



جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي-الطور الثاني-

الميدان: علوم اقتصادية و التسيير وعلوم تجارية

فرع : علوم مالية ومحاسبة

التخصص : محاسبة و تدقيق

بمعنوان:

أثر إلتزام محافظي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق
على جودة المعلومات المحاسبية

دراسة حالة بمكتب محافظ حسابات بمدينة ورقلة-لسنة 2024-

من إعداد الطالبة :

- بوسعيد عفاف

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2024/06/10

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتورة / وقيس خولة (أستاذة محاضر "أ" جامعة قاصدي مرباح . ورقلة) . رئيسة

الدكتور /محمد كويسي (أستاذ محاضر "أ" جامعة قاصدي مرباح . ورقلة) . مشرفا ومقررا

الدكتور/ عوينات فريد (أستاذ محاضر "أ" جامعة قاصدي مرباح . ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2024/2023



جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي-الطور الثاني-

الميدان: علوم اقتصادية و التسيير وعلوم تجارية

فرع : علوم مالية ومحاسبة

التخصص : محاسبة وتدقيق

بغنوان:

أثر إلتزام محافظي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق
على جودة المعلومات المحاسبية

دراسة حالة بمكتب محافظ حسابات بمدينة ورقلة-لسنة 2024-

من إعداد الطالبة :

-بوسعيد عفاف

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2024/06/10

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتورة / وقيس خولة (أستاذة محاضر "أ" جامعة قاصدي مرباح . ورقلة) . رئيسة

الدكتور /محمد كويسي (أستاذ محاضر"أ" جامعة قاصدي مرباح . ورقلة) . مشرفا ومقررا

الدكتور/ عوينات فريد (أستاذ محاضر "أ" جامعة قاصدي مرباح . ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2024/2023

الإهداء

إلى الذي أتشرف بحمل اسمه، إلى الذي أقتدي بخطوات رسمه عينا سهرت وبدأ

تعبت، وحق لك الحصاد.....أبي العزيز؛

إلى مدرسة الحب والوفاء والحنان، إلى التي جعلت تحت أقدامها الجنان إلى ضياء قلبي ونور حياتي

زهرة بيضاء كلما ابتسمت ذهب عني العناءأمي الحبيبة؛

ملائكة الأرض...شقائق النعمان...الذين احتضنوني و زرعوا الورد في طريقي و ساهموا

في إسعاديإلى أخوتي و أخواتي ؛

رفاق الدرب المنير...إلى أروع وأحب وأنبل من عرفت

على صديقاتي العزيزات

إلى زوجي العزيز

وإلى جميع الرفقاء و الأصحاب بدون استثناء، وإلى كل من يكون لي المحبة و التقدير....؛

إلى زملائي في الدراسة وفقهم الله جميعا

إلى كل من هو في ذاكرتي وليس في مذكرتي أهدي هذا العمل

بوسعيد عفاف

الشكر و العرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

لله الحمد الذي وفقنا ومن علينا بنعمة العلم ويسر لنا من يعيننا على تحصيله وعلمنا ما لم نكن
نعلم.....

والصلاة والسلام على خير المعلمين سيد الخلق أجمعين.....

لا بد لنا ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود إلى أعوام قضيناها في رحاب
الجامعة مع

أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا كبيرة.....

وقبل أن نخضي نقدم أسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير والحببة إلى الذين حملوا أقدس رسالة في
الحياة....

إلى جميع أساتذتنا الأفاضل.....

وأخص بالشكر والتقدير استاذي المشرف "كويسي محمد" الذي لم ييخل علينا يوما بعطائها

وتوجيهاته السديدة في سبيل إتمام هذه المذكرة....

و أتوجه بالشكر إلى محافظ الحسابات "بوسعيد محمد العربي"

و أشكر كل من ساهم في إنجاز هذا العمل و بملاحظاتهم القيمة التي استفدنا

منها

بوسعيد عفاف

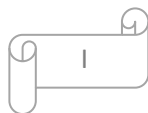
تناولت هذه الدراسة أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق على جودة المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية، حيث تكمن أهمية هذه الدراسة في محاولة تسليط الضوء على النواحي الفنية والعلمية لأثر إلتزام محافظ الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق، ولتحقيق ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي لتحليل دراسة حالة بمكتب محافظ حسابات بمدينة ورقلة، وقد توصلت هذه الدراسة إلى إن أداء مهام محافظ الحسابات تركز على معايير التدقيق الجزائرية من خلال الفحص، التقييم، العرض و جمع معلومات ذات جودة مقنعة لإعداد تقرير خالي من الأخطاء، و عليه فإن تطبيقها بصورة سليمة من محافظ الحسابات تحسن من جودة المعلومات المالية والمحاسبية و تنسيقها وفقا لحاجة المهتمين للتوصل إلى التقرير، و أيضا أن محافضي الحسابات ملتزمون بالمعايير التدقيق الجزائرية والذي أثر إيجابا على مخرجات القوائم المالية التي تتميز بالدقة العالية وهذا يدل على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

الكلمات المفتاحية : محافظ حسابات ، تدقيق ، معايير تدقيق جزائرية ، معلومات محاسبية ، جودة معلومات محاسبية

ABSTRACT

This study addressed the impact of the bookkeeper's commitment to the Algerian auditing standards on the quality of accounting information in the Algerian environment. The problem of this study revolved around: What is the impact of the bookkeeper's commitment to the Algerian auditing standards on the quality of accounting information in the Algerian environment? The importance of this study lies in the attempt to shed light on the technical and scientific aspects of the impact of the auditor's compliance with the Algerian auditing standards. To achieve this, the descriptive approach was relied upon in the theoretical aspect and the analytical method in the applied aspect to analyze a case study in, and this study concluded that: The theoretical stages of the auditor are based on Algerian auditing standards through examination, evaluation, presentation and collection of information of convincing quality to prepare a report free of errors. Therefore, applying them properly by the auditor improves the quality of financial and accounting information and coordinates it according to the need of those interested in accessing it. The report also states that the accountants are committed to Algerian auditing standards, which has had a positive impact on the outputs of the financial statements, which are characterized by high accuracy, and this indicates an improvement in the quality of accounting information.

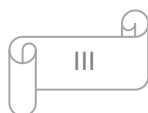
key words : Account governor, standards, Algerian auditing standards, accounting information, quality



الصفحة	فهرس المحتويات
II	الإهداء
III	شكر وعرفان
IIIIV	الملخص
IIV	قائمة المحتويات
IV	قائمة الأشكال
V	قائمة الملاحق
VI	قائمة الاختصارات و الرموز
أ	المقدمة
الفصل الأول : الأدبيات النظرية و التطبيقية للدراسة	
2	تمهيد
43-3	المبحث الأول: الإطار النظري مهنة محافظ الحسابات في الجزائر
43	المبحث الثاني : الدراسات المرجعية السابقة
51	خلاصة
الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية بالمكتب محافظ الحسابات	
53	تمهيد
54	المبحث الأول: المنهجية والأدوات المستخدمة في دراسة الحالة
70	المبحث الثاني : تحليل النتائج ومناقشتها
75	الخلاصة
77	الخاتمة
82	قائمة المراجع
87	الملاحق

قائمة الأشكال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1	نموذج الدراسة	25
2	نظام المعلومات المحاسبية	33
3	الميكال التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	55
4	مخطط عمل باستعمال الوثائق المالية	65



قائمة الملاحق

صفحة الملاحق	عنوان الملاحق	رقم الملاحق
88	قائمة الأساتذة المحكمين للأسئلة المقابلة	01
89	أسئلة المقابلة الشخصية	02

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار	معناه بالفرنسية	معناه بالعربية
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي

مقدمة

أ- التوطئة:

تعتبر معايير التدقيق بمثابة المبادئ العامة التي تحكم مهنة تدقيق الحسابات، والتي يسترشد بها المدقق لأداء مهامه ويتأكد من خلالها من قيامه باستخدام الإجراءات المناسبة والتي يراها ضرورية في جميع مراحل عمله من الاتفاق مع الإدارة أو مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول مهام تدقيق الكشوف المالية إلى غاية إعداد تقريره وتظهر أهمية المعايير الجزائية للتدقيق من خلال الهدف الأساسي لمهنة التدقيق والمتمثلة في إضفاء المزيد من الثقة على القوائم المالية مستهدفة بالدرجة الأولى المستثمرين المحتملين ناهيك عن الأطراف الأخرى المستفيدة بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية، لأنها توضح لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به المدقق والمسؤولية المهنية التي يتحملها.

بعد الإصدارات الحديثة للمعايير الجزائية للتدقيق وما كان لها من أثر على مختلف منظمات الأعمال، أصبح لزاما على محافضي الحسابات التكيف مع هذه المعايير واعتمادها كمرجع أساسي الأداء مهامهم، وذلك للرفع من قيمة المعلومات المالية والاعتماد عليها والثوق فيها و معقوليتها وخلوها من الأخطاء والتحيز

ب- طرح الإشكالية:

من خلال ما سبق يمكن صياغة الإشكالية التالية:

ما أثر التزام محافظي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق على جودة المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية ؟

الأسئلة الفرعية:

يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالي:

- ما واقع مهنة المحاسبة بالبيئة الجزائرية في سياق تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق ؟
- ما مدى جودة معلومات المحاسبية الصادرة عن تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF ؟
- ما تأثير التزام محافضي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق على جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عن المؤسسات الاقتصادية في البيئة الجزائرية من وجهة نظر محافظ الحسابات بمدينة ورقلة ؟

ت- الفرضيات:

- تطوير واقع مهنة المحاسبة يستوجب تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر.
- ساهم النظام المحاسبي المالي في إصدار معلومات محاسبية ذات جود عالية.
- يؤثر التزام محافظي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق إيجابا على جودة المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية .

ث- مبررات اختيار الموضوع:

مببرات اختيار الموضوع:

- الرغبة الشخصية لدراسة هذا الموضوع
- معرفة أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق على جودة المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية
- الاتجاه العالمي نحو توحيد المعايير التدقيق الأمر الذي يحتم على الجزائر التكيف مع التحولات الجديدة؛

● أهداف الدراسة وأهميتها:

أهداف دراسة الموضوع:

يمكن إبراز أهم الأهداف التي تنطوي عليها الدراسة في ما يلي:

- التعرف على واقع مهنة التدقيق في الجزائر؛
- معرفة مدى توافق معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية؛
- إبراز أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية.
- دراسة الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في مراجعة حسابات المؤسسة الاقتصادية لزيادة تدعيم الثقة في جودة المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية.

أهمية دراسة الموضوع

تكمن أهمية البحث في محاولة تسليط الضوء على النواحي الفنية و العلمية لأهمية تطبيق المعايير المدروسة للتدقيق ومدى التزام محافضي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق حيث تعتبر هذه المهمة من المهن العريقة في الدول المتقدمة إلا أنها لا تحظى بالاهتمام اللازم في بلادنا، إذ تكمن أهميتها في:

إن موضوع البحث يكمن في أهميته من حيث أنه من المواضيع المهمة في مجال المراجعة الخارجية في اختبار أن محافظ الحسابات يعتبر بمثابة عين مستخدمي القوائم المالية والمستفيدين منها من خلال تقاريره المختلفة التي تعتبر بمثابة أسس تعتمد عليها المؤسسات في اتخاذ قراراتها حتى تصل إلى المستفيدين منها بأكثر شفافية ومصداقية وكفاءة

حدود الدراسة :

وتشمل ما يلي:

-**الحدود الموضوعية:** والتي تضبط الجانب النظري حيث يتناول أثر التزام محافظي الحسابات بالمعايير الجزائية للتدقيق في جودة المعلومات المحاسبية

- الحدود المكانية: في الجانب الميداني سيتم اجراء دراسة حالة من خلال اجراء مقابلات مع مكتب محافظ حسابات (عينة من مدينة ورقلة)

- **الحدود الزمانية:** انجاز الدراسة يتم تخصيص شهري مارس، أبريل ، ماي من سنة 2024 لإجراء الدراسة الميدانية (دراسة حالة) .

ج- صعوبات البحث:

من بين الصعوبات التي واجهتنا نذكر ما يلي:

- صعوبة وجود بعض المعلومات المتعلقة بالجانب النظري.
- صعوبة الإلمام بجميع جوانب الموضوع.
- نظرا لثقافة التحفظ على المعلومات المالية في المؤسسة خصوصا المتعلقة بالحاسبة

ح- هيكل البحث:

للوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة بالإجابة على الإشكالية المطروحة اقتضت الدراسة تناول الموضوع في فصلين مسبقين بمقدمة و متبوعين بخاتمة، حيث تم في الفصل الأول مقسم مبحثين: فالمبحث الأول خصص: للإطار نظري حول مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، حيث تناولنا فيه ثلاث مطالب بحيث تطرقنا في المطلب الأول إلى المطلب الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات، أما المطلب الثاني فتضمن: الإطار القانوني العام لصلاحيات محافظ الحسابات أما المطلب الثالث : المفاهيم الأساسية لحول جودة المعلومات المحاسبية، أما في المبحث الثاني تم تناول أهم الدراسات السابقة التي تركز موضوعها حول أحد متغيرات دراستنا، حيث تناولنا في المطلب الأول دراسات السابقة باللغة العربية، و المطلب الثاني دراسات السابقة باللغة الأجنبية، و المطلب الثالث حاولنا إبراز أوجه الشبه والاختلاف بينها.

و أما الفصل الثاني تم تخصيصه للدراسة الميدانية حيث قسمت الباحثين، المبحث الأول تضمن الطريقة وأهم الأدوات التي استعملت في الدراسة حيث تناولنا في المطلب الأول الطريقة المستخدمة في الدراسة والمطلب الثاني تناولنا فيه الأدوات المستخدمة في الدراسة والمطلب الثالث: عينة والمجتمع الدراسة والمبحث الثاني: فتم تخصيصه تحليل النتائج واختبار الفرضيات والخروج بأهم النتائج والاستنتاجات التي تم استخلاصها من الدراسة.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

تمهيد

لقد عرفت مهنة التدقيق بالجزائر تغييرات عديدة، وهذا من خلال إصدار مجموعة من القوانين من شأنها أن تساهم في الارتقاء بالمهنة، بداية من إصدار القانون 10-01 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات وما تبعه من مراسيم تنظيمية والتي تهدف من خلالها إلى إعادة تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر وتطويرها لمواكبة التطور الاقتصادي من ناحية والتطور المهني للمراجعة من ناحية أخرى.

تعتبر المعايير التدقيق الدولية أساسا يحكم التطبيق العملي والممارسة للمراجعة في معظم دول العالم، مع تباين درجة الالتزام بهذه المعايير، وقد خضعت هذه المعايير للدراسة والبحث بهدف تطويرها حتى تواكب التطورات الاقتصادية المختلفة والتغلب على مشاكل تطبيقها.

بالنظر للتغيرات التي يشهدها الاقتصاد الجزائري يتطلب أن تكون مهنة التدقيق مواكبة لهذا التغير حتى تكون قادر على أداء دورها والاستجابة للمتغيرات الاقتصادية المحلية والعالمية.

لذلك فإننا نذكر في هذا الفصل إلى معرفة الجانب النظري المتعلق بأثر التزام محافظي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق على جودة المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية ، وذلك من خلال تقسيم الفصل إلى مبحثين وسوف يتم ذكرهما كالتالي:

- الإطار النظري لمخاطر الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق على جودة المعلومات

- الدراسات السابقة للموضوع

المبحث الأول : الإطار النظري لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

لقد عرفت مهنة التدقيق بالجزائر تغييرات عديدة، وهذا من خلال إصدار مجموعة من القوانين من شأنها أن تساهم في الارتقاء بالمهنة، بداية من إصدار القانون 10-01 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات وما تبعه من مراسيم تنظيمية والتي تهدف من خلالها إلى إعادة تنظيم مهنة والتدقيق في الجزائر وتطويرها لمواكبة التطور الاقتصادي من ناحية والتطور المهني للمراجعة من ناحية أخرى. تعتبر المعايير التدقيق الدولية أساسا يحكم التطبيق العملي والممارسة للمراجعة في معظم دول العالم، مع تباين درجة الالتزام بهذه المعايير، وقد خضعت هذه المعايير للدراسة والبحث بهدف تطويرها حتى تواكب التطورات الاقتصادية المختلفة والتغلب على مشاكل تطبيقها.

بالنظر للتغيرات التي يشهدها الاقتصاد الجزائري يتطلب أن تكون مهنة التدقيق مواكبة لهذا التغير حتى تكون قادر على أداء دورها والاستجابة للمتغيرات الاقتصادية المحلية والعالمية.

المطلب الأول : الإطار المفاهيمي لمحافظة الحسابات

إن مراجعة الحسابات هي اختيار تقني صارم لكثير من الأطراف ، وصعبة بالنسبة للشخص الذي يقوم بها، وبالتالي فإن من يقوم بهذه المراجعة يجب أن يكون شخصا مؤهلا ويتوفر على مواصفات لا تتواجد عند أشخاص آخرين ليس لهم نفس المهنة، وهذا لطبيعة مهمة المراجعة التي تتميز بالمصداقية والدقة .وبغية توضيح الأهمية التي حضيتها محافظ الحسابات وخاصة في ظل النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول : التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

عرف تنظيم مهنة التدقيق بالجزائر عدة تطورات، وعليه سيتم استعراض أهم المراحل التي مر بها من خلال التطرق إلى أهم التشريعات و الأنظمة الصادرة و التي تسعى لتطوير المهنة.

أولا: الفترة من 1969 إلى 1979: بدأ تنظيم مهنة التدقيق بالجزائر سنة 1969 حسب ما أشار إليه الأمر 107/9 المؤرخ في 1969 12 31/ المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية من أجل تأمين حق الدولة فيها.

كما حدد المرسوم 173/70 المؤرخ في 1973/11/16 مهام وواجبات مدقق الحسابات واعتبر هذا الأخير كمراقب دائم لتسيير المؤسسات العمومية.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 110 المؤرخة في 1969/12/30 ص 1802

كما أوكلت للمدققين المهام التالية¹:

-المراقبة البعدية لشروط إنجاز العمليات التي من شأنها أن تكون لها انعكاسات اقتصادية ومالية مباشرة وغيرها مباشرة على تسيير المؤسسة ؛

-متابعة إعداد الحسابات والموازنات أو الكشوفات التقديرية طبقا لمواصفات الخطة؛

- مراجعة مصداقية الجرد وحسابات النتائج المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسة ومدى صلاحيتها.

وفي سنة 1975 تم إنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة (CSTC) (بمرسوم رقم 82/71 المؤرخ في 29/12/1971 المتضمن تنظيم المحاسب و الخبير المحاسب² ، حيث تعرض إلى تحديد اختصاص كل منهما في المواد من (المادة 04 إلى غاية المادة 09) ، و شرط الدخول ممارسة المهنة في المواد من (المادة 12 إلى غاية المادة 13) وكيفية ممارسة المهنة في المواد من (المادة 13 إلى غاية المادة 21) وتطرق إلى تشكيل المجلس الأعلى للمحاسبة وتسييره في المواد من (المادة 22 إلى غاية المادة 60)³ ، وكانت من بين مهامه تحضير المخطط المحاسبي الوطني وضمان تنظيم مهنة المحاسبة.

ثانيا : الفترة من 1980 إلى 1989: إن إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية في بداية الثمانينات أدى إلى زيادة معتبرة في عدد المؤسسات العمومية⁴، مما أجبر المشرع الجزائري على سن آليات رقابية من خلال القانون رقم 05/80 المؤرخ في 01/03/1980⁵ المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة، في مادته رقم 05 نص على أن " مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبة ،أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصداقيتها ". هذا القانون الذي ألغى صراحة المادة 39 من الأمر 107 /79 من قانون المالية لسنة، 1970 وضمنا المرسوم 173/70 المتعلق بمهام وواجبات مدقق الحسابات.

لقد تميزت هذه الوضعية بوجود مدقق الحسابات في المؤسسات العمومية، وكانت ذات أساس قانوني حيث تبرز أن هذه المهمة تعيش فراغ قانوني⁶ .

وتجدر الإشارة إلى أن تطور تدقيق الحسابات في الجزائر خلال هذه الفترة كان بطيئا بسبب غياب الحاجة إليه في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية 1988 تاريخ صدور القانون رقم 01/88 المؤرخ في 12/01/1988

¹الأزهر عزة، واقع ممارسة المراجعة بالجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05 ، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص 20

²بن مخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، فرع نقود و مالية ، جامعة الجزائر ، 2002، ص 30.

³مقراني عبد الكريم، قمان عمر، أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي، مداخلة في المنتدى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS/ IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، التحدي يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص 07

⁴لقليطي الأخضر، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2009، ص 90.

⁵الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 43، المؤرخة في 01/03/1980، ص 1507.

⁶سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل المعايير المحاسبية الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2011، ص 112.

المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية¹، حيث ركز هذا القانون على حتمية إعادة تنظيم كامل للتدقيق بهدف تجنب التناقضات التي من المحتمل عدم توافقها مع الإصلاحات الملتزم بها من طرف السلطات العمومية حين ذاك².

ثالثا : الفترة من 1990 إلى 2010: خلال هذه الفترة صدرت عدة تشريعات ونصوص قانونية تتعلق بإعادة تنظيم المهنة، ويظهر ذلك من خلال النصوص التشريعية التالية:

القانون 08/91 المؤرخ في 1991/04/27 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين .

3

ثم توالى بعد ذلك عملية الإصدار للنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالمهنة ولعل أهمها ما يلي:

المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 جانفي 1992 والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وبضبط اختصاصه وقواعد عمله⁴

القرار المؤرخ في 07-11-1994 المتعلق بتحديد سلم أتعاب محافظي الحسابات وقد حدد هذا القرار الأتعاب التي تمنح لمحافظي الحسابات عن المهام العادية لهم والمحددة من طرف القانون⁵

المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15/04/1996 المتعلق بقانون أخلاقيات مهنة خبير المحاسبة ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد⁶

المرسوم التنفيذي رقم 96 318 المؤرخ في / 09 1996 / تم من خلاله إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة CNC

المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 1996/11/30 والمتضمن كيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي.

المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01/12/1997 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20.

القرار المؤرخ في 28/03/1998 المتعلق بتحديد كيفية نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد⁷.

¹ علاء بوقفة، الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص 122

² سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل المعايير المحاسبية الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، مرجع سابق ، ص 113 .

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 20، المؤرخة في 01/05/1991، ص 651 .

⁴ علاء بوقفة، الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية ، مرجع سابق ، ص 123

⁵ وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مديرية التحديث وضبط المقاييس المحاسبية، الجزائر، 1998، ص 03.

⁶ مقراني عبد الكريم، قمان عمر، أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق ، ص 08

⁷ عمورة جمال، ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA) : (التحدي، يومي 13 و 14 ديسمبر، 2011، ص 06-07 .

المقرر المؤرخ في 24/03/1999 والذي يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد¹.

-المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 04/06/2006 حيث أوكلت لمحافظ الحسابات مهام إعادة تقييم الاستثمارات في المؤسسات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري².

القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. قرر المشرع بموجب هذا القانون إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة³.

-المرسوم التنفيذي رقم 10-02 المؤرخ في 26/08/2010 المتعلق بمجلس المحاسبة، حيث يهدف إلى تنميط الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17/07/1995 المتعلق بنفس الأمر.

-المرسوم التنفيذي رقم 10-08 المؤرخ في 27/10/2010 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بمجلس المحاسبة⁴.

الفرع الثاني : مفهوم محافظ الحسابات وشروط مزاولتها

أولا : مفهوم محافظ الحسابات :

هناك عدة تعاريف لمحافظ الحسابات نذكر منها ما يلي :

التعريف 01 : يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون رقم 715 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ،محافظ الحسابات ،والمحاسب المعتمد بأنه كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وإنتظامها وطاقتها لأحكام التشريع المعمول به⁵.

التعريف 02 : المراجع الخارجي ليس موظفا في الوحدة التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة ولكنه شخص مستقل عن الإدارة الوحدة ويقدم خدماته بصفة مستقلة لحسابه الشخصي على أسس تعاقدية⁶.

التعريف 03 : حسب المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري على أنه الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للمؤسسة وفي مراقبة إنتظام حساباتهم وصحتها كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة وفي وثائق المرسله إلى أطراف خارجية حول

¹ وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص.04

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، العدد رقم 44، المؤرخة في 04/06/2006 ص.11

³ محمد بلبية، مهنة المحاسبة وهيئات المعايرة المحاسبية في الجزائر في ظل قانون 10 - 01 مداخله في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في

تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، المنعقد بجامعة ورقلة، يومي 24-25 نوفمبر 2014 ، ص 02

⁴ مقراني عبد الكريم، قمان عمر، أهمية الإصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الإشراف والمراقبة في تجسيد تطبيق النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق ، ص 121

⁵ القانون المتعلق بمهنة خبير محاسب، و محافظ الحسابات ، المؤرخ في 16 رجب 1431 هـ الموافق ل 29 جوان 2010، صفحة 07.

⁶ محمد القيومي وآخرون ، المراجعة علما وعملا ، دار التعليم الجامعي الإسكندرية ، 2015 ، ص 20 .

الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها ويصدق على إنتظام الجرد والموازنة وصحتها¹.

من خلال التعاريف نستخلص أن :

محافظ الحسابات نوع من أنواع التدقيق الخارجي وهي عبارة عن مهنة يقوم بها شخص مؤهل علميا وعمليا ، ويتمتع باستقلالية تامة حيث يقوم بفحص الحسابات السنوية للمؤسسات و إضافة الثقة على قوائمها المالية من خلال إبداء رأيه الفني المحايد حول مصداقية وشرعية تلك القوائم وإيصالها لمستخدميها .

ثانيا : شروط مزاوله مهنة محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ حسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية :²

(أ) - أن يكون جزائري الجنسية

(ب) - أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي :

- بالنسبة لخبير المحاسب، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.

- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات ، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

(ج) - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية .

(د) - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة .

(هـ) - أن لا يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون .

(و) - أن يؤدي اليمين بعد الإعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية وقبل القيام بأي عمل ,اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لحل تواجد مكاتبتهم بالعبارات التالية :

" أقسم بالله العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وكم أكنم سر المهنة و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد ."

¹ القانون التجاري ,المادة 715 ,مكرر 4, المؤرخ في 25 أفريل 1993 , ص 247 .

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد، 42، القانون 10-01، للمعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد، المؤرخ في 29 جوان 2010 ، ص 05 .

الفرع الثالث : الإطار القانوني العام لصلاحيات محافظ الحسابات

أولا : تعيين وأتعاب محافظ الحسابات :

1: التعيين :

تنص عقود تأسيس شركات المساهمة وشركات الأشخاص على ضرورة الإستعانة بمرجع خارجي ,بينما الشركات الفردية غير ملزمة بهذا النوع من المراجعة لكن بعض الجهات الرسمية قد تفرض عليها الإستعانة بخدمات المرجع الخارجي ,حيث يتم تعيين المراجع بشكل فردي من قبل صاحب النشاط بينما يتم تعيينه في شركات المساهمة من قبل الجمعية العامة للمساهمين ,و أما شركات الأشخاص تعيينه يكون بإتفاق الشركات ¹.

1-التعيين في النظام الأساسي :حسب المادة 610 من الأمر 75-59 المتعلق بالقانون التجاري كما جاء كذلك في المادة 600 من المرسوم التشريعي 93-08 أن محافظ الحسابات يتم عند تأسيس الشركة حيث حدده القانون كما يلي :...ويعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس المراقبة واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات ،كما يجب أن يتضمن محضر الجلسة الخاص بالجمعية عند الاقتضاء إثبات القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة ومندوبي الحسابات ووظائفهم وهذا عند تحرير حصص العينية كلها وتحرير على الأقل 25 بالنسبة للأسهم، هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية وفي المحضر الأول يتم تعيين محافظي الحسابات بالإضافة إلى المديرين الأولين .

2- التعيين من قبل المساهمين : في هاته الحالة يتم تعيين محافظ الحسابات هذا من بين محافظي المسجلين في جدول المصف الوطني .

3- التعيين عن طريق المحكمة :نصت المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري على "إذ لم يتم تعيين الجمعية العامة لمحافظي الحسابات , أو حالة وجود مانع واحد أو رفض واحد أو أكثر من محافظي الحسابات المعنيين ,يتم اللجوء إلى تعيينهم أو إستبدالهم بموجب رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس المديرين ".

4-مدة العهدة : قام المشرع الجزائري بتحديد مدة العهدة بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة حسب ما جاء في المادة 27 من القانون 10-01 ,غير أنه إستثناءات متعلقة بالمدة تتمثل في حالة إستخلاف محافظ الحسابات لمحافظ حسابات سابق بسبب المنع أو الإستقالة أو الرفض إلا أن تدخلات هذا المحافظ تكون محدودة في الوقت ,حيث يتوجب عليه إكمال المدة المتبقية لمحافظ الحسابات السابق فقط.

¹ أحمد الصالح السباع، محمد الهادي ضيف الله، دور محافظ الحسابات في تقييم الرقابة الداخلية الإلكترونية ، مرجع سابق ،ص 231

2: أتعاب محافظ الحسابات :

- تحدد الأتعاب عادة من طرف الجهة التي قامت بالتعيين بالاتفاق مع محافظ الحسابات , حيث تقوم بذكر الأتعاب في العقد المبرم بين العميل ومحافظ الحسابات بالإضافة للخدمات المطلوبة و المدة الزمنية التي يغطيها العقد , حيث تناولت المادة 37 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 أتعاب محافظ الحسابات بحيث نصت المادة كما يلي¹:
- " تحديد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلات المكلفة بالمداولات , أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته .
 - لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو إمتياز مهما يكن شكله , بإستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته .
 - ولا يمكن احتساب الأتعاب , في أي حال من الأحوال , على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية² .
 - ومن العوامل التي يعتمد عليها في تحديد أتعاب محافظ الحسابات لقاء أدائه لمهامه ما يلي³ :
 - حجم الشركة وطبيعة نشاطها .
 - نظام الرقابة الداخلية المطبقة حيث أن النظام الجيد الكفؤ يؤدي إلى تقليل الأخطاء الجوهرية وبالتالي تضيق مدى الإجراءات التي يقوم بها المراجع ومن ثم زمن وجهد المراجع مما يقلل من تكلفة المراجعة .
 - درجة الآلة المستخدمة في النظام المالي وتعدد عمليات الشركة وبالتالي ضرورة وجود تخصصات مختلفة لإتمام عملية المراجعة مما يؤدي إلى زيادة التكلفة .
 - إستخدام أسلوب العينات الإحصائية في عملية المراجعة , والذي يساعد في سرعة إنجاز العمل ومن ثم تقليل تكلفة عملية المراجعة , ويتم إستخدام أسلوب العينات الإحصائية في ظل وجود نظام الرقابة الداخلية كفؤ وفعال .

ثانيا : حقوق وواجبات محافظ الحسابات :

1 : حقوق محافظ الحسابات :

محافظ الحسابات حقوق مختلفة تتمثل في المجالات والنواحي التالية والتي تعتبر الأساس في تحديد ما يجب أن يتمتع به سلطات تساعده في إنجاز مهامه وتحقيق الأهداف بإيجاز بدرجة عالية :

1-1: حقوق محافظ الحسابات

- حق التقصي عن البيانات والإيضاحات :

محافظ الحسابات الحق في طلب أي بيانات و إيضاحات أو تفسيرات من مسؤولي الشركة وأعوانها يراها ضرورية لأداء مهمة على الوجه الأمثل⁴.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد، 42، القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد، المؤرخ في 29 جوان 2010، المادة 37.

² ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد، 42، القانون 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد، المؤرخ في 29 جوان 2010، ص 8،

³ زهرة عاطف سواد، مراجعة حسابات التدقيق، دار الراية لنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص 137 .

⁴ تمار خديجة ، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، جامعة مستغانم ، ديسمبر 2017 العدد 8 - ص 12

- حق الإطلاع :

يحق لمحافظي الحسابات الإطلاع على سجلات ووثائق ودفاتر الشركة دون إخطار مسبق في حالة ما إذا كانت لديه شكوك فيها يخص التلاعب أو الغش ، أما في حالة عدم ثبوت شكوك فإنه يقوم بإبلاغ الشركة مسبقا و الإتفاق على زيارته حتى لا يعطل أعمال الشركة وليتمكن الموظفون من تجهيز الدفاتر والسجلات اللازمة لعملية الفحص . وفي حالة عرقلة عمل المحافظ فيما يخص التماطل في تجهيز الدفاتر وغيرها وإخفاء الأوراق ، فإنه يحق له رفع تقرير إلى مجلس الإدارة فيما يخص ذلك ¹.

- الحق في الإعلام :

نظرا للوضعية والمكانة التي يحتلها وزيادة على حقه في الإطلاع والتقصي كان من الطبيعي أن يتمتع محافظ الحسابات بحث في الإعلام مشابه لحق المساهمين يظهر في :

- تلقي الوثائق المحاسبية
- إستدعاء المحافظ لجمعية المساهمين
- إستدعاء المحافظ لإجتماعات الإدارة أو مجلس المديرين

- الحق في الأتعاب :

وضع المشرع الجزائري سلم أتعاب محافظ الحسابات حتى لا يترك مجالات للمفاوضات الخاصة بالأتعاب للمساس باستقلالية المحافظ ، ولا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو إمتياز مهما يكن شكله بإستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته. حيث نصت المادة 37 من القانون 01/ 10 فيما يخص أتعاب المحافظ تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ²

- حق الإستعانة بالمساعدين :

نظرا لأن المسؤولية تقع دائما على محافظ الحسابات فقد منحهم المشرع في حق الإستعانة بمعاونين مختصين كالخبراء أو القوانين أو غير ذلك ، يتصرفون باسم المحافظ وتحت مسؤوليته . كما يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقبل دون تخلص من إلتزاماته القانونية ويجب عليه أن يحترم شعارا مسبقا مدته 03 أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.

¹ غسان فلاح ، المقارنة التدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، دار المسير للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، ط 1 ، ص 90 .
² بن جميلة محمد ، "مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة" ، رسالة ماجستير ، جامعة قسنطينة 2010-2011 ، ص 57.

2-1 : واجبات محافظ الحسابات :

تتمثل فيما يجب أن يقوم به محافظ الحسابات أعمال مختلفة أنجاز مهمته على أكمل وجه وشكل موضوعي وفعال ومن أهم هذه الواجبات مايلي ¹:

- الالتزام بالسراية المهنية وتحمل المسؤولية الجزائية عن إحداث ضرر في مخالفة أحكام القانون.
- الالتزام بأخلاق المهنة إتجاه الزبائن في حدود العقد .
- الالتزام بمعايير المهنة وهو مسؤول عن الأخطاء المهنية .
- الالتزام بإعداد التقارير المتنوعة حسب طبيعة نتائج عملية المراجعة .
- الالتزام بالنصوص والتشريعات القانونية في المطالبة بحقوقه .

ثالثا : تعيين مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات :

1 : تعيين مهام محافظ الحسابات :

حسب المواد 26-27 من القانون رقم 10 / 01 تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا أو على أساس دفتر الشروط ، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم ،وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بثلاث (3) سنوات ، في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين ، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك و صدر المرسوم التنفيذي 32/11 تعين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي:²

(1)- خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو الكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

(2)- يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يأتي :

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج .
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان للكيان يقوم بإندماج الحسابات.
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
- نموذج رسالة التشرح .

¹ بن يخلف آمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، غير منشورة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010، ص111
² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مرسوم تنفيذي رقم 32/11 في المؤرخ في 27 جانفي 2011 ، العدد 7 ، المواد من 3 إلى 15 ، ص 23-24 .

- نموذج التصريح الشرطي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة .
- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية .
- (3)- يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات ، يسمح له بالإطلاع على مايلي :¹
- تنظيم الكيان وفروعه.
- تقارير محافضي الحسابات للسنوات المالية السابقة .
- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.
- يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان, دون نقل الوثائق أو نسخها ,خلال أجل يحدده دفتر الشروط .
- (4)- يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات .
- (5)- يوضح محافظ الحسابات في العرض ، استنادا إلى العناصر المذكورة في المادة أعلاه ما يأتي :
- الموارد المرصودة .
- المؤهلات المهنية للمتدخلين
- برنامج عمل مفصل
- التقارير التمهيدية الخاصة والختامية الواجب تقديمها .
- آجال إيداع التقارير
- (6)- يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة (3)سنوات مالية متتالية موافقة لعهددة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي .
- (7)- يمكن أن ترتب على عدم إحترام الإلتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني للعقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.
- (8)- يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية إحترام حالات التنافي ومبدأ الإستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنويون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول بها.
- (9)- في حالة تجديد عهددة محافظ الحسابات المنتهية عهدته ، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد .

¹الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مرسوم تنفيذي رقم 32/11 في المؤرخ في 27 جانفي 2011 ، العدد 7 ، المواد من 3 إلى 15 ، ص 23-24 .

- (10)- يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني العرض المالي من أجل إختيار محافظ الحسابات غير أنه ، يجب ألا يقل العرض التقني عن ثلثي (3/2) سلم التنقيط الإجمالي .
- (11)- تقوم المؤسسات والهيئات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض :
- تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض ,حسب الترتيب التنازلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات المنتقن مسبقا.
- (12)- يرسل محافظ الحسابات المقبولة رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام ,بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه .
- (13)- طبقا لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري , إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان ,يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناءا على عريضة من المسؤول الأول للكيان .

2: موانع تعيين محافظ الحسابات :

المادة 715 مكرر من القانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية ¹ :

- (1)- الأقرباء و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة ، بما في ذلك القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة .
- (2)- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المراقبة التي تملك عشر (10/1) رأس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر (10/1) رأس المال هذه المؤسسة .
- (3)- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة .
- (4)- الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات إبتداءا من تاريخ إنتهاء وظائفهم .
- (5)- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين ، في أجل خمس سنوات إبتداءا من تاريخ إنتهاء وظائفهم .

وحدد القانون حالات التنافي ,يجب عدم توفر ما يلي ²:

- (أ)- كل نشاط تجاري ، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية .
- (ب)- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني .
- (ج)- كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري .

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيري، 2007، الجزائر، ص 189 .

²الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرجع سابق ، القانون رقم 10-01، مرجع سابق ، المواد 64 إلى 70 ، ص 10

(د)- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة .

(هـ)- كل عهدة برلمانية

(و)- كل عهدة إنتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة .

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو العضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب ، لإبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد(1) من تاريخ مباشرة عهده، يتم تعيين مهني لإستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.

لا تتنافي مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية .

ويمنع محافظ الحسابات من :

(أ)- القيام مهني بمراقبة حسابات المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة .

(ب)- القيام بأعمال تسيير سواء صفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.

(ج)- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام القبلية على أعمال التسيير

(د)- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.

(هـ)- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها .

(و)- شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من (3)سنوات من إنتهاء عهده.

- زيادة على حالات التنافي والموانع:

(أ)- يمنع الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

(ب)- إذا إستقدمت مؤسسة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر ,فإن هؤلاء يجب ألا يكونوا تابعين لنفس السلطة وان لا تربطهم أية مصلحة و أن لا يكونوا منتمين إلى نفس مؤسسة محافظ الحسابات .

(ج)- إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الإعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه, وتمنح لجنة الإعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة .

(د)- يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية ,كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو إمتيازات أخرى وكذا إستعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور .

3: مهام محافظ الحسابات :

تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي¹:

(أ)- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات.

(ب)- يفحص حصة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص .

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

(د)- يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسكرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة .

(هـ)- يعلم المسكرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه ,ومن طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

(و)- عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة ,يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة إنتظام الحسابات المدعمة والمدججة و صورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافضي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

(ي)- يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعدادا²:

❖ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة ، أو عند الإقتضاء ، رفض المصادقة المبرر.

❖ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة ,عند الإقتضاء .

❖ تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة.

❖ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات .

❖ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية .

❖ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على الإستمرار.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم ، 01-10 ، مرجع سابق ، المادة 23-24-25 ، ص 7

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم ، 01-10 ، مرجع سابق ، المادة 23-24-25 ، ص 7

4:مسؤوليات محافظ الحسابات :

هناك ثلاث أنواع من المسؤوليات وهي :

(1) المسؤولية المدنية : تتعدد المسؤولية المدنية بنوعيتها العقدية أو التقصيرية ضد محافظ الحسابات يجب توافر ثلاث أركان وهي:¹

- ❖ حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية
- ❖ وقوع ضرر لأصحاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات
- ❖ رابطة سببية من الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات .

(2) المسؤولية الجزائية :

هي التي تتمثل في إرتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد ,ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات هي ²:

- (أ)- تأمر محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة .
 - (ب)- تأمر محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال إتخاذ القرار معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين .
 - (ج)- تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة .
 - (د)- إغفال محافظ الحسابات وتعاضيه عن بعض الإنحرافات التي إرتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة.
 - (هـ) - عدم إحترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.
- (3) - المسؤولية التأديبية : يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد إستقالتهم من مهامهم ، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم .
- تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن إتخاذها ، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في ³:

- ❖ الإنذار
- ❖ التوبيخ
- ❖ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها (6) أشهر
- ❖ الشطب من الجدول

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة ,طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

¹ يوسف محمود جريوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوراق ، عمان ، الأردن ، 2000 ، ص 238.

² محمد السيد سرايا ، أصول قواعد المراجعة والتدقيق ، دار المعرفة ، الإسكندرية، مصر ، 2002 ، ص 74 .

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 ، مرجع سابق ، المادة 63 ، ص 10 .

المطلب الثاني : معايير التدقيق الجزائرية

حسب القانون 10-101 متعلق بتنظيم المهنة جاءت معايير التدقيق الجزائرية بكلمة لسلسلة التشريعات الموضحة والمفسرة لبعض المواد الواردة أساسا فيه تعددت إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة لمعايير التدقيق الجزائرية .

الجدول رقم 01 : يوضح المعايير الجزائرية للتدقيق

رقم المعيار	مضمونه
المعيار NAA210: اتفاق حول أحكام مهام التدقيق.	تناول هذا المعيار واجبات المدقق ومسؤولياته بالاتفاق مع الإدارة أو مع الأشخاص القانونيين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهام تدقيق الكشوفات المالية والتاريخية الكلية أو الجزئية، بالإضافة إلى المهام الملحقه.
المعيار NAA230: وثائق التدقيق.	يتضمن هذا المعيار المسؤولية التي تقع على المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، وأن تطبيق هذا المعيار لا يبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، ومن جهة أخرى يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.
المعيار NAA300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية.	يدرس المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، كما يعالج المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.
المعيار NAA500: العناصر المقنعة.	يوضح هذا المعيار واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة تصل إلى نتائج معقولة يستند عليها تأسيس رأيه.
المعيار NAA501: العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة.	يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير رقم 330 و 500، وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان، والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.
المعيار NAA505: التأكيدات الخارجية.	يعالج هذا المعيار استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.
المعيار NAA510: مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية.	يخص هذا المعيار واجبات المدقق المتعلقة بالأرصدة الافتتاحية في إطار مهنة التدقيق الأولية، تتضمن الأرصدة الافتتاحية المبالغ الواردة في الكشوف المالية والعناصر الموجودة في بداية الفترة، أما مهمة التدقيق الأولية فهي المهمة التي تتسم فيها الكشوف المالية للفترة السابقة بأنها لم تكن موضوع تدقيق أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق.
المعيار NAA520: الإجراءات التحليلية.	يتناول هذا المعيار استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها، تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعية حيز التنفيذ أثناء التعرف على المؤسسة ومحيطها باعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر من حيث تحديد العمليات أو الأحداث غير الاعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة.
المعيار NAA530: السبر في التدقيق.	يطبق هذا المعيار عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق، ويعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي وغير الإحصائي لتحديد واختبار عينة ما، ووضع فحوص لإجراءات الاختبار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.

الفصل الأول : الأدبيات النظرية و التطبيقية للدراسة

المعيار NAA540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها.	يعالج هذا المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية، وتقديم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.
المعيار NAA560: الأحداث اللاحقة.	يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار مراجعة الكشوفات المالية، وتقع هذه الأحداث بين تاريخ إقفال الكشوفات المالية وتاريخ إعداد تقرير المدقق مع ضرورة إجراء التعديلات على الكشوفات المالية في حالة وجود هذه الأحداث.
المعيار NAA570: استمرارية الاستغلال.	يتضمن هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإطار لفرضية استمرارية الاستغلال في إعداد الكشوف المالية، بالإضافة إلى مسؤولية المدقق حول تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة نشاطها.
المعيار NAA580: التصريحات الكتابية.	تضمن هذا المعيار إلزامية تحصيل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوفات المالية، من أجل التأكد من مدى قيام الإدارة بمسؤولياتها، بالإضافة إلى تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوفات المالية أو بالتأكدات الخاصة المتضمنة فيها.
المعيار NAA610: استخدام أعمال المدققين الداخليين.	يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي، في حالة تبين أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.
المعيار NAA620: استخدام خبير معين من طرف المدقق.	ركز هذا المعيار على واجبات المدقق عند استعانه بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى كيفية الأخذ باستنتاجات الخبير.
المعيار NAA700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية.	يعالج المعيار التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية، شكل ومضمون تقرير المدقق وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق الذي أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

- وزارة المالية، المقرر رقم 002 "، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (210-505-560-580)" المؤرخ في 04 فيفري 2016 ،
- المقرر رقم 150 "، المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (300-500-510-700)" المؤرخ في 11 أكتوبر 2015 ،
- المقرر رقم 23 : " المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (520-570-610-620) " المؤرخ في 15 مارس 2017
- المقرر رقم 77،" المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق (230-501-530-540) المؤرخ في 24 سبتمبر 2018

الفرع الأول : معايير التدقيق الجزائرية.

أولاً: معايير العامة و شخصية

1-الاستقلالية: نصت المادة 03 من القانون 10-01 أنه يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة، وتحقيقاً لممارسة المهنة بكل استقلالية فكرية وأخلاقية¹.

2- الكفاءة: حددت النصوص التشريعية الجزائرية كفاءة المراجع في عنصرين أساسيين هما²:

- بالنسبة للخبير المحاسب المتربص: الحصول على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة المعمقة والمالية من معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسبة أو في أحد المعاهد المعتمدة من وزير المالي؛
- بالنسبة لمحافظ الحسابات المتربص: الحصول على شهادة الدراسات العليا في المحاسبة والتدقيق من معهد للتعليم المتخصص لمهنة المحاسبة أو في أحد المعاهد المعتمدة من وزير المالية.

3-العناية المهنية اللازمة : تنص المادة 59 من القانون 10 - 01على أنه يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، ويظهر من هذه المادة يظهر أن المراجع في الجزائر ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة يتحمل لوحده مسؤولية ذلك، وقد اشترط القانون رقم 10-01 على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظا للحسابات في أجل أقصاه 15 يوماً³، كما يتحمل المسؤولية المدنية و المسؤولية الجزائية كذا المسؤولية التأديبية.

4-السر المهني: تناول المشرع الجزائري هذا المعيار من خلال بعض المواد القانونية، حيث أنه وطبقاً لأحكام القانون التجاري، فإن المحافظين ومساعدتهم ملزمون بإحترام سر المهنة فيما يخص الأفعال و الأعمال والمعلومات التي اطلعوا عليها بحكم ممارسة وظائفهم.

نصت المادة 71 من القانون رقم 10-01 على أنه يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات ولا يمكن إفشاء سر المهنة⁴.

ثانياً: معايير الأداء المهني للمراجعة

هناك العديد من الإجراءات يجب على المراجع القيام بها قبل الشروع في العمل، مثل طلب قائمة القائمين بالإدارة أعضاء مجلس كإجراءات بعد الشروع في العمل، مثل التأكد من صحة تعيينه بواسطة الجمعية العامة والمطالبة بقائمة كما على المراجع مسك ملفين للقيام بالمهمة الملف الدائم والملف السنوي، اللذين يعتبران بنك المعلومات دائم وأدلة الإثبات⁵.

¹ القانون رقم 10-01، المادة 03، مرجع سبق ذكره

² - مرسوم تنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24/11/2011 يحدد شروط و كفاءات سير التربص المهني و استقبال و دفع اجر الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المتربصين

³ القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010، مرجع سبق ذكره المادة 59.

⁴ القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010، مرجع سبق ذكره المادة 71.

⁵ أحمد خليفة، منال حسيني، مكانة معايير التدقيق الدولية في الجزائر، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IFRS-ISA والمعايير الدولية للمراجعة ISA: التحدي، جامعة البليدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011، ص 7.

ثالثا: معايير إعداد التقارير التدقيق: يحدد المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها وتتمثل هذه المعايير فيما يلي¹:

- معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء المصادقة المبرر؛
- معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة؛
- معيار حول الاتفاقات المنظمة: يتضمن هذا المعيار المسؤولية التي تقع على المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية، وأن تطبيق هذا المعيار لا يبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، ومن جهة أخرى يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية
- معيار حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية؛
- معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- معيار حول استمرارية الإستغلال ؛
- معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان؛
- معيار يتعلق بمعيار رفع رأس المال؛
- معيار يتعلق بمعيار خفض رأس المال؛
- معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة ؛
- معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم ؛
- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.
- معيار يتعلق حول التكوين و اعداد تقرير تدقيق حول البيانات المالية

الفرع الثاني: مدى توافق القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية التدقيق.

¹ المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26/05/2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد30، 2011 المادة 02.

من خلال النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر ومقارنتها مع المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن المجلس المعايير الدولية للمراجعة نلاحظ ما يلي¹:

أولاً: نقاط التوافق

- 1- تعيين المراجع :** ينص المرسوم التنفيذي رقم 32 - 11 على أنه تتم عملية التعيين وفقاً لدفتر شروط يبين جميع الحقوق كالأجبات للطرفين والجهة التي تعينه وكذا خطاب التكليف وهو ما جاء به المعيار الدولي للمراجعة رقم 200 الأهداف العامة للمراجع المستقل وتنفيذ التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية كالمعيار رقم 210 الإتفاق حول آجال وشرط مهمة التدقيق أو شرط التكليف بالتدقيق؛
- 2- رقابة الجودة:** نصت المادة 05 من القانون 10 - 01 على إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعية وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 220 رقابة جودة رقابة القوائم المالية؛
- 3- تحديد مهام المراجع الأساسي أو المسير (المسؤول الأول) كالمراجع الثانوي :** وهو ما نصت عليه المواد 49، 48، 46، 30 وهو ما يتوافق مع المعيار 600 مراجعة القوائم المالية بما فيها استكمال أعمال محافظي الفروع لاعتبارات خاصة؛
- 4- التقرير وأنواعه :** نصت المادة رقم 25 من القانون رقم 10-01 على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة، وهو ما ينص عليه المعيار الدولي للمراجعة رقم 570 الاستمرارية كالتقرير المتعلق بإجراءات المراقبة الداخلية الذي جاء في نفس نص المادة رقم 25 وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 265 الذي ينص على الإتصال مع القائمين على الحوكمة كالإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية؛
- 5- التوثيق كحفظ الملفات :** نصت المادة 40 من القانون 10-01 على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة سنوات ابتداء من آخر سنة لانتهاء العهدة وهو ما يتوافق مع المعيار 230 التوثيق.

ثانياً: نقاط الاختلاف

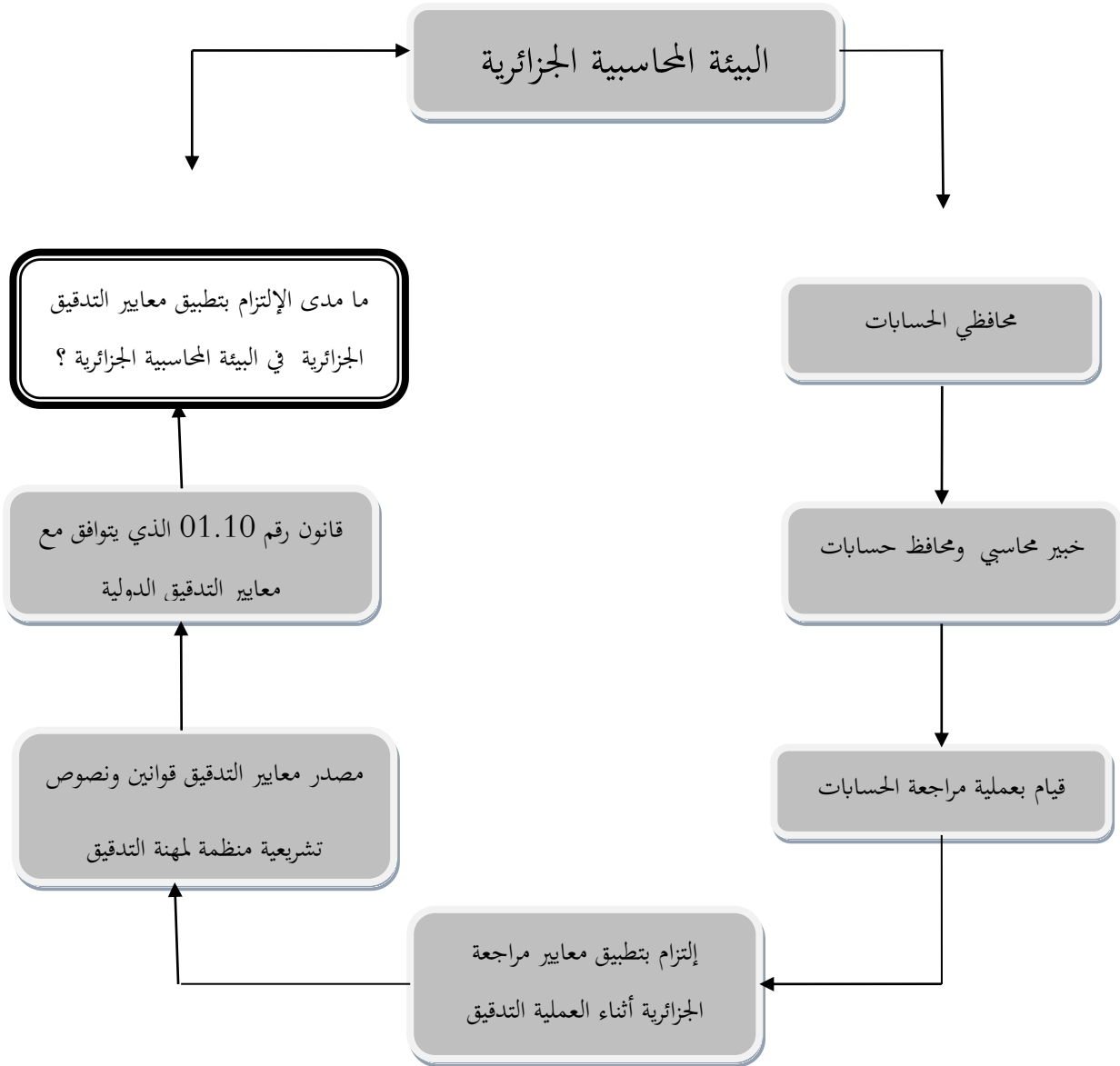
لا تتعرض النصوص القانونية لممارسة مهنة التدقيق في الجزائر للنقاط الآتية والتي تنص عليها المعايير التدقيق الدولية²:

1. تقييم المخاطر؛
2. عينات التدقيق كإجراءات الاختبارات الانتقائية؛
3. الأطراف ذات العلاقة؛
4. الاستفادة من عمل الخبير .

الشكل رقم (1.1): نموذج الدراسة

¹ جمال عمورة، "ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)"، ملتقى دولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) والمعايير الدولية للمراجعة التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 13-14 ديسمبر 2011، ص12.

² عبد الله بن صالح، "دراسة تحليلية تقييمية لواقع إصلاح مهنة التدقيق بالجزائر ومدى توافقه مع معايير التدقيق الدولية"، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، يومي 20-21 نوفمبر 2013، جامعة عمار ثلجي، الأغواط - الجزائر، ص9.



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على ما سبق

الفرع الثالث : معايير التدقيق الدولية الحديثة بالجزائر.

تبنّت الجزائر حديثاً أربعة معايير جزائرية للمراجعة وهي كالآتي:

- المعيار الجزائري للمراجعة -210- "إتفاق حول أحكام مهام التدقيق"؛
- المعيار الجزائري للمراجعة-505- "التأكيدات الخارجية"؛
- المعيار الجزائري للمراجعة-560- "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة"؛
- المعيار الجزائري للمراجعة-580- "التصريحات الكتابية".

أولاً : المعيار رقم 210 إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق.

يعالج هذا المعيار الجزائري للمراجعة واجبات محافظ الحسابات أو مراجع متعاقد للإتفاق مع الإدارة، وعند الإقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق، يخص المعيار كل مهام مراجعة الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك مهام الملحق، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص مراجعة المتكررة، ولا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة.¹

يتم في بعض الدول وضع أهداف ونطاق أعمال التدقيق ومسؤوليات المراجع بموجب نصوص قانونية أو تنظيمية، فحتى في هذه الحالة هو مطالب بكتاب التعاقد بغرض توضيحي لتجنب أي سوء فهم للمهمة.²

○ أهداف المراجع:

هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجري التدقيق على أساس قد تم الإتفاق عليها³:

1. ضمان أن الشروط المسبقة للمراجعة مجتمعة؛
2. وبعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين مراجع و الإدارة؛
3. وعند الإقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة؛
4. يجب على المراجع أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط

○ تحتوي رسالة المهمة على:

¹ مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، صادر من الوزارة المالية للجمهورية الجزائرية، يحدد معايير التدقيق الجزائرية.

² داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002، ص33.

³ مقرر رقم 002، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، مرجع سبق ذكره.

1-هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية ومنها مرجع التشريع المطبق ،القوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق، مسؤوليات المراجع، مسؤوليات الإدارة، تعريف المرجع المحاسبي المطبق عند إعداد الكشوف المالية، إشارة إلى الشكل والمضمون المقرر استعماله في كل تقرير مقدم من المراجع، قاعدة حساب التعويضات وكيفية الدفع، مخطط وتنفيذ التدقيق.

2- نظرا للحدود المرتبطة بالتدقيق و كذلك تلك المرتبطة بالمراقبة الداخلية فإنه يوجد خطر لا يمكن تفاديه مرتبط بعدم القدرة على كشف وجود اختلالات معتبرة حتى لو تم التخطيط للمراجعة وتنفيذه بشكل صحيح.

- يجب على الإدارة تقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للكشوف المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها؛
- يجب على الإدارة أن تقدم مشروع الكشوف المالية وكل المعلومات الضرورية في الوقت المناسب للمراجع حتى تسمح له بإتمام التدقيق وفق الرزنامة المقترحة؛
- يجب على الإدارة إعلام المراجع بالأفعال التي قد تؤثر على الكشوف المالية و التي قد تعلم بها في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ المصادقة على الكشوف المالية.

ثانيا : المعيار رقم 505 التأكيدات الخارجية

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المراجع لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

هدف المراجع الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور و وضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصادقية.

○ الواجبات المطلوبة على المراجع¹:

- 1-تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها، آجال الاتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة مع طرف آخر.**
- 2- اختيار " الغير "المؤهلين للتأكيد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصادقية أكبر إذا ما تم توجيه الطلب إلى المسؤول الذي، وفقا للمراجع، على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها و التي تسمح بالحصول على التأكيد.**
- 3-تصور تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات موجهة إلى الشخص أو الجهة المعنيين مع و التي تنص على وجوب توجيه الردود إلى المراجع مباشرة.**
- 4-مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها.**

ثالثا : المعيار رقم 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة

¹مقرر رقم 002 ، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، مرجع سبق ذكره.

إن المصطلح الأحداث اللاحقة كما جاء في هذا المعيار يستعمل للإشارة إلى كل من الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية

وتاريخ التقرير المراجع والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقريره، وعلى المراجع مراعاة تأثير هذه الأحداث على القوائم المالية وعلى التقرير¹.

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المراجع اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار مراجعة الكشوف المالية.

- أهداف المراجع²:

- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة و التي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، و التي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق ؛
- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره و التي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ.

○ الواجبات المطلوبة على المراجع:

1- أحداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقرير المراجع:

- تتضمن بنود" مذكرة مهمة "في إطار م.ج.ت 210 ، موافقة الإدارة على إعلام المراجع بالأحداث التي من شأنها التأثير على الكشوف المالية، و التي علمت بها بين تاريخ إصدار التقرير و تاريخ نشر الكشوف المالية.
- من واجب المراجع وضع الإجراءات الكفيلة بجمع العناصر المثبتة الكافية و الملائمة التي من شأنها تحديد ما إذا كانت الأحداث الواقعة بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ إصدار التقرير و التي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومات متضمنة"مذكرة مهمة "، قد تم تحديدها.
- يجب على المراجع إجراء عمليات التدقيق المطلوبة التي تغطي الفترة الممتدة بين تاريخ الكشوف المالية و تاريخ تقرير المراجع أو إلى أقرب تاريخ ممكن منه.
- إذا تبين للمراجع اثر تحقيق الإجراءات المطلوبة ، وجود أحداثا تستوجب إحداث تعديلات على الكشوف المالية، أو معلومة متضمنة فيها، فإنه يستوجب عليه تحديد ما إذا كان كل منها ينعكس بشكل صحيح في الكشوف المالية وفقا للمرجع المحاسبي المعمول به.

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر ، الأردن ، 2009، ص144.

² مقرر رقم 002 ، يحدد معايير التدقيق الجزائية، مرجع سبق ذكره.

- يجب على المراجع أن يطالب الإدارة أو حسب الحالة الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، بمنحه رسالة تثبتت تؤكد أن كل الأحداث اللاحقة لتاريخ الكشوف المالية التي استوجبت إحداث تعديل أو تقديم معلومة وفقا للمعايير المحاسبية المعمول بها، قد تمت معالجتها (التصريحات الكتابية).

2- حقائق أعلم بها المراجع بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية:

لا يوجد على المراجع أية مسؤولية لأداء أو عمل أية إستفسارات فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره، بينما في الفترة من تاريخ إبلاغه بالوقائع التي قد تؤثر على القوائم المالية تقع على الإدارة، وحتى حالة حدث ذلك بشكل جوهري على القوائم المالية فعليه إتخاذ الإجراء المناسب في ظل تلك الظروف والذي قد يتبع بتقرير مراجعة جديدة¹.

3- حقائق أعلم بها المراجع بعد نشر الكشوف المالية:

لا يلتزم المراجع بأي إجراء تدقيق على الكشوف المالية بعد إشهارها.

رابعا : المعيار رقم 580 التصريحات الكتابية

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المراجع على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية².

التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية للمراجع في إطار مراجعة الكشوف المالية، و هي بذلك تعتبر عنصرا مقنعا.

- أهداف المراجع:³

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية و شمولية المعلومات المقدمة للمراجع.
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير مراجعة أخرى.
- الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المراجع.

¹ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2011، ص 110.

² مقرر رقم 002، يحدد معايير التدقيق الجزائرية، مرجع سبق ذكره.

³ محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مرجع سابق، ص 111.

- الواجبات المطلوبة على المراجع:

الواجبات المطلوبة على المراجع هي: ¹

1- على المراجع المطالبة بالتصريحات الكتابية، من المسيرين ذوي المسؤوليات الملائمة والمتعلقة بإعداد الكشوف المالية والذين هم على دراية بالمسائل المعنية.

2- على المراجع مطالبة الإدارة بتصريحات كتابية تبين فيها أنها قامت بكامل مسؤولياتها في إطار إعداد الكشوف المالية، طبقا للمعيار المحاسبي المعمول به ، بما في ذلك التقييم النزيه لهذه الأخيرة مثلما هو محدد في شروط رسالة المهمة المعلومات المقدمة للمدقق و شمولية المعاملات.

3- على المراجع مطالبة الإدارة بإرسال تصريحات كتابية تؤكد فيها:

- أنها قدمت له كل المعلومات ذات الدلالة طبقا لأحكام رسالة المهمة.
- أن كل المعاملات مقيمة و موضحة على الكشوف المالية.

¹مقرر رقم 002 ، يحدد معايير التدقيق الجزائية، مرجع سبق ذكره

المطلب الثالث : اسهامات التزام محافظي الحسابات بالمعايير الجزائية للتدقيق على جودة المعلومات المحاسبية

الفرع الأول : ماهية جودة المعلومات المحاسبية:

تحدد جودة المعلومات بمدى على تحفيز متخذي القرارات لإتخاذ قرار معين بقدرتها على جعلهم أكثر كثافة للوصول إلى قرارات تتميز بفعالية أكثر في عملية تسيير المؤسسة بشكل يؤدي إلى تحقيق أهدافها ككل ، كما تمكنهم من وضع الخطط اللازمة لأداء الأنشطة المختلفة ، والرقابة على مستويات الأداء وللتأكد من تنفيذ ما تم تخطيطه ، و إتخاذ الإجراءات التصحيحية بعد إكتشاف الانحرافات ومعرفة أسبابها لذلك يجب أن تتميز المعلومات المحاسبية بخصائص للحكم على جودتها، وتعتبر الدراسة التي قام بها مجلس معايير المحاسبة (FASB) عام 1980 من أهم الدراسات التي تمت لتحديد الخصائص التي يلزم توفرها في المعلومات المحاسبية ، ونظرا للتطورات التي طرأت على الأسواق المالية والفضائح المالية التي ميزت بعض الشركات الكبرى والتي سببها عدم دقة المعلومات المحاسبية التي توفرها تلك الشركات فقد تم طرحها من طرف كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لمشروع إطار فكري يخص المعلومات المحاسبية خلال شهر جويلية 2006 ، ومن بين ما يتضمنه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الموجهة لإتخاذ القرارات¹. وقبل التطرف لمفهوم جودة المعلومات المحاسبية نقوم بتعريف المصطلحات التالية :

تعريف الجودة : هي مقياس للتميز أو حال خلو من العيوب والنواقص والتباينات الكبيرة عن طريق الإلتزام الصارم بمعايير قابلة للقياس وقابلة للتحقق لإنجاز تجانس وتماثل في الناتج ترضي متطلبات محددة للعملاء أو المستخدمين ، ومعياري الإيزو 8402- 1986 يحدد الجودة على أنها "مجملة السمات وخصائص المنتج أو الخدمة التي تجعلها قادرة على تلبية الإحتياجات المذكورة صراحة أو المضمنة"².

تعريف المعلومة : "هي كل الحقائق والبيانات والمعرفة ، المسجلة في شكل من أشكال التسجيل الصالحة للاستفادة منها ، أي في صورة مقروءة أو مسموعة"³.

تعريف المعلومة المحاسبية : هي ناتج نظام المعلومات المحاسبية الذي تم تغديته بالبيانات وتسجيلها لمعالجتها وإخراجها في شكل تقارير مالية ، تكون الغاية منها بمثابة المحرك للمؤسسة لإستخدامها في إدارة مشاريعها كما تتوقف فعالية المؤسسة على مدى توفر هذه المعلومات المحاسبية⁴.

¹ سليمان عتيير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2012 ، ص 24.

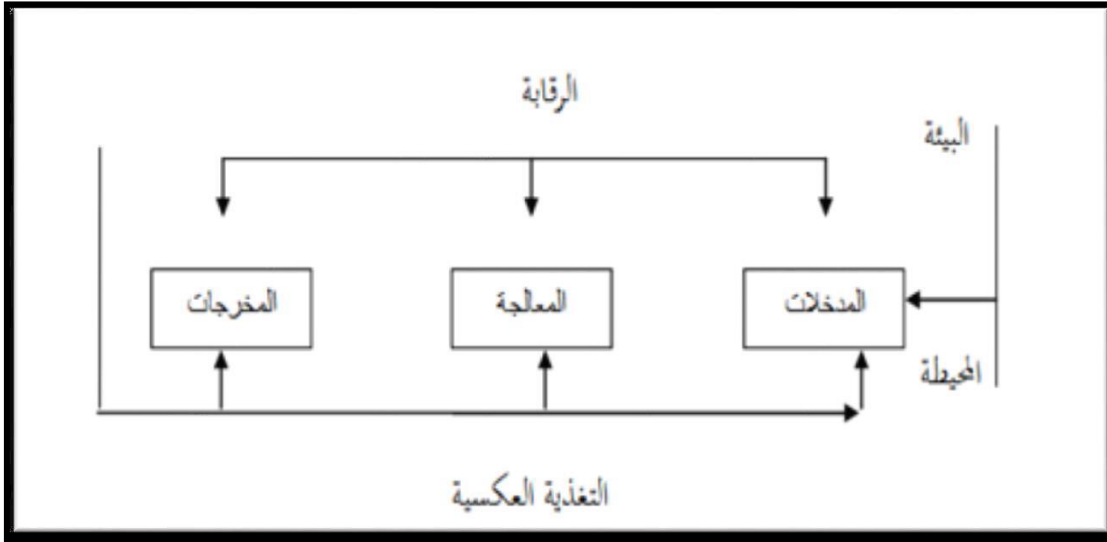
² 16:45 / بتاريخ 29 أبريل 2024 [Http://ar.wikipedia.org/wiki/2024](http://ar.wikipedia.org/wiki/2024)

³ أبو النور ، محمد محمد ، أسلوب النظم كمدخل إستراتيجي لدراسة المعلومات ، المجلة العربية للمعلومات ، العدد الثالث ، 1949 ، ص 5

⁴ ناصر محمد علي الجهلي ، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في إتخاذ القرارات ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة باتنة ، الجزائر ، 2009 ، ص 23 .

تعريف نظام المعلومات : يعرف نظام المعلومات بأنه المدخل الذي يتعامل مع المشروع كوحدة ,ويتكون النظام من مجموعة من الأنظمة الفرعية المترابطة والتي تعمل معا لتوفير معلومة دقيقة وفي توقيت مناسب لإتخاذ القرارات الإدارية ,والتي تقود إلى تنظيم أهداف مشروع الكلية¹.

الشكل (1-2) : نظام المعلومات المحاسبية



المصدر : عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة، عمان، 2119 ، ص16

هناك عدة تعاريف للجودة المعلومات المحاسبية نذكر منها :

تعريف 01 : يمكن تحديد مفهوم جودة المعلومات المحاسبية بأنه المقدار الذي تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وان تخلو من التحريف و التضليل , وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية ,بما يساعد في تحقيق الهدف من مستخدميها².

تعريف 02 : يقصد بجودة المعلومات المحاسبية ما تتمتع هذه المعلومات مصداقية وماتحققه من منفعة للمستخدمين ,و أن تخلو من التحريف و التضليل و أن تعد طبقا لمجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية ,بما يسهل في تحقيق الهدف من إستخدامها , كما أنها تعد من عناصر الإنتاج حيث أنها تقوم بتحديد فعالية وكفاءة المؤسسة³.

¹ .صلاح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية و الإدارية ،دار المطبوعات 21 الجامعية،الإسكندرية،مصر2002،ص32 .

² سامح محمد رضا , رياض احمد , دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية ,المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ,المجلد 7 , العدد 1 ,الأردن , 2011, ص 52 .

³ حامدي علي، "أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بكرة، 2011, ص 98 .

من خلال ما سبق نستنتج أن مفهوم جودة المعلومات المحاسبية يعني قيمة المعلومات التي يتمثل دورها في التقليل من حالة عدم التأكد عند المستفيدين منها، وبالتالي يفترض أنها تشعرهم بالقدرة على اتخاذ القرارات التي تكون أقل ضرراً وأكثر نفعاً، أي أنها سوف تؤدي إلى زيادة الأرباح والتقليل من الخسائر

خصائص جودة المعلومات المحاسبية :

ونستنتج أن جودة المعلومات المحاسبية تتمثل في الخصائص النوعية لها ، وإنه من الضروري التطرق إلى هذه الخصائص والتي سنعرضها كالآتي :

الخصائص الرئيسية : هي الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية المنشورة و إلا فقدت هذه المعلومات أهميتها و أصبحت غير مفيدة للمستخدمين كالآتي :

أ- الملائمة : تكون المعلومات المحاسبية ملائمة بمدى تأثيرها على قرار المستخدم ، وتكون غير ملائمة متى ضعف ذلك التأثير على ذلك القرار ، وحتى تكون هذه المعلومات ملائمة يجب أن يتوفر فيها الخصائص الفرعية النوعية التالية :

1- الملائمة في الوقت : حيث إن توفر المعلومات المحاسبية للمستخدم بتوقيت مناسب يساعده في إتخاذ القرار بينما تفقد هذه المعلومات قوتها في التأثير على القرارات عند توفرها للمستخدم بزمان كاف أو توقيت غير ملائم .

2- القدرة على التنبؤ في المستقبل : يجب أن تساعد هذه المعلومات المستخدم وتحسن من قدرته على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل .

3- القدرة على التقييم الإرتدادي للتنبؤات السابقة : وتعرف أيضاً بالتغذية العكسية ويقصد بها قدرة المعلومات على مساعدة متخذ القرار والمستخدم في تقييم صحة توقعاته السابقة¹ .

ب- الموثوقية (المصدقية) : أي أن تكون المعلومات دقيقة خالية من الأخطاء والتحيز ، ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة لكن غير موثوقة ، وهذا يعود إلى درجة دقة تلك المعلومات وتوقيت إصدارها وتكون من² :

1- التمثيل الصادق : يقصد به التمثيل الصادق للعمليات المالية ، وفي بعض الحالات تكون المعلومة بمستوى أقل من التمثيل الصادق .

2- الجوهر فوق الشكل : أي المحاسبة عن العمليات طبقاً لجوهرها وحقيقتها الإقتصادية وليس لشكلها القانوني فحسب .

3- الحياد : أي أن البيانات المالية خالية من التحيز ، ولا يجب عرض المعلومات بصورة تظهر النتائج المرسومة مسبقاً .

¹ مؤيد راضي خنفر، نسمان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، الطبعة الثالثة، دار المسير للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 18-19 .

² سيد عطا الله السيد، التدريب المحاسبي والمالي، دار الراية لنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 111-112 .

4- الحذر : أي مكافحة عدم التأكد المحيطة بالكثير من الأحداث ,ففي ظروف عدم التأكد لا تسجل الأصول والدخل بأكثر من اللازم ,ولا تسجل الإلتزامات والمصاريف أقل من اللازم.

5- الإكتمال : نعني به أن المعلومات الملائمة هي المعلومات الكاملة ,أي المكتملة في حدود ما تسمح به الإعتبارات الأهمية النسبية للتكلفة .

ج- قابلية المعلومات للفهم والإستعاب : لا يمكن الاستفادة من المعلومة إذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها، وتتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها من ناحية ، كما تتوقف على قدرات من يستخدمونه أو ثقافتهم من ناحية أخرى .

الخصائص الثانوية : هي الخصائص التي يتيح توفرها فائدة أكبر للمعلومات ولعل توفرها يعزز من فائدة الخصائص الرئيسية التي سبق ذكرها ، وتتلخص هذه الخصائص في :

أ - قابلية المعلومات للمقارنة : يسعى المستخدم من خلال توفر هذه الخاصية إلى إجراء المقارنات في المؤسسة الواحدة لسنوات واحدة متعددة أملا في رصد التغيرات وتفسيرها ,كما يسعى لإجراء مقارنات بين الوحدات والمؤسسات المختلفة في القطاع الواحد التقييم أدائها والتعرف على مواضع الضعف والقوة فيها ¹.

ب- الثبات : يعني ذلك أن القواعد والسياسات والمبادئ المستخدمة في الحصول على المعلومات المحاسبية في المؤسسة ثابتة من فترة لأخرى ,مع إمكانية التغيير الضروري لها بشرط الإفصاح عن ذلك ².

الفرع الثاني : العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية ومعايير قياسها

أولا : العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية

أ- العوامل المتعلقة بالمعلومات : وتتمثل فيما يلي:³

- **التصوير والتمثيل :** وهو ما يقصد به تلائم الواقع مع شكل المعلومة ومستخدميها وأن يكون تمثيل الواقع مفهوما لمستخدميه .
- **التأكد :** يفترض أن تعكس الأرقام المعطاة كمعلومة صورة موضوعية للواقع ,حيث ينبغي أن يؤدي إعداد آخر لنفس النتيجة .
- **أجل الحصول على المعلومة:** أي يمكن الحصول على المعلومة المخزنة عند الحاجة والطلب عليها .
- ب-العوامل البيئية (بيئة المحاسبة) :** من أهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية مايلي:

¹ مؤيد راضي خنفر ,غسان فلاح المطارنة ,مرجع سابق , ص 20

² محمد مفتاحي ,تكنولوجيا المعلومات ودورها في تفعيل نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة , مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية , كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير , جامعة الجزائر , جامعة الجزائر 3, الجزائر , 2012, ص 61 .

³ سليمان عتير سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص 49-50

1- العوامل الاقتصادية : تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الإقتصادي , ففي الإقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة , إذ يتم التركيز على ضرورة توفر المعلومات الملائمة لإحتياجات المستخدمين , بينما في الإقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض أحكام المراقبة المركزية .

2- العوامل الاجتماعية : تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل : إتجاه المجتمع نحو الإهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت ... إلخ , فالسرية تؤثر على نشر المعلومات المحاسبية

3- العوامل القانونية : إن العوامل القانونية وأهمها مجموعة الأنظمة والقواعد القانونية , تؤثر بشكل مباشر غير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها خصوصا مع ظهور شركات المساهمة التي تميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية والضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها , وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية .

4- العوامل الثقافية : وتتمثل في المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية , فالمستوى التعليمي يؤثر في الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل خاص .

ثانيا : قياس ومعايير جودة المعلومات المحاسبية

2-1 قياس جودة المعلومات المحاسبية

يمكن قياس جودة معلومات المحاسبية من خلال عدة معايير و هي كما يلي¹:

1: الدقة بوصفها مقياسا لجودة المعلومات :

يمكن التعبير عن جودة المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل ولا شك كلما زادت جودتها وزادت معاها قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية .

2: المنفعة بوصفها مقياسا لجودة المعلومات :

وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومات وسهولة إستخدامها ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الصور التالية :

(1) - **المنفعة الشكلية :** أي تطابق شكل المعلومات ومحتواها مع متطلبات متخذ القرار

(2) - **المنفعة الزمنية :** أي توفر المعلومات لدى متخذ القرار في ذات الوقت الذي يحتاج إليه

(3) - **المنفعة المكانية :** أي الحصول عليها بسهولة

(4) - **المنفعة التقييمية و التصحيحية :** أي قدرة المعلومات على تقييم و تصحيح نتائج تنفيذ القرارات

¹ صدام محمد محمود الجبالي وآخرون ، أثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية ، مجلد 2، العدد 2، جامعة تكريت ، العراق 2006 , ص 136 .

3: الفاعلية بوصفها مقياسا لجودة المعلومات :

تعتمد الفاعلية على مدى أو درجة تحقيق الشركة لأهدافها، بالنسبة للمعلومات فإن فاعلية هي مدى تحقيق المعلومات لأهداف الشركة أو متخذ القرار من خلال إستخدام موارد محدودة.

4: التنبؤ بوصفه مقياسا لجودة المعلومات

يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها إستعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط وإتخاذ القرارات ومن ثم فإنه من المؤكد أن جودة المعلومات تمثل في مقدارها التنبؤية في تخفيض حالة عدم التأكد .

5: الكفاءة بوصفها مقياسا لجودة المعلومات

يقصد بالكفاءة هي حسن إستخدام الموارد أي تحقيق أهداف الشركة بأقل إستخدام ممكن للموارد وتطبيق مبدأ إقتصادية المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة والتي يجب أن تزيد عن قيمة المعلومات .

2-2 معايير جودة المعلومات المحاسبية

1: معايير قانونية: تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير المعايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الإلتزام بها من خلال تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المنشأة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلتزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أداؤها¹.

2: معايير رقابية: ينظر عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يتركز عليها كل من مجالي الإدارة والمستثمرين ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة و أجهزة الرقابة المالية و الإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد التنظيم المالي المحاسبي².

3: معايير مهنية: تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية مما يبرز معه مفهوم مساءة الإدارة من قبل الملاك للإطمئنان على إستثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة³.

4: معايير فنية إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين و أصحاب المصالح بالشركات ويؤدي إلى رفع زيادة الإستثمار، وهذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة وعلى رأسها مجلس المعايير المحاسبية المالية نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات¹.

¹ جمعة هوام ، نوال العاشوري ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، ملتقى حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع ، رهانات ، آفاق)، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، الجزائر ، يومي 07-08 ديسمبر 2010، ص 18 .

² شهر زاد لياز ، دور النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر في العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2012-2013 ، ص 11 .

³ جمعة هوام ، نوال العاشوري ، مرجع سبق ذكره ، ص 18

الفرع الثالث: علاقة محافظ الحسابات بالمعلومات المحاسبية

أولاً: الأبعاد المحاسبية للمراجعة وعلاقتها بالمعلومة المحاسبية :

بالرغم من تعدد الأبعاد المختلفة لعملية المراجعة، إلا أن الأبعاد المحاسبية تحظى بإهتمام كبير وتشغل الحيز الأكبر من الإجراءات والأساليب المختلفة، وسوف نتطرق في هذا الفرع الأبعاد المحاسبية للمراجعة .

1-المسائل والرقابة المحاسبية : وتشمل المسائل والرقابة المحاسبية الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى إختيار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الإعتماد عليها، ويضم هذا النوع عدة وسائل وهي على سبيل الحصر:²

- إتباع نظام القيد المزدوج
 - إتباع نظام المصادقات
 - إعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول
 - وجود نظام مستندي سليم
 - إتباع نظام المراجعة الداخلية
- 2-الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة :**

تعد المعايير المحاسبية والمراجعة بمثابة العمود الفقري والركيزة الأساسية في تفعيل المعلومات المحاسبية، فهي تمثل أحد الآليات التي تحت الشركات على إتباع القواعد السليمة للمحاسبة وإجراء المراجعة الدورية المستقلة بما فيه صالح الشركة ككل حيث لوحظ تطور جودة التقارير المالية خلال فترة الثمانينات بسبب تحميل القوائم المالية³.

3-تحقيق الإفصاح والشفافية :

من المهم أن تظهر المعلومة في وقت معين وإلا ستفقد هذه المعلومة صلاحيتها وأهميتها كما شدد مجلس المبادئ المحاسبية APB في البيان رقم (4) الصادر بتاريخ 1997 على أهمية عنصر توقيت الإفصاح في النص التالي "يجب إيصال المعلومات المحاسبية لمتخذ القرار في وقت مبكر وذلك إذا ما كان أي تأخير في إيصالها له سوف يؤثر على قراره"⁴.

وهذا وتتعدد طرق الإفصاح في التقارير كالتالي⁵ :

¹ شهر زاد لياز، مرجع سبق ذكره، ص11 .

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص 230 .

³ حسين بن الطاهر، محمد بوطلاعة، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر - بسكرة - الجزائر، يومي 7/6 ماي 2012، ص 8 .

⁴ عبد المنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة التمويلية، الجامعة الإسلامية - غزة، فلسطين، 2012، ص 34 .

⁵ ناصر دادي عدون، نواصر محمد فتحي، دراسة حالات مالية، دار الآفاق الج ا زئر، 1991، ص 190 / 191

- أن يتم عرض المعلومات بطريقة يسهل فهمها
- أن يتم تنظيم المعلومات بصورة منتظمة ومرتبطة ومنطقية حتى تسهل قرائتها.
- إظهار جميع المعلومات الهامة والضرورية وعرضها في مكان يسهل الوصول إليه حتى يتمكن مستخدمو هذه المعلومات من الاستفادة منها .

4-مصادقية المعلومات المحاسبية :

يتضح من مظاهر الحياة الإقتصادية اليومية أن المعلومات المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في إتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالنشاطات الإقتصادية ، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كافي حول مصادقية هذه المعلومات أمرا ضروريا، لذلك فإن عملية مراجعة الحسابات الخارجية للمعلومات المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات ، حيث يقوم عادة محافظ الحسابات بتقديم ما توصل إليه من معلومات ونتائج عن طريق تقرير رسمي يعتمد في مستواه على مجموعة الأعمال المنفذة بطريقة صارمة من قبل مجموعة من العاملين الحاصلين على تقدير مهني معين في هذا المجال ,وهذا على إعتبار أن محافظ الحسابات هو الطرف الخارجي المستقل عن المؤسسة المعنية ، يقوم بإعطاء رأيه الفني المحايد حول المركز المالي للمؤسسة¹.

يتضح لنا مما سبق أن العلاقة بين المراجعة الخارجية والمحاسبة هي علاقة مباشرة إذ أن مهمة المراجع تبدأ مباشرة بعد إنتهاء مهمة المحاسب، وبالرغم من هذه العلاقة توجد بعض الفروقات التي يمكن حصرها في كون علم المحاسبة علما

إنشائي يبدأ بعدد كبير من العمليات التي تجريها المؤسسة ، والتي قد تصل إلى العديد من العمليات وتنتهي بقوائم مالية تركز فيها الحوصلة والنتائج العامة ، في حين أن المراجعة تعتبر علما تحليليا يبدأ عادة بالقوائم المالية ، في سبيل التحقق مما احتوته من بيانات يضطر المراجع للرجوع إلى البيانات المكتوبة والسجلات وما يؤديها من وثائق ومستندات من خلال هذه الفروقات بين المحاسبة والمراجعة لا بد أن تكون لها تأثير في تبيان مهمة كل من المحاسب والمراجع ومركز كل منهما ، إذ أن الأول لا يشترط أن يكون أساسيا في مجال العملية ، ويعتبر موظفا بالمؤسسة وتنحصر مهمته في الإشراف على تسجيل العمليات وتبويبها في الدفاتر ثم عرضها في شكل قوائم مالية أو حسابات ختامية في حين أن الثاني يجب أن يكون خبيرا في المحاسبة ، كما أنه لا يرتبط بالمؤسسة رابطة التبعية (المراجع الخارجي)بل هو شخص في مستقل وخبير مهني محايد لا يخضع لأي سلطة إدارية في المؤسسة .

المبحث الثاني : الدراسات السابقة للموضوع

يهدف معالجة إشكالية الدراسة المطروحة لابد مت التعرض مجموعة الدراسات التي تناولت موضوع مشابه للموضوع الحالي ولها الأسبقية في تناول بعض جوانب الموضوع، وذلك من أجل إعطاء قيمة علمية للدراسة الحالية

¹ فاتح سردوك ,دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية ,رسالة الماجستير في إدارة الأعمال , جامعة محمد بوضاف - المسيلة , 2003 / 2004 , ص 21 .

نعرف في هذا المبحث إلى عرض دراسات السابقة حول أثر التسيير الجبائي على الممارسات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية:

من خلال هذا المطلب نتعرض إلى الدراسات السابقة للموضوع باللغة العربية

أولاً: محمد الأمين حاج عاشور، بن سالم يوسماحة، معايير التدقيق الجزائرية و أثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و المالية، مذكرة ماستر في علوم التسيير . 2017-2018.

حيث تمحورت إشكالية هذه الدراسة حول: ما أثر معايير التدقيق الجزائرية وأثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و المالية؟ ولقد هدف الباحث في هذه إلى إبراز التطورات التي شهدتها المحاسبة استجابة للتحويلات الكبيرة في المعاملات الاقتصادية الدولية المتلاحقة و الناتجة عن التوسع و التطور الكبير للشركات المتعددة الجنسيات و تطور ولي حركة رؤوس الأموال على المستوى الدقيق ، حيث تكمن أهمية هذا البحث في التعرف على أثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA على جودة المعلومات المحاسبية و المالية والمقدمة في القوائم المالية لمستخدميها ، وتم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في هذا البحث ، في الأخير تم التوصل إلى النتيجة الموالية : بشكل عام ما يقدمه التدقيق الخارجي الذي يقوم به المهنيين الجزائريين للحفاظ على جودة المعلومات المحاسبية و المالية التي يتم اعدادها في القوائم المالية و تقييم مدى ملائمة معايير التدقيق الدولية و متطلبات البيئة الجزائرية.

تسليط الضوء على ما قدمته معايير التدقيق الجزائرية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

ثانيا : ناجي بن يحي، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الافصاح المحاسبي، المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، الجزائر. 2012-2013.

حيث تمحورت إشكالية هذه الدراسة حول : فيما يمكن دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الافصاح المحاسبي، المعلومات المحاسبية ،حيث هدف الباحث من هذه الدراسة إبراز دور الفصاح في دفع المنشأة لرفع الدقة و مصداقية معلوماتها المحاسبية و جعلها مقبولة لدى الجميع، حيث تمكن أهمية هذه الدراسة في معرفة دور جودة المعلومات المحاسبية في إنتاج قوائم مالية تحتوي على الافصاح الأمثل، و لقد تم الإعتماد على المنهج الوصفي في جانب النظري و المنهج الوصفي التحليلي في الجانب التطبيقي ، وفي الأخير توصلت هذه الدراسة إلى النتيجة التالية : إبراز مختلف نماذج الافصاح المحاسبي المتاحة للتطبيق من قبل المؤسسة.

ثالثا : حسام بن عبد المحسن العنقري ، "آثار الالتزام بمعايير التدقيق المحلية على مكاتب التدقيق في المملكة العربية السعودية ،مقالة بمجلة جامعة الملك عبد العزيز والأدرة، عدد22، 2004.

حيث تمحورت الإشكالية الرئيسية للبحث حو: إلى مدى أدى إلزام مكاتب التدقيق التي تعمل في المملكة العربية السعودية؟ بإتباع معايير التدقيق المحلية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إلى إحداث تغييرات داخلية على هذه المكاتب، حيث هدفت الدراسة إلى كشف كنه تحديد طبيعة و نطاق التغييرات التي طرأت أو من المنتظر أن تطرأ على مكاتب التدقيق في المملكة العربية السعودية نتيجة التزامها بعدد من معايير التدقيق الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وللإجابة على إشكالية البحث انتهج الباحث المنهج الوصفي في الجانب النظري واعتمد على الملاحظة والمقابلة في الجانب التطبيقي، ومن أهم النتائج التي توصل إليها البحث، أن إلزام مكاتب التدقيق التي تعمل في المملكة العربية السعودية بإتباع معايير التدقيق المحلية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أدى إلى حدوث تغيير فبالغالبية العظمى من العاملين والقائمين على المكاتب محل الدراسة أكدوا على عدم اقتناعهم بأهمية وجدوى قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإعداد وتطوير معايير محلية للمراجعة.

رابعا : فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، في إدارة الأعمال، المسيلة، 2003

هدف البحث إلى إيضاح ولو بعض الغموض على مجال مراجعة الحسابات، والتهيئة والتمهيد لدراسات أخرى في هذا المجال، وتوضيح المؤسسة النظرية والإطار العملي، ومحاولة التوفيق بينهما ، حيث تكمن أهمية الدراسة في توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة، وتلبية الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية صالحة لإلتخاذ القرارات ولقد اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي و المنهج الإحصائي حيث تم إستخدام استبانة في الجانب التطبيقي ، وفي الأخير توصلت إلى : أثبتت مراجعة الحسابات مرونتها وتجاوبها السريع مع التغيرات الكثيرة التي يشهدها الإقتصاد، وهذا من خلال تكيفها و إستجاباتها لإحتياجات مختلف الأطراف الإقتصادية المستفيدة من خدماتها في الحصول على معلومات تتوفر فيها الصفات المطلوبة من صحة ومصادقية و أيضا، إن قوة أدلة وقرائن الإثبات، تعتبر عنصرا رئيسيا محددًا لمدى أعمال المراجعة المحاسبية حيث تتبع القيود المحاسبية، وتفحص الوثائق والسجلات المحاسبية التي تم على أساسها القيام بهذه التسجيلات، وبالتالي فإن حجية أدلة وقرائن تدعم مختلف أعمال المراجعة و الفحص

خامسا : ناصر محمد علي المجهلي، 'خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات (دراسة حالة مؤسسة اقتصادية)، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة؛ 2009

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات من خلال البيانات المالية التي تمثل المادة الأولية لتنظيم المعلومات المحاسبية التي تم تغذيته بها لمعالجتها وإخراجها في شكل معلومات محاسبية ملائمة لاتخاذ القرارات وذلك وفق لدورة البيانات للمعلومات المحاسبية التي تعزز الثقة بها، حيث تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب الأدبيات النظرية للموضوع بينما تم الإعتماد على المنهج الإحصائي في الجانب التطبيقي و ذلك من خلال نتائج التحليل والدلالات الإحصائية لآراء فئات أفراد العينة تظهر موافقة لأغلبية المستجوبين بدرجة عالية وتأييدهم حول توفير التقارير المالية التي تنشرها الشركات التجارية في اليمن معلومات محاسبية ملائمة تؤثر في اتخاذ القرارات ، في الأخير توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر أهمها :

لقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي لبيانات آراء فئات العينة حول أثر الخروج على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في سبيل الحصول على معلومات ملامة، ونجد تباين واختلاف في إجابات المستجوبين على الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المقبولة قبولا عاما وأثره على درجة الملائمة في المعلومات المحاسبية، حيث لم تحقق القبول المرغوب الاستجابة لأفراد العينة، مما يؤكد أهمية الثبات في استخدام الطرق والسياسات مع رغبتهم في أن تقوم الشركات بنشر تقارير مالية بالقيمة الجارية وخاصة في أوقات التضخم.

المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية:

من خلال هذا الفرع نتطرق إلى الدراسات السابقة للموضوع باللغة الأجنبية

أولا : دراسة (Gin chong, 2000) بعنوان: "Auditing framework in the peoples republic of china and the international auditing Guidelines: some comparisons", managerial Finance vol.26, (2000) , , No.5, PP. 12-20.

حيث هدفت هذه الدراسة إلى أن مجموعة الإرشادات تعتبر أداة بواسطتها يستطيع مراجع الحسابات تكوين وإصدار قرارات منتظمة ومتوازنة وهذا بدوره يعمل على زيادة الكفاءة للمراجع في إتمام وتنفيذ جميع مهام عملية التدقيق، حيث تم الإعتماد على المنهج الإحصائي في الدراسة التطبيقية ، في الأخير توصلت إلى النتيجة التالية : بأنه قد تم تبني هذه الإرشادات من قبل المكتب العام ومكاتب التدقيق المختلفة والمتخصصة، وأنه قد تم دمج هذه الإرشادات ضمن الممارسات المتبعة داخل المكاتب باعتبارها أحد الأسس المعتمد عليها في تنفيذ وإتمام مهام عملية التدقيق

ثانيا: دراسة (Roussey, Robert, 1999) بعنوان: " The development Of International Standards On Auditing" the CAP journal, vol. 69, No. 10

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة استخدام المعايير الدولية (المحاسبة والتدقيق) في تنظيم وضبط الأنواع المختلفة من العمليات المالية والاقتصادية التي تحدث داخل الأسواق المالية، لغرض تحقيق هذه الأهداف، إصدار معايير التدقيق الدولية، إصدار إرشادات توضح وتفسر التطبيقات المرتبطة بمعايير التدقيق، حيث تكمن أهمية هذه الدراسة في تقوية وتعزيز عملية الاعتماد والتصديق بالمعايير من خلال المشرعين وهيئات تداول الأوراق المالية، تعزيز عملية المناقشة والاستفسار من ممارسي المهنة وواضعي القوانين المنظمة في كل مكان للوصول إلى تعريف محدد لأهم احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعايير الدولية والإرشادات المرتبطة بها، حيث تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي و منهج دراسة الاحصائي ، وفي الأخير توصل هذه الدراسة إلى : ثمان عشرة دولة تتبنى تطبيق معايير التدقيق الدولية بشكل كامل كمعايير وطنية لها، ثمان وعشرون دولة لا تتوافر أي دلالات أو مؤشرات معنوية عن وجود اختلاف بين ما تضمنته معاييرها المحلية ومعايير التدقيق الدولية، تسع دول تختلف بين معاييرها المحلية والمعايير الدولية وتركزت هذه الاختلافات بعملية إعداد التقارير، عشر دول لم يتم التعرف على ما إذا كان هناك أي من الاختلافات بين معاييرها والمعايير الدولية للمراجعة.

ثالثا : دراسة (Charles E. landes,2004) بعنوان: "On high standards of auditing ethics and behavior" the CAP journal , PP. 9-11.

وتتمثل فكرة الدراسة "نحو معايير مراجعة مناسبة للسلوك المهني" حتى إصدار وإعداد معايير التدقيق الدولية وما تتضمن من قواعد وتعليمات يتطلب تطبيقها سلوكيات مهنية منضبطة تلتزم بالإطار العام لعمل تلك المعايير وما تقتضيه من متطلبات و إلزام قانونية ومهنية، حيث هدفت هذه الدراسة إلى تبيان الدور الجوهرى في توضيح الرؤية أكثر إلى من لا يستطيع إدراك الهدف الأساسي والجوهرى والفاعل للهيئات والتنظيمات المهنية في وضع المعايير والإجراءات المرتبطة بتنظيم المهنة وتنظيم ورفع مستوى الأداء المهني لمراجع الحسابات بشرط الالتزام بتطبيقها من قبل محافظي الحسابات ومكاتب المحاسبة والتدقيق المتخصصة..، ولقد إعتمدت على المنهج الإحصائي في هذه الدراسة، وفي الأخير توصلت إلى مجموعة من النتائج نذكر منها مايلي: أنه يجب على مراجع الحسابات الالتزام والتقيد بما تقتضيه مسؤوليات المراجع المختلفة خاصة فيما يتعلق بمسألة شروط الارتباط بعملية التدقيق، و أيضا يجب أن يراعى مراجع الحسابات الجوهر من قواعد آداب وسلوك المهنة الذي يحكم ويحدد الطريق التي يجب أن يتبعها المراجع في تنفيذ القواعد والتعليمات والقوانين المرتبطة بعملية التدقيق ، أن أساسيات الممارسة المهنية تتمثل في تقديم الخدمات المتخصصة والتي تفي بالغرض مع الالتزام بآداب وسلوك المهنة.

المطلب الثالث: مميزات الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

نتطرق في هذا المطلب إلى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة ومحاولة إستنتاج كل من أوجه التشابه وأوجه الاختلاف فيما يلي:

○ أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

من خلال التطرق للدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع الحالي، نجد أن هناك تعدد بالدراسات التي تناولت مناقشة الأبعاد المختلفة المرتبطة بالمعايير التدقيق الدولية في الجزائر، و أيضا حول جودة المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية حيث تناولت جوانب عديدة مثل:

- دراسة أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية من قبل الأجهزة العليا للرقابة المالية في الجزائر؛
 - دراسة مقارنة بين معايير التدقيق العامة و معايير التدقيق الدولية في الجزائر؛
 - دراسة أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافضي الحسابات
 - دراسة إلزام محافضي الحسابات بمعايير التدقيق
 - دراسة إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر.
- أما الدراسة الحالية تميزت بدراسة جانب آخر "تقييم أثر التزام محافضي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق على جودة المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية "

كما تم الإستفادة من الدراسات السابقة في المجالات التالية:

- 1- تم الإستفادة منها في إعداد المنهجية المتبعة؛
- 2- تم الإستفادة منها لتكوين الجانب النظري؛
- 3- تم الإستفادة منها في إختيار منهج وأدوات الدراسة المناسبة؛
- 4- تم الإستفادة منها في اعداد الجانب التطبيقي ؛
- 5- الإلمام بالنتائج المتوصل إليها في الدراسات السابقة والإنطلاق في الدراسة الحالية.

○ أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

1- من حيث المكان والزمان:

تمت الدراسة الحالية في البيئة المحاسبية الجزائرية (ولاية ورقلة) بالسنة 2023 بينما تمت الدراسات السابقة بين البيئة المحاسبية الجزائرية (ولايات مختلفة) والأجنبية من سنة 1999 إلى 2016.

2- من حيث عدد العينة:

تناولت الدراسة الحالية دراسة حالة لمكتب محافظ الحسابات بينما ونجد جزء من الدراسات السابقة تناولت مجموعة من محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين (عينات عدد أكبر من العينات) مقارنة بالدراسة الحالية

3- من حيث المتغيرات:

هدفت الدراسة الحالية إلى معرفة أثر التزام محافظي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق على جودة المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية من خلال وجهة نظر محافظي الحسابات، أما الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة نذكر منها: مستخدمي القوائم المالية، التدقيق القانونية، الأجهزة العليا للرقابة الداخلية.

خلاصة

من خلال هذا الفصل نستنتج أن مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي في محايد حول القوائم المالية ومدى عدالته في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة، ولا بد عليه أثناء تأدية مهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها في التدقيق مما يسهل للمحافظ القيام بمهمة التدقيق، والوصول إلى إقناع الأطراف ذات المصالح بوضعية المؤسسة .

ومن خلال عرض السابق لمعايير التدقيق المتعارف عليها يتضح أن ما تضمنته من شروط تأهيل علمي وإستقلالية وعناية مهنية مقبولة، تتضمنه القوانين والنصوص التشريعية الجزائرية التي تنظم مهنة التدقيق، كما تعتبر معايير التدقيق الدولية الأساس الذي تعتمد عليه الجزائر في بناء معايير مراجعة المحلية ملائمة للبيئة المحاسبية الجزائرية.

كما قامت الوزارة المالية للجمهورية الجزائرية حديثا بإصدار أربعة معايير الجزائرية، المعيار رقم "210" إتفاق حول أحكام مهام التدقيق، المعيار رقم "505" التأكيدات الخارجية، المعيار رقم "560" أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة، المعيار رقم "580" التصريحات الكتابية التي تتوافق مع معايير التدقيق الدولية

الفصل الثاني

دراسة حالة في مكتب محافظ
حسابات بمدينة ورقلة

تمهيد :

بعد تناولنا الجانب النظري الذي تطرقنا من خلاله إلى كل من مختلف الجوانب الخاصة بالمحافظ الحسابات والمعلومة المالية والدور الذي يلعبه هذا المهني في الرفع من قيمة المعلومة المالية، ومن أجل تدارك أي نقص قد يلحق بالبحث، قمنا بإجراء دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات " بوسعيد محمد العربي " الذي قام بإعطاء قوائم مالية تخص مؤسسة ما، وذلك لإعطاء أهم المعلومات الواجب الإفصاح عنها للقوائم المالية. والتعرف على أهمية التقرير النهائي في موثوقية وجودة المعلومة المالية الموجودة في القوائم المالية

و للإلمام أكثر بالجانب التطبيقي للدراسة ارتأينا أن نتناول من خلال هذا الفصل على مبحثين حيث يشمل الأول على كل من مجتمع وعينة الدراسة ، طريقة جمع وتلخيص المعطيات ، وعلى بيانات الدراسة بالإضافة إلى التعريف بمتغيرات الدراسة، وكيفية قياسها. والأدوات الإحصائية والقياسية ، والبرامج المستخدمة في معالجة المعطيات المجمعة. كما سيتم عرض، وتحليل وتفسير، ومناقشة نتائج الدراسة في المبحث الثاني. و يمكننا تقسيم الفصل الثاني إلى مبحثين كالتالي:

- الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة.

- عرض و مناقشة النتائج المتوصل إليها.

المبحث الأول: المنهجية والأدوات المستخدمة في دراسة الحالة

يتمثل الجزء التطبيقي لهذه الدراسة أساسا في معرفة طبيعة العلاقة بين المتغيرات ، و مدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع و ذلك من أجل الإجابة على إشكالية هذا الموضوع ، حيث يشمل هذا المبحث على تحديد الطريقة المتبعة و الأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة

في هذا المطلب نذكر الطريقة المستعملة في الدراسة التطبيقية

الفرع الأول: جمع الوثائق والمعلومات

تتمثل المنهجية المستخدمة في هذه الدراسة، في جمع البيانات، ويمكن توضيحها كالتالي:

- مصادر جمع البيانات: من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على: المصادر الأولية: وذلك بإجراء العديد من المقابلات الشخصية مع مصلحة المحاسبة والمالية أثناء فترة الدراسة التطبيقية

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

تتمثل الأداة المستخدمة في استعمال أسلوب المقابلة عند تطبيق الدراسة في مكتب محافظ الحسابات " بوسعيد محمد العربي " من أجل الحصول على معلومات خاصة بأثر إلزام محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية على جودة المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية "

أما الأدوات المستخدمة في تحليل النتائج فهي تحليل استمارة الأسئلة

المطلب الثالث: مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل هذا المطلب في ثلاث فروع وهي كما تلي :

الفرع الأول : تعريف مكتب محافظ الحسابات و هيكله التنظيمي

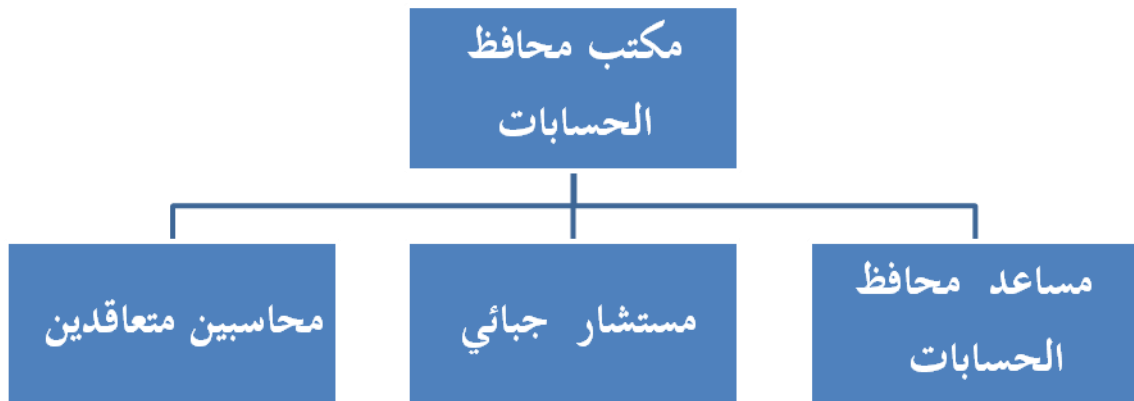
تم تطبيق موضوع دراستنا في مكتب محافظ الحسابات التي من خلالها تم التعرف على مجموعة من المعلومات القيمة حول موضوعنا .

أولا : تعريف مكتب محافظ الحسابات

"بوسعيد محمد العربي "محاسب ومحافظ حسابات تأسس مكتبه الذي يقع في ولاية ورقلة و بضبط في بلدية عين البيضاء تأسس سنة 2015 ، ومعتمد وفقا للاعتماد رقم 3246 الصادر من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في الجزائر، قام بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا (محكمة ورقلة)، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية، كما أن المكتب يسدد الإشتراك السنوي لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الكائن مقرها بحي الجرف، باب الزوار، الجزائر العاصمة . كما يتميز المكتب بالجدية والانضباط والالتزام في الخدمات التي يقدمها ويقدمها لربائنه وهي ذات جودة عالية خاصة التنظيم

ثانيا : الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات:

الشكل رقم (3.2) : الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على معلومات المقدمة من طرف مكتب محافظ الحسابات

الفرع الثاني : خدمات مكتب محافظ الحسابات

إن المكتب ينشط في مجال الميدان المالي والمحاسبي بحيث يقوم بما يلي:

- مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية والمحاسبية للأشخاص الطبيعيين كالحامي، والأشخاص المعنويين كالمؤسسات، والتصريحات الجبائية الشهرية، واعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزبائنه.
- تقديم خدمات تتمثل في إستشارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (دائرة، ولاية).
- يقوم المكتب بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات ثقافية، إجتماعية، أو مهرجانات ولائية.
- يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة وهذا بناء على حكم قضائي صادر من المحكمة أو المجلس يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما.
- كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير، وذلك دون التدخل في تسيير المؤسسة، بالإضافة إلى خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى كالإفلاس مثلا

الفرع الثالث : الوثائق و الإجراءات التي يستخدمها محافظ الحسابات

باستعمال معيار رقم 230 ووثائق التدقيق تبين لنا أنه يعالج المسؤولية التي تقع على محافظ الحسابات لإعداد وثائق التدقيق ، الكشف الحالية و الاحتفاظ بالوثائق المتحصل عليها أثناء تأديته لمهامه. و ذلك بتحضيرها وإعداد ملفات التدقيق الكافي لتدعيم تقريره طبقا لمعايير التدقيق الجزائرية و النصوص القانونية و كذلك هذا اجراء رقابة نوعية و من هذا المنطلق يكون لديه مخطط عمل مدقق أولا : الوثائق الدائمة

فهي الوثائق التي يجب على المؤسسة الاحتفاظ بها بشكل دائم و التي لا يجوز اتلافها و هي التي لا يستغنى عنها لحاجة العمل أو حاجة البحث العلمي أي عي الوثائق التي تثبت أملاك الدولة أو الأشخاص أو حقوقهم، أو وثائق وجود الأجهزة الحكومية حيث تنقسم هذه الوثائق إلى:

أ- الدفاتر الإلزامية Les livres obligatoires :

و هي دفتر اليومية، دفتر الأستاذ، و دفتر الجرد:

1- دفتر اليومية

و هو الدفتر الرئيس ي الذي يعتمد عليه التاجر في محاسبته، حيث يدون به يوما بيوم جميع العمليات التي ينجزها حسب الترتيب الزمني سواء تعلق الأمر بالبيع أو الشراء، او تحصيل مبلغ مالي أو تسديده كما يدون بهذا الدفتر مصدر كل عملية، و مضمونها و السحاب المتعلق بها، و مراجع المستند الذي يثبتها.

2- دفتر الأستاذ Le grand livre

يخصص هذا الدفتر لكي ينقل إليه التاجر ملخص المعلومات المضمنة في دفتر اليومية و ذلك من خلال ثلاثة أقسام تخصص أولها لحساب وضعية المنشأة، و ثانيها لحسابات الدارة، و ثالثها للحسابات الخاصة.

3- دفتر الجرد Le Livre d'inventaire

إلى جانب دفتر اليومية و الأستاذ يجب على التاجر ان يقوم بمجرد يشمل قيمة عناصر أصول منشآته وخصومها على الأقل مرة في كل دورة محاسبية "مدة الدورة للمحاسبة 12 شهرا" و يدخل في الأصول الواجب جردها كل ما يملكه المشروع التجاري من أموال عقارية و منقولة و حقوق اتجاه الغير، اما الخصوم فتتضمن ديون المشروع التجاري

و من خلال هذه العملية يتمكن التاجر في ختمائها ان يعرف ماله من حقوق و ما عليه من التزامات و يحدد الحصيلة و حساب الأرباح أو الخسائر و هي المعلومات التي يجب تدوينها في دفتر الجرد

ب- الدفاتر الاختيارية Les livres facultatifs

هذه الدفاتر لم ينص عليها المشرع لا في مدون التجارة و لا في القانون المتعلق بالقواعد المحاسبية الواجب على التجار العمل بها و لكن مع ذلك قد يتم اعتمادها من طرف التجار كإضافات للدفاتر الإلزامية و دفتر المسودة، دفتر المخزن، دفتر الصندوق، و دفتر الأوراق التجارية.

1- دفتر المسودة

و هو دفتر يضمه التاجر بسرعة و دون تنظيم تفاصيل العمليات التي أنجزها كل يوم، ليقوم بنقلها نهاية اليوم او الأسبوع او الشهر حسب الحالة إلى الدفتر اليومية المساعدة، او دفتر الأستاذ، دفاتر المساعدة.

2- دفتر المخزن

و هو دفتر تدرج به حركة البضائع التي دخلت أو خرجت من المخزن.

3- دفتر الصندوق:

و تدون فيه تفاصيل المبالغ التي دخلت الصندوق المنشأة التجارية، و التي تخرج منه مع بيان رصيد في آخر كل يوم، و هذا الدفتر يجري به العمل على الخصوص في المؤسسات التي تكثر فيها حركة دخول و خروج النقود كمؤسسات الائتمان.

4- دفتر الأوراق التجارية:

و تفيد فيه تواريخ الاستحقاق الأوراق التجارية ليعرف التاجر مواعيد الوفاء و الاستيفاء.

ثانيا : الوثائق السنوية

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالية Financial Reporting عن المنشأة، حيث تعتبر القوائم المالية حجز الزاوية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرار.

1 : الميزانية

تعريف الميزانية : هي قائمة مالية تظهر بصورة مفصلة للعناصر المرتبطة مباشرة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة المتمثلة في الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة حيث تحافظ الميزانية دائما على توازنها لأن الأصول و الجمالية المستثمرة في النشاط الاقتصادي يجب أن تقابلها ديون و أموال خاصة مساوية لها . و تتكون هذه الأخيرة من أصول و خصوم:

-الأصول : و تنقسم إلى أصول جارية و أصول غير جارية:

-أصول جارية هي الأصول التي تتوقع المؤسسة بيعها أو استهلاكها خلال وتيرة الاستغلال العادية:

-أصول غير جارية هي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة لفترة طويلة تشمل هذه أصول ما يلي:

2 : عرض حساب النتائج¹

لقد بين النظام المحاسبي شكل حساب النتائج الذي يجب إعدادده تبعا لطبيعة الأعباء و النواتج غير أن بإمكان المؤسسات إعداد هذا الكشف حسب الوظيفة و يتم إعداد حساب النتائج على أساس تصنيف أعباء و الإيرادات حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة المرتبطة بها و كلاهما يؤدي إلى نفس النتيجة إلا أن تصنيف الإيرادات و الأعباء في المحاسبة حسب الطبيعة و استنادا إلى مدونة حسابات النتائج عملية إجبارية في حين يترك حرية اختيار للمؤسسة بإمكانية تقديم حساب النتائج حسب الوظيفة في الملحق و زيادة مدونة حسابات الإيرادات و الأعباء في المحاسبة حسب الطبيعة، تستعمل مدون حسابات حسب خصوصيتها و احتياجاتها

- حساب النتائج حسب الطبيعة : تعرض الإيرادات و الأعباء في حساب النتائج حسب طبيعتها و الحد الأدنى

من المعلومات التي يجب أن تظهر في حساب النتائج و هي:

-تحليل الأعباء حسب طبيعتها من أجل تحديد مجاميع التسيير الرئيسية، الهامش إجمالي القيمة

المضافة، الفائض الجمالي للإستغلال.

-إيرادات المالية و الأعباء المالية

-أعباء المستخدمين

- الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة

- المخصصات اللاهتلاك و خسائر القيمة التي تخص تثبيات

-نتيجة الأنشطة العادية و العناصر الغير عادية "منتجات و أعباء"

-النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة للشركات المساهمة

¹عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي درا النشر، الجزائر، ط2 ، 2016 ، ص 10

ب- حساب النتائج حسب الوظيفة:

تحتوي قائمة الدخل حسب الوظيفة و ذلك حسب خصوصيات كل مؤسسة من حيث النشاط و الحجم، بحيث يمكن أن نجد عدة طرق و صور في تصنيف الأعباء حسب الوظيفة وهذا كما يلي:

- هامش الربح الجمالي و هو عبارة عن الفرق بين رقم الأعمال و تكلفة المبيعات.
- النتيجة التشغيلية و هي عبارة عن الفرق بين رقم الأعمال و تكلفة المبيعات.
- النتيجة العادية قبل الضريبة و هي عبارة عن مصاريف المستخدمين و مخصصات و الاهتلاكات و أعباء مالية مطروح منها المنتوجات المالية.
- النتيجة الصافية للسنة المالية و هي النتيجة الصافية للأنشطة العادية مضاف إليها المنتوجات الغير عادية مطروح منها الأعباء غير عادية

3 : جدول تغيرات الأموال الخاصة

تعريف قائمة التغير في حقوق الملكية :

معظم المؤسسات كانت تقدم ضمن الملاحق جدول يبين تطوير الأموال الخاصة، بينما جعل المعيار SASI هذه الوثيقة وحدة مستقلة ضمن القوائم المالية، يتم من خلالها تحليل التغيرات المنجزة على كل العناصر المكونة للأموال الخاصة خلال الفترة، تعتبر قائمة التغيرات حقوق الملكية من القوائم المالية الحديثة و قد تم استحداثها لتوضيح الحركات التي تطرأ على رؤوس الأموال الخاصة.

- قائمة تغيرات الأموال الخاصة تقدم معلومات واجب ادراجها و المتعلقة بالحركات المرتبطة بـ:

✓ النتيجة الصافية

✓ كل عناصر النواتج و الأعباء، الأرباح و الخسائر المسجلة ضمن الأموال الخاصة.

✓ تأثير تغيرات الطرق و تصحيح الأخطاء على كل عنصر من الأموال الخاصة.

✓ كل عناصر النواتج و الأعباء، الأرباح و الخسائر المسجلة ضمن الأموال الخاصة.

✓ كل عناصر النواتج و الأعباء، الأرباح و الخسائر المسجلة ضمن الأموال الخاصة.

✓ توزيع النتيجة و المخصصات المقررة خلال الفترة

4: جدول تدفقات الخزينة:

✓ التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية تتمثل في:

■ المقبوضات النقدية الناتجة من بيع السلع و تقديم الخدمات

■ المقبوضات النقدية من ألعاب و عمولات و نواتج أخرى

■ المقبوضات النقدية نحو الموردين

■ المدفوعات النقدية اتجاه المستخدمين

■ المدفوعات و المقبوضات النقدية لمؤسسات التأمين

✓ التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:

و تتمثل في ما يتم دفعه لشراء الاستثمارات في أوراق مالية من أسهم و سندات تصدرها جهات أخرى في من أجل التدفقات النقدية الناتجة الحصول على عوائد من هذه الاستثمارات أو أي مواد أخرى تستخدم توليد تدفقات نقدية مستقبلية.

✓ التدفقات النقدية عن الأنشطة التمويلية:

و تتمثل في الأموال الخاصة المملوكة أو هيئة إقتراض الديون:

■ تحصيلات مصادر التمويل : هي المساهمات النقدية إعانات الاستثمار القروض طويلة الأجل و متوسطة الأجل.

■ تسديدات مصادر التمويل : تتمثل في توزيع الأرباح تسديد القروض إعادة شراء الأسهم و يتم عرض جدول تدفقات الخزينة وفق طريقتين:

- الطريقة المباشرة : و هي تقديم مباشر للمقبوضات و المدفوعات الناتجة عن النشاط الرئيس ي

للمؤسسة وفائدة الطريقة بالنسبة للمستعمل انها تقدم معلومة جديدة اضافية غير موجودة في

الميزانية و لا في جدول حسابات النتائج.

- الطريقة غير المباشرة : حسب هذه الطريقة تستخرج تدفقات المرتبطة بأنشطة التشغيل بالإعتماد على جدول الميزانية و حساب النتائج بحيث يحذف من النتيجة الصافية المحاسبية الأعباء و الإيرادات التي لا أصل لها على الخزينة و في الغالب تكون المخصصات للإهلاك و المؤونات أو التي لا علاقة لها بالنشاط مثل فائضة القيمة الناتج عن التنازل عن التثبيتات

الإجراءات المتخذة من طرف محافظ الحسابات لاستغلال هذه الوثائق م.ج.ت.232

من الإجراءات التي يتمتع و يقوم بها المدقق و إن كانت في مجملها عشوائية واسعة تتمثل في إثبات شرعية و صدق الحسابات كما ينبغي أيضا إعداد تقارير تم المصادق عليها و في الأخير إعلام كل الجهات التي يخصها الأمر و هذا كله راجع لإستغلال الوثائق التي بحوزته

اثبات شرعية و صدق الحسابات:

يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن الحسابات السنوية للشركة جاءت مستوفية لكل الشروط المنصوص عليها قانونا من جهة، كما أنها تعطي مصداقية و تلك الصورة الوفية لحسابات الشركة من جهة أخرى إن هذه المهمة تعد بحد ذاتها المهمة الأساسية التي تسمح للشركة بأن تتخذ لك الوضع القانوني المريح، لذلك لازما على محافظ الحسابات ان يتأكد من أن القائمين بالإدارة قد احترموا كل القوانين والتنظيمات التي تحكم الشركات لاسيما تلك المتعلقة بإعداد الحسابات فصدق الحسابات هو التعبير الوفي لوضعية الشركة و هي النظرة التي يتمتع بها محافظ الحسابات حول وضعية معينة التي تسمح للشركة بأن تتخذ ذلك الوضع الذي يساعدها على التطور.

1- إعداد التقارير و المصادقة عليها:

فبعد أن يتأكد محافظ الحسابات من صدق المعلومة و كذا الحسابات يتعين عليه إعداد تقارير والمصادقة عليها
ففيما يخص إعداد التقارير، يلزم محافظ الحسابات بتقديم تقاريره إلى الجمعية عامة حتى يتسنى لأعضاء الشركة معرفة حال
شركتهم، هذا عبر التقرير العام السنوي و التقارير الخاصة.

أ- التقرير العام:

يكون محافظ الحسابات ملزم بإعداد تقرير عام يثبت فيه ان ما جاء في التقارير المعدة مسبقا من طرف القائمين بالإدارة جاء وفقا
للشروط المنصوص عنها قانونيا و التقرير العام يكون مستوفيا جميع البيانات والمعلومات الأساسية و التي من شأنها أن تعطي لهذا
التقرير مصداقية أمام قارئيه، سواء تعلق الأمر بمعلومات تتعلق بحالة الشركة أو بفروعها و كل ما من شأنه أن يفيد في عملية تقييم
حالة الشركة.

ب- التقرير الخاص:

إضافة إلى التقرير العام يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقاريره الخاصة تشديدا منه على بعض المعاملات التي قد تحمل في طياتها
أضرار للشركاء المساهمين الأمر الذي يجعله بصفته رجل مهنة يبدي رأيه في هاته المعاملات إذن قد تكون هذه المعاملات عبارة عن
الاتفاقيات المبرمة ما بين الشركة و المسيرين، تنازل المساهمين عن حق افضلية في الاكتتاب عن رفع رأس مال الشركة ، مشروع
حفظ رأس مال الشركة أو تحويل او اندماج الشركة، العمليات المتعلقة بمختلف أشكال القيم المنقولة .و عن المصادقة، فقد يصادق
محافظ الحسابات على التقرير العام بدون تحفظ، كما يمكن أن ينوه على بعض التحفظات و تكون هذه التحفظات محل إعلام
لكل أعضاء الشركة، و في الحالات التي يجد فيها أن القائمين بالإدارة لم يحترموا القوانين فيما يخص إعداد الحسابات فيمكن لمحافظ
الحسابات أن يرفض المصادقة إذن يتعين على محافظ الحسابات الذي يرفض المصادقة تعليل قراره و هذا حتى يتسنى للقائمين
بالإدارة معرفة السبب.

2- واجب الاعلام:

ما دام أن محافظ الحسابات هو حامي الشرعية و المصادقية لحسابات الشركة أوكلت له مهمة التفتيش و التحقيق عن كل صغيرة و
كبيرة في الشركة من أجل وصوله إلى الحقيقة التي عليه إعلام الشركاء بها و كذلك السلطات العمومية و المتمثلة أساسا في السيد
وكيل الجمهورية

أ- إعلام الشركاء:

كل نقص يكتشفه محافظ الحسابات و يكون من شأنه أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة يكون
محلا للإعلام من طرف محافظ الحسابات أما بالنسبة للمعلومات التي ينبغي على محافظ الحسابات أن يبلغها للمسيرين حسب
المادة 230 من قانون الشركات الفرنسي بعض أمثلة: المراقبة و التفتيش الذي قام به محافظ الحسابات، و يتعين على محافظ
الحسابات أن ينوه فقط بالمعلومات دون حاجته لإعداد تقارير.

ب- إخطار السيد وكيل الجمهورية:

لقد حرص المشرع الجزائري على أن يكون للقضاء دورها في مراقبة حياة الشركة، فألزم محافظ الحسابات بأن يخطر وكيل الجمهورية بكل ما من شأنه أن يعد خرق لأحكام القانون التجاري وكذلك القوانين المكمل له لا سيما تلك المتعلقة "بممارسة المهنة" إلا أننا لا نجد أي حكم لا في القانون المنظم للمهنة ولا في القوانين الأخرى كقانون أخلاقيات المهنة. ينظم مسألة كيفية الخطار، وإذا أصبح محافظ الحسابات ينظم لقاءات مع وكيل الجمهورية من أجل تنبيهه العلامة عن الأفعال قد لا تشكل جريمة.

المراحل النظرية لمحافظ الحسابات باستخدام المعايير 300 , 500 , 560 , 700

إن الهدف الأساسي من مهمة التدقيق تتمثل في إبداء الرأي حول القوائم المالية، وقد تختلف الأهداف الموجودة باختلاف نوع التدقيق، وفي حالة محافظة الحسابات فإن الوضع يتطلب من محافظ الحسابات وضع إجراءات الرقابة اللازمة وهذا احتراماً لالتزاماته الخاصة ما يعني أن الجوانب القانونية لمحافظ الحسابات ستأخذ امتداد مهم على برنامج مهمته مقارنة مع برامج التدقيق التعاقدية وفي هذا المبحث سوف نتعرف على المراحل التي يقوم بها محافظ الحسابات عند البدء في مهمته.

التعرف على المؤسسة محل الرقابة و اعداد خطة استراتيجية م.ج.ت 300

قبل بداية العمل يجب على محافظ الحسابات دراسة و معرفة الوقائع الاقتصادية و المالية و قانونية المحاسبية للمؤسسة محل التدقيق . و من هذا المنطلق فان الحصول على هذه المعلومات و المفاهيم الكافية محل التدقيق هو الهدف.

■ على محافظ الحسابات ان يبحث عن المعلومات التي تخص المجالات التالية : طبيعة النشاط، قطاع النشاط، هيكل المؤسسة، التنظيم العام، السياسات، التنظيم الداري و المحاسبي، و الطلاع على القانون الأساسي.

■ تقديم المؤسسة بصفة عامة : التسمية الاجتماعية، المراجع، الهيكل العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيرين و الأشخاص التي يتصل بها في المؤسسة.

■ تحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة المراقبة التي بإمكانها التأثير على الحسابات أو على اتجاه تخطيط المهمة.

■ يقوم محافظ الحسابات بإنشاء ميزانية خاصة بمهمته حيث يحدد فيها الساعات اللازمة التي تتوافق وطبيعة عمله ، حساب التكاليف المقدرة وفقا لتجربة المساعدين و الخبراء المحتملين ، كذلك حساب كل الأتعاب، و إذا اقتضى به الأمر يقوم بتنسيق الأعمال مع مساعده.

و التعرف على نشاط المؤسسة ضروري لمحافظ الحسابات كون هذه المرحلة تسمح له بمعرفة العوامل الأساسية للمؤسسة و هي:

*-عوامل خارجية : المحيط الاقتصادي الدولي ، نوع الزبائن ، صعوبة التمويل ، المكانة في السوق "المنافسة"

*-عوامل داخلية : القدرة الإنتاجية ، الموقع ، الالتزامات القانونية الخاصة.

1-السياسة العامة: التسويق، الانتاج، الاستثمار، التمويل... إلخ

حيث ان المعلومات المستهدفة من خلال هذه المرحلة هي:

■ طبيعة النشاط : المنتجات او السلع، الزبائن، الموردين و حجم النشاط

■ نطاق النشاط : المحيط الاقتصادي، المكانة في السوق

■ هيكل المؤسسة : الموقع ، الشركاء

■ السياسات : التسويقية، المالية، الاجتماعية

■ التطبيق المحاسبي : الثبittات و الاهتلاكات، تقييم المخزون.

■ الأجال : لوصول المعلومات الإدارية و المالية.

في هذا المطلب و حسب المكتسبات القبلية سنأخذ بعين الاعتبار م.ج.ت رقم 300)تخطيط الكشفوف

المالية) الذي يتضمن التزامات المدقق و يستوجب عليه اعداد خطة استراتيجية تضم مهمته و توزيعه للأعمال على المساعدين و

تكون الخطة كالتال:

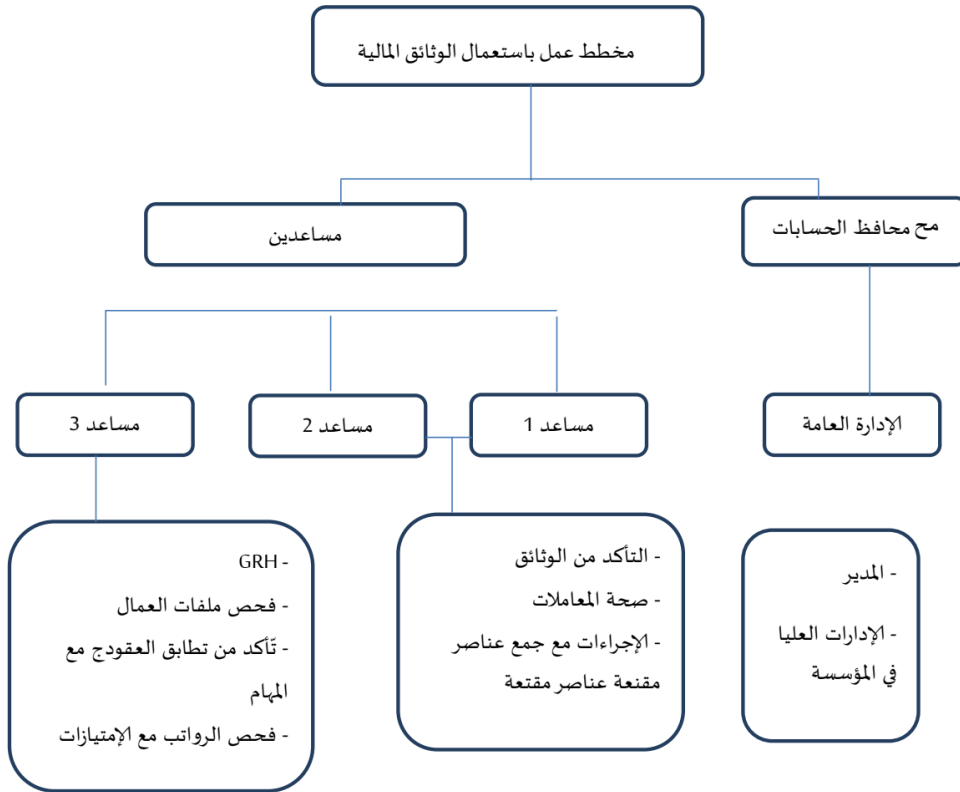
فريق التدخل يتكون من:

■ محافظ الحسابات

■ 3مساعدين

الشكل التالي يوضح ذلك :

الشكل رقم (4.2) : مخطط عمل باستعمال الوثائق المالية



المصدر : من إعداد الطالبة

يعد هذا المخطط للتقارب في المرحلة الإعدادية من قبل محافظ الحسابات "رئيس المهمة" و يوزع و يشرح على أعضاء الفريق المخطط وثيقة

تسمح لمحافظ الحسابات بتلخيص لكل حساب ذات دلالة

-العناصر المؤثرة على طبيعة و مدى أعمال الرقابية.

-التقنيات المختارة للتأكد من ان هذه الحسابات تحقق تأكيدات التدقيق المرتبطة بالقوائم المالية.

- العلاقة بين الخطوات المختلفة للمهمة.

* بتطبيق المدقق لهذا المعيار فإنه يحصل على العناصر المقنعة الكافية و المناسبة و ذلك فيما يتعلق بالمخزونات و قضايا النزاعات فالاعتماد عليه يحسن جودة المعلومات المالية و المحاسبية و عليه فالمعلومات التي يعمل بها المدقق كانت سليمة و تتسم بالخصائص سيسلم تقريره و يكون متميز .

فحص و تقييم الرقابة الداخلية م.ج.ت 560

حسب م.ج.ت رقم 560)احداث تقع بعد اقفال الحساب ا احداث اللاحقة (فان المدقق يعتمد عليه في كافة الشروعات الخاصة بالأحداث اللاحقة لاقفال حسابات المؤسسة للحصول على الادلة ليبيدي رايه حولها و من هذا المنطلق على المدقق ان ياخذ بعين ا اعتبار تقييمه الشخص ي لهذا المعيار نظرا لوجود الأحداث التي يتوجب على المدقق أن يضمن شرعيتها و مصداقيتها فانه يجب ان يتحصل على ضمانات كافية من الجهاز المحاسبي فيما يخص صدق و فعالية الحسابات ، لدى عليه أن يركز على النقاط التالية:

-احترام الاشكال الشرعية و القانونية : على محافظ الحسابات ان يتحقق مما يلي:

-مسك توقيعات و التحديث المستمر للدفاتر و السجلات الشرعية و القانونية اليومية العامة، دفتر الجرد دفتر الأجور ، اليومية ، سجل تداول مجالس الدارة ، كل السجلات المفروضة من طرف القانون المعمول به"
-المسك المنتظم لسجل الحضور لمجلس الادارة أو الحراسة حسب الحالات.
-احترام قواعد التقديم و التقييم المنشورة في المخططات المهنية.
-احترام القواعد الأساسية المنصوص عليها سواء من طرف النظام المحاسبي المالي او القانون التجاري خاصة : دوام الطرق، إستقلالية الدورات ، إستمرارية الاستغلال ، التكلفة التاريخية، الحيلة و الحذر.

الفحص و تقدير الرقابة الداخلية:

-يقوم محافظ الحسابات بتقدير إمكانية الأنظمة و إجراءات المؤسسة المراقبة التي يتولد منها أحوال مالية التي تقدم مستوى عالي من المصادقية.
-ترتبط الحتميات التي تخضع لها الرقابة الداخلية بمبادئ التحقيق عن طريق الأنظمة و الإجراءات التي بدورها تأخذ من تسجيلاتها و إستراتيجياتها الخاصة، و يرتبط البعض الآخر بقواعد التعريف و فصل المهام و المسؤوليات التي تشبث للتطبيق و التقنية و الدارية و هي مكيفة بحجم الشركات.

المكونات الأساسية لتقييم نظام الرقابة الداخلية:

إن دراسة وتقييم الرقابة الداخلية يتركز على المكونات الأساسية:

■ نظام التنظيم:

يتمثل في تعريفات المسؤوليات، تفرقة المهام التي يجب أن تقوم على أساس تنفيذ المتبادل للمهمة، تفرقة المهن التي تقوم على عدم الجماع بين عمليين مثل المصلحة التجارية و مصلحة الانتاج و الإشهار، الحماية أو الاحتفاظ مثل أمين صندوق، أمين المخزن ، الحارس للصيانة، التسجيل ، وصف المهن التي تتمثل في الدقة المكتوبة على مستوى التنفيذ كل من مصدر المعلومات المستوجب معالجتها، كيفية معالجتها، مدة المعالجة.

■ نظام الاعلام و التوثيق:

لكي يكون نظام التوثيق و الاعلام مقنعا يجب عليه أن يتضمن ما يلي : اجراءات مكتوبة مستحدثة يوميا و التي تحدد بوضوح الوثائق دعائم الاعلام ،وثائق الإجراءات.

■ نظام الأدلة:

يجب على هذا النظام أن يسمح بتأكد من أن لا يسمح بتجديد ، و تنفيذ و تسجيل إلا الصفقات التنظيمية والمناسبة ، كل صفقات الانطلاق و التنفيذ أو التسجيل مكشوفة في أحسن الآجال.

■ الوسائل المادية للحماية:

تتمثل في : الجدران، الأبواب ، الحواجز ، الخزائن المخصصة لسهولة الدخول المحمي تكون وسائل مباشرة للحماية ضد السرقة، الخسائر، التبذيرإلخ.

■ الموظفين:

الموظفين ذوي الكفاءة و المكونين للقيام بالمهام المكلفين بها، ذوي الضمير المهني يزيد من ثقة محافظي الحسابات حول الأحوال المالية التي تعرض عليه للفحص، للتأكد من كفاءات الموظفين، يجب على محافظ الحسابات تقييم ما يلي : إجراءات التجديد، التكوين الأولي و المستمر، سياسة الأجور، الرقابة و التقييم الدوري للنشاط.

نظام الاشراف على الرقابة

يمر محافظ الحسابات عند تقييمه للرقابة الداخلية على عدة مراحل:

-تقييم الرقابة الداخلية يمر على الأحوال الآتية : فهم ووصف الأنظمة لمهمة تأكيد فهم بواسطة تحليلات، حول إبراز نقاط قوى و ضعف الأنظمة ، التحقق من سير و دوام النقاط القوية، التقييم النهائي و التأصل مهمة التلخيص.

-يشير التلخيص حول تقييم الرقابة الداخلية إلى ما يلي : النقائص الملحوظة على السير "حول الدراك إلى ما اقتضى الأمر" للأنظمة و الإجراءات، التأثيرات الممكنة حول الحسابات السنوية، التأثير حول برنامج مراقبة الحسابات.

-يجب أن تكون نتائج الدراسة و تقييم الرقابة مسجلة في ملفات العمل، و في تقرير موجه إلى مسيري المؤسسة المراقبة.

-يجب على تقرير حول الرقابة الداخلية الموجه إلى مسيري المؤسسة المراقبة أن يبرز الانحلال و النقائص الملحوظة بالإضافة إلى اقتراحات التحسين و النصائح ، كلما كان ذلك ضروريا.

- يجب أن يعالج وصف نقاط الضعف ، نتيجة و تأثير هذا الضعف على الحسابات السنوية ، رأي و نصائح تسنح بالتغلب عليها ، مرفق محتمل، المكان و التاريخ و المضاء.

- قد يجد محافظ الحسابات نفسه يستخلص عند وصوله إلى هذا المستوى من المهمة إلى رفض شهادة الحسابات إذا كانت الرقابة الداخلية تحتوي على النقائص من أحوال المالية المنتجة عديمة المصادقية.

* عند تناولنا هذا المعيار تبين لنا أنه يضم التزامات المدقق تجاه الأحداث اللاحقة إذ لا بد من توفر معلومات ذات جودة و طابع مهني لأنه عندما يلجأ إلى هذه الإجراءات الخاصة فالهدف منه الحصول على

الأدلة المادية و الموضوعية بذلك هذا المعيار يؤثر بدوره على جودة المعلومات لجعلها شاملة و موضوعية و يركز عليها في إبداء رأيه حول الكشف المالية.

جمع عناصر مقنعة (م.ج.ت 500) (و إعداد تقرير (م.ج.ت) 700

أولاً : جمع عناصر مقنعة

إن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة وفقاً للم.ج.ت (500 العناصر المقنعة) لإبداء الرأي حول الحسابات السنوية ، و إن امتداد طبيعة المراقبات المستعملة في الحسابات تعود لمرحلتين السابقتين : التعرف بالمؤسسة، تقييم نظام الرقابة الداخلية " و يجب على برنامج المراقبة الحسابات أن يكون مخففاً أو ممتداً حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات إلى أنظمة و الإجراءات المعمول بها " .و يمكن تحرير برنامج المراقبة على ورقة عمل خاصة و منظمة كما يلي:

- قائمة المراقبات للإنجاز، يجب أن تكون المراقبات معالجة بالتفصيل حتى يتمكن المساعدون من تنفيذها.

امتداد النموذج مع مراعاة عتبة المفهوم.

الإشارة إلى إنجاز المراقبة.

مرجع في ورقة العمل أين تم إسناده إلى المراقبة.

المشاكل المتعرض لها تجب الإشارة إليها.

للحصول على الأدلة الضرورية للتعبير عن الرأي، يوجد بحوزة محافظ الحسابات مختلف التقنيات منها : فحص المستندات، التحليلات و التقييمات ، الفحص التحليلي ، و يجب أن تسمح العملية مراقبة الحسابات من التأكد من العناصر أن تكون مراقبة بدقة و عليه التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع خلاصته ومعرفته بالمؤسسة، و تبرز قرارات صحيحة للمسيرين و تعطي صورة مختلفة لنشاطه و حالته المادية.

ثانيا : إعداد تقرير

و في الاخير يستوجب على المدقق تشكيل رأي مفصل يضم استنتاجات مقنعة باعتماده على م.ج.ت 700 (تأسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوف (يوضح فيه من خلال تقرير نهائي على اساس الاستنتاجات في المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة و التغيير بوضوح عن هذا الرأي تقرير كتابي يصف اساس ذلك الرأي.

*عند تطبيق م.ج.ت 500 و م.ج.ت 700 الذي يضم المبادئ الأساسية و الإجراءات الجوهرية ذات العلاقة بجمع العناصر المقنعة و اعداد تقرير صحيح بشكل منتظم يعطي صورة هامة للمدقق تبين لنا ان هذه المعايير تؤثر على تحسين جودة المعلومات بما أن المدقق عنده حقوق وواجبات مهمة لجمعها إذ لا بد أن تخلو من الاختلالات

المبحث الثاني: دراسة وتحليل النتائج

بعد أن حددنا طريقة و أدوات الدراسة سنتناول فيما يلي مجموعة من النتائج المتوصل إليها و تحليلها و مناقشتها من أجل الوصول إلى النتيجة النهائية و مقارنتها بالدراسات السابقة.

المطلب الأول: عرض النتائج المتوصل إليها

سنعرض من خلال هذا المطلب نتائج الدراسة المتوصل إليها بناء على المعلومات التي تم جمعها ، و تلخيصها و معالجتها في مايلي :

أولا : التدريب قبل ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر كاف لمواجهة متطلبات تطبيق معايير التدقيق الدولية

وفقا للدراسة في مكتب محافظ الحسابات فإن التدريب قبل ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر غير كافى لمواجهة متطلبات معايير التدقيق الدولية بل يجب دراسة هاته المعايير أكاديميا.

ثانيا : المراجع الكفاء أكثر إستقلالية من المراجع غير الكفاء

وفقا للدراسة في مكتب محافظ الحسابات فإن ليس هناك كفاء أو غير كفاء بل المراجع مستقل في القيام بعملياته و هو مسؤول عليها مسؤولية قانونية

ثالثا : عدم بذل العناية المهنية لدى المراجع يؤدي به إلى تحمل مسؤوليته عن عمليات التلاعب

وفقا للدراسة في مكتب محافظ الحسابات فإن المرجع مسؤولا على إكمال عملياته كيف ما كان وضعه

رابعا: عند القيام بعملية التدقيق تقوم بالتخطيط المسبق قبل ذلك

وفقا للدراسة في مكتب محافظ الحسابات فإنه يقوم بالتخطيط المسبق لعملية التدقيق من أجل سير عملية التدقيق على أحسن ما يرام

خامسا : عند كتابة التقرير تتم الإشارة إلى أن القوائم المالية أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية

وفقا للدراسة في مكتب محافظ الحسابات فإنه عند كتابة تقريره تتم إشارة إلى أن القوائم المالية أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية و خاصتا التأكيد على مخرجات القوائم المالية محاسبيا

سادسا : تقوم بالتشاور و الإتصال بإدارة الشركة قبل إعداد التقرير النهائي

وفقا للدراسة في مكتب محافظ الحسابات فإن للمرجع الحق في معرفة نظام العمل الذي تسير به المؤسسة

سابعا : يجب على المراجع إتفاق حول أحكام مهام المراجع مع الإدارة (معيار رقم 210)

وفقا للدراسة في مكتب محافظ الحسابات فإن من الضروري على المراجع إتفاق حول أحكام مهام المراجع مع الإدارة (معيار رقم 210)

ثامنا : إستعمال المراجع تأكيدات الخارجية بهدف حصول على أدلة مثبتة (معيار رقم 505)

وفقا للدراسة في مكتب محافظ الحسابات فإن للمراجع حق اثبات الأدلة في الداخل أو الخارج

تاسعا : يلتزم المراجع بمراجعة الأحداث اللاحقة التي تقع بعد إقفال الحسابات (معيار رقم 560)

وفقا للدراسة في مكتب محافظ الحسابات فإن بعد إقفال الحسابات هنا للمراجع حق الإستدراك الأخطاء المؤسسات

عاشرا : التصريحات الكتابية المتعلقة بإعداد الكشوف المالية ضرورية بالنسبة للمراجع (معيار رقم 580)

وفقا للدراسة في مكتب محافظ الحسابات فإن الكشوفات المالية ضرورية للمرجع في كل الحالات

المطلب الثاني: تحليل النتائج

- قامت الجزائر بإعادة تنظيم المهنة التدقيق، من خلال إصدار قانون (القانون 10-01) المتعلق بالخبير المحاسبي و محافظ الحسابات، حيث إعتبرت معايير التدقيق الدولية الأساس الذي تعتمد عليه الجزائر في بناء معايير مراجعة المحلية ملائمة للبيئة المحاسبية الجزائرية.
- انه تساهم معايير التدقيق الدولية في تطوير و تدعيم المعايير التدقيق الجزائرية، تساهم معايير التدقيق الدولية في تخفيض مخاطر التدقيق، كما تساعد المعايير التدقيق الدولية في الجزائر على جلب الإستثمار الأجنبي من خلال توحيد الممارسات، ويمكن الإعتماد عليها في تحقيق جودة التدقيق في الجزائر، و أبدت عينة الدراسة رفضها عند الإجابة على العبارة " وجود معايير التدقيق الدولية يلغي البحث عن إيجاد معايير التدقيق الجزائرية" وهذا يدل على صحة الفرضية من خلال العبارة "بما يتماشى معها".
- نفسر توافق معايير التدقيق الجزائرية مع متطلبات البيئة المحاسبية الجزائرية، وتساهم معايير التدقيق الدولية في تطوير و تدعيم معايير التدقيق الجزائرية، كذلك تساهم في تخفيض مخاطر التدقيق، كما تساعد المعايير التدقيق الدولية على جلب الإستثمار الأجنبي من خلال توحيد الممارسات و يمكن الإعتماد على معايير التدقيق الدولية في تحقيق جودة التدقيق .
- نفسر إلتزام محافظي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية هو إستقلالية المراجع الكفاء، بذل المراجع العناية المهنية اللازمة، التخطيط المسبق قبل القيام بعملية التدقيق، الإشارة إلى أن القوائم المالية أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية، إستعمال المراجع تأكيدات الخارجية بهدف حصول على أدلة مثبتة (معيار رقم 505)، التصريحات الكتابية المتعلقة بإعداد الكشوف المالية ضرورية بالنسبة للمراجع (معيار رقم 580).
- نفسر توافق معايير التدقيق الجزائرية مع معايير التدقيق الدولية هو توجه الجزائر للمعايير المحاسبية الأمر الذي حتم عليها تطبيق معايير التدقيق الدولية، ومن بين شروط الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة الإلتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية، كما تساعد معايير التدقيق الدولية من تقليل التفاوت في الممارسات المهنية في الجزائر مع الدول الأجنبية

المطلب الثالث : مناقشة النتائج

من أجل تحقق من صحة فرضيات الدراسة سيتم مناقشة النتائج من أجل إثباتها أو نفيها و أيضا من أجل معالجة الإشكالية الرئيسية للدراسة:

أولا : مدى توافق واقع مهنة المحاسبة مع تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر

حيث توصلنا إلى نتائج الموالية:

- تضمنت القوانين والنصوص التشريعية الجزائرية المنظمة لمهنة التدقيق شروط على المراجع إتباعها: الإستقلالية، الكفاءة، العناية المهنية اللازمة، الإلتزام بتطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة ومعايير إعداد التقارير التدقيق حيث توافقت هذه النتيجة مع دراسة محمد الأمين حاج عاشور و اختلفت مع دراسة فاتح سردوك

- تبنت الوزارة المالية للجمهورية الجزائرية حديثا أربعة معايير دولية للمراجعة، المعيار رقم "210" إتفاق حول أحكام مهام التدقيق، المعيار رقم "505" التأكيدات الخارجية، المعيار رقم "560" أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة، المعيار رقم "580" التصريحات الكتابية، حيث أرادت الإمتثال أكثر إلى معايير التدقيق الدولية، حيث توافقت هذه النتيجة مع دراسة حسام بن عبد المحسن العنقري و اختلفت مع دراسة فاتح سردوك

وهذا ما أثبت صحة الفرضية القائلة : " تطوير واقع مهنة المحاسبة يستوجب تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر "

ثانيا : جودة المعلومات المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

حيث توصلنا إلى نتائج الموالية:

- ضرورة العمل على توفير الظروف المناسبة للحصول على معلومات محاسبية ذات جودة في المستوى المطلوب لكونها مفيدة في عملية اتخاذ القرار حيث توافقت هذه النتيجة مع دراسة ناصر محمد علي المجهلي و اختلفت مع دراسة محمد الأمين حاج عاشور

- أن المعلومات المحاسبية المقدمة وفق النظام المحاسبي المالي تتميز بمجموعة من الخصائص تجعلها ذات جودة حيث توافقت هذه النتيجة مع دراسة: ناجي بن يحي و اختلفت مع دراسة ناصر محمد علي المجهلي

- إن مخرجات نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة تقدم نظرة شاملة عن الوضعية المالية والتي تعتبر مقياس لفعالية الأداء المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مما يعزز من موثوقيتها ويسمح لها بالتأثير على سلوك مستخدميها ويرفع من جودة ونوعية المعلومات

المحاسبية حيث توافقت هذه النتيجة مع دراسة: ناجي بن يحي و اختلفت مع دراسة Gin chong

وهذا ما أثبت صحة الفرضية القائلة : " ساهم النظام المحاسبي المالي في اصدار معلومات محاسبية ذات جود عالية . "

ثالثا : التزام محافظي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق و أثره على جودة المعلومات المحاسبية

حيث توصلنا إلى نتائج الموالية:

- يبرز دور محافظ الحسابات في توضيح إستخدام الآليات الأساسية لإعطاء الضمان لمستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدر عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية حيث توافقت هذه النتيجة مع دراسة **Gin chong** و اختلفت مع دراسة **Roussey, Robert**

- جاءت معايير التدقيق الجزائرية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية و المالية في مجال المحاسبة والتدقيق حيث توافقت هذه النتيجة مع دراسة **حسام بن عبد المحسن العنقري** و اختلفت مع دراسة **Roussey, Robert**

- يساهم محافظ الحسابات باعتماده على معايير التدقيق الجزائرية في إعطاء صورة تنبؤية للمعلومات المحاسبية وبالتالي يمكن من تجنب مختلف المشاكل المستقبلية حيث توافقت هذه النتيجة مع دراسة **محمد الأمين حاج عاشور** و اختلفت مع دراسة **ناصر محمد علي الجهملي**

- أن لدى محافظي الحسابات القدرة على تحقيق خاصية التمثيل الصادق للمعلومة المالية وتحقيق جودتها وذلك بالالتزامهم بالمعايير التدقيق الجزائرية بإعتبارها خطط استرشادية لأداء مهامهم على أكمل وجه حيث توافقت هذه النتيجة مع دراسة **محمد الأمين حاج عاشور** و اختلفت مع دراسة **حسام بن عبد المحسن العنقري**

- إن إلتزام محافظي الحسابات بالمعايير التدقيق الجزائرية يساهم بشكل كبير في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال كشف مختلف التلاعبات المحاسبية التي تحدث في المؤسسة حيث هذه النتيجة إختلفت مع جميع الدراسات السابقة و هذا ما أثبت صحة الفرضية القائلة: " يؤثر التزام محافظي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق إيجابا على جودة المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية " .

خلاصة

الفصل الثاني: دراسة حالة في مكتب محافظ حسابات بمدينة ورقلة

من خلال هذا الفصل قمنا بالتعريف بمكتب محافظ الحسابات و هيكله التنظيمي و الإجراءات التي يقوم بها و الوثائق التي يستخدمها و المعايير التي يعتمد عليها في اعداد تقريره.

حيث تم التوصل إلى :

- ان المراحل النظرية لمحافظ الحسابات تتركز على معايير التدقيق الجزائية من خلال الفحص، التقييم، العرض و جمع معلومات ذات جودة مقنعة لإعداد تقرير خالي من الاخطاء، و عليه فان تطبيقها بصورة سليمة من محافظ الحسابات تحسن من جودة المعلومات المالية و المحاسبية و تنسيقها وفقا لحاجة المهتمين للتوصل الى التقرير
- أن محافظي الحسابات ملتزمون بالمعايير التدقيق الجزائية و الذي أثر إيجابا على مخرجات القوائم المالية التي تتميز بالدقة العالية و هذا يدل على تحسين جودة المعلومات المحاسبية

خاتمة

الخلاصة العامة

تناولت هذه الدراسة موضوع " أثر إلزام محافضي الحسابات بالمعايير التدقيق الجزائرية على جودة المعلومات المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية - دراسة حالة في مكتب محافض حسابات مدينة ورقلة " ولتحقيق أهداف الدراسة قد تم تقسيمها إلى فصلين، الفصل الأول تناول الإطار النظري والتطبيقي لأثر إلزام محافضي الحسابات بالمعايير التدقيق الجزائرية على جودة المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية، أما الفصل الثاني تناول الدراسة الميدانية لواقع أثر إلزام محافضي الحسابات بالمعايير التدقيق الجزائرية على جودة المعلومات المحاسبية بالجزائر، ولقد ساهم كل منها بشكل جزئي في تحقيق ما يرمي اليه البحث من أهداف.

حاولنا من خلال هذه الفصلين الإجابة على إشكالية الدراسة وذلك انطلاقا من فرضيات فرعية تم اختبارها على مستوى الدراسة الميدانية التي اعتمدت على دراسة ميدانية في مكتب محافض حسابات ، وباستخدام الأدوات والأساليب الضرورية للمعالجة والتحليل تم التوصل إلى عدة نتائج.

وسنحاول من خلال هذه الخاتمة اختبار فرضيات البحث وذلك بتقديم أهم النتائج النظرية والتطبيقية المتوصل إليها من خلال الدراسة، ثم تقديم التوصيات وآفاق الدراسة.

نتائج اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى : التي تمحورت حول " تطوير واقع مهنة المحاسبة يستوجب تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر " .

حيث تم إثباتها من خلال ما توصلنا له من نتائج :

- تضمنت القوانين والنصوص التشريعية الجزائرية المنظمة لمهنة التدقيق شروط على المراجع إتباعها: الإستقلالية، الكفاءة، العناية المهنية اللازمة، الإلتزام بتطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة ومعايير إعداد التقارير التدقيق

- تبنت الوزارة المالية للجمهورية الجزائرية حديثا أربعة معايير دولية للمراجعة، المعيار رقم "210" إتفاق حول أحكام مهام التدقيق، المعيار رقم " 505 " التأكيدات الخارجية، المعيار رقم "560" أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة، المعيار رقم " 580 " التصريحات الكتابية، حيث أرادت الإمتثال أكثر إلى معايير التدقيق الدولية.

الفرضية الثانية :التي تمحورت حول " ساهم النظام المحاسبي المالي في اصدار معلومات محاسبية ذات جود عالية .

حيث تم إثباتها من خلال النتائج المتوصل لها :

- ضرورة العمل على توفير الظروف المناسبة للحصول على معلومات محاسبية ذات جودة في المستوى المطلوب لكونها مفيدة في عملية اتخاذ القرار

- أن المعلومات المحاسبية المقدمة وفق النظام المحاسبي المالي تتميز بمجموعة من الخصائص تجعلها ذات جودة

- إن مخرجات نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة تقدم نظرة شاملة عن الوضعية المالية والتي تعتبر مقياس لفعالية الأداء المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مما يعزز من موثوقيتها ويسمح لها بالتأثير على سلوك مستخدميها ويرفع من جودة ونوعية المعلومات المحاسبية

الفرضية الثالثة : التي تمحورت حول " يؤثر التزام محافظي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق إيجابا على جودة المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية

تم إثباتها من خلال النتائج التالية :

- يبرز دور محافظ الحسابات في توضيح إستخدام الآليات الأساسية لإعطاء الضمان لمستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدر عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية

- جاءت معايير التدقيق الجزائرية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية و المالية في مجال المحاسبة والتدقيق

- يساهم محافظ الحسابات باعتماده على معايير التدقيق الجزائرية في إعطاء صورة تنبؤية للمعلومات المحاسبية وبالتالي يمكن من تجنب مختلف المشاكل المستقبلية

- أن لدى محافظي الحسابات القدرة على تحقيق خاصية التمثيل الصادق للمعلومة المالية و تحقيق جودتها وذلك بالتزامهم بالمعايير التدقيق الجزائرية باعتبارها خطط استرشادية لأداء مهامهم على أكمل وجه .

- إن إلتزام محافظي الحسابات بالمعايير التدقيق الجزائرية يساهم بشكل كبير في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال كشف مختلف التلاعبات المحاسبية التي تحدث في المؤسسة

-نتائج الدراسة

من خلال الجانب النظري والتطبيقي لدرستنا تم التوصل إلى مجموعة من النتائج وهي كتالي:

- تضمنت القوانين والنصوص التشريعية الجزائرية المنظمة لمهنة التدقيق شروط على المراجع إتباعها: الإستقلالية، الكفاءة، العناية المهنية اللازمة، الإلتزام بتطبيق معايير الأداء المهني للمراجعة ومعايير إعداد التقارير التدقيق

- تبنت الوزارة المالية للجمهورية الجزائرية حديثا أربعة معايير دولية للمراجعة، المعيار رقم "210" إتفاق حول أحكام مهام التدقيق، المعيار رقم "505" التأكيدات الخارجية، المعيار رقم "560" أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة، المعيار رقم "580" التصريحات الكتابية، حيث أرادت الإمتثال أكثر إلى معايير التدقيق الدولية.

- يبرز دور محافظ الحسابات في توضيح إستخدام الآليات الأساسية لإعطاء الضمان لمستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدر عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية
- ضرورة العمل على توفير الظروف المناسبة للحصول على معلومات محاسبية ذات جودة في المستوى المطلوب لكونها مفيدة في عملية اتخاذ القرار
- أن المعلومات المحاسبية المقدمة وفق النظام المحاسبي المالي تتميز بمجموعة من الخصائص تجعلها ذات جودة
- إن مخرجات نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة تقدم نظرة شاملة عن الوضعية المالية والتي تعتبر مقياس لفعالية الأداء المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مما يعزز من موثوقيتها ويسمح لها بالتأثير على سلوك مستخدميها ويرفع من جودة ونوعية المعلومات المحاسبية
- جاءت معايير التدقيق الجزائية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية و المالية في مجال المحاسبة والتدقيق
- يساهم محافظ الحسابات باعتماده على معايير التدقيق الجزائية في إعطاء صورة تنبؤية للمعلومات المحاسبية وبالتالي يمكن من تجنب مختلف المشاكل المستقبلية
- أن لدى محافظي الحسابات القدرة على تحقيق خاصية التمثيل الصادق للمعلومة المالية و تحقيق جودتها وذلك بالالتزامهم بالمعايير التدقيق الجزائية بإعتبارها خطط استرشادية لأداء مهامهم على أكمل وجه .
- إن إلتزام محافظي الحسابات بالمعايير التدقيق الجزائية يساهم بشكل كبير في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال كشف مختلف التلاعبات المحاسبية التي تحدث في المؤسسة
- ان المراحل النظرية لمحافظ الحسابات تركز على معايير التدقيق الجزائية من خلال الفحص، التقييم، العرض و جمع معلومات ذات جودة مقنعة لإعداد تقرير خالي من الأخطاء، و عليه فان تطبيقها بصورة سليمة من محافظ الحسابات تحسن من جودة المعلومات المالية و المحاسبية و تنسيقها وفقا لحاجة المهتمين للتوصل الى التقرير
- أن محافظي الحسابات ملتزمون بالمعايير التدقيق الجزائية و الذي أثر إيجابا على مخرجات القوائم المالية التي تتميز بالدقة العالية و هذا يدل على تحسين جودة المعلومات المحاسبية

اقتراحات الدراسة:

- دعم التواصل بين المحافظين بمختلف المستويات سواء كانوا مهنيين أو أكاديميين للاستفادة وتبادل الخبرات؛
- تفعيل وتدعيم القانون رقم 10-01 الذي تعتبر نصوصه القانونية تتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة.
- لا بد على مكاتب محافضي الحسابات توفير فرص لتنمية وتطوير معارف المقبلين الجدد على المهنة وهذا من خلال برامج التعليم المهني المستمر والمنظم من قبل الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات
- إلتزام محافضي الحسابات بدورات تدريبية لتطوير أدائهم من خلال المشاركة في المحاضرات والندوات العلمية المتخصصة، للخروج بنخبة محافضي حسابات تتناسب مع المتطلبات الدولية.
- ضرورة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في الوقت المعني والا ستفقد المعلومات مصداقيتها، وأن يتم الإفصاح عنها بطرق يسهل فهمها

- تفعيل دور المصنف الوطني للمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، كالهئية الوطنية المشرفة على الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات، وذلك من خلال تدعيمه بالدراسات الأكاديمية من أجل زيادة الترابط بين الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات والإطار النظري لها، بحيث يتم إعتتماد التصحيحات والتعديلات في المجال المحاسبي على أساس الإحتياجات من المعلومات ومتطلبات تجاوب المؤسسات مع مرحلة التسيير الجديدة، وليس على أساس نقل التجارب والتعديلات التي يخضع لها المجال المحاسبي ومجال المراجعة بصفة خاصة، وذلك من بيئة مختلفة نسبيا كنقل المعطيات المحاسبية الفرنسية وتطبيقها دون إعتتماد أساس نظري سليم وفقا للمتطلبات الواقعية على مستوى الإقتصاد الوطن

-آفاق البحث:

- أفاق مهنة التدقيق في الجزائر و معايير تدقيق جزائرية
- أثر نزاهة محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية
- أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية في الجزائر من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية.

قائمة المراجع و المصادر

قائمة المراجع و المصادر

أولاً: الكتب:

- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر ، الأردن ، 2009
- خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2000 ،
- داوود يوسف صبح، **تدقيق البيانات المالية**، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002،
- زهرة عاطف سواد، **مراجعة حسابات التدقيق**، دار الرأية لنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008
- سيد عطا الله السيد، التدريب المحاسبي والمالي، دار الرأية لنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
- صلاح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية و الإدارية ، دار المطبوعات الجامعية، 21الإسكندرية، مصر 2002
- غسان فلاح ، المقارنة التدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، دار المسير للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن، ط 1 ،
- محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والتدقيق ، دار المعرفة ، الإسكندرية، مصر ، 2002
- محمد القيومي وآخرون ، المراجعة علما وعملا ، دار التعليم الجامعي الإسكندرية ، 2015 ،
- مؤيد راضي خنفر، نسمان فلاح المطارنة ، تحليل القوائم المالية ، الطبعة الثالثة ، دار المسير للنشر والتوزيع ، الأردن ، 2011،
- ناصر داددي عدون، نواصر محمد فتحي، **دراسة حالات مالية**، دار الآفاق الجزائر، 1991 ،
- يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق ، مؤسسة الوراق ، عمان ، الأردن ، 2000

ثانياً: الرسائل الجامعية:

- بن جميلة محمد ، "مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة " ، رسالة ماجستير ، جامعة قسنطينة 2010-2011
- بن مخلف أمال، المراجعة الخارجية في الجزائر، غير منشورة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010.
- حامدي علي، "أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية" ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011
- خضراوة كريمة نورة، الملكي حنان ، دور محافظ الحسابات في حماية الممتلكات وتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، 2015.
- سليمان عتيير ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، 2012
- شهر زاد لباز ، دور النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2012-2013 ،
- عبد المنعم عطا العلول ، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام رقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة ، رسالة ماجستير في المحاسبة التمويلية ، الجامعة الإسلامية - غزة ، فلسطين ، 2012

قائمة المراجع و المصادر

- فاتح سردوك , دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصدقية المعلومات المحاسبية ,رسالة الماجستير في إدارة الأعمال , جامعة محمد بوضاف - المسيلة , 2003 / 2004 ,
- محمد أمين مازون, التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر, مذكرة ماجستير, جامعة الجزائر, 2011,
- محمد مفتاحي , تكنولوجيا المعلومات ودورها في تفعيل نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة , مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية , كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير , جامعة الجزائر , جامعة الجزائر 3, الجزائر , 2012
- ناصر محمد علي المجيلي , خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في إتخاذ القرارات , مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير , جامعة باتنة , الجزائر , 2009 ,

ثالثا : الجرائد والمجلات :

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد , 42 القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد, المؤرخ في 29 جوان 2010 , ص 05 .
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية , مرسوم تنفيذي رقم 32/11 في المؤرخ في 27 جانفي 2011 , العدد 7 ,
- أبو النور , محمد محمد , أسلوب النظم كمدخل إستراتيجي لدراسة المعلومات , المجلة العربية للمعلومات , العدد الثالث , 1949
- أحمد الصالح السباع, محمد الهادي ضيف الله, دور محافظ الحسابات في تقييم الرقابة الداخلية الإلكترونية, مجلة شعاع للدراسة الاقتصادية, عدد الثالث, جامعة الشهيد طه محمد لخضر, الوادي, مارس . 2018,
- تمار خديجة , تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ومقارنتها مع الدول المغاربية , مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية , جامعة مستغانم , ديسمبر 2017 العدد 8
- سامح محمد رضا , رياض احمد , دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية , المجلة الأردنية في إدارة الأعمال , المجلد 7 , العدد 1 , الأردن , 2011
- صدام محمد محمود الحبابي وآخرون , أثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومات المحاسبية, مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية , مجلد 2, العدد 2, جامعة تكريت , العراق 2006

رابعا : المقابلات الشفوية :

- مقابلة شخصية مع محافظ الحسابات السيد : بوسعيد محمد العربي

خامسا : القرارات والقوانين والمراسيم :

- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, القانون التجاري, مطبوعات بيرقي, 2007 الجزائر
- القانون المتعلق بمهن خبير محاسب, و محافظ الحسابات , المؤرخ في 16 رجب 1431 هـ الموافق ل 29 جوان 2010, القانون التجاري , المادة 715 , مكرر 4 , المؤرخ في 25 أفريل 1993 ,
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, العدد , 42 القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد, المؤرخ في 29 جوان 2010 , ص 05 .
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية , مرسوم تنفيذي رقم 32/11 في المؤرخ في 27 جانفي 2011 , العدد 7 ,

قائمة المراجع و المصادر

- مرسوم تنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 24/11/2011 يحدد شروط و كفاءات سير التبرص المهني و استقبال و دفع اجر الخبراء المحاسبين و محافضي الحسابات و المحاسبين المترشحين
- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26/05/2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 30، 2011 المادة 02.
- مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، صادر من الوزارة المالية للجمهورية الجزائرية، يحدد معايير التدقيق الجزائرية.

سادسا : التظاهرات العلمية والمحاضرات :

- أحمد خليفة، منال حسيني، مكانة معايير التدقيق الدولية في الجزائر، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة IFRS-ISA والمعايير الدولية للمراجعة ISA: التحدي، جامعة البلدة، يومي 13-14 ديسمبر 2011 ،
- حسين بن الطاهر ، محمد بوطلاعة ،دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي ،ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري ،جامعة محمد خيضر - بسكرة -الجزائر ، يومي 6/7 ماي 2012 ،
- جمعة هوام ، نوال العاشوري ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية،ملتقى حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع ، رهانات ،آفاق)،جامعة العربي بن مهيدي ،أم البواقي ، الجزائر ،يومي 07-08 ديسمبر 2010
- جمال عمورة،"ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر وتكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)" ، ملتقى دولي حول :النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) والمعايير الدولية للمراجعة التحدي، جامعة سعد دحلب البلدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 13-14 ديسمبر 2011،
- عبد الله بن صالح،" دراسة تحليلية تقييمية لواقع إصلاح مهنة التدقيق بالجزائر ومدى توافقها مع معايير التدقيق الدولية"، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، يومي 20-21 نوفمبر 2013، جامعة عمار ثيلجي، الأغواط - الجزائر

المراجع باللغة الأجنبية

Les journaux et magazines

- Gin chong, "auditing framework in the peoples republic of china and the international auditing Guidelines: some comparisons", managerial Finance vol.26, (2000) , No.5, PP. 12-20.
- Charles, E. landes, "on high standards of auditing ethics and behavior", the CAP journal (Feb. 2004), PP. 9-11.
- Roussey, Robert, s. "the development of international standards on auditing", the CAP journal, vol. 69, No(1999). 10, PP. 14-20.

سابعا : الإنترنت :

<http://ar.wikipedia.ogr>

/wiki



الملاحق

الملحق رقم 01 : قائمة الأساتذة المحكمين للأسئلة المقابلة

إسم و لقب الأستاذ	صفة
محمد كويسي	الأستاذ المشرف
فريد عوينات	أستاذة في جامعة ورقلة
خالد مقدم	أستاذ في جامعة ورقلة
عبد الحق بوقفة	أستاذ في جامعة ورقلة

الملحق رقم 02: أسئلة المقابلة الشخصية

الرقم	العبارات	موافق	غير موافق	محايد
1	التدريب قبل ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر كاف لمواجهة متطلبات تطبيق معايير التدقيق الدولية			
2	المراجع الكفاء أكثر إستقلالية من المراجع غير الكفاء			
3	عدم بذل العناية المهنية لدى المراجع يؤدي به إلى تحمل مسؤوليته عن عمليات التلاعب			
4	عند القيام بعملية التدقيق تقوم بالتخطيط المسبق قبل ذلك			
5	عند كتابة التقرير تتم الإشارة إلى أن القوائم المالية أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية			
6	تقوم بالتشاور و الإتصال بإدارة الشركة قبل إعداد التقرير النهائي			
7	يجب على المراجع إتفاق حول أحكام مهام المراجع مع الإدارة (معياري رقم 210)			
8	إستعمال المراجع تأكيدات خارجية بهدف حصول على أدلة مثبتة (معياري رقم 505)			
9	يلتزم المراجع بمراجعة الأحداث اللاحقة التي تقع بعد إقفال الحسابات (معياري رقم 560)			
10	التصريحات الكتابية المتعلقة بإعداد الكشوف المالية ضرورية بالنسبة للمراجع (معياري رقم 580)			

الصفحة	فهرس المحتويات
-	الإهداء
-	شكر وعرفان
I	الملخص
II	قائمة المحتويات
III	قائمة الأشكال
IV	قائمة الملاحق
V	قائمة الاختصارات و الرموز
i	المقدمة
الفصل الأول : الأدبيات النظرية و التطبيقية للدراسة	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الإطار النظري مهنة محافظ الحسابات في الجزائر
4	المطلب الأول : مدخل حول المعايير الجزائرية للتدقيق
20	المطلب الثاني : ماهية جودة المعلومات المحاسبية
32	المطلب الثالث : اسهامات التزام محافظي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق على جودة المعلومات المحاسبية
43	المبحث الثاني : الدراسات المرجعية السابقة
43	المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية
46	المطلب الثاني : الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
48	المطلب الثالث : مميزات الدراسة الحالية من الدراسات السابقة
51	خلاصة
الفصل الثاني : الدراسة التطبيقية بالمكتب محافظ الحسابات	
53	تمهيد
54	المبحث الأول: المنهجية والأدوات المستخدمة في دراسة الحالة
54	المطلب الأول :الطريقة المستخدمة في الدراسة
54	المطلب الثاني :الأداة المستخدمة في الدراسة
55	المطلب الثالث : تقديم مكتب محافظ الحسابات (مجتمع وعينة الدراسة)
70	المبحث الثاني : تحليل النتائج ومناقشتها
70	المطلب الأول :عرض النتائج المتوصل إليها
71	المطلب الثاني:تحليل النتائج
73	المطلب الثالث : مناقشة النتائج
75	الخلاصة
77	الخاتمة
82	قائمة المراجع
87	الملاحق
90	الفهرس