* بو بكر قواميد* على ما بذله من نصح وإرشاد وتوجيه ومتابعة وإشرافه

كما نتوجه بالشكر الجزيل إلى كل من قدم لنا يد العون من الأساتذة الكرام وخاصة الأستاذ *قوجيل محمد* على توجيهاته السديدة والقيمة التي أخذناها بعين الإعتبار.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر الجزيل والعرفان بالجميل والامتنان إلى محافظ الحسابات الأستاذ *عشاوي علي* على مديد لنا يد العون و المساعدة و تواضعه معنا والى جميع العمال بالمكتبة على دعمهم لي و أخص بالذكر المؤطرة* سارة بن عثمان *

وأختم شكري إلى كل من ساعدني في انجاز هذه المذكرة من قريب أو بعيد ولو بكلمة طيبة.

و في الأخير نحتسب هذا العمل لله ولا نزكي على الله عملا راجين منه أن يجعله من صالح

الأعمال

سالمه

الملخص:

هدفت الدراسة إلى معرفة و إبراز أثر التدقيق المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية ، حيث اعتمدنا على الإشكالية الرئيسية التالية : **ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية** ؟ حيث اعتمدنا في دراستنا على منهج تجريبي يستند على دراسة الحالة عينة من تقارير محافظ الحسابات لثلاث دورات محاسبية لمؤسسة اقتصادية جزائرية باستخدام أداتين هما وثائق الخاصة محافظ الحسابات والمقابلة الشخصية، بهدف تحليل وتفسير هذه التقارير للتوصل إلى فهم أوضح للإشكالية المطروحة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن التدقيق المحاسبي يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي إعطاء الضمان لمستخدمي هذه المعلومات وذلك من خلال التزام المؤسسة بتطبيق إرشادات وتوصيات المدقق الحسابات والعمل على تصحيحها لإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية وتحسين الأداء للمؤسسة.

الكلمات الافتتاحية : التدقيق المحاسبي، جودة المعلومات المحاسبية، معايير التدقيق، تقارير محافظ الحسابات.

Abstract

The study aimed to find out and to highlight the impact of an audit on the quality of accounting information, and this is by answering the following main problem: how an audit in improving the quality of accounting information presented in the financial statements of the contribution? Where we have adopted in our study on an experimental approach is based on a case study of a sample of the Governor of the audit reports for three accounting courses Algerian economic organization by using two tools and documents for the governor of accounts and personal interview, in order to analyze and interpret these reports to arrive at a clearer problematic raised understanding.

The study found that the accounting audit leads to improved quality of accounting information and thus give security for users of this information through the institution's commitment to apply the guidelines and recommendations of the auditor of accounts and work to correct them to give an honest picture of the financial status and improve the performance of the institution.

Key words : Accounting audit, The quality of accounting information, Auditing Standards, Governor audit reports

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات	الصفحة
الإهداء	III
الشكر	IV
ملخص	V
قائمة المحتويات	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال البيانية	VIII
قائمة الاختصارات والرموز	IX
قائمة الملاحق	X
مقدمة	ب
الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية	1
تمهيد	2
المبحث الأول : عرض الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية	3
المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية الدراسات – السابقة للموضوع-	14
خلاصة	17
الفصل الثاني : دراسة عينة من تقارير محافظ الحسابات	18
تمهيد	19
المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة	20
المبحث الثاني : نتائج الدراسة تفسيرها ومناقشتها	21
خلاصة	28
خاتمة	29
قائمة المراجع	32
الملاحق	36
الفهرس	55

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
الجدول (1.2)	محتوى تقارير الشركة X لسنة 2012	22
الجدول (2.2)	نتائج التقرير محافظ الشركةXلسنة2012	23
الجدول (3.2)	محتوى تقارير الشركة X لسنة 2013	23
الجدول (4.2)	نتائج التقرير محافظ الشركةXلسنة2013	24
الجدول (5.2)	محتوى تقارير الشركة X لسنة 2014	25
الجدول (6.2)	نتائج التقرير محافظ الشركةXلسنة2014	26

قائمة الأشكال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
الشكل(1-1)	معايير التدقيق المتعارف عليها	5
الشكل(1-2)	أنواع تقارير التدقيق	7
الشكل(1-3)	الشكل الهرمي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	10

قـائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
ملحق رقم (01)	تقرير الشركة x لسنة 2012	37
ملحق رقم (02)	تقرير الشركة x لسنة 2013	41
ملحق رقم (03)	تقرير الشركة x لسنة 2014	50

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار /الرمز	الدلالة بالغة الأصلية	الدلالة بالغة العربية
AICPA	American Institute of certified Public Accounta	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية

مقدمة

أ.توطئة

مع التطور الكبير الذي عرفته الحياة الاقتصادية وتزايد التحديات العالية التي تتواجد بها مؤسسات الأعمال اليوم والمتمثلة في المنافسة، ونظم التكنولوجية المعلومات، تزايدت أهمية ودور الإدارة والمدراء في قيادة هذه المؤسسات نحو تحقيق أهدافها المرغوبة.

وهنا كانت الضرورة للاعتماد إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة، والاستغلال الأمثل لمواردهم، والحد من الأخطاء المحاسبية، وفي مقدمة هذه الوسائل التدقيق المحاسبي والذي يلعب دورا بارز في الإدارة الاقتصادية، توجيه قرارات تخطيط الموارد والقرارات الاقتصادية وتزداد أهميته كلما زادت معايير الشفافية للشركات الخاصة والعامة حيث يساعد التدقيق المحاسبي على زيادة دعم الثقة في القوائم المالية ويساهم في الحماية من مخاطر الغش، والتلاعب في القوائم المالية .

ونظرا لأهمية المعلومات المعروضة في القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها في عملية التخطيط المستقبلي واتخاذ القرارات استوجب على الإدارة إتباع الوسائل أو الإجراءات التي تسمح لها بتحسين من جودتها و عرضها بشكل المرغوب فيه، وعلى هذا الأساس جاءت هذه الدراسة لنحاول معرفة مدى قدرة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

ب.إشكالية البحث

وبغية الإلمام بحيثيات هذا الموضوع و الخوض فيه بصفة مفصلة نطرح الإشكالية التالية :

ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ؟.

للإجابة عن هذه الإشكالية سنحاول الإجابة عن التساؤلات الفرعية التالية :

- هل ممارسة التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير المتعارف عليها يؤدي إلى توفير معلومات محاسبية ذات جودة؟
- كيف يؤثر تطبيق إرشادات تقرير المدقق المحاسبي على وضعية المؤسسة؟
- كيف يساهم التدقيق المحاسبي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية و تعزيز مصداقيتها؟

ت. فرضيات البحث

تقوم هذه الدراسة على مجموعة من الفرضيات التي يمكن أن تمثل إجابة نموذجية أولية عن التساؤلات الفرعية السابقة، يمكن تحديدها كما يلي :

- **الفرضية الأولى** : ممارسة التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير المتعارف عليها يمكن من الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة.
- **الفرضية الثانية** : يعتبر تقرير مدقق الحسابات انعكاسا ايجابيا على وضعية المؤسسة من خلال تطبيق إرشاداته.
- **الفرضية الثالثة** : يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و تعزيز مصداقيتها من خلال فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص السجلات والقوائم المالية للمؤسسة.

ث. أهداف الدراسة وأهميتها :

✓ **تهدف دراستنا هذه إلى تحقيق الأهداف التالية :**

1. التعرف على سير عمل المدقق وإجراءاته و أساليبهالمتبعة لإضفاء الجودة والمصداقية على المعلومات المحاسبية؛
2. توضيح الدور الفعال الذي يلعبه تدقيق المحاسبي في تحسين و زيادة جودة المعلومات المحاسبية؛
3. بيان أثر التدقيق المحاسبي في تسهيل عملية اتحاد القرارات.

✓ **تكمن أهمية الدراسة في :**

أنها ترتكز بشكل جوهري على بيان مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في زيادة جودة المعلومات المحاسبية تحقيقا لأهداف و غايات مستخدمي التقارير والقوائم المالية في تحقيق الربح الحقيقي والفعلي، وتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة،كما يلزم المدقق المحاسبي بفحص القوائم المالية من خلال معايير التدقيق الدولية من أجل توفير بيئة مناسبة وملائمة ومنسجمة مع البيئة الدولية وبالتالي بقاء المؤسسة واستمراريتها.

ج.مبررات اختيار الموضوع :

تتجلى أسباب اختيار الموضوع من خلال ما يلي :

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباط بمجال تخصص "تدقيق و مراقبة التسيير"؛
- الرغبة في الإثراء والاطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص هذا الموضوع؛
- شعورنا بأهمية الموضوع في ظل القصور الموجود في مهنة التدقيق؛
- اكتساب خبرة و لو بسيطة عن طريق الدراسة الميدانية.

ح. حدود الدراسة :

اقتصرت الدراسة في جانبها النظري على دراسة أثر التدقيق المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية و الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وبالنسبة للجزء التطبيقي تحدد الدراسة ما يلي :

الحدود المكانية : تم إجراء دراسة حالة في مكتب محافظ الحسابات بتقرت.

الحدود الزمنية : تتمثل في تتبع رأي محافظ الحسابات لثلاث دورات محاسبية من 2012 إلى 2014 وامتدت الدراسة من 2016/03/19 إلى 2016/04/19.

خ. منهج البحث والأدوات المستخدمة :

استدعى إعدادنا للبحث تبني المنهج الوصفي في الجانب النظري الذي يحاول وصف(أثر التدقيق المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية) أما فيما يخص الجانب التطبيقي تم الاعتماد على منهج دراسة حالة لءعينة من تقارير محافظ الحسابات لثلاث سنوات متتالية باستخدام أداتين هما المقابلة الشخصية والوثائق الخاصة بمحافظ الحسابات من أجل ربط وإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي.

د. مرجعية الدراسة

اعتمدنا في بحثنا على عدة مراجع مختلفة منها الكتب العربية والأجنبية، والرسائل، كذلك المجلات في الفصل النظري، أما عن الدراسة التطبيقية فقد اعتمدنا على وثائق محافظ الحسابات وعلى أسلوب المقابلة الشخصية .

ذ. صعوبات البحث

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

ر. هيكل البحث

لمعالجة الإشكالية المطروحة و مختلف الأسئلة ومدى ثبات أو نفي الفرضيات قمنا بتقسيم هذا البحث إلى فصلين ،الفصل الأول متعلق بالإطار النظري للدارسة، ويتضمن مبحثين المبحث الأول يتحدث عن الأدبيات النظرية و ذلك من خلال تحديد ماهية التدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية ، أما المبحث الثاني والذي كان تحت عنوان الأدبيات التطبيقية تم تطرق فيه للدراسات السابقة لنفس موضوع بحثنا.

أما بالنسبة للفصل الثاني فخصص إلى دراسة الميدانية و الذي قسم إلى مبحثين خصص المبحث الأول إلىالطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الحالة أما المبحث الثاني نتناول فيه نتائج الدراسة حالة تفسيرها ومناقشتها.

الفصل الاول

الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

تمهيد

لقد تغيرت النظرة إلى التدقيق المحاسبي نتيجة لزيادة الحاجة إليه، فالتدقيق يعتبر شكل من أشكال الرقابة، وقد تطور مع تطور الحياة الإنسانية وخاصة الاقتصادية منها، ولقد نال التدقيق اهتماما واسعا في الأوساط المالية والاقتصادية والقانونية وحتى الاجتماعية منها، فمهنة التدقيق المحاسبي موجودة في كل مؤسسة مهما اختلف نوعها وهذا لما لها من دور في صيانة وحماية أموال المؤسسة والمساعدة في اتخاذ القرارات المختلفة.

فالهدف من التدقيق المحاسبي يتمثل في التحقق من البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية مع التأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأملاكها، فالحصول على معلومات محاسبية صادقة وذات جودة،يقوم بتأكيدها مدقق خارجي باعتباره الشخص المدرب و المؤهل علميا وعمليا لفحص القوائم المالية الختامية للمؤسسة وكذا تقييم مدى الاعتماد على المبادئ المحاسبية المقبولة عموما عند إعداد القوائم المالية .

ومن هذا المنطلق فإننا سنتطرق في هذا الفصل إلى :

المبحث الأول : الأدبيات النظرية – الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي و جودة المعلومات المحاسبية-

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية – الدراسات السابقة للموضوع-

المبحث الأول : عرض الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي و جودة المعلومات المحاسبية

من أجل التعرف أكثر على مفهوم التدقيق المحاسبي وأثره على جودة المعلومات المحاسبية قسمنا هذا المبحث إلى ثلاث مطالب أساسية يتمثل المطلب الأول في مدخل عام حول التدقيق المحاسبي، أما المطلب الثاني يتضمن ماهية المعلومات المحاسبية، المطلب الثالث فيتضمن علاقة التدقيق المحاسبي بجودة معلومات المحاسبية.

المطلب الأول : مدخل عام حول التدقيق المحاسبي

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم ومراحل ومعايير للتدقيق المحاسبي وإلى تقارير مدقق الحسابات (محافظ الحسابات)

الفرع الأول : مفهوم التدقيق المحاسبي و أهدافه

أولا : مفهوم التدقيق المحاسبي

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم إلا أنها تصب في نفس الهدف، ونذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي :

– عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق بأنه " إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة الاقتصادية و الأحداث و تقييمها بصورة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين و إيصال النتائج إلى المستفيدين".[1]

– بناء على تعريف مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي، فإن التدقيق " فحص من مهني مؤهل ومستقل، لإبداء رأي حول إنتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما".[2]

وبناءا على ما سبق نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي يتمحور حولها التدقيق وهي :[3]

***فحص" Examination "** : يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتدوينها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والفني للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

***تحقق" Vérification "** : يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

***تقرير" Rapport "** : يقصد به تقديم نتائج التحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الجهات المعينة، سواء كان داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول أن التقرير هو المنتج النهائي لعملية التدقيق.

ثانيا : أهداف التدقيق المحاسبي

تتمثل أهداف التدقيق المحاسبي فيما يلي :[4]

1– تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش لشعور مرتكب الغش بأن ما يقوم به خاضع للرقابة والتدقيق؛

2– مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛

---

[1] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن – عمان، 2006، ص 20.

[2] Bernard GERMOND, **Audit Financier – Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises**, 1ere édition, Dunod, Paris , 1991, P 28.

[3] Angot H./Fisher C./Theunissen B, **« Audit comptable , audit informatique »**, DeBoeck, Bruxelles, 2004, p 53.

[4] حسين أحمد دحدوح ، حسين يوسف قاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العلمية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص15.

3- التأكد من صحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية وإبداء رأي فني محايد عن مدى صدقها وعدالتها استنادا إلى أدلة وبراهين ملائمة وكافية؛

4- اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية؛

5- التأكد من وجود نظام رقابة داخلية جيد وإمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عنه وأوجه القصور فيه.

الفرع الثاني : مراحل ومعايير للتدقيق المحاسبي

أولا : مراحل عملية التدقيق المحاسبي

إن التدقيق المحاسبي يعتبر عملية منتظمة تتم من خلالها خمسة مراحل متتابعة بشكل منطقيا وهي على النحو التالي :

❖ **المرحلة الأولى : الإجراءات الأولية**

من أهم الخطوات المتبعة نجد :[1]

- الاتصال بالمدقق السابق في حالة وجوده لمعرفة أسباب رفض تجديد وكالته و التأكد من عزله؛
- التأكد من سلامة التعيين وتحديد مجال العمل و التعليمات التي يجب عليه الالتزام بها لعدم مخلفتها؛
- المعرفة الشاملة للعميل محل التدقيق حتى يتمكن من وضع الخطة الملائمة التي ترضي نزعته المهنية بالاستعمال عدة فنيات كالاطلاع على الوثائق والمستندات، القيام بزيارات ميدانية ,إجراء مقابلات؛
- تحديد أهداف عملية التدقيق وذلك انطلاقا من إلمامه بالمعلومات الشاملة عن المؤسسة محل التدقيق.

❖ **المرحلة الثانية : دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية**

تعد دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي يرتكز عليها المدقق عند إعداده للبرنامج وتحديد حجم ونوعية الاختبارات وأدلة الإثبات التي سوف يحصل عليها.[2]

أما الخطوات التي ينتهجها مدقق الحسابات في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ما يلي :[3]

- فهم الجيد لهيكل نظام الرقابة الداخلية من النظام المحاسبي المطبق وأساليب الرقابة المعتمدة؛
- تحديد مخاطر الرقابة لإمكان المدقق من معرفة مواطن الضعف و القوة لتسجيلها و توثيقها مع أوراقه؛
- اختبارات الالتزام تصمم من طرف المدقق للتأكد من تنفيذها لتسمح بتصور وسيلة فعالة للفحص.

❖ **المرحلة الثالثة : إعداد برنامج التدقيق**

يمثل برنامج ملخصا لما ينبغي القيام به قبل أن يقتنع تماما المدقق بأن جميع نواحي البيانات المالية قد تم فحصها، ويشمل كذلك على قائمة التعليمات التفصيلية للمساعدين، أما وضع وتصميم برنامج تدقيق الحسابات بصفة خطة عمل لفريق التدقيق بغية تحقيق أهداف عديدة أهمها :[4]

- تقسيم العمل بين أعوان فريق التدقيق و تحديد دور مسؤولية كل منهم؛

---

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية و العلمية**، الطبعة الرابعة، دار وائل، عمان-الأردن، 2007، ص150.

[2] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الورق، الأردن، 2000، ص 60.

[3] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر– الناحية النظرية –**، الطبعة الأولى، دار المسير ة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 38.

[4] محمد السيد سرايا، **أصول قواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة، الإسكندرية- مصر، 1991، ص، ص 210- 211.

– معرفة العمل الذين تم فعلا وتحديد مدى استمرار عملية التدقيق أو انتهائها؛

– تتبع عملية تدقيق الحسابات وتحديد الوقت الذي استغرقته كل عملية وكل خطوة.

المرحلة الرابعة : تنفيذ عملية تدقيق الحسابات

تعد مرحلة تنفيذ عملية تدقيق الحسابات من أهم المراحل التي تمكن المدقق من إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، أما أهم خطوات هذه المرحلة هي :

✓ الاختبارات الأساسية الموجهة نحو التأكد من صحة قيم الأرصدة و سلامة العمليات وحدوثها ووجودها؛

✓ أساليب تنفيذ عملية التدقيق بطريقة محايدة دون تحيز من أجل الوصول إلى إبداء رأي فني محايد.

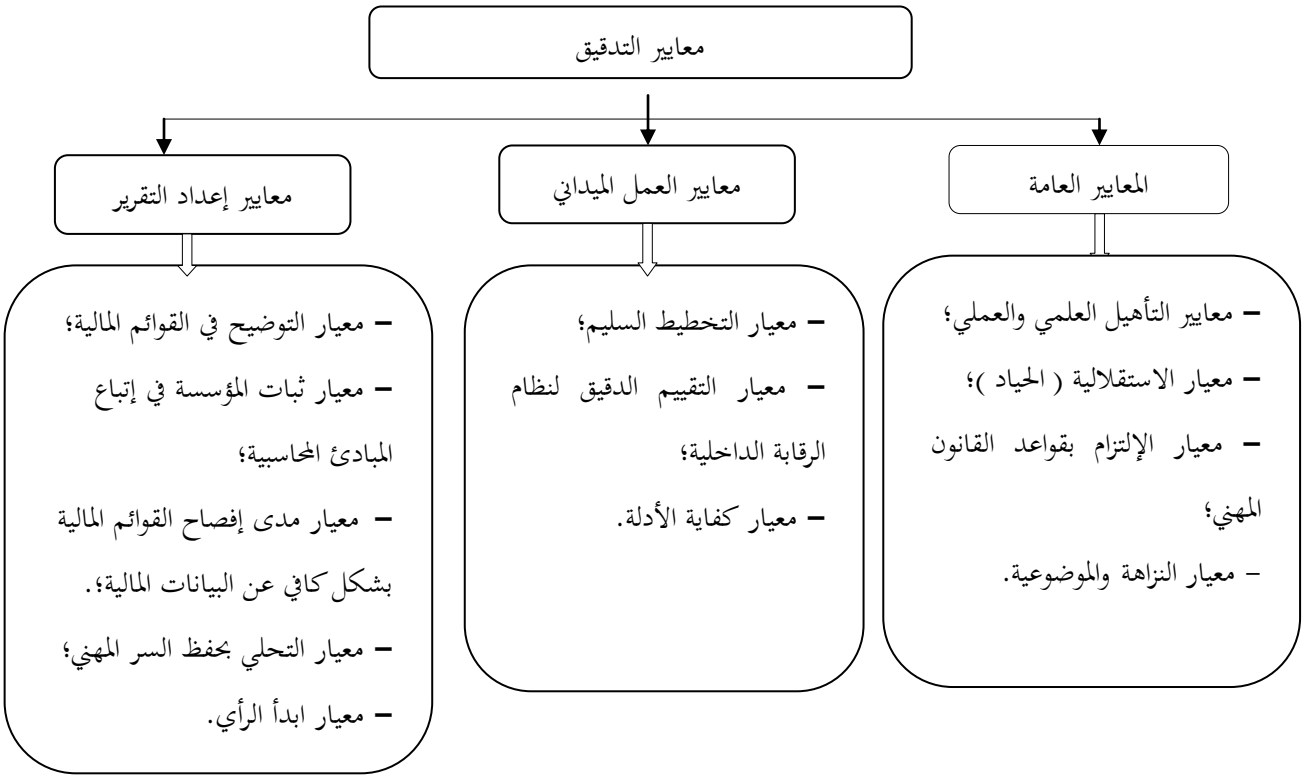
المرحلة الخامسة : إعداد التقرير التدقيق

يعد التقرير آخر مرحلة من مراحل محافظ الحسابات في عمله، والذي يعتبر: "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون آهلا لإبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صحيحة عادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق".[1]

ثانيا : معايير التدقيق المتعارف عليها

تنقسم المعايير المتعارف عليها إلى ثلاث مجموعات، والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي :

شكل رقم (1–1) : معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على بابنات عبد الرحمان، ناصر دادي عدون، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص 20.

[1] أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، 2009، ص 450.

إنطلاقا من إصدارات عدد من الهيئات المختصة مثال مجمع المحاسبين والمدققين الأمريكيين، ومحافظي الحسابات الفرنسيين والنصب القانوني لمهني التدقيق في الجزائر، يمكن إختصار معايير المراجعة المتعارف عليها في المجموعات التالية حسب الشكل أعلاه: [1]

➢ **المجموعة الأولى : المعايير العامة (الشخصية)**

وتتمثل المعايير العامة فيما يلي :

– يجب أن يقوم بفحص باقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني في مجال خدمات التدقيق؛

– يجب على المدقق أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره وفي كل ما يتعلق بإجراءات العمل وهذا ما نصت عليه المادة 3 من القانون08/91،[2]و المادة67 من قانون 01/10؛[3]

– يجب على المدقق أن يبدل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى وكذلك عند إعداد تقرير إبداء الرأي.

➢ **المجموعة ثانية : المعايير العمل الميداني:**

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية التدقيق المحاسبي وتمثل مبادئ التدقيق التي تحكم طبيعة وحجم أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات.[4]

وتتمثل هذه المعايير فيما يلي :

– يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطا مناسبا وكافيا ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدوا؛

– يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل ووافي حتى يمكن الاعتماد عليه وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة، وهذا ما أشارت إليه المادة 25 من قانون01/10؛[5]

– يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات.

➢ **المجموعة الثالثة : معايير إعداد التقارير**

يعتبر تقرير مدقق الحسابات المنتج النهائي لعملية تدقيق القوائم المالية الختامية، وهو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد حول القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها للأطراف ذات المصلحة، ولتحقيق ذلك فقد حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق هذه المعايير تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها المدقق عند إعداده للتقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد حول القوائم المالية، حيث أنها تعتمد بدرجة كبيرة عند تطبيقها على التقرير الشخصي لمدقق الحسابات ومن ثم فإن سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمدقق والتي يكتسبها من مزاولة المهنة.[6]

تتمثل معايير إعداد التقارير فيما يلي :

– يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

---

[1] مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية، **مجلة الباحث**، العدد الأول، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002، ص، ص 56-66.

[2] الجريدة الرسمية، **قانون08/91**، عدد20،الجزائر، مؤرخة في1991/05/1، ص 651.

[3] الجريدة الرسمية، **قانون01/10**، عدد42،الجزائر، مؤرخة في 2010/07/19، ص 11.

[4] بوسنة حمزة، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح**، مذكرة الماجستير غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2002، ص 26.

[5] الجريدة الرسمية، عدد42، مرجع سبق ذكره، ص 07.

[6] حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 65.

– يجب أن ينص تقرير إبداء الرأي عما إذا كانت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تم استخدامها في إعداد وتصوير القوائم المالية الخاضعة للمراجعة تتماثل مع نفس المبادئ التي استخدمت عند إعداد وتصوير القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة وهذا ما نصت عليه المادة 23 من قانون01/10؛[1]

– يفترض أن القوائم المالية تحتوي على كافة المعلومات والإيضاحات التي يجب إعلام القارئ بها ما لم يرد في تقرير ابدأ الرأي ما يخالف ذلك؛

– يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق في القوائم المالية باعتبارها وحدة واحدة، وفي الأحوال التي لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة يجب الإشارة إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك ، ويجب أن يوضح التقرير في جميع الأحوال، خصائص وطبيعة الخدمة التي يقوم المدقق مع الإشارة إلى مدى المسؤولية التي تقع على عاتقه نتيجة أداء هذه الخدمة.

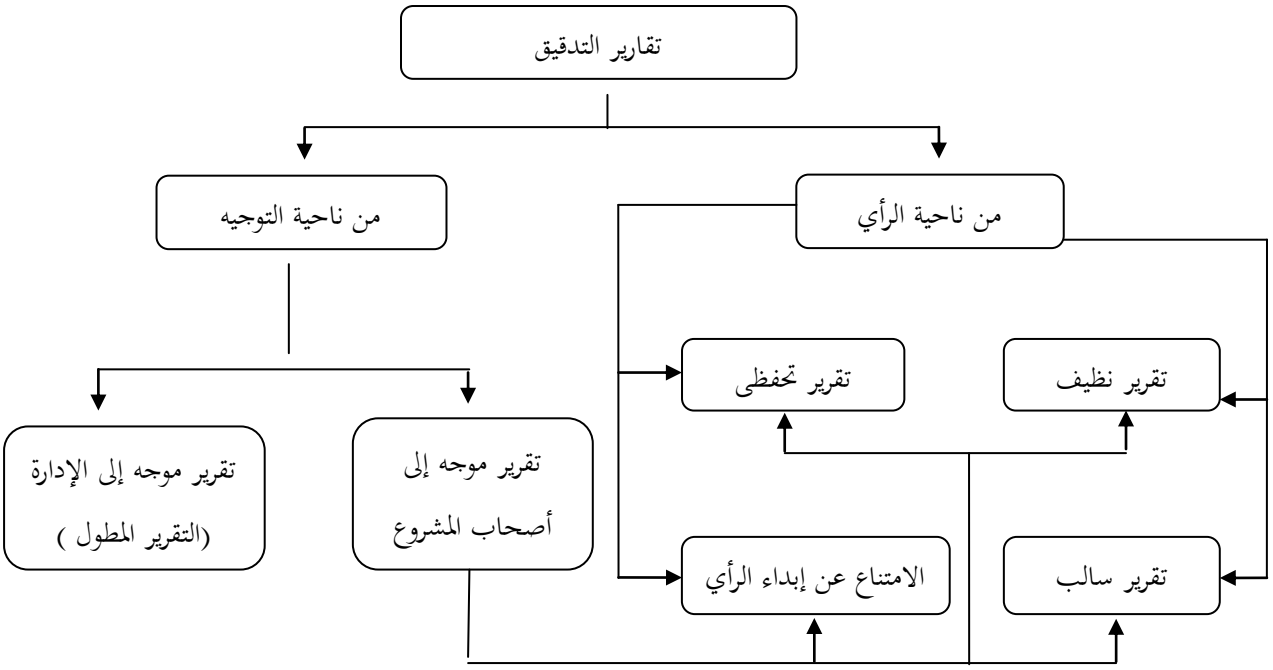
الفرع الثالث : تقارير مدقق الحسابات (محافظ الحسابات)

يعتبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة أو وسيلة الإتصال، والتي يمكن من خلالها أن يقوم المدقق بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال.[2]

أولا : أنواع التقارير

يمكن توضيح أنواع التقارير التي يعدها المدقق في الشكل التالي :

شكل رقم(1–2) : أنواع تقارير التدقيق



المصدر : محمود قاسم تنتوش، نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل، دار الجيل، بيروت، 1998، ص47.

[1] الجريدة الرسمية، عدد 42، مرجع سبيق ذكره، ص 08.

[2] عبد الفتاح الصحن، احمد عبيد، وآخرون، **أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث**، مصر،2007، ص 316.

*التقرير النظيف : يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي :[1]

– أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما؛

– عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي؛

– صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي؛

– حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة.

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

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

*الامتناع عن إبداء الرأي : عندما يقوم المدقق بعمليات فحصه واختبارات (أي إجراءات التدقيق) ولا يستطيع من خلال ذلك تجميع أدلة وإثباتات لتكوين أساسا لرأيه الفني المحايد، فما عليه إلا أن يمتنع عن إبداء رأيه على القوائم المالية تحت التدقيق، ويذكر في فقرة إبداء الرأي بأنه لا يستطيع إعطاء رأيه حول تلك القوائم، على أن يذكر جميع الأسباب التي جعلته يمتنع عن إبداء رأيه.[4]

ثانيا–عناصر التقرير

طبقا للمعيار الدولي رقم (13) تم تعديل العناصر الأساسية لتقرير المدقق حسب ما يلي :[5]

1/ **عنوان التقرير** : يجب أن يكون لتقرير المدقق عنوان مناسب، ويفضل استخدام مصطلح" مدقق مستقل "في العنوان وذلك للتمييز بين تقرير المدقق والتقارير التي يتم إصدارها من قبل جهات وهيئات أخرى.

2/ **الجهة الموجه إليها التقرير** : يجب أن يوجه التقرير بشكل مناسب بحسب ما تطلبه شروط الارتباط والأنظمة المحلية، وعادة ما يوجه التقرير إلى المساهمين أو مجلس إدارة المؤسسة التي يتم تدقيق قوائمها المالية.

3/ **الفقرة التمهيدية (الافتتاحية)** : يجب أن يظهر المدقق في تقريره القوائم المالية التي قام بتدقيقها وتاريخها، ويجب أن يبين كذلك بأن إعداد القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة المؤسسة، أما مسؤولية المدقق فتتمثل في إبداء الرأي تجاهها.

---

[1] يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص 26.

[2] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان ، 2009، ص 106.

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

[4] زاهر توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 113.

[5] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **مرجع سبق ذكره** ، ص، ص 32- 328.

4/ **فقرة النطاق** : يجب أن يشير تقرير المدقق إلى نطاق عملية التدقيق عبر التصريح بأن عملية التدقيق قد تمت وفقا لمعايير التدقيق الدولية أو وفقا للمعايير والممارسات الوطنية، كما يجب أن تتضمن فقرة النطاق بتقرير المدقق بيانا يوضح أن عملية التدقيق قد خطط لها ونفذت، وذلك للحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

5/ **فقرة ابدأ الرأي** : يجب أن يبين المدقق بوضوح رأيه في عدالة القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.

6/ **عنوان المدقق – توقيع المدقق– تاريخ التقرير.**[1]

المطلب الثاني : ماهية المعلومات المحاسبية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى تعريف المعلومات المحاسبية وخصائصها و مصادرها.

الفرع الأول : تعريف المعلومات المحاسبية

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف المعلومات المحاسبية، ونذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي :

–تعرف المعلومات المحاسبية بأنها"كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا".[2]

–وعرفت أيضا " هي تلك المعلومات ذات المصادر المختلفة، و التي تشكل المادة الحية التي يمكن التعامل معها تحليلا وتفسيرا وشرحا ووصفا لمعالجتها وإخراجها في شكل معلومات تمثل المعطيات التي تفيد في عملية اتخاذ القرارات.[3]

وعموما تعرف المعلومات المحاسبية على أنها بيانات يتم تجميعها وقياسها وتلخيصها وتبويبها وعرضها في القوائم المالية حتى تمكن مستخدميها في التقييم واتخاذ القرارات.

الفرع الثاني : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبي

لقد حددت هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) خصائص المعلومات المحاسبية في ترتيب هرمي حتى تكون ذات فائدة أكبر لمستخدميها عند اتخاذ القرارات، وهذا من خلال: بيان رقم (10) الذي صدر سنة 1980 بعنوان"الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية".[4]

---

[1] راشد السيد رجب، الصحن عبد الفتاح ، درويش محمود ناجي ، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، لإسكندرية، 2000، ص، ص 395- 396.

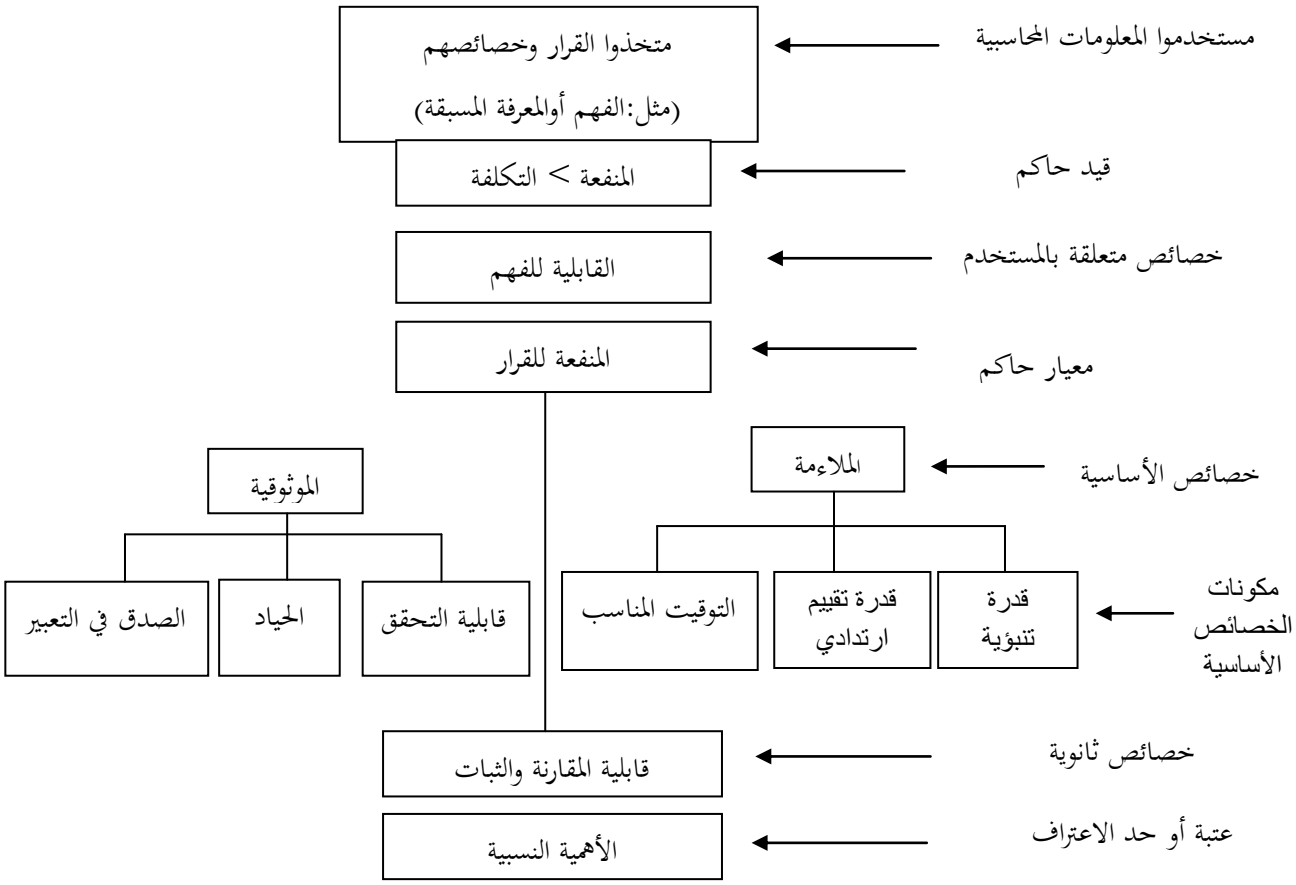
[2] قاسم محسن، إبراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحي السقا، **نظم المعلومات المحاسبية**، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، العراق، 2003، ص27.

[3] نمر محمد الخطيب، فؤاد صديقي، **مدى انعكاس الاصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية تجربة الجزائر** ، المؤتمر الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر، 2011، ص 2.

[4] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير** ، الطبعة الثانية، دار وائل، عمان، 2006، ص 191.

الشكل الموالي يوضح هذه الخصائص :

الشكل رقم(1-3) : يوضح الشكل الهرمي للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر : رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر،الطبعة الثانية، عمان، 2006، ص193.

- **الخصائص الأساسية :**

أ.**الملائمة(pertinence)** : حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) تمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية و الحاضرة و المستقبلية أو تعزيز أو تصحيح تقييماتهم الماضية.[1]

ولكي تكون المعلومات المحاسبية تتصف بالملائمة لابد من أن يتوفر فيها الخصائص التالية :[2]

- ✓ ملائمة في التوقيت؛
- ✓ القدرة على التنبؤ في المستقبل؛
- ✓ القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة.

[1] رضا إبراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الإسكندرية، العدد 2، 2009، ص 34.

[2] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية –مدخل نظري وتطبيقي**، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان–الأردن، 2009، ص،ص 18- 19.

ب.الموثوقية (Fiabilité) :[1]أي أن المعلومات معقولة وخالية من الخطأ والتحيز، وتمثل بصدق العمليات حيث يمكن الإعتماد عليها، ولهذا يلزم توفر الخصائص التالية:

- ✓ القابلية للتحقق (الموضوعية)؛
- ✓ الصدق في التعبير؛
- ✓ الحياد.

- **الخصائص الثانوية**

بالإضافة إلى الخصائص الرئيسية هناك خصائص أخرى لا تقل أهمية، أوصى بها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB والتي تساهم في جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وهي :[2]

أ.الثبات (Stabilité) : يقصد بالثبات إتباع نفس الطرق المحاسبية في تسجيل الأحداث الاقتصادية و التقرير عنها بطريقة موحدة من دورة إلى أخرى، إن تطبيق خاصية الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية، تجعل القوائم المالية أكثر قابلية للمقارنة وأكثر فائدة للمستخدمين.

ب.القابلية للمقارنة (Comparabilité) : تعتبر المعلومات المحاسبية التي تم قياسها والتقرير عنها بصورة متماثلة في المؤسسات المختلفة قابلة للمقارنة، ويقصد بالتماثل هنا أن تكون الإجراءات المحاسبية والقياس والتبويب وطرق الإفصاح والعرض المطبقة هي نفسها في مختلف المؤسسات.

إضافة إلى هذا هناك قيدان رئيسيان على استخدام الخصائص السابقة هما :[3]

- ✓ **قيد حاكم أو متحكم** : وهو أن تكون المنفعة المتوقعة من المعلومات أكبر من تكلفة إنتاجها وتوصيلها.
- ✓ **الأهمية النسبية** : وتعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على القرار الاقتصادي الذي يتخذه مستخدمها عند اعتماده على هذه المعلومات، بمعنى أنه كلما كان للمعلومة تأثيرها على من يستخدمها كلما كانت ذات أهمية نسبية.

الفرع الثالث : مصادر المعلومات المحاسبية

تعتبر التقارير المالية المنشورة من قبل المؤسسات مصدرا مهما من مصادر المعلومات التي يلجأ إليها المحلل المالي ويعتمد عليها متخذو القرارات والمستفيدون وكل الأطراف المهتمة بأمر المؤسسة وتتمثل في :

أولا : القوائم المالية (Etats financiers) : القوائم المالية من مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وهي من أهم أنواع التقارير المحاسبية وتعتبر الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات للأطراف الخارجية، وحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (13) فإن مكونات القوائم تتمثل في :[4]

أ- الميزانية العمومية : وتسمى قائمة المركز المالي وتتضمن أصول الشركة والتزاماتها وحقوق الملكية في لحظة معينة؛

ب- قائمة الدخل : وتبين هذه القائمة نتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة؛

---

[1] Financial Accounting Standards Board, **Statement of Financial Accounting Concepts**, No. 2, Qualitative Characteristics of Accounting Information, 2008, P 2.

[2] رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص، ص 80- 81.

[3] محمد مطر وآخرون، **التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية في مجالات القياس و العرض و الإفصاح**، ط 02، دار وائل للنشر، عمان- الأردن، 2008، ص 335.

[4] هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية** ، الطبعة الأولى، دار الثقافة، الأردن، 2006، ص، ص31- 32.

ج – قائمة التغيير في حقوق الملكية؛

د– قائمة التدفقات النقدية : و تشمل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، فهي تحدد المركز النقدي للشركة في لحظة زمنية معينة.

هـ– السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى : وتحتوي على كل التفاصيل المتعلقة بإعداد القوائم المالية السابقة من طرق محاسبية معتمدة، توضيحات فيما يخص الشراكة، الإرتباط والتنازل بين الوحدات وغيرها من المعلومات التوضيحية.

ثانيا : تقرير مراجع الحسابات (Rapport Commissaire Aux Comptes) : ويعده مراجع الحسابات الخارجي، ويرفق مع القوائم المالية المعدة، حيث يوضح المراجع رأيه حول فحص القوائم ومدى دقة المعلومات الواردة فيها ومدى تمثيلها لحقيقة الشركة لفترة مالية معينة، كما يوضح مدى توافق إعداد القوائم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهذا التقرير يعتبر مفيد لمستخدمي المعلومات المحاسبية فيما يتعلق بإمكانية الوثوق والإعتماد على القوائم المالية.

ثالثا : تقرير مجلس الإدارة (Rapport du Conseil d'Administration) : وهو التقرير الذي عادة ما يبدأ به التقرير السنوي للشركة، ويقوم مجلس الإدارة بإعطاء المساهمين فكرة عامة عن نشاط الشركة خلال فترة مالية معينة، ويتضمن التقرير معلومات عن الإنتاج ومركز الشركة المالي والتسويقي، وحجم المبيعات ونموها وتطورها والمشاريع التي أنجزتها الشركة وما تنوي إنجازه في العام القادم.[1]

المطلب الثالث : علاقة التدقيق المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى تعريف و معايير قياس جودة المعلومات المحاسبية ودور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

الفرع الأول : جودة المعلومات المحاسبية

يمكن نذكر أهم التعاريف لجودة المعلومات المحاسبية فيما يلي :

–يقصد بجودة المعلومات المحاسبية مدى الإمتثال للقواعد والإجراءات التي يتم تطبيقها بانتظام وإخلاص بشكل يعكس حقيقة حسابات المؤسسة والأهمية النسبية للأحداث المسجلة.[2]

– جودة المعلومات المحاسبية : "تعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين و أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها".[3]

وعموما تعني جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية والتقارير المالية ما تحققه من منفعة للمستخدمين، وذلك من خلال خلوها من التحريف والتظليل وأن تكون معدة في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية.

[1] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره ص51.

[2] Céline Michaïlesco, **QUALITE DE L'INFORMATION COMPTABLE**, Manuscrit auteur, publié dans "Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit (2009) p, p 1023 – 1033.

[3] محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة، مصر، العدد الأول، 2005، ص 26.

الفرع الثاني : معايير قياس جودة المعلومات المحاسبية

توجد عدة معايير لقياس جودة المعلومات المحاسبية يمكن تحديدها بصفة عامة على النحو التالي : [1]

أولا– الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية : يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل، فكلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وقيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية.

ثانيا– المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية : تتمثل في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة إستخدامها، ويمكن للمنفعة أن تأخذ الصور التالية :

أ– المنفعة الشكلية : أي تطابق شكل المعلومات مع متطلبات إتخاذ القرار؛

ب– المنفعة الزمنية : توفر المعلومة لمتخذ القرار في الوقت المناسب؛

ج– المنفعة المكانية : أي الحصول عليها بسهولة؛

د– المنفعة التقييمية أو التصحيحية : أي قدرة المعلومة على تقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرار.

ثالثا– الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية : ولذلك يمكن أن تعبر الفاعلية عن مدى ودرجة تحقيق الوحدة الإقتصادية لأهدافها من خلال موارد محددة تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف الشركة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محددة.

رابعا– التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبيةة : يقصد بالتنبؤ الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه المعلومات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات.

خامسا– الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية : يقصد بالكفاءة حسب استخدام الموارد، أي تحقيق أهداف الشركة بأقل استخدام ممكن للموارد، وتطبيق مبدأ إقتصادية المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة والتي لا يجب أن تزيد عن قيمته المعلومة.

الفرع الثالث : دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

يساهم التدقيق في تحسين المعلومات المحاسبية وذلك من خلال : [2]

1. تدقيق البيانات وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار؛

2. يعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة؛

3. يعمل على فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مدى تحقيق أهدافها والتي من بينها دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة.

[1] مؤيد الفضل، عبد النصر نور، **المحاسبة الإدارية**، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان– الأردن، 2002، ص 306.

[2] زلاسي رياض، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010، ص 44.

4.يعتبر التدقيق المحاسبي الأداة الفعالة في تحسين المعلومات المالية والمحاسبية إذ يساهم مدقق الحسابات في اكتشاف أعمال الغش والأخطاء والتزوير، كما يعمل على زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من أجل خلق قيمة مضافة لها تتمثل في زيادة فعالية ثقة أصحاب المؤسسة ومستخدمو القوائم المالية لضمان حقوقهم وحمايتها [1]

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية السابقة لموضوع الدراسة

من خلال الدراسا ت التي اطلعنا عليها، سنحاول عرض موجز لأهم الدراسات والأبحاث التي لها علاقة بموضوعنا، حيث تم تقسيمها حسب الدراسات العربية والدراسات الأجنبية.

المطلب الأول : الدراسات العربية

- **الدراسة الأولى : فاتح سردوك،** مذكرة ماجستير بعنوان:" **دور المراجعة الخارجية الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**"، تخصص إدارة الأعمال، بجامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2003.

هدفت هاته الدراسة إلى توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة، وتلبية الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية صالحة لاتخاذ القرارات الملاءمة، اعتمد الباحث في معالجة موضوع الدراسة على مجموعة من مناهج البحث والتي تتمثل في المنهج التاريخي من أجل الوقوف على مجمل التطورات التاريخية التي شهدتها مراجعة، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من أجل توضيح وفهم الإطار النظري والعملي الذي تقوم عليه مراجعة الحسابات، كما اعتمد على منهج دراسة الحالة من أجل إسقاط مجمل ما تم التطرق إليه في الجانب النظري للدراسة على الشركة محل الدراسة، من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن مراجعة الحسابات أثبتت مرونتها وتجاوبها السريع مع التغيرات الكثيرة التي يشهدها الاقتصاد، وهذا من خلال تكيفها واستجاباتها للاحتياجات مختلف الأطراف الاقتصادية المستفيدة من خدماتها في الحصول على معلومات تتوفر فيها الصفات المطلوبة من صحة ومصداقية.

- **الدراسة الثانية : بلعيد وردة، مذكرة الماجستير بعنوان:"مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"**، تخصص دراسات مالية ومحاسبية ،بجامعة المسيلة، 2014.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية جودة المعلومات المحاسبية و حاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية لها ، وكذلك لفت الانتباه إلى الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية للحسابات كأداة رقابية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، اعتمد الباحث في معالجة الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي لأجل الاطلاع على الأدبيات و الدراسات المتعلقة بالبحث، وتم استخدام المنهج الإحصائي من خلال استبيان قدم للعينة المختارة وإجراء المقابلات الشخصية مع أفراد العينة واستعمال برنامج (spss) لتحليل المعطيات.

توصلت هذه الدراسة إلى أن الالتزام بالخطوات و الإجراءات العملية أثناء القيام بمهمة المراجعة من شأنها ضمان حد معين من الخصائص النوعية بالقوائم المالية و نتيجة لأهمية المعلومات المقدمة عند اتخاذ القرارات و التي تجعل من الأهمية بمكان التحقق من مدى جودتها و درجة الاعتماد عليها.

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

- **الدراسة الثالثة : وليد خالد حميد العازمي**، مذكرة الماجستير بعنوان: " **أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي**"، تخصص المحاسبية، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي والوصول إلى نتائج ذات دلالات يمكن من خلالها تقديم توصيات تحقيق الغرض و الهدف من إجراء هذه الدراسة، اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي بهدف التعرف على أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، وتم استخدام المنهج الإحصائي من خلال استبيان مقدم للعينة المختارة باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss)، توصلت هذه الدراسة إلى وجود أثر لكفاءة ولالتزام بقواعد السلوك المهني و موضوعية، نزاهة وموثوقية مدقق الحسابات الخارجي المهنية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.

المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية

الدراسة

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

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

هدفت هاته الدراسة الى التعرف على مفهوم جودة أعمال التدقيق وإبراز السياسات والإجراءات المكونة له لتحديد أهم العوامل التي تؤثر على جودة تدقيق الحسابات والمساهمة في تطوير أداء مكاتب التدقيق بما يكفل تحقيق مستوى معقول من الجودة.
لمعالجة موضوع الدراسة اعتمد الباحث في تحليل البيانات على المنهج الوصفي التحليلي وذلك لمناسبته مع طبيعة البحث، كما تم استخدام الاختبارات الإحصائية اللازمة تتمثل في البرنامج الإحصائي SPSS وبرنامج اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way Anova).

من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن سمعة مكتب التدقيق وشهرته وعلاقته مع عملائه يؤثر إيجابيا على جودة تدقيق الحسابات حيث سمعة ومكانة هذا المكتب يجعلها أثر حرصا على توظيف مدققين ذوي كفاءة وخبرة عالية لتعزز مكانتها بين مكاتب التدقيق الأخرى.

المطلب الثالث : مقارنة بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

أولا : أوجه التشابه والاختلاف

- **دراسة فاتح سردوك 2003**:

تتشابه الدراستين من حيث الهدف الذي يبرز فائدة التدقيق المحاسبي للوصول إلى معلومات محاسبية ذات جودة، حيث تم اعتماد نفس المنهج التحليلي الوصفي وكذلك منهج دراسة حالة، إلا أن الاختلاف كان في الدراسة الميدانية حيث اعتمدت هذه الدراسة على معالجة التقارير المالية لمؤسسة اقتصادية جزائرية، إلا أن دراستنا تضمنت تحليل ودراسة تقارير محافظ الحسابات لمعرفة واقع التدقيق المحاسبي في المؤسسات الجزائرية.

- **دراسة بلعيد وردة 2014**

تتشابه الدراستين من حيث المضمون و الهدف في معرفة الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و كذا من حيث المنهج المتبع التحليلي الوصفي، إلا أن الاختلاف يكمن في عينة ومجتمع الدراسة حيث اعتمدت هذه الدراسة على توزيع 40 استمارة استبيان على كل من خبراء المحاسبة ولمحافظي الحسابات ومحاسبين، وقد تمت معالجة الاستبيان باستعمال برنامج (spss) لتحليل المعطيات، في حين تمثلت عينة ومجتمع دراستنا في تحليل و مناقشة عينة من تقارير المخفظ الحسابات الخارجي والبالغ عددهم 3 تقرير من خلال إختيار مؤسسة بطريقة عشوائية من المؤسسات الإقتصاديتي.

- **دراسة وليد خالد حميد العازمي 2012**

تتشابه الدراستين من حيث الهدف و هو التعرف على أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وكذا تم اعتماد نفس المنهج التحليلي الوصفي، في حين برز الاختلاف في معالجة الدراسة الميدانية حيث اعتمدت هذه الدراسة على توزيع 83 استمارة استبيان على كل من المديرين الماليين والمراقبين ورؤساء أقسام المحاسبة والمدققين الداخليين العاملين في بيت الزكاة الكويتي ، أما دراستل ركزت على تحليل تقارير محافظ الحسابات الخاصة بالمؤسسة اقتصادية جزائرية.

- **دراسة Iyad Hassan 2005**

تتشابه الدراستين من حيث المضمون والهدف الذي يبرز عوامل التدقيق المحاسبي لتحسين جودة الحسابات من وجهة نظر مدققي الحسابات في حين برز الاختلاف في العينة حيث اعتمدت هذه الدراسة على توزيع 85 استمارة استبيان على مكاتب التدقيق والمحاسبين وتمت معالجتها من خلال البرنامج الإحصائيSPSS، إلا أن دراستنا تضمنت وتحليل ودراسة عينة من تقارير محافظ الحسابات الخاصة بثلاث دورات محاسبية الخاصة بمؤسسة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

ثانيا : مميزات الدراسة

تتمثل مميزات الدراسة عن الدراسات السابقة فيما يلي :

- ✓ ميدان الدراسة التطبيقية يختلف عن ذاك في الدراسات السابقة، حيث ركزت دراستنا على معرفة واقع التدقيق المحاسبي من خلال دراسة التقارير على مستوى مكاتب محافظي الحسابات؛
- ✓ إبراز أهمية التدقيق المحاسبي ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية حسب ما نص عليه النظام المحاسبي المالي الجزائري ومعايير التدقيق الدولية و القانون 01/10.

خلاصة

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الإستنتاجات، أن التدقيق المحاسبي عملية منظمة ومنهجية تستهدف جمع وتقييم الأدلة والقرائن بطريقة موضوعية بواسطة مدقق مستقل محترف يبدي رأي فني محايد موضوعي حول صحة وجودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، ثم تبليغ نتائج التدقيق للأطراف المستخدمة لهذه القوائم المالية سواء داخل المؤسسة أو خارجها لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، هذا الرأي يمر عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمة التدقيق وتسمح باختصار عاملي الوقت والجهد إلى تحصيل أكبر فعالية، من تخطيط لعملية التدقيق، تقييم نظام رقابتها، وكذا اكتشاف الأخطاء والغش ، والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق.

فالمهمة الرئيسية للمدقق تتمثل في فحص وتدقيق القوائم المالية والتحقق من تطبيق المؤسسة للمبادئ والطرق والسياسات المحاسبية بطريقة صحيحة وثابتة من سنة لأخرى تتوافق مع المبادئ والمعايير المحاسبية المعمول بها، وبالتالي فإن رأي المدقق المستقل و الذي يمثله تقريره يمثل مقياس لجودة المعلومات المحاسبية وتمثيلها لصورة الحقيقية للمؤسسة.

الفصل الثاني

دراسة عينة من تقارير محافظ الحسابات

تمهيد

إن ظهور التدقيق المحاسبي كان نتيجة لتطور البيئة الاقتصادية وتوسع المؤسسات، حيث أصبح له أهمية كبيرة لما له من دور في تحسين أداء المؤسسة واستمرارها وتطورها، حيث يتطلب الأمر وجود مدقق خارجي يختص بهذه الوظيفة ويكون مكلف من طرف الجمعية العامة من أجل القيام بمهامه التي يقدمها في شكل تقرير مكتوب إلى الجهات التي قامت بتعيينه.

سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على الواقع من أجل معرفة أثر التدقيق المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال دراسة عينة من تقارير محافظ الحسابات لمعرفة أهم الطرق والأساليب لمعالجة تقارير محافظ الحسابات وذلك من خلال إختبار فرضيات الدراسة وتحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية، حيث تم تقسيم هذا الفصل كما يلي :

المبحث الأول : الطرق والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.

المبحث الأول : الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

سنتناول في هذا المبحث كيفية إنجاز الدراسة أي توضيح المنهجية المتبعة واختيار مجتمع الدراسة والعينة وتحديد المتغيرات وذلك بغية الوصول إلى النتائج لتعميمها وكذا إبراز أهم الأدوات المستخدمة في تحليل المعطيات واختبار الفرضيات.

المطلب الأول : الطريقة المتبعة في الدراسة

يتناول هذا المطلب عرض للطريقة المتبعة في الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة، طبيعة المتغيرات وكذلك أهم مصادر المعلومات.

الفرع الأول : مجتمع و عينة الدراسة

يتمثل مجتمع وعينة الدراسة في ما يلي :

أولا : مجتمع الدراسة (عينة من تقارير محافظ الحسابات)

نظرا لثقافة التحفظ التي تسود بيئة الأعمال في الجزائر والذي أثر بشكل كبير على حجم عينة الدراسة من حيث عدد المؤسسات وسنوات الدراسة، حيث يتحدد مجتمع الدراسة في إختيار مؤسسة بطريقة عشوائية من المؤسسات الإقتصادية بتقرت.

ثانيا : عينة الدراسة

قمنا بإجراء دراسة حالة لدى مكتب محافظ الحسابات من أجل دراسة عينة من تقارير المحافظ الحسابات والبالغ عددهم 3 تقارير، وملاحظة فيما إذا كانت المؤسسة محل التدقيق قد أخذت برأي ونصائح وإرشادات وتوجيهات المراجع الخارجي التي تتضمن تتبع رأي المراجع لثلاث دورات محاسبية متتالية.

الفرع الثاني : منهج الدراسة وطبيعة المتغيرات

سيتم تحديد المنهجية المتبعة في الدراسة وطبيعة المتغيرات المستخدمة في الدراسة.

أولا: المنهج المتبع

من أجل معالجة الموضوع والإجابة عن مختلف الأسئلة السابق طرحها سيتم الاعتماد على منهجين الأول المنهج الوصفي للتدقيق المحاسبي و أثره على جودة المعلومات المحاسبية، فإعتمادنا على هذا المنهج كان من أجل المقارنة والتفسير والتقييم هذا فيما يخص لإطار النظري، أما الثاني يتمثل في المنهج التجريبي، حيث تم الاعتماد في الدراسة الميدانية تقارير محافظ الحسابات كأداة فعالة لجمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات البحث على دراسة عينة من ومن أجل ربط وإسقاط الجانب النظري على التطبيقي.

ثانيا : طبيعة المتغيرات

تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي :

- المتغير المستقل : يتمثل في التدقيق المحاسبي كونه الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها للتحقق من جودة المعلومات المحاسبية.
- المتغير التابع : يتمثل في المعلومات المحاسبية.للكشف عن تأثير المتغير المستقل على هذا الأخير من خلال فحص وتقييم هذه المعلومات المحاسبية للوصول إلى جودة وإثبات مصداقيتها.

الفرع الثالث : مصادر معلومات الدراسة

لقد تم لاعتماد على مجموعة من البيانات الأولية و الثانوية ذات العلاقة بموضوع الدراسة وتتمثل فيما يلي :

أولا : مصادر أولية

من أجل معالجة الجانب التطبيقي للموضوع تم اللجوء إلى مكاتب محافظ الحسابات بغية دراسة عينة من تقارير مدقق الحسابات التي تخص مؤسسة اقتصادية جزائرية، بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

ثانيا : مصادر ثانوية

تم معالجة الجانب النظري للموضوع بالاعتماد على عدة مراجع متاحة باللغة العربية والأجنبية و المتمثلة في الكتب، الرسائل الجامعية، المداخلات، المقالات، المجلات، النصوص التشريعية والتنظيمية بغية إثراء الموضوع و إضفاء مصداقية أكبر لنتائجه.

المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة في الدراسة

لمعالجة موضوع الدراسة الميدانية تم الاعتماد على أداتين تمثلتا في ما يلي :

الفرع الأول : الوثائق

تم دراسة وتحليل مضمون تقارير مدقق الحسابات لمؤسسة اقتصادية، حيث يعتبر تقرير محافظ الحسابات ذو أهمية بالغة بالنسبة لمستعملي المعلومات المحاسبية والمالية، وهذا لما يقدمه من خدمات مختلفة للمؤسسة محل التدقيق، ويتبلور ذلك من خلال اكتشافه للأخطاء واقتراح الحلول.

الفرع الثاني : المقابلة الشخصية

لقد استعملنا أسلوب المقابلة الشخصية من أجل التأكد من الحقائق الخاصة بالبحث وذلك عن طريق طرح الأسئلة والتحاور مع محافظ الحسابات كما تتيح لنا هذه الأداة فرصا أكبر لطرح أسئلة ترتبط بالإشكالية المطروحة من أجل فك الاستفسار حولها ومناقشتها وتسمح بمعرفة الواقع الميداني عن التدقيق المحاسبي، وعليه يكمن الاعتماد على أداة المقابلة الشخصية بهدف التوصل إلى فهم واضح لإشكالية البحث وكذا الاستفادة من مؤهلات وخبرات ومهارات مدقق الحسابات.

المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها

سنحاول من خلال هذا المبحث فحص وتحليل تقارير محافظ الحسابات من أجل استخلاص النتائج ومناقشتها النتائج وتوضيح الاستنتاجات المتوصل إليها.

المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة الميدانية

من خلال إتباع المؤسسة لإرشادات وتوصيات محافظ الحسابات يؤدي هذا إلى ضمان الحقوق لمستخدمي القوائم المالية ولهذا سيتم الاعتماد على تقارير التي تخص ثلاث سنوات متتالية لرؤية تأثير رأي مدقق الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية، وفيما إذا كانت توصيات المحافظ تأخذ بمحمل من الجد أو العكس من طرف الشركة محل الدراسة.

سنعرض من خلال هذا المطلب نتائج الدراسة المتوصل إليها بناءا على المعلومات التي تم جمعها وتلخيصها ومعالجتها.

الفرع الأول : محتوى تقارير الشركة X، لدورة المحاسبية 2012

من خلال فحص مضمون تقارير محافظ الحسابات سيتم تتبع رأيه الخاص بشركة X لدورة المحاسبية 2012، كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (2-1) : محتوى تقارير الشركة X لسنة 2012

تقارير شركةx	الإجراءات و الطرق المعتمدة	رأي محافظ الحسابات حول مصداقية قوائم المالية
تقرير سنة 2012	– تقرير دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛ – متابعة و تقييم القوائم المالية؛ – تقرير الشهادة؛ – تقرير الخاص.	**رأي تحفظي**

المصدر : من إعداد الطالبة استنادا على تقارير محافظ الحسابات لسنة 2012.

تقرير سنة 2012

من خلال تتبع تقرير محافظ الحسابات لشركة X لسنة 2012، إتضح أن محافظ الحسابات والذي تم تعيينه بناء على قرار مجلس الإدارة لشركة، قد أعطى رأيا مقيد بتحفظ حول صحة وعدالة القوائم المالية، وتمثيلها بمصداقية للمركز المالي حيث قدر مجموع الميزانية العمومية بـ 68128904.00 ونتيجة الصافية قدرت بـ 9762912، حيث تضمنت الفقرة التمهيدية مجمل الطرق والقواعد التي على أساسها تم تدقيق القوائم المالية للمؤسسة والتي تمثلت بقيام المدقق بفحص وتقييم ومتابعة نظام الرقابة الداخلية المعتمدة في الشركة إضافة إلى القيام بفحص القوائم المالية المتعلقة بالسنة المالية المنتهية في 2012/12/31 بما في ذلك الميزانية وجدول حسابات النتائج والجداول الملحقة بأتباع طريقة العينات من مجمل القيود المحاسبية لسنة 2012، أشار محافظ الحسابات إلى أن مراجعته تمت وفقا للمعايير العامة التدقيق المتعارف عليها.

تمثلت التحفظات التي على أساسها كان تقرير مراجع الحسابات مقيدا فيما يلي :

أشار مراجع الحسابات إلى وجود تغيرات في حسابات الديون العملاء والتي قدرت بمبلغ 32554451 حيث أكد على إتباعها واستردادها في السنة القادمة ، كما وضح بعض الملاحظات عن مصاريف غير مبررة لحد الآن وضرورة تعديل وتسوية الحسابات الغير صافية والمتمثلة في وحسابات النقديات 530 وحساب ذمم المدينة الأخرى 467 حيث أوصى بتتبع عن كثب هذه الديون.

أشار التقرير الخاص بنتائج السنوات الخمس الأخيرة على أرباح أعلى من سنة 2011 وهذا بسبب التغير في المبيعات عام 2012 للشركة محل المراجعة.

فيما يخص تقرير الشهادة فقد أكد المراجع على صحة ودقة القوائم المالية ومدى تصويرها لنتائج المركز المالي للشركة محل المراجعة وأن عرض القوائم المالية كان وفقا للطريقة الجديدة الخاصة بالنظام المحاسبي المالي. (**أنظر للملحق رقم 1**).

وقد أشار محافظ الحسابات من خلال تد قيقه بعض الملاحظات وتوصيات التي يرجى أخدها بعين الاعتبار يمكن تلخيصها في الجدول التالي :

الجدول رقم(2–2) : نتائج التقرير محافظ الحسابات الشركة X لسنة 2012

الملاحظات	– وجود ثغرات في حسابات الديون العملاء وعدم تسديد الديون من طرف العملاء؛ – هناك مصاريف غير مبررة والمتمثلة في وحسابات النقديات (حـ/ 530) وحساب ذمم المدينة الأخرى (حـ/467).
التوصيات	– أكد على ضرورة إتباعها حسابات ديون العملاء و استردادها في السنة القادمة؛ – ضرورة تعديل وتسوية الحسابات الغير صافية والمتمثلة في وحسابات النقديات (حـ/ 530) وحساب ذمم المدينة الأخرى 467 وبتتبع عن كثب هذه الديون.

المصدر : من إعداد الطالبة استنادا إلى تقارير محافظ الحسابات لسنة 2012.

الفرع الثاني : محتوى تقارير الشركة X، لدورة المحاسبية 2013

من خلال فحص مضمون تقارير محافظ الحسابات سيتم تتبع رأيه الخاص بشركة x للدورة المحاسبية 2013، كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (2–3) : محتوى تقارير الشركة X لسنة 2013

تقارير شركة x	الإجراءات و الطرق المعتمدة	رأي محافظ الحسابات حول مصداقية قوائم المالية
تقرير سنة 2013	– تقرير دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية؛ – متابعة و تقييم القوائم المالية؛ – تقرير الشهادة؛ – تقرير الخاص.	**رأي نظيف**

المصدر : من إعداد الطالبة استنادا على تقارير محافظ الحسابات لسنة 2013.

تقرير سنة2013

من خلال فحص محتوى تقرير سنة 2013 لشركة **X** تضمن تقرير مدقق الحسابات رأيا نظيفا عن صحة القوائم المالية، حيث تضمنت الفقرة التمهيدية إلى إعتماد نفس آساليب الرقابة والفحص والإختبار في أداء مهمة تدقيق حسابات الشركة محل التدقيق المعتمدة في السنة السابقة 2012، والتي تمثلت بقيام المدقق بفحص وتقييم ومتابعة نظام الرقابة الداخلية من خلال تتبع وفحص السجلات القانونية والمحاسبية والمتمثلة في سجل الجرد المحاسبي، سجل الحوادث المهنية، سجل الانذرات، سجل الإجازات

المدفوعة الأجر، سجل الحوادث ، سجل الشخصية، سجل التوقيف عن العمل وجدهم كلهم وتأكد من أنهم محينين أما بالنسبة لسجل الجرد المادي، سجل السلامة الصحية، سجل الاجتماعات غير موجود في المؤسسة.

وبعد عملية التقييم ومراقبة السجلات تم العثور على عدة أخطاء في سجل الجرد المادي اكتشف على إثريه وجود فروق العد لكنه شهد في الأخير أن علاج الاختلاف نفذ دون تسجيل أي فروق ذات دلالة إحصائية توصف، وبالنسبة للأجور لم يجد أي ملاحظات أو أوجه قصور محددة في أجور الموظفين، أما فيما يخص التعليق على الحالة قبل الغلق فقد أجرى المحافظ عمليات تفتيش عينات من جميع القيود المحاسبية، ومختلف الدفاتر والسجلات الخاصة والبيانات الختامية قبل إقفال الحسابات حيث لم يتوصل محافظ الحسابات إلى نقاط هامة تستحق أن توصف، كخلاصة لما قام به محافظ الحسابات لم يتم العثور على أي وصف أو إشعار أو نقاط ضعف ذات مغزى.

اقترح على مسؤولي الشركة المتابعة الجيدة لعمليات المقاربة البنكية والعمل على السيطرة عليها وكذلك أوصى مسؤولي الشركة باحترام أسلوب التسيير و الرقابة من أجل تجنب أي نزاع أو حادث قد ينشأ في المستقبل.

فيما يخص تقرير الشهادة حول القوائم المالية فقد قام محافظ الحسابات بفحص القوائم المالية المتعلقة بالسنة المالية المنتهية في2013/12/31 بما في ذلك الميزانية وجدول حسابات النتائج والجداول الملحقة، أشار محافظ الحسابات إلى أن مراجعته تمت وفقا للمعايير العامة التدقيق المتعارف عليها.

حيث قام محافظ الحسابات بتتبع نتائج الخمس السنوات الأخيرة الماضية وهذا بموجب المادة رقم 678 ووجد أن الشركة محل المراجعة وفرت جهد كبيرا حيث حققت نتائج إيجابية خلال السنتين الأخيرتين وتتراوح ما بين 6726224دج و4577685دج على التوالي. حول نتيجة الخمس السنوات.

فيما يخص التقرير الخاص بالأجور يشهد على أن صافي الأجور السنوية المدفوعة خلال السنة المتعلقة براتب أعلى الموظفين تعبر بصدق.

بعد قيام محافظ الحسابات بمختلف التحقيقات وعمليات التفتيش في الشركة محل المراجعة شهد بدقة وصدق القوائم المالية والوضع المالي للشركة للسنة المنتهية في 2013/12/31 (**أنظر للملحق رقم 2**).

ومن أهم الملاحظات و التوصيات التي أشار إليها محافظ الحسابات في التقارير والواجب أخدها بعين الاعتبار نلخصها في الجدول التالي :

الجدول رقم(2-4) : نتائج التقرير محافظ الشركةXلسنة2013

الملاحظات	– وجود أخطاء في سجل الجرد المادي اكتشف على إثره وجود فروق العد لكنه شهد في الأخير أن علاج الاختلاف نفذ دون تسجيل أي فروق ذات دلالة إحصائية توصف.
التوصيات	– أوصى مسؤولي الشركة باحترام أسلوب التسيير و الرقابة من أجل تجنب أي نزاع أو حادث قد ينشأ في المستقبل.

المصدر : من إعداد الطالبة استنادا على تقارير محافظ الحسابات لسنة 2013.

الفرع الثالث : محتوى تقارير الشركة X ،لدورة المحاسبية 2014

من خلال فحص مضمون تقارير محافظ الحسابات سيتم تتبع رأيه الخاص بشركة x لدورة المحاسبية 2014، كما هو مبين في الجدول التالي :

الجدول رقم (2–5) : محتوى تقارير الشركة X لسنة 2014

تقارير شركةx	الإجراءات والطرق المعتمدة	رأي محافظ الحسابات حول مصداقية قوائم المالية
تقرير سنة 2014	– تقرير دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية؛ – متابعة و تقييم القوائم المالية؛ – تقرير الشهادة؛ – تقرير الخاص.	**رأي تحفظي**

المصدر : من إعداد الطالبة استنادا على تقارير محافظ الحسابات لسنة 2014.

تقرير سنة 2014

شمل تقرير محافظ الحسابات للدورة المحاسبية 2014 رأيا مقيدا بتحفظ حول صحة و عدالة القوائم المالية، كما أشار إلى مجمل القواعد والطرق المعتمدة بالشركة، وكذلك التأكيد على احترام معايير التدقيق الدولية بالإضافة غلى مجمل النقاط التي أدت إلى التحفظ في إبداء الرأي، حيث تضمن مضمون الفقرة التمهيدية مجمل الطرق والقواعد التي تمت على أساسها مراجعة القوائم المالية للشركة والتي تمثلت أساسا في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد بالمؤسسة ومتابعة القيود المحاسبية لسنة 2014 وتتبع أرصدة الحسابات في تاريخ الإقفال.

كما تمثلت التحفظات التي على أساسها كان تقرير مدقق الحسابات مقيد في الإجراءات الخاصة بالمعالجة المحاسبية التي تخص التسجيل المحاسبي حيث أشار إلى أن (حـ/ 4450) الضريبة على القيمة المضافة (TVA) الذي يمثل رصيد دائنا بمبلغ 320800دج لا يعكس مقدار الضريبة على القيمة المضافة المستحقة التي دفعت من قبل الشركة، كما أشار مدقق الحسابات إلى غياب متابعة وتسجيل العمليات الظاهرة على كشف الحساب البنكي لشركة x (CPAو BNA) وأوصى بضرورة تعديل جميع الحسابات المتعلقة بالديون والحقوق خصوصا (حـ/408) موردو الفواتير التي لم تصل إلى اصحابها حيث أوصى بضرورة دفع عن طريق شيك أو تحويل المصرفي، كما أكد على تسوية (حـ/ 467) و (حـ/470) الحسابات الانتقالية وذلك بإعادة تطهير هذه الحسابات وفق ما يتطلبه القانون والنظام المالي المحاسبي (**أنظر للملحق رقم 3**).

و نلخص أهم الملاحظات و التوصيات التي أشار إليها محافظ الحسابات في الجدول التالي :

الجدول رقم(2–6) : نتائج التقرير محافظ الشركة X لسنة 2014

الملاحظات	– عدم تطابق رصيد(حـ/4450) الرسم على القيمة المضافة(TVA) الموجودة في 50 G مع الرصيد الظاهر في الميزانية؛ – عدم تسوية جميع الحسابات المتعلقة بالديون والحقوق خصوصا (حـ/408)موردو الفواتير التي لم تصل إلى صحبها؛ – غياب متابعة وتسجيل العمليات الظاهرة على كشف الحساب البنكي لشركة X (CPAو BNA).
التوصيات	– يجب تسوية (حـ/ 4450) الرسم على القيمة المضافة خلال سنة 2015؛ – ضرورة تعديل الحسابات المتعلقة بالديون والحقوق خصوصا (حـ/408) موردو الفواتير التي لم تصل إلى صحبها حيث أوصى ضرورة دفع عن طريق شيك أو تحويل المصرفي؛. – أكد على تسوية حساب (حـ/467) و (حـ/ 470) الحسابات الانتقالية وذلك بإعادة تطهير هذه الحسابات وفق ما يتطلبه القانون والنظام المالي المحاسبي.

المصدر : من إعداد الطالبة استنادا على تقارير محافظ الحسابات لسنة 2014.

المطلب الثاني : مناقشة نتائج الدراسة الميدانية

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

الفرع الأول : تحليل وتفسير مخرجات التقارير المدروسة

من خلال تقارير محافظ الحسابات المدروسة للسنوات الثلاثة توضح عدم التزام الشركة (X) بتوصيات المدقق المحاسبي والدليل على ذلك تكرر التوصيات دون الاهتمام بالتعديلات المطلوب إجراؤها من قبل مسؤولي الشركة مما أنجر عنه أراء تحفظية حول صحة وعدالة القوائم المالية الناتجة عن وجود مصاريف غير مبررة لم يتم تسوية مختلف الحسابات المذكورة سابقا مما استلزم وجود ثغرات في تطبيق النظام المحاسبي المالي و يرجع السبب في ذلك إلى الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها الواجب إتباعها عند تسجيل العمليات، وإما السهو وعدم العناية والإهمال من طرف مسيري قسم المحاسبة في أداء أعمالهم، كما أكد على ضرورة

تعديل وتسوية هذه الحسابات والمتابعة الجيدة لعمليات المقاربة البنكية والعمل على السيطرة عليها وهذا ما أشار إليه المدقق في تقرير سنة 2012، وعليه نلاحظ أن المدقق المحاسبي أعطى رأيا نظيفا في تقرير سنة 2013 برغم من وجود عدة أخطاء في سجل الجرد المادي لكنه شهد في الأخير أن علاج الاختلاف نفذ دون تسجيل أي فروق ذات دلالة إحصائية توصف، إلا أن محافظ الحسابات أصدر تقرير تحفظي أخر في سنة 2014 نظرا لعدم تطبيق الشركة لإرشادات المدقق المحاسبي حيث أشار إلى أن (ح/4450)الضريبة على القيمة المضافة لا يعكس بصورة حقيقية مقدار الضريبة، وهذا يذل الى محاولةالإدارة التأثير على القوائم المالية بحيث تخدم أغراض معينة، كالتهرب الضريبي مثلا، كما أكد على ضرورة تعديل جميع الحسابات المتعلقة بالديون والحقوق وبإعادة تطهير هذه الحسابات وفق ما يتطلبه القانون والنظام المالي المحاسبي.

هكذا يمكن القول أن الاهتمام بالتقارير التي يعدها محافظ الحسابات والأخذ وبالتوصيات والحلول، تساعد المسيرين في اتخاذ القرارات، وتعمل على مصداقية القوائم المالية وتحسين من جودة المعلومات المحاسبية وهدا بفضل تدقيق البيانات ومطابقتها مع واقع نشاط المؤسسة ليخرج برأي حول صحة القوائم المالية ككل.

الفرع الثاني : نتائج تحليل التقارير

من خلال تحليل مضمون التقارير التي تمت دراستها توصلنا إلى جملة من النتائج نلخصها فيما يلي :

– عدم التزام الشركة بتطبيق إرشادات وتعليمات المدقق المحاسبي مما نتج عنه صعوبة وتعقيد عملية اتخاذ القرارات في ظل وجود قوائم ومعلومات مالية خاطئة؛

– عدم تطابق رصيد الرسم على القيمة المضافة الموجودة في50 G مع الرصيد الظاهر في الميزانية؛ .

– عدم قيام الشركة بإجراء المقاربة البنكية وتسديد الديون في الآجال المحددة من شأنه أن تواجه دعاوي قضائية ومن ثم يزداد إحتمال تعثرها ماليا؛

– وجود خلل في عمليات الجرد المادي التي تقوم بها الشركة مما يؤثر سلبا على فروق الجرد؛

– عدم تطبيق المعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي؛

– عدم تسجيل العمليات الظاهرة على كشف الحساب البنكي لشركة x (CPAو BNA).

الفرع الثالث : الاستنتاجات المتوصل إليها

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

- ✓ أن المدقق الخارجي يلعب دورا مهما في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال إبداء الرأي الفني المحايد بنتائج النشاط؛ والمركز المالي التي تتضمنها هذه القوائم وبالتالي اعتماد الأطراف المختلفة عليها في عملية اتخاذ القرارات؛
- ✓ أن العمل بتطبيق إرشادات وبتوصيات محافظ الحسابات سيؤدي إلى إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وأداء وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسة ؛
- ✓ أن المؤسسة لا تولي اهتمام بإرشادات و توصيات محافظ الحسابات لاعتبارها أن هذه التقارير مجرد إجراء قانوني؛
- ✓ أن عدم تطبيق المؤسسة لمعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية وفقا لنظام المحاسبي المالي سيؤدي إلى ارتكاب أخطاء في القوائم المالية؛

- ✓ بقاء عناصر الخلل التي أشار إليها محافظ الحسابات ويرجع هذا أساسا إلى عدم القيام بكامل الإجراءات التصحيحية وفقا لتوصيات محافظ الحسابات وذلك بسبب غياب نظام كامل للرقابة الداخلية التي تسهر على القيام بهذه التصحيحات وتتبعها.

خلاصة

من خلال هذا الفصل حولنا الإجابة عن إشكالية الدراسة المتمثلة في ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، حيث تم إجراء الدراسة الميدانية على مستوى مكتب محافظ الحاسبات من أجل دراسة عينة من تقارير المدقق المحاسبي والتي تخص مؤسسة اقتصادية، حيث توصلنا إلى أن عملية التدقيق المحاسبي التي يقوم بها المدقق المحاسبي تشمل عدة إجراءات وأساليب من اجل الحكم على صلاحية وجودة المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية، حيث يؤكد محافظ الحسابات على ضرورة حرص مسؤولي المؤسسة بإعداد القوائم المالية وفق المبادئ المحاسبية والنظام المحاسبي المالي لأن أغلب القوائم التي تمت مراجعتها تشهد عدة نقائص في تسوية العمليات المحاسبية والمالية ومختلف السجلات والدفاتر المحاسبية والقانونية.

الخاتمة

يحتل التدقيق المحاسبي دورا هاما في المؤسسة من خلال قيام المدقق بفحص و تدقيق المعلومات المحاسبية وذلك وفقا للمبادئ والمعايير المتعارف عليها والتي ترشده في عمله ليكون على أكمل وجه، وكذلك من خلال إتباع أساليب و إجراءات للخروج برأي فني محايد حول عدالة و صحة و مصداقية الوضعية المالية للمؤسسة.

من خلال دارستنا هذه حاولنا إسقاط الجانب النظري على الواقع بغرض معالجة إشكالية البحث التي تدور حول ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة المعلومات حيث توصلنا إلى أن التدقيق المحاسبي يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية من خلال الدور الفعال الذي يلعبه في تحسين جودة هذه المعلومات بالاعتماد على ضرورة تطبيق معايير التدقيق الدولية وكذا إلزام المؤسسات بضرورة إتباع المبادئ المحاسبية والنظام المحاسبي المالي، وكانت جل ملاحظتنا على مدى تأثير مدقق الحسابات الخارجي على جودة المعلومة المحاسبية، وقد توصلنا إلى أن له دور مهم خلال المهام التي يقوم بها وكذلك النصائح والإرشادات التي يقدمها من أجل الحصول على معلومات محاسبية ذات مصداقية وجودة عالية وتكون مفيدة لنجاح واستمرارية المؤسسة

ويمكن ذكر نتائج البحث واختبار الفرضيات والتوصيات و آفاق البحث كما يلي:

أولا : إختبار فرضيات الدراسة

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

1. **الفرضية الأولى** : ممارسة التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير المتعارف عليها يمكن من الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة بحيث يرفع من مستويات الأداء لدى المدقق ملم يحسن من جودة المعلومات المحاسبية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

2. **الفرضية الثانية** : يعتبر تقرير مدقق الحسابات انعكاسا ايجابيا على وضعية المؤسسة وذلك من خلال التزام المؤسسة بتطبيق إرشادات وتوصيات المدقق المحاسبي مما يؤدي إلى إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة وعليه يعتبر أساس لضمان جودة المعلومات المحاسبية لتلبية حاجات مستخدميها ونجاح واستمرارية المؤسسة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

3. **الفرضية الثالثة** : يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية ذلك من خلال فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، وفحص السجلات المحاسبية والقانونية متابعة وتقييم القوائم المالية وبتالي سيؤدي هذا الأمر إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية و زيادة فعالية ثقة أصحاب المؤسسة ومستخدمي المعلومات المحاسبية لضمان حقوقهم وحمايتها، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة والأخيرة.

ثانيا: نتائج البحث

1. يمثل رأي المدقق الخارجي قيمة المضافة لعملية التدقيق والذي يساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة؛

2. أن جودة المعلومات المحاسبية ترتكز على درجة اكتشاف مدقق الحسابات الخارجي للأخطاء والمخالفات التي توجد بالقوائم المالية و التقرير عنها؛

3. يساهم التدقيق المحاسبي بقدر كبير وفعال في الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم، كما تستفيد المؤسسة من هذه المعلومات في نختلف قراراتها الإدارية؛

4. التزام المؤسسة بتطبيق إرشادات و توصيات مدقق الحسابات الخارجي أساس لضمان جودة المعلومات المحاسبية؛

5. يسمح العمل بمعايير التدقيق الدولية عند تدقيق القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء لدى المدقق ما يحسن من جودة المعلومات المحاسبية و يزيد من مصداقيتها وبتالي مساعدة مستخدمي تقرير التدقيق على اتخاذ قرارات أحسن؛

6. أن معايير المراجعة هي الدليل على مصداقية مراجع الحسابات، لأنها تعتبر بمثابة وسيلة أو قاعدة يتبعها المراجع أثناء القيام بعملية المراجعة مما تجعل مخرجات عمله ذات ثقة عالية.

ثالثا: توصيات واقتراحات البحث

بناءا على ما تم التوصل إليه من نتائج هذه الدراسة، نقترح التوصيات التالية:

1.ضرورة الالتزام بتطبيق إرشادات وتوصيات التي تندرج ضمن التقرير النهائي للمراجع الحسابات؛

2. ضرورة التزام المؤسسة بإعداد كل القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية و النظام المحاسبي المالي؛

3. التعمق أكثر في التدقيق من خلال تكوين فروع لها ليتم الفهم الجيد لهذه المهنة لأنها مهنة حساسة داخل المجتمع؛

4. يجب أن لا تقتصر مهمة المدقق الخارجي في إصدار الحكم على القوائم المالية للمؤسسة بل يجب أن تتعدى ذلك إلى تقييم الأداء وذلك حتى تتمكن إدارة هذه الأخيرة من اتخاذ القرارات الصحيحة والسليمة وفي الوقت المناسب؛

رابعا : آفاق البحث

في الأخير يمكن اعتبار هذا البحث بداية لدراسات وبحوث أخرى سواء في مجال التدقيق الخارجي أو أداء المؤسسة، لذا نقترح المواضيع الآتية:

1. دور المرجع الخارجي في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

2.مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

قائمة المراجع

أولا:المراجع باللغة العربية

أ /الكتب

1. أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، 2009.

2. أحمد حلمي جمعة، عصام فهد العربيد، زياد أحمد الزغبي، **نظام المعلومات المحاسبية** ، جامعة الزيتونة الأردنية ، الأردن ، 2007.

3. بابنات عبد الرحمان، ناصر دادي عدون، **التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.

4. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف قاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات العلمية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009

5. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعلمية** ، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

6. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.

7. خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاع، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

8. راشد السيد رجب، الصحن عبد الفتاح ، درويش محمود ناجي، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، لإسكندرية، 2000

9. رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، الطبعة الثانية، دار وائل، عمان، 2006.

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

11. عبد الفتاح محمد الصحن، احمد عبيد، وآخرون، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.

12. قاسم محسن، إبراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحي السقا، **نظم المعلومات المحاسبية**، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، العراق، 2003.

13. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر–الناحية النظرية –**، الطبعة الأولى، دار المسير ة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

14. محمد السيد سرايا، **أصول قواعد المراجعة والتدقيق**، دار المعرفة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1991.

15. محمد مطر وآخرون، **التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية في مجالات القياس والعرض والإفصاح** ، ط02، دار وائل للنشر، عمان- الأردن، 2008.

16. محمود قاسم تنتوش، **نظم المعلومات في المحاسبة والمراجعة المهنية ودور الحاسوب في الإدارة والتشغيل**، دار الجيل، بيروت، 1998.

17. مؤيد الفضل، عبد النصر نور، **المحاسبة الإدارية** ، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.

18 مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية –مدخل نظري وتطبيقي**، الطبعة الثانية، دار المسيرة، عمان–الأردن، 2009.

19. هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن–عمان، 2006.

20. رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية**، الطبعة الأولى، دار الثقافة، الأردن، 2006.

21. يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الورق، الأردن، 2000.

ب /البحوث الجامعية

1.زلاسي رياض، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية** ، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، .2009

2.بوسنة حمزة، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح** ، مذكرة الماجستير غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2002.

ج/ المجلات العلمية

1.مسعود صديقي، **دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية**، مجلة الباحث، العدد الأول، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002.

2. محمد أحمد إبراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية** ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، مصر، العدد الأول، 2005.

3. رضا إبراهيم صالح، **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد2، 2009.

د /وقائع التظاهرات العلمية (المؤتمرات والملتقيات والأيام الدراسية)

1.نمر محمد الخطيب، فؤاد صديقي، **مدى انعكاس الاصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية تجربة الجزائر**، المؤتمر الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر، 2011.

هـ /المقابلات الشفوية

و /القرارات، القوانين، المراسيم

1.الجريدة الرسمية، قانون08/91، عدد20،الجزائر، مؤرخة في1991/05/1.

2.الجريدة الرسمية، قانون01/10، عدد42،الجزائر، مؤرخة في 2010/07/19.

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية

1. Bernard GERMOND, **Audit Financier – Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises**, 1ere édition, Dunod, Paris, 1991.

2. Angot H./Fisher C./Theunissen B, **« Audit comptable, audit informatique »**, DeBoeck, Bruxelles , 2004.

3. Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Concepts No 2, Qualitative Characteristics of Accounting Information, 2008.

4. Céline Michaïlesco, **QUALITE DE L'INFORMATION COMPTABLE**, Manuscrit auteur, publié dans "Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, 2009.

الملاحق

الملحق رقم 01

RAPPORT

DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

ANNEE 2012

نسخة طبق الأصل

2014

FAIT PAR

[redacted] commissaire aux comptes

N°1 Rue, France Fanon à proximité B.N.A Banque Touggourt Ouargla

Monsieur le Président du Conseil
D'Administration de l'Entreprise

SARL KHERFI GROUPE

RAPPORT SPECIAL SUR LES RESULTATS

DES 05 DERNIERS EXERCICES.

Conformément à l'article 678 du code de commerce, nous rappelons les résultats antérieurs réalisés par l'entreprise :

ANNÈE	BENEFICE	DIFICIT
2009	3 619 687.00	
2010	5 083 752.00	
2011	2 872 394.00	
2012	9 762 912.00	

Il est clair que l'entreprise a réalisé un bénéfice supérieur à celui de 2011.

Cette augmentation s'explique par l'évolution du chiffre d'affaire en 2012 par rapport à l'exercice 2011.

Fait à Touggourt le 16/03/2013

Le Commissaire Aux Comptes

نسخة طبق الاصل

C.A.C.SARL GROUPE 2012.

7

Monsieur le Président du Conseil
D'Administration de l'Entreprise

SARL KHERFI GROUPE

RAPPORT SPECIAL SUR LES CONVENTIONS REGLEMENTEES

Monsieur.

En application de l'article 628 l'Ordonnance N°75-59 du 26/09/1975 portant Code de Commerce modifié par le Décret Législatif N° 93-08 du 25/04/1993, je vous informe que le Président du conseil d'administration de l'entreprise ne m'a pas donné avis d'aucune convention visée au dit article.

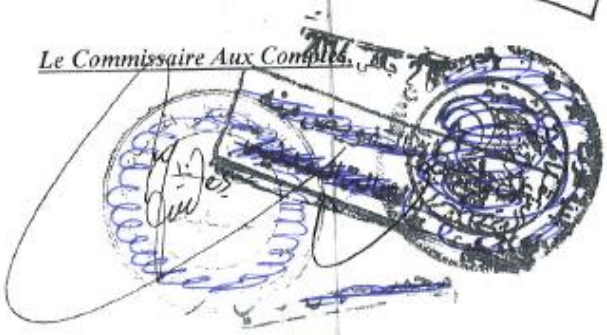
Lors de mes contrôles, je n'ai pas découvert de telles conventions.

Telles sont les informations entrant dans le cadre du présent rapport qu'il m'appartenait de vous commenter.

نسخة طبق الأصل

Fait à Touggourt, Le 16/03/2013

Le Commissaire Aux Comptes.



Monsieur, le Président du conseil d'administration
Messieurs les membres conseil
de l'Entreprise SARL GROUPE KHERFI

RAPPORT DE CERTIFICATION

Nous avons examiné les états financiers ci-joints de l'Entreprise ***SARL GROUPE KHERFI*** *pour l'exercice clos le 31/12/2012, comprenant le bilan d'un total net de* ***68 128 904.00 DA****, et les comptes de résultats d'un total bénéficière de* ***9 762 912.00 DA*** *et les tableaux annexés établis,* ***selon la nouvelle forme des documents de synthèse prévus par le Nouveau Système Comptable Financier.***

L'examen effectué suivants les normes d'audit généralement admises, comporte les sondages de la comptabilité et les autres procédures de contrôles, que nous avons considéré nécessaires eu égard aux règles de diligences normales.

Compte tenu, des diligences de l'audit, que j'ai accompli, selon les recommandations de la profession, j'estime être en mesure de certifier la régularité et la sincérité des opérations financières de l'entreprise générale ***SARL GROUPE KHERFI*** *arrêtée à cette date, telle qu'elle ressorte dans le bilan et les tableaux des comptes de résultats reproduits en annexes jointes au présent rapport.*

Fait à Touggourt le [illegible]/05/2013

Le Commissaire Aux Comptes.

الملحق رقم 02

RAPPORT DE CONTROLE INTERNE DE L'EXERCICE CLOS LE 31/12/2013

Par : Maitre : [redacted] Commissaire Aux Comptes
Tel : [redacted] Fax : [redacted]

AFCO
Cabinet De Comptabilité, Audit, Fiscalité, Conseils, Oasis
TEL : [redacted] · FAX : [redacted]
[redacted]

Monsieur, le gérant de [redacted]

Objet : Rapport commissariat aux comptes exercice clos le 31/12/2013.

Monsieur le gérant

En exécution de la mission du commissariat aux comptes que vous aves bien voulu me confier,

J'ai le plaisir de vous présenter mon rapport de contrôle interne de votre entreprise pour l'exercice clos le 31/12/2013.

Le présent rapport comporte les contrôles suivants :

- Les livres légaux.
- Les inventaires physiques.
- Les comptes de disponibilité.
- La gestion de la pais.
- La revue générale des états avant clôture de l'exercice

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

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

Fait à Touggourt, le 30/06/2014

Le Commissaire Aux Comptes.

C.A.G [redacted] 2013 A/A

2

Cabinet De Comptabilité, Audit, Fiscalité, Conseils, Oasis
[redacted]

Monsieur, le gérant de [redacted]

Le contrôle effectué au niveau de votre entreprise ma conduit aux conclusions suivantes :

1- **Les livres légaux :**

Le contrôle des livres légaux de l'entreprise m'a permis de constater L'existence des livres suivants :

Le livre journal : Je dois rappeler, que ce journal légal est parfaitement tenu à jour.
Le livre journal : ce livre est à jour.
Le livre d'inventaire comptable. Ce registre est régulièrement tenu au même titre que le livre journal.

Le livre d'inventaire physique : inexistant.
Registre des accidents de travail : Ce livre est à jour.
Registre de mises en demeure : Ce livre est à jour.
Registre des personnels : Ce livre est à jour.
Registre des congés payés : Ce livre est à jour.
Registre des arrêts de travail : Ce livre est à jour.
Registre d'hygiène est sécurité : inexistant.
Registre des accidents : Ce livre est à jour.
Registre des assemblées : inexistant.

2- **Les inventaires physiques :**

L'inventaire physique des biens amortissables a été d'une manière générale inacceptable et les procédures d'inventaires n'ont été pas menées à la lettre, dont je n'ai pas constaté la désignation d'une équipe d'inventaire et pour le contrôle et le traitement des écarts.

Au même titre, que les investissements n'ont été pas inventoriés d'une manière exhaustive et le traitement des écarts n'a pas été effectué sans aucun écart important à décrire.

3

3- Les comptes de disponibilité :

L'état de rapprochement des comptes bancaires (BDL,BNA) présenté par le comptable ne reflète plus les soldes réels des dites comptes.

4- La gestion de la paie :

Mes investigations aux niveaux du service paie n'ont pas abouti à des remarques ou insuffisances particulières.

5- La revue général des états avant clôture de l'exercice :

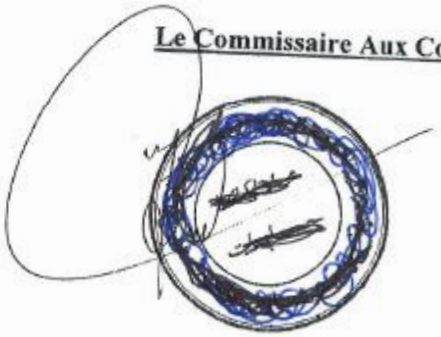
Je dois vous informer, que j'ai procédé au contrôle par sondage de l'ensemble des écritures comptables, les grands livres et les divers journaux auxiliaires et les états de clôture (BILAN & TCR) et ce, avant l'arrêt des comptes.

CONCLUSION :

D'une manière général, mon contrôle intérimaire ne m'a pas permis de constater au de décrire des remarques ou des faiblesses signifiantes et de ce fait je suggère aux responsables de l'entreprise, de respecter ce mode de gestion et de contrôle et ce, afin d'éviter tout incident, qui pourrait naitre dans le futur.

Fait à Touggourt, le 30/06/2014

Le Commissaire Aux Comptes



C.A.C [redacted] 2013 A/A

4

CAFCO Cabinet De Comptabilité, Audit, Fiscalité, Conseils, Oasis
TEL : [redacted] - FAX : [redacted]
[redacted] OUARGLA

Objet : Rapport du commissariat aux comptes, exercice clos le 31/12/2013.

Monsieur, le gérant de [redacted],

En exécution du mandat de commissaire aux comptes que vous aves bien voulu me confier,

J'ai l'honneur de vous présenter mon rapport sur les comptes de l'exercice clos au 31 décembre 2013.

J'ai procédé au contrôle du bilan, du tableau des comptes du résultats et les tableau annexes prévus par le plan comptable national mis à ma disposition pour un total bilan arrêté à 152 319 024.00 DA et un résulta bénéficiaire de 6 726 225.00 DA.

Nous avons examiné les états financiers ci-joints, relatifs à l'entreprise pour l'exercice 2013, clos le 31/12/2013, comprenant le bilan, les comptes des résultats et les tableaux annexés.

Notre examen a été effectué selon les normes d'audit généralement admises et donc comportant les sondages de comptabilité et les procédures de contrôle que nous avons considéré nécessaires eu égard aux règles des diligences normales.

J'ai vérifié la sincérité des informations contenues dans le rapport de gestion tel qu'il a été présenté par le gérant, et je conclue que ces informations correspondent à celles portées dans les comptes annuels de l'exercice 2013.

Les observations et recommandations communiquées dans le rapport sur le contrôle intérimaire au conseil d'administration ne sont pas de nature à modifier à la situation patrimoniale et les états financiers de l'entreprise.

6

Sous réserves ci-dessous précisées, et compte tenu des diligences que j'ai accomplies selon les recommandations de la profession.

J'estime être en mesure de certifier que le bilan et le compte de résultats, tels qu'ils sont annexés au présent rapport sont réguliers et sincères, et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice clos au 31 décembre 2013 et du patrimoine de l'entreprise à la fin de cet exercice.

Je vous pris, Monsieur le Président, d'agréer l'expression de mes sentiments dévoués.

Fait à Touggourt, le 30 /06/20014

Le Commissaire Aux Comptes.

C.A.C [redacted] 2013 A /A

CAFCO Cabinet De Comptabilité, Audit, Fiscalité, Conseils, Oasis
[redacted]

Monsieur, le gérant de [redacted]

En exécution de la mission du mandat du commissaire aux comptes, que vous aves bien voulu me confier,

j'ai l'honneur de vous présenter mon rapport sur les états financiers de votre entrepris pour l'exercice clos le 31/12/ 2013.

La présente partie du rapport comporte trois volets :

- Le rapport de certification et vérification spécifiques.
- Les états financiers au 31/12/2013
- Commentaires sur les principaux postes des états financiers.

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

Veuillez agréer, Monsieur, le directeur général l'expression de Mes meilleures salutations.

Fait à Touggourt, le 30 /06/20014

Le Commissaire Aux Comptes.

C.A.C [redacted] 2013 A /A

9

Cabinet De Comptabilité, Audit, Fiscalité, Conseils, Oasis
[redacted]

Monsieur, le gérant de [redacted]

RAPPORT DE CERTIFICATION

Nous avons examiné les états financiers ci-joints, relatifs à l'entreprise pour l'exercice 2013, clos le 31/12/2013, comprenant le bilan, les comptes des résultats et les tableaux annexés.

Etablis selon la forme des documents de synthèse prévus par le Nouveau plan comptable national.(PCN).

Notre examen a été effectué selon les normes d'audit généralement admises et donc comportant les sondages de comptabilité et les procédures de contrôle que nous avons considéré nécessaires eu égard aux règles des diligences normales.

D'après mes divers investigations et contrôles au niveau de l'entreprise, je certifie la régularité et la sincérité des opérations de l'exercice clos le 31/12/ 2013.

La situation financière de l'entreprise, arrêtée à cette date, telle qu'elle ressorte dans le bilan et au tableau des Comptes des résultats reproduits en annexes, jointes au présent rapport.

Fait à Touggourt, le 30/06/2014

Le Commissaire Aux Comptes.

C.A.C [redacted] 2013 A /A

10

Monsieur, le gérant de [redacted].

Rapport Spécial Sur Les Résultats Des Cinq (05) Derniers Exercices

Conformément à l'article 678 du code de commerce, nous rappelons les résultats antérieurs réalisés par l'entreprise :

ANNEE	BENIFICE	DIFICIT
2009	867 505.12	
2010	1 202 220.70	
2011	1 497 356.55	
2012	6 726 224.98	
2013	4 577 685.00	

Il est évident que l'entreprise a fournis un grand effort durant les deux (02) dernières années Car elle a réalisé des résultats positifs entre la fourchette comprise entre 6 726 KDA et 4 577 KDA.

Fait à Touggourt , le 30/06/2014.

Le Commissaire Aux Comptes.

C.A.C [redacted] 2013 A /A

14

الملحق رقم 03

RAPPORT GENERAL

DE L'EXERCICE CLOS LE 31/12/2014

Par : Maitre : **Commissaire Aux Comptes**
Tel : **Fax :**

1

C.A.C 2014 A/A

RAPPORT SUR LES REDRESSEMENTS COMPTABLES :

Les redressements à prendre en charge sur les comptes de l'exercice 2015 :

A travers les observations relevées au cours de mes diligences, l'entreprise doit procéder à certains redressements dans les comptes annuels de l'exercice 2014 écrits en conformité des documents de suivi et de synthèse qui se résument comme suit :

L'examen de la balance générale a fait ressortir les anomalies suivantes :

L'analyse du compte 445 003 « précompte TVA ».

Le compte 445 003 « précompte TVA » se présente un solde créditeur de 32 808.00 DA et ceci ne reflète plus le montant de la tva à payer qui a été payé par l'entreprise et cela d'après la déclaration de G 50 du mois de Décembre 2014 l'entreprise a payé le montant de 720 656,00 DA du fait que le comptable n'a pas comptabilisé le montant de précompte qui provient de l'exercice 2013 qui s'élève à 28 278 DA . et le montant de 4 530.00 DA n'est pas comptabilisé par le comptable en 01/01/2013 par une omission involontaire.

Action à entreprendre :

Le comptable doit passer l'écriture manquée en 2015 pour régulariser le précompte antérieur et solder le compte 445 003 par le crédit de compte 445 001.

Le détail est donné dans le tableau ci-dessous :

DETAIL SOLDE DES COMPTES AU 31/12/2014
COMPTE : 445 003 PRECOMPTE TVA

DATE	LIBELLES	DEBIT	CREDIT	SOLDE	CONTRE PARTIE	OBSERVATIONS
31/12/2014	SOLDE BALANCE			32 808.00		
31/10/2013	G50M.10/2013 NC	28 278.00			445 000	ECRITURE DE CLASSEMENT -A REGUL/2015
		28 278.00		**4 530.00**		DIFF.NON IDENTIFIER

L'analyse du compte 408 000 fournisseurs factures non parvenues :

Le solde du compte 408 000 provient des exercices 2009-2012-2013 où le détail de solde est donné dans le tableau ci-dessous.

Le compte 408 000 « fournisseurs factures non parvenues » est crédité à la clôture de l'exercice du montant, TVA comprise, des factures imputables è la période close mais non encore parvenues, dont le montant est suffisamment connu et évaluable, par le débit des comptes concernés des classes 4 (taxe récupérables) et 6.

Le compte 409 « fournisseurs, débiteurs, avances et acomptes versés remise reprise et ristourne (RRR) à obtenir, autres créances est débité à la clôture de l'exercice du montant, TVA comprise, des avoirs imputables à la période close mais non encore parvenus, dont le montant est suffisamment certain et évaluable par le crédit des comptes concernés des classe 4 (taxes à reverser) et 6

Les avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations doivent figurer au bilan sous une rubrique immobilisations en cours et non sous une rubrique fournisseur. Par conséquent, ces avances sur immobilisations sont généralement comptabilisées dans un compte 238 « avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations et non dans le compte 409.

Action à entreprendre :

L'entreprise doit contacter les fournisseurs mentionnés sur le tableau ci-dessous dans les délais les plus brefs pour avoir les factures d'achat des matières et des prestations de services à recevoir ce qui nous permettra de solder le comptes 408 000 et 409 000.

Le montant qui s'élève à 4 150 000.00 DA qui représente des charges (achat des matières et fournitures) à l'ordre de 2 850 000.00 DA est constaté au compte correspondant 381 000. Et le montant qui s'élève à 3 050 000.00 DA qui représente des charges (location de matériels) est constaté au compte 613 000 où ces factures d'achat non encore parvenues à ce jour , dont le montant est suffisamment certain et évaluable.

Dans ce cas le gérant doit communiquer au service de comptabilité le mode et référence de payement pour leur permettre de solder ces comptes par l'un des comptes trésoriers (512 000 si le règlement à été effectué par chèque ou virement) ou bien le compte (530 000 si le règlement a été effectué en espèces) .

Le détail est donné dans le tableau ci-dessous.

23

C.A.C [redacted] 2014 A/A

L'analyse du compte 467 autres comptes débiteurs ou créditeurs :

Les opérations traitées en qualité de mandataire sont enregistrées dans un compte de tiers 46 ouvert au nom du mandat (sous compte 467 autres comptes débiteurs ou créditeurs) et seule la rémunération du mandataire est comptabilisée dans le résultat au sous compte 706 « prestation de services » (si l'activité du mandataire constitue l'activité principale de l'entité), au compte 708 « produits des activités annexes » (dans les autres cas).

Le compte 468 diverses charges à payer et produits à recevoir » hors impôts est mouvementé à la clôture de l'exercice pour permettre l'enregistrement des charges et des produits rattachables à l'exercice clos.

Ces comptes se présentent TVA incluse (le montant de la TVA attachée étant porté en contrepartie de la subdivision d'un comptes 46 concernés , les ajustements nécessaires étant enregistrés aux compte intéressés . ce compte peut aussi être contrepassé à l'ouverture de l'exercice qui suit.

Action à entreprendre :

Le montant s'élevant à 29.250.00 DA concerne le versement vers BAOSEM en date de 20/01/2013 qui n'est pas comptabilisé par omission pour cela le comptable est invité à passer l'écriture de constatation manquée par le crédit de l'un des comptes 618 000 services extérieurs.

Le montant qui s'élève à 1 452 .20 DA doit être soldé par le crédit de compte 616 000 primes d'assurance.

Le montant : 19 803.11 DA dont la nature est suffisamment claire et certaine. (primes d'assurance CRMA). Il me semble utile de le solder par l'un des comptes de 512 000 ou bien 530 000 selon le moyen de recouvrement.

Le détail est donné dans le tableau ci-dessous.

COMPTE : 467 000 COMPTES DEBITEURS

ANNEES	DATE	LIBELLES	DEBIT	CREDIT	SOLDE	OBSERVATIONS
2013						
	20/01/2013	VIRT.FAV.BAOSEM DIFF/CHQ.1892487	29 250.00			MANQUE CONST.FACTURE DIFF.ENTRE
	11/02/2013	SAA	1 452.20			REGL.QUITTANCE
	26/12/2013	QUIT.CRMA		9.793.55		CAS A VOIR
	26/12/2013	QUIT.CRMA		10 009.56		CAS A VOIR
			30 702.20	**19 803.11**	**10 899.09**	

25

C.A.C [redacted] 2014 A/A

L'analyse du compte 470 000 compte transitoire ou d'attente :

Les comptes 47 comptes transitoires ou d'attente »sont à la disposition des entités pour recevoir, en cours de l'exercice, les opérations :

- Qui ne peuvent être imputées de façon certaine à un compte déterminé au moment ou elles sont enregistrées.
- Ou qui exigent une information complémentaire.

Toute opération portée au compte 47 est imputée au compte définitif dans les délais les plus brefs **; ce compte ne figure pas sur les états financiers.**

Action à entreprendre :

Compte 470 000 : comptes transitoires ou d'attente solde débiteur de 5 767 955.10 DA qui représente généralement des dépenses non justifiés comme il est détaillé dans le tableau ci-dessous

Le comptable doit les imputées aux comptes définitifs dans les délais les plus brefs ou bien le solder par le compte de 658 000 « Autres charges de gestion ».

Compte 470 001 soldes créditeurs de 1 185 449.94 DA qui représente généralement des recettes non identifiées qui exigent une information complémentaire comme il est détaillé dans le tableau ci-dessous.

Le comptable doit les imputer aux comptes définitifs dans les délais les plus brefs à l'aide des informations données par le gérant ou bien le solder par l'un des le compte 75, tout en tenant compte de la prescription quadriennale.

Le montant s'élevant à 169 094.00 DA qui représente un écart dans l'état de rapprochement pour l'exercice 2013, donc tant que la ressource de cet écart est suffisamment claire et certaine, dans ce cas le solde doit être identifié par l'examen de l'état de rapprochement ou bien le relevé bancaire au titre de l'exercice 2013.

26

الفهرس

المحتويات

الإهداء III
الشكر وتقدير IV
ملخص V
قائمة المحتويات VI
قائمة الجداول VII
قائمة الأشكال البيانية VIII
قائمة الملاحق IX
قائمة الإختصارات والرموز X
المقدمة ..... ب
الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية 1
تمهيد 2
المبحث الأول : عرض الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي و جودة المعلومات المحاسبية 3
المطلب الأول : مدخل عام حول التدقيق المحاسبي 3
الفرع الأول : مفهوم التدقيق المحاسبي أهدافه 4
الفرع الثاني : مراحل و معايير التدقيق المحاسبي 4
الفرع الثالث : تقارير مدقق الحسابات (محافظ الحسابات) 7
المطلب الثاني : ماهية المعلومات المحاسبية 9
الفرع الأول: تعريف المعلومات المحاسبية 9
الفرع الثاني : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية 9
الفرع الثالث : مصادر المعلومات المحاسبية 11
المطلب الثالث : علاقة التدقيق المحاسبي بجودة المعلومات المحاسبية 12
الفرع الأول : جودة المعلومات المحاسبية 12
الفرع الثاني : معايير قياس جودة المعلومات المحاسبية..... 12
الفرع الثالث : دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية..... 13
المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية..... 14
المطلب الأول : الدراسات العربية 14
المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية 15
المطلب الثالث : المقارنة بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية 15
خلاصة 17
الفصل الثاني : دراسة عينة من تقارير محافظ الحسابات 18
تمهيد 19
المبحث الأول : الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية 20

المطلب الأول : الطريقة المتبعة في الدراسة 20
الفرع الأول : مجتمع وعينة الدراسة 20
الفرع الثاني : المنهج المتبع وطبيعة المتغيرات 20
الفرع الثالث : مصادر المعلومات الدراسة 21
المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة في الدراسة 21
الفرع الأول : الوثائق 21
الفرع الثاني : المقابلة الشخصية 21
المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها 21
المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها 21
الفرع الأول : محتوى تقارير الشركة x لدورة المحاسبية 2012 22
الفرع الثاني : محتوى تقارير الشركة x لدورة محاسبية2013 23
الفرع الثالث : محتوى تقارير الشركة x لدورة محاسبية2014 25
المطلب الثاني : مناقشة نتائج الدراسة الميدانية 26
الفرع الأول : تحليل وتفسير مخرجات التقارير المدروسة 26
الفرع الثاني : نتائج تحليل التقارير 27
الفرع الثالث : الإستنتاجات المتوصل إليها 27
خلاصة 28
الخاتمة 29
المراجع 32
الملاحق 36
الفهرس 55