

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية و المحاسبة التخصص: التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير

أثر جودة التدقيق الخارجي على المعلومات المحاسبية

تحت إشراف الأستاذ :

الدكتور : محمد رمضاني

من إعداد الطالبتين:

1- ليلة ملاح

2- فاطمة طوارية

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	محمد عيسى محمد محمود	أستاذ	جامعة مستغانم
مقررا	رمضاني محمد	أستاذ	جامعة مستغانم
مناقشا	نورين مولود	أستاذ محاضر قسم "أ"	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2022/2021

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية و المحاسبة التخصص: التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير

أثر جودة التدقيق الخارجي على المعلومات المحاسبية

تحت إشراف

من إعداد الطالبتين:

الأستاذ :

الدكتور : محمد رمضاني

1- ليلى ملاح

2- فاطمة طوارية

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	محمد عيسى محمد محمود	أستاذ	جامعة مستغانم
مقرا	رمضاني محمد	أستاذ	جامعة مستغانم
مناقشا	نورين مولود	أستاذ محاضر قسم "أ"	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2022/2021

شكر وتقدير



أول ما نبدأ به الحمد و الشكر لله عز وجل ، الذي أثار دربنا و يسر لنا السبيل لإنجاز هذا العمل،
ومنحنا الإرادة و العزيمة و الصبر، لإتمام المشوار الدراسي بخير و على خير.

أما بعد:

فلا يسعنا المقام إلا أن نعبر عن شكرنا و احترامنا للدكتور السيد : رضاني محمد الذي قبل
الإشراف على هذا البحث ، و على المجهودات التي بذلها من أجلنا ، و النصائح و التوجيهات العظيمة، التي
كان يضعها نصب أعيننا و هو يتبع هذا البحث بكل اهتمام.

كما نتقدم بالشكر إلى الأستاذ مرحوم علاء الدين ،الذي إستقبلنا بكل تواضع و إحترام بمكتبه ونحن
أيضا نكن له كل الاحترام على تقديمه يد العون في إنجاز هذا العمل ، كما نشكر كل الأساتذة الكرام من
الإبتدائي إلى الجامعي و كذا الشكر الجزيل إلى السيدة " صوالي دينا ليلة " عميدة كلية علوم الطبيعة
و الحياة و السيد " شواري عبد الحميد " الأمين العام بنفس الكلية التي نتوظفوا بها ، الذين منحونا الرخصة
بكل سهولة لإتمام الدراسة و نيل هذه الشهادة.

كما لا يفوتنا أن نقدر كل مجهود بذل ، و كل يد ساعدت و كل كلمة طيبة قيلت في سبيل إنجاز هذا العمل.

إِهْلَاء



بسم الله الرحمن الرحيم
& و قل اعملوا فسيرى الله عملكم و رسوله و المؤمنون &

صدق الله العظيم

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك و لا يطيب النهار إلا بطاعتك و لا تطيب اللحظات إلا بذكرك و لا تطيب

الآخرة إلا بعفوك و لا تطيب الجنة إلا برويتك يا رب العرش العظيم

أهدي هذا العمل

إلى من علّمتني الصبر والجِدَّ والاجتهاد في كافة مناحي الحياة... أمّي الحبيبة.

إلى من أرسى لديّ قواعد الخلق الكريم، وكيفية كبح زمام النفس... أبي المؤقّر.

إلى من كان نعم السند في رحلتي العلمية والبحثية، ولم يدخر جهداً في مُساعدتي... زوجي الغالي.

إلى أبنائي الأعزاء حفظهم الله و رعاهم " شروق و عبد الرزاق "

إلى أعلى ما منحتني الدنيا و أتقاسم معهم أفراحي وأحزاني إلى أخواتي و إخوتي .

إلى جميع أساتذتي الكرام

إلى كل من قدم لي يد العون من قريب أو من بعيد.

إلى كل الزملاء في العمل و في الدراسة .

إِسْعَاءٌ



إلى من أفضلها على نفسي و لم لا فلقد ضحت من أجلي و لم تدخر جهدا في سبيل إسعادي على الدوام "أمي الحبيبة".

إلى أبنائي الأعزاء حفظهم الله و رعاهم

نسير في دروب الحياة ' و يبقى من يسيطر على أذهاننا في كل مسلك نسلكه .

إلى أصدقائي و جميع من وقفوا بجواري و ساعدوني بكل ما يملكون و في أصعدة كثيرة.

و لا ينبغي أن أنسى أساتذتي ممن كان لهم الدور الأكبر في مسانذتي و مدي بالمعلومات القيمة .

داعيا المولى عز و جل أن يطيل في أعماركم و يرزقكم بالخيرات .

طوارية فاطمة

• قائمة المحتويات

الصفحة	البيان
	الإهداء
	الشكر
أ	الملخص
ب	قائمة المحتويات
ت	قائمة الجداول
ث	قائمة الأشكال
ج	قائمة الملاحق
1	مقدمة عامة
الفصل الأول : الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي	
5	تمهيد
6	المبحث الأول : ماهية جودة التدقيق الخارجي
6	المطلب الأول : مفهوم جودة التدقيق الخارجي
8	المطلب الثاني : أهمية وأهداف جودة التدقيق الخارجي
8	الفرع الأول : أهمية جودة التدقيق الخارجي
10	الفرع الثاني : أهداف جودة التدقيق الخارجي
12	المبحث الثاني : مقاييس جودة التدقيق الخارجي
15	المبحث الثالث : العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي
18	المبحث الرابع: مبادئ و معايير جودة التدقيق الخارجي
18	المطلب الأول : مبادئ جودة التدقيق الخارجي
19	المطلب الثاني : معايير جودة التدقيق الخارجي
21	المطلب الثالث : المعايير الجزائرية للتدقيق
23	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني : مدخل حول المعلومة المحاسبية	
24	تمهيد
25	المبحث الأول : ماهية المعلومات المحاسبية

25	المطلب الأول : مفهوم البيانات و المعلومات المحاسبية
26	المطلب الثاني : تعريف المعلومات المحاسبية
28	المطلب الثالث : مستخدمو المعلومات المحاسبية
32	المبحث الثاني : أشكال المعلومات المحاسبية و خصائصها النوعية
32	المطلب الأول : أشكال المعلومات المحاسبية
34	المطلب الثاني : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
39	المبحث الثالث : أنواع وأهمية المعلومات المحاسبية
39	المطلب الأول : أنواع المعلومات المحاسبية
42	المطلب الثاني : أهمية المعلومات المحاسبية
43	المبحث الرابع : جودة المعلومة المحاسبية و العوامل المؤثرة عليها
43	المطلب الأول : جودة المعلومات المحاسبية
43	المطلب الثاني : العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية
45	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث : دراسة ميدانية حول أثر جودة التدقيق الخارجي على المعلومة المحاسبية
46	تمهيد
47	المبحث الأول : تقديم المكتب محل الدراسة
47	المطلب الأول : التعريف بالمكتب و الهيكل التنظيمي له
48	المطلب الثاني : الخدمات التي يقوم بها المكتب
48	المبحث الثاني : الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات حسب القانون التجاري و مهنة المحاسبة
48	المطلب الأول : الإجراءات الأولية لتعيين محافظ الحسابات
49	المطلب الثاني : إجراءات التعرف على المؤسسة
50	المبحث الثالث : منهجية الدراسة الميدانية و أساليبها
67	المبحث الرابع : كيفية تأثير جودة التدقيق الخارجي على المعلومات المحاسبية
68	خلاصة الفصل الثالث
69	خاتمة عامة
72	المراجع
77	الملاحق

• قائمة الجداول و الأشكال و المختصرات

1- قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01-01	المظاهر الرئيسية لجودة الخدمة وفقا لمقياس التوقعات للأداء SERVQUAL	13
02-01	مقاييس جودة التدقيق الخارجي	14
01-02	مقارنة بين البيانات و المعلومات	27

2- قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01-02	مرحلة تحويل البيانات إلى معلومات	25
02-02	مستخدموا المعلومات المحاسبية	31
03-02	خصائص المعلومات المحاسبية	37
01-03	الهيكل التنظيمي للمكتب	47
02-03	مبادئ تصميم نظام الرقابة الداخلية الفعال	66
03-03	كيفية تأثير جودة التدقيق الخارجي على المعلومات المحاسبية	67

3- قائمة المختصرات

الدلالة	Code / الرمز	Significations
جمعية المحاسبة الأمريكية	AAA	American Accounting Association
معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي	AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants
مجلس معايير المحاسبة المالية	FASB	Financial Accounting Board
معايير التدقيق الدولية	ISA	International Standars Auditing
معهد المحاسبين القانونيين لإنجلترا وويلز	ICAEW	Institut des comptables agréés pour l'Angleterre et wilz
لجنة معايير المحاسبة الدولية	IASC	Comité international des normes comptables
مجلس معايير التدقيق	ASB	Auditing Standars Board

1- توطئة

تعرضت العديد من الشركات في السنوات الأخيرة إلى الإنهيار والإفلاس وقد رافقت هذه الإنهيارات إلى رفع دعاوى قضائية على شركات ومكاتب التدقيق التي قامت بتدقيق حسابات تلك الشركات المهارة والمفلسة ، وذلك لعدم قيامها بالإفصاح عن وجود مخاطر الإفلاس في تقاريرها، مما جعلها ذات سمعة غير جيدة في الأوساط المهنية، وهذا ما دفع بالمنظمات المهنية ذات العلاقة بالأعمال المحاسبية و التدقيقية بالإهتمام بجودة التدقيق .

بالإضافة إلى ما ذكر فإن التدقيق يؤدي دورا هاما في الحياة الاقتصادية فهو من أهم المواضيع التي يتم تناولها في مختلف البحوث في مجال المحاسبة و المالية كونه يقوم بفحص المعلومات أو البيانات من قبل شخص مستقل و محايد لأي مؤسسة بصورة موضوعية و إيصال النتائج إلى المستفيدين .

2- إشكالية الدراسة:

على ضوء ما تم ذكره ونظرا لأهمية جودة التدقيق الخارجي،ومن أجل إعطاء صورة واضحة عن هذا الموضوع تم صياغة إشكالية الدراسة كالتالي: "كيف تؤثر جودة التدقيق الخارجي على المعلومة المحاسبية؟"

للإجابة على هذه الإشكالية تم إدراج مجموعة من الأسئلة الفرعية كما يلي :

- فيما تكمن أهمية جودة التدقيق الخارجي و ما هي الأسس التي تركز عليها ؟
- هل تعتمد المؤسسة على كل الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية ؟
- ما أثر جودة التدقيق الخارجي على المعلومة المحاسبية في المؤسسة ؟

3- فرضيات الدراسة :

للإجابة على الأسئلة تم صياغة الفرضيات التالية :

- لجودة التدقيق الخارجي أهمية كبيرة كما لديها أسس تركز عليها.
- تعتمد المؤسسة على كل الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية .
- هناك أثر لجودة التدقيق الخارجي على المعلومة المحاسبية .

4- أسباب اختيار الدراسة:

من بين الأسباب التي أدت إلى اللجوء لإختيار هذا الموضوع :

- التعمق في معالجة موضوع أثر جودة التدقيق الخارجي على المعلومة المحاسبية .
- إرتباط الموضوع بمجال التخصص .

5- أهمية الدراسة : تستمد الدراسة أهميتها من خلال المعطيات التالية :

- محاولة تقييم جودة التدقيق الخارجي و الركائز الأساسية التي يقوم عليها التدقيق الخارجي و كيف تساهم في الرفع من كفاءة و جودة أداء المدقق الخارجي.

6- أهداف الدراسة : نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- التعرف على الأسس النظرية التي يقوم عليها كل من جودة التدقيق الخارجي و المعلومة المحاسبية .
- معرفة أثر جودة التدقيق الخارجي على المعلومة المحاسبية .

7- منهج الدراسة :

من أجل الإجابة على الأسئلة يتم الإعتماد على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي الملائم للجانب النظري من خلال عملية المسح و الإطلاع على مجموعة من المراجع من دراسات سابقة، كتب، مقالات، مجلات . الرسائل الجامعية... إلخ ، أما الجانب الميداني قمنا بالإستعانة بأحد مكاتب المحاسبة بالولاية و بعض آراء الأساتذة الأكاديميين في التخصص بالجامعة .

8- حدود الدراسة :

يمكن تحديد حدود الدراسة إلى حدود زمنية و حدود مكانية كما يلي :

- الحدود الزمنية: تمثلت الحدود الزمنية لهذه الدراسة في شهر ماي 2022 .
- الحدود المكانية: قمنا بالتوجه إلى أحد مكاتب المحاسبة بالولاية للمساعدة في الدراسة لهذا الموضوع .

9- الدراسات السابقة :

بعد الإطلاع على المراجع المتاحة وجدنا مجموعة من الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع دراستنا الحالية، و ذلك بهدف التعرف على أهم النتائج التي أسفرت عنها ، ونستعرضها كما يلي :

-الدراسة الأولى: (دراسة هاجر ، مبروك بنت علي)تحت عنوان أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية في ظل الإفصاح، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، 2019 .

إهتمت الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى معالجة أثر جودة التدقيق الخارجي على جودة القوائم المالية ، و ذلك في ظل وجود الإفصاح فتم معالجة إشكالية الموضوع وفق تصميم إستمارة إستبيان مكونة من 22 عبارة وزعت على عينة مكونة من خبراء محاسبين ، محاسبين معتمدين، محافظي الحسابات و مدققين داخليين العاملين بمختلف ولايات الشرق الجزائري ، كما إعتمدت على منهجية النمذجة بالمعادلات البنائية بطريقة المربعات الصغرى الجزئية، و تم التوصل إلى أنه يوجد علاقة وساطة تامة للإفصاح بين جودة التدقيق الخارجي و جودة القوائم المالية .

-الدراسة الثانية: (دراسة زينب ، عميرات)تحت عنوان أثر نظام المعلومات المحاسبي على جودة التدقيق الخارجي -دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات و المحاسبين لولاية ورقلة، مذكرة ماستر أكاديمي ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2018 .

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر نظام المعلومات المحاسبي على جودة التدقيق الخارجي فقد إعتمدت على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي في الجانب النظري و على الإستبيان في الجانب التطبيقي كما تمت إلى التوصل إلى أن نظام المعلومات المحاسبي ضروري في المؤسسة بحيث يعتمد عليه في توفير المعلومات الدقيقة و التي بدورها هذه الأخيرة تساعد المدقق الخارجي بأداء مهنته و تساهم في الرفع من جودة التدقيق الخارجي .

- الدراسة الثالثة (دراسة شهرزاد ، بلكلحل) تحت عنوان دور محافظ الحسابات في تحسين المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر أكاديمي ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، 2021 .

عالجت هذه الدراسة دور محافظ الحسابات في تحسين المعلومات المحاسبية ، بحيث تطرقت الباحثة إلى مفهوم نظام المعلومات المحاسبي و بعد الزيارة الميدانية لمكتب محافظ الحسابات بالولاية تمت إلى التوصل إلى إثبات الفرضيات المطروحة و بينت أن المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) له دور كبير في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية من خلال المعايير والأسس و المبادئ التي تحكم المراجع و لا بد من تطور دوره الفعال داخل المؤسسة .

- الدراسة الرابعة(بشير صالح محمد الخير) تحت عنوان دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية- دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة و الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية ، درجة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2017 .
تناولت هذه الدراسة دور جودة المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية ، بحيث هدفت إلى معرفة مفهوم جودة المراجعة الخارجية و وسائل تحسينها، و إختيار دورها في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية و ترشيد قرارات الإستثمار ، كما توصلت إلى أن إهتمام مكاتب المراجعة و الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية بمحددات جودة المراجعة الخارجية بحسن كفاءة المعلومات المحاسبية مما جعل منها أداة فعالة لترشيد قرارات الإستثمار .

- الدراسة الخامسة(اكرام ، الشادلي) تحت عنوان دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية –دراسة ميدانية لدى مكاتب محافظي الحسابات لولاية بسكرة ، مذكرة ماستر أكاديمي ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2013 .

عالجت هذه الدراسة دور و أداء المراجع الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية بحيث قامت الباحثة بتحليل نتائج الإستبيان الذي وجه لعينة من محافظي الحسابات بحيث إستخدمت الإختبارات و المعالجة الإحصائية المناسبة حتى توصلت إلى نتائج ذات دلالة دعمت موضوع الدراسة و أثبتت أن للمراجع الخارجي دور كبير في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية .

- الدراسة السادسة (محمد توفيق، بوكريش و عزيز بلحردة) تحت عنوان دور المراجع الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية – دراسة عينة لمحافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين ، مذكرة ماستر أكاديمي ، جامعة جيجل، 2014 .

عالجت هذه الدراسة، مدى إمكانية مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، بما يخدم جميع الأطراف المستفيدة.

- الدراسة السابعة : (سناء ، مالطي) تحت عنوان جودة التدقيق الخارجي و آليات حوكمة المؤسسات - دراسة ميدانية في السياق الجزائري، مذكرة الدكتوراه ل.م.د، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، 2020 .
هدفت هذه الدراسة إلى تحديد ما إذا كان لجودة التدقيق الخارجي أثر على آليات حوكمة المؤسسات أم لا من خلال إعداد إستبيان و توزيعه على مجموعة من المؤسسات الإقتصادية العمومية و الخاصة ، قصد إجراء عملية مقارنة بين القطاعين ، كما توصلت إلى أن جودة التدقيق الخارجي تؤثر على التدقيق الداخلي في القطاع العام و ليس القطاع الخاص ، و تم إستبعاد أثرها على كل من مجلس الإدارة و نظام الرقابة الداخلية .

- الدراسة الثامنة (عائشة ، لشلاش) تحت عنوان جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات ، مذكرة الدكتوراه ، جامعة الجيلالي الياابس، سيدي بلعباس ، 2018 .
توصلت نتائج هذه الدراسة إلى أن آلية رقابة المساهمين لا تؤثر على جودة التدقيق الخارجي، وأن مجلس الإدارة يساهم في الرفع من جودة التدقيق الخارجي .
10- هيكل الدراسة: من أجل دراسة الموضوع قمنا بتقسيمه إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين والأخر تطبيقي بالإضافة إلى مقدمة عامة وخاتمة عامة ، حيث أن في :

• الفصل الأول: "الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي" : تطرقنا في هذا الفصل إلى أربعة مباحث ، حيث قمنا في المبحث الأول بتقديم عام لماهية جودة التدقيق الخارجي أي تناول (مفهوم جودة التدقيق ، أهمية وأهداف جودة التدقيق الخارجي)، أما في المبحث الثاني تناولنا مقاييس جودة التدقيق الخارجي و في المبحث الثالث عرضنا العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي و في المبحث الرابع أدرجنا مبادئ و معايير جودة التدقيق الخارجي .

• الفصل الثاني: "أساسيات معالجة المعلومات المحاسبية" : ففي هذا الفصل قمنا كذلك بتناول أربعة مباحث حيث أدرجنا في المبحث الأول ماهية المعلومة المحاسبية (مفهوم البيانات و المعلومات المحاسبية، تعريفات للمعلومات المحاسبية ، مستخدموا المعلومات المحاسبية) ، أما في المبحث الثاني قمنا بتناول أشكال المعلومة المحاسبية و خصائصها النوعية و في المبحث الثالث عرضنا أنواع وأهمية المعلومة المحاسبية ، ففي المبحث الرابع تطرقنا إلى جودة المعلومة المحاسبية و العوامل المؤثرة عليها .

• الفصل الثالث: "دراسة ميدانية لأثر جودة التدقيق الخارجي على المعلومة المحاسبية" : في هذا الفصل قمنا بإدراج كذلك أربعة مباحث، ففي المبحث الأول قدمنا المكتب محل الدراسة من خلال (تعريفه، الهيكل التنظيمي له، الخدمات التي يقوم بها) ، أما في المبحث الثاني تطرقنا إلى الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات حسب القانون التجاري و مهنة المحاسبة ثم عرضنا في المبحث الثالث منهجية الدراسة الميدانية و أساليبها و في المبحث الرابع و الأخير قمنا بإستخلاص الموضوع المدروس و المتمثل في كيفية تأثير جودة التدقيق الخارجي على المعلومات المحاسبية .
صعوبات الدراسة:

- صعوبة التمكن من معرفة مكاتب التدقيق المتواجدة بالولاية .
- ضيق الوقت في دراسة الجانب الميداني قصد إتمام المذكرة في الوقت المناسب .
- قلة المصادر و المراجع (الكتب) حول التدقيق الخارجي الحديث .

تمهيد

مع كبر حجم الشركات وتعقد هياكلها التنظيمية وتعدد أشكالها القانونية وجب فصل الملكية و الملاك بين الملاك و الإدارة حيث نتج عن ذلك تضارب المصالح بين مختلف أطراف الشركة كسعي الإدارة إلى تحقيق منفعتها على حساب الملاك ، مما نتج عنه ضرورة وجود آلية الرقابة لحماية حقوقهم و مراقبة تصرفات المديرين و منح الثقة لمستخدمي القوائم المالية المعدة من طرف الإدارة ، و ذلك حتى يتمكن الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات الإستثمارية و التمويلية ، فتمثلت هذه الآلية في التدقيق الخارجي ، و من هنا أصبحت الحاجة إلى التدقيق الخارجي حتمية لا يمكن الإستغناء عنها في تزويد مختلف أطراف الشركة بالمعلومات ذات المصدقية و الموثوقية ، حيث أصبح دور المدقق الخارجي لا يقتصر على إبداء الرأي حول القوائم المالية وإنما إمتد إلى تقديم خدمات إستشارية تساعد الشركات على إتخاذ القرارات صحيحة و تناسب بيئتها ، و هذا ما أدى إلى إزدياد الطلب على مهنة التدقيق الخارجي إلى خلق جو من المنافسة الشديدة ، الأمر الذي دفع بالهيئات و المنظمات المهنية إلى العمل على تطوير مهنة التدقيق من خلال إصدار معايير و كذا المقاييس تسمح لنا بقياس جودتها .

المبحث الأول: ماهية جودة التدقيق الخارجي

بالإضافة إلى ما سبق سنحاول التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم جودة التدقيق الخارجي وأهميتها ، أهدافها .

المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق الخارجي

"عرفها De Angelo بأنها تقدير لإحتمالية قيام المدقق بإكتشاف الأخطاء و التغيرات في النظام المحاسبي للعميل و القيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق"¹ كما عرف Knapp جودة التدقيق من خلال مفهوم مخاطر التدقيق على النحو التالي " يقصد بجودة خدمات التدقيق تدنية المدقق لخطر الإكتشاف و الذي يؤدي إلى تدني خطر التدقيق النهائي و أن المدققين سوف يقومون بالإفصاح عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية "² . عرفه PALMOSE S سنة 1988 على أنها " إحتمال أن القوائم المالية لا تتضمن تحريفات مادية " ، و حسب DAVIDSON AND NEU سنة 1993 عرفها على أنها " قدرة المدقق على إكتشاف و تقييد أو الحد من التحريفات المادية و التلاعب في التقرير من الداخل "³ .

عرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين (AICPA) بأنها " تتحقق من خلال مدى إلتزام شركات و مكاتب التدقيق في المعايير الدولية للتدقيق و تطبيق مجموعة من الإعتبارات المتعلقة بها في شركات التدقيق "⁴ . كما يرى كل من GROWTHER and JATANA سنة 2005 م " أن مختلف التغيرات في الإبلاغ المالي و المحاسبي و تدقيق الحسابات صممت لتوفير الحماية للمستثمرين و يتحقق هذا بفرض المسائلة على مدراء الشركات ،² فجودة التدقيق تلعب دورا مهما للحد من تباين المعلومات و تقليل خسائر المستثمرين الناجمة عن إنتهازية المديرين عند إعداد القوائم و التقارير المالية "⁵ .

¹ سناء ،مالطي. جودة التدقيق الخارجي وأليات حوكمة المؤسسات-دراسة ميدانية في السياق الجزائري . مذكرة الدكتوراه ل.م.د ، جامعة الجيلالي اليابس، سيدي بلعباس، كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير ، 2020 ، ص:91 .

² زينب ، عميرات.. أثر نظام المعلومات المحاسبي على جودة التدقيق الخارجي -دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات و محاسبين لولاية ورقلة. مذكرة ماستر أكاديمي.جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، 2018. ص : 17.

³ سناء ،مالطي. ، مرجع سبق ذكره ، ص:91-92

⁴ قاسم ، جلوب منشد و فيحاء ، عبد الله يعقوب ، تأثير جودة التدقيق في جودة الأرباح ، مجلة دراسات محاسبية و مالية ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية المجلد 15 العدد 52، 2020 ، ص:110 .

⁵ عائشة، لشلاش ، جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات ، مذكرة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية ، جامعة الجيلالي اليابس ، سيدي بلعباس كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير 2018 ، ص : 96-97 .

كما عرفها الإتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي ISA220 على أنها " الخصائص الكلية للسلعة أو الخدمة أو منظمة أو نظام أو فرد أو مزيج منها، التي تنعكس في قدرته على إشباع حاجات صريحة أو ضمنية"¹ أما ARENS فقد عرف جودة التدقيق بأنها " الإجراءات و الأعمال التي تنفذها شركات و مكاتب التدقيق لمساعدتها على تطبيق معايير التدقيق بنحو ثابت في كل عملية تدقيق "². عرفها أحمد حلمي جمعة على أنها " مجموع الخصائص العملية و النوعية في التدقيق و التي تشبع حاجات أصحاب المصلحة في المؤسسة بشأن توفير آلية لمراقبة الأداء المالي و الإقتصادي للمؤسسة "³ كما يرى Axel أن التدقيق يكون ذو جودة عندما يضمن أن المعلومات التي تم عرضها في التقارير المالية السنوية أو الفصلية تعكس حقيقة واقع المؤسسة و إعدادها تم وفقا لما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتفق عليها "⁴.

نستنتج من خلال عرضنا لعدة تعاريف حول جودة التدقيق الخارجي على أنها عملية معقدة و يصعب تحقيقها بشكل مطلق خاصة في ظل التحديات التي تواجهها المهنة في الآونة الأخيرة كما تتمثل في قدرة المدقق على إكتشاف الأخطاء و المخالفات المتواجدة في القوائم المالية و التأكد فيما إذا تم إعدادها وفق المبادئ و المعايير المتعارف عليها ، و بالتالي فإن جودة التدقيق الخارجي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي في محايد حول صحة و صدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها ، و ذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول و الرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمون ، المستثمرون ، البنوك).

¹ عبد الرزاق ، سعداوي و عبد النور ، طواهري. العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافضي الحسابات في الجزائر، مذكرة ماستر أكاديمي ، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، 2021. ص : 19 .

² قاسم ، جلوب منشد و فيحاء ، عبد الله يعقوب ، مرجع سبق ذكره ، ص : 110

³ عبد الرزاق ، سعداوي و عبد النور ، طواهري . مرجع سبق ذكره ، ص : 21

⁴ Theserg Axel , *Qualité de l'audit et l'informaton financier quel est le role du comité l'audit , governance d'entreprise reforme de l'audit* , issue N°159 ?France , janvier 2012 , p :27 .

المطلب الثاني: أهمية وأهداف جودة التدقيق الخارجي

بغية الوقوف على ما سبق يمكن تحديد أهمية وأهداف جودة التدقيق الخارجي في ما يلي :

الفرع الأول: أهمية جودة التدقيق الخارجي

يلعب التدقيق دورا مهما في الحياة الإقتصادية ، فهو من المواضيع التي تعيرها الجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم أهمية خاصة وتعتبر دراستها من الموضوعات المتقدمة أكاديميا ، ولهذا تسعى مكاتب التدقيق لتحقيق مستوى عالي من الجودة لإخلاء مسؤولياتها أمام الأطراف المستفيدة من نتائج التدقيق كما أنها تتضاعف في ظل الشكل الحديث للمؤسسات أين تنشأ مشاكل عدم تماثل للمعلومات و تزيد مخاطر التدقيق مما يصعب من إكتشاف الإنحرافات والأخطاء مما يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات .

كما تمثل جودة التدقيق الخارجي مطلبا ضروريا لكافة الأطراف (المدقق ، الشركة محل التدقيق ، المستفيدين من خدمات التدقيق ، المنظمات المهنية ، البنوك و الدائنين و الهيئات الحكومية) .

وتظهر أهمية التدقيق من خلال المجالات التالية :

1- "تأكيد الإلتزام بالمعايير المهنية :

هناك علاقة متبادلة بين جودة التدقيق والإلتزام بالمعايير المهنية حيث يؤدي الإلتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية ، و ملائمة تؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية .

2- تضيق فجوة التوقع :

تعرف فجوة التوقعات في التدقيق على أنها الفجوة بين توقعات المجتمع من المدققين وبين أداء المدققين

ويمكن تبويبها الى عدة تعبيرات حسب المدققين كما يلي :

- فجوة عدم الكفاية: وهي التي تنتج بين أداء المدقق والأداء الفعلي وفقا لمعايير التدقيق.
- فجوة الفشل: حسب اعتقاد المجتمع فان فشل الشركات يعني فشل التدقيق .
- فجوة المعقولية: وهنا يفترض المجتمع أن المدقق باستطاعته إكتشاف الغش من الوهلة الأولى من قبل الإدارة ، لكن المدققون يرفضون ذلك خاصة الغش الناتج عن تواطؤ الإدارة العليا.
- فجوة المسؤوليات: هي ذلك التباين بين مستخدمي التقارير المالية و المدققين حول مستوى المسؤولية عن أسباب الفجوة.

3- إكتشاف ظاهرة الغش والأخطاء المرتكبة في القوائم المالية: جذب هذا العنصر اهتمام المنظمات

المهنية والعديد من الباحثين في هذا المجال في فترة الثمانينات والتسعينات ، خاصة بعد سقوط الكثير من الشركات الكبرى ، معتبرين بذلك أن المدققين ذو الجودة العالية يستطيعون إكتشاف الأخطاء الموجودة في القوائم المالية أفضل بكثير من المدققين ذو الجودة المنخفضة، مما أدى إلى تحسين جودة التدقيق للحد من التحريف في القوائم المالية"¹.

¹ عبد الرزاق ، سعادوي و عبد النور ، طواهري . مرجع سبق ذكره ، ص : 21-23 .

4- " تخفيض صراعات الوكالة: يفترض أنه كلما زاد التعارض في المصالح بين الوكيل (الإدارة) والأصيل (المساهمين) كلما زادت تكلفة الوكالة، وبالتالي الحاجة إلى زيادة مكاتب التدقيق التي تقدم خدمات ذات جودة عالية .

ويشير أحد الباحثين على أن التسليم بوجود هذه الصراعات فإنه لابد من وجود التدقيق الذي يساعد على تخفيض حدة هذه الصراعات .

5- تعزيز الثقة في مصداقية القوائم المالية :

إن الاهتمام بجودة التدقيق مهم لتدعيم الثقة بتقارير التدقيق، وهذا للدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصداقية على القوائم المالية والتي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بعملية التدقيق .

وفي إشارة لأحد الباحثين إلى أن تحسين جودة التدقيق يدعم الثقة في مصداقية القوائم المالية وكفاية الإفصاح المحاسبي .

6- دعم مفهوم حوكمة المؤسسات : وقد تضمن هذا المفهوم مجموعة من المبادئ تهدف إلى توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة ، وأدوات ضبط وتشريع خارجية صارمة ، وهناك بعدان لمفهوم حوكمة الشركات هما :

أ- الالتزام : الهدف منه هو تحقيق وتنفيذ المتطلبات والالتزامات والسياسات التشريعية والقانونية والإدارية .

ب- الأداء : وذلك باستخدام الوسائل المتاحة كافة لرفع مستوى الأداء الشامل للمنظمة ، و السعي إلى استغلال الفرص الايجابية للمخاطر الفعلية والمتوقعة وتقليل الآثار السلبية لهذه المخاطر ¹ .

¹ عبد الرزاق ،سعداوي و عبد النور ، طواهري .مرجع سبق ذكره ، ص :21-23

الفرع الثاني: أهداف جودة التدقيق الخارجي

"إن مهنة التدقيق تمثل الأساس لإعطاء التقرير من قبل المدقق حول البيانات المالية ، كما وأن المدقق لا يمكنه إعطاء الرأي حول عدالة البيانات المالية بدون القيام بالتدقيق أولا ، وأن الأدلة التي يقوم بجمعها من خلال التدقيق هي من أجل التأكد من أن الأرصدة الموجودة في البيانات المالية (الميزانية العامة ، الأرباح والخسائر ، التدفقات النقدية هي :

- موجودة فعلا والالتزامات حدثت.
 - مملوكة للمؤسسة تحت التدقيق و خالية من أية إلتزامات .
 - ظاهرة بالقيم و حسب المبادئ الأساسية المتعارف عليها .
 - مقيدة (مسجلة) بالدفاتر بصورة كاملة .
 - تم الإفصاح عنها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (أو الدولية)."¹
- "وبالتالي فإن الهدف الرئيسي للتدقيق الخارجي يتمثل في خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال و المركز المالي "² .
- و نظرا للتطور المستمر الذي عرفته هذه المهنة يظهر لنا جليا أن أهداف التدقيق تطورت نظرا للتطور الذي عرفته المؤسسات من جهة و نتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المالية من جهة أخرى حيث نجد أن هناك من يصنفها إلى أهداف تقليدية و الأخرى حديثة .
- أولا:الأهداف التقليدية : و تنقسم إلى :

1- "الأهداف المباشرة (الرئيسية) و هي :

- التحقق من صحة و دقة و صدق البيانات المحاسبية المسجلة و المثبتة بالدفاتر و السجلات و مدى الإعتماد عليها .
- إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة و قرائن قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية التي تعدها إدارة المؤسسة لها و هو مقيد بالدفاتر و السجلات و مدى دلالة تلك القوائم على نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة زمنية معينة و حقيقة مركزها المالي في نهاية تلك الفترة .

¹ هادي ، تميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية ، الطبعة الثالثة ، داروائل للنشر و التوزيع ، عمان ، 2006 ، ص :20.

² محمد التهامي طواهري و مسعود ، صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات .الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، 2003 ، ص : 34 .

2- الأهداف غير المباشرة (تبعية) وهي :

- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء و تزوير .
 - تقليص فرص إرتكاب الأخطاء و التزوير عن طريق تدعيم أنظمة رقابة داخلية بالمؤسسة ، و ما تحدثه زيارات مراقب الحسابات المفاجئة من أثر في نفوس العاملين .
 - إعتقاد القائمين على إدارة المؤسسة على الحسابات التي تمت مراجعتها في تقرير ورسم السياسة الإدارية الحاضرة و المستقبلية و إتخاذ القرارات على أساس من المعلومات المحاسبية التي طمأنت إلى صدقها و سلامتها.
 - طمأنة من يطلعون على الحسابات الختامية و الميزانية المنشورة و المرفق بها تقرير مراقب الحسابات كالدائنين و حملة السندات و تمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة لإستثمار أموالهم .
 - إعتقاد الفاحص الضريبي على الحسابات التي قام بمراجعتها مراقب موثوق و تقليل الإجراءات الروتينية أثناء الفحص و مساعدة مصلحة الضرائب إذا قدم المراقب تقريره الضريبي كاشفا عن المخالفات الضريبية .
 - يساعد المراقب المؤسسة في ملء الإستثمارات و تقديم التقارير المختلفة إلى الهيئات الحكومية و الرقابية كجهاز مركزي للإحصاء و المؤسسة العامة و الوزارات التابع لها الوحدة الإقتصادية .¹
- "ثانيا : الأهداف الحديثة : و تتمثل فيما يلي :
- مراقبة الخطط الموضوعة و متابعة تنفيذها .
 - تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة للأهداف المرسومة .
 - تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع .
 - تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع ."²

¹ محمد توفيق، بوكريش و عزيز ، بلحردة ، دور المراجع الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، دراسة عينة لحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين ، مذكرة ماستر الأكايمي ، جامعة جيجل ، كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، 2014، ص : 12 .

² محمد توفيق، بوكريش و عزيز ، بلحردة ، مرجع سبق ذكره ، ص : 13 .

المبحث الثاني : مقاييس جودة التدقيق الخارجي

" هناك العديد من الأبحاث حول المقاييس والعوامل التي تؤثر على جودة التدقيق، وإن استخدام هذه المقاييس يتطلب الأخذ بعين الاعتبار التكلفة والمنفعة ، وهناك القليل من هذه الأدلة على صحة بناء هذه المقاييس أو الدقة الوصفية لها ، و أن الأمر يتطلب تقييم قدرة هذه المقاييس على التنبؤ بالإدعاءات التفصيلية الدقيقة .

إن جودة التدقيق لها طبيعة متعددة الأبعاد للغاية ولا يمكن فهمها بالرجوع إلى عامل واحد كما ولا يمكن تعريفه أو ملاحظته بسهولة حتى بالنسبة للجهات الفاعلة والقريبة جدا من عملية التدقيق ، نظرا لطبيعته المعقدة التي لا يمكن ملاحظتها ، وكانت القضية الرئيسية في أدبيات جودة التدقيق هي تحديد طرق قياس جودة التدقيق ، وتم وضع عدد من المقاييس التي يمكن أن تساعد في قياس جودة التدقيق .

إن المقياس الأكثر استخداما هو حجم شركة ومكتب التدقيق، وعلى وجه الخصوص ما إذا كان يتم تدقيق الشركة من قبل شركة أو مكتب تدقيق كبير أو صغير، إن الهدف الأهم في اختيار مقاييس جودة التدقيق هو استخدام المقاييس الأكثر ملائمة ، عادة ما تكون هناك مقاييس أكثر ملائمة لقياس جودة التدقيق ، ومع ذلك لم يتم الإتفاق على مقياس واحد قادر على رسم صورة كاملة لجودة التدقيق ، ونحن ندرك أنه ليس من الممكن استخدام جميع المقاييس في دراسة واحدة ¹ .

كما "يعد قياس جودة التدقيق الخارجي أمرا ذو أهمية خاصة بعد ظهور المشاكل المالية في عدد من الشركات الكبرى على مستوى العالم ، و الذي يرتبط بمصداقية وجودة أداء المدقق الخارجي والتي ظهر من خلال هذه الأخيرة عدة تساؤلات حول مصداقية التقرير وجودة عملية التدقيق و ذلك نتيجة إنبهار بعض الشركات الأمريكية ذات الثقل الإقتصادي الكبير و إرتباطه بالأخطاء أو الغش أو التلاعب في الحسابات . وتختلف وجهات النظر في تحديد مقاييس جودة التدقيق إذ وصلت دراسة الزهيري إلى أن هناك طريقتين لقياس جودة التدقيق وهما :

1- الطريقة غير المباشرة : تعتمد على علاقة جودة التدقيق بعوامل تتلازم معها ، مثل الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب التدقيق ، و آتعب التدقيق .

2- الطريقة المباشرة : وتعتمد على احتمال إكتشاف التحريفات والإبلاغ عنها وتظهر في خصائص معينة لعملية التدقيق مثل إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق والأخطاء التي يرتكبها المدقق ومدى الإلتزام بمعايير التدقيق واستطاعت دراسات أخرى أن تحدد مقاييس جودة التدقيق من خلال اتجاهين :

-الإتجاه الأول : يركز هذا الإتجاه على قياس جودة التدقيق في ضوء مدى الإلتزام بالمعايير المهنية للتدقيق دون الأخذ بالاعتبار مستوى المنفعة الذي حققته الخدمة للأطراف المستفيدة وقد قام هذا الإتجاه بتحديد العديد من العوامل المؤثرة على جودة التدقيق لتقويمها والحكم عليها ² .

-الإتجاه الثاني : يقيس هذا الإتجاه جودة التدقيق باستخدام نموذج تقويم الخدمات العام والمعروف بإسم السير فكوال (SERVQUAL) وهذا النموذج هو أداة ووسيلة لقياس الفرق بين توقعات الزبائن عن الخدمة

¹ قاسم جلوب منشد و فيحاء عبد الله يعقوب، مرجع سبق ذكره ، ص:110-111.

² زينب ، عميرات ، مرجع سبق ذكره ، ص : 18

الفصل الأول: الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي

والخدمة المقدمة لهم فعلا ولقد صمم هذا النموذج من قبل "زيتامل" وزملائه Al-Zeithaml في عام 1985 م والتطوير الذي أدخل عليه حتى 1998 م ، وقد تضمن أربعة أبعاد تمثل معايير يقيم الزبون جودة الخدمة في ضوءها وهذه الأبعاد هي :

- 1- الأجهزة والأفراد والأشياء الملموسة .
- 2- الاعتماد والمصدقية في التعامل .
- 3- سرعة الاستجابة.
- 4- الثقة في التعامل.

ويعتقد أصحاب هذا الإتجاه بصلاحية نموذج تقويم الخدمات لتقويم جودة التدقيق على اعتبار أن خدمات التدقيق شأنها شأن باقي الخدمات العامة التي يجري تطبيقه على مجال واسع مثل خدمات الصحة وخدمات التعليم والخدمات المصرفية وهناك مظاهر رئيسية لقياس جودة الخدمة وهي (العوامل الملموسة – الاعتمادية- الاستجابة – الاتصالات –الاحتياجات) ويوضح الجدول الآتي المظاهر الرئيسية لجودة الخدمة وفقا لمقياس التوقعات SERVQUAL¹

الجدول (01- 01): المظاهر الرئيسية لجودة الخدمة وفقا لمقياس التوقعات للأداء SERVQUAL

المحتويات	مظاهر جودة الخدمة
التصميم والتنظيم الداخلي –مظهر العاملين-حدائثة الإمكانيات المادية	العوامل الملموسة
الصدق في المعلومات المقدمة- الوفاء بالوعود – التكامل بين أداء العاملين بالمكتب –توفير المعلومات في الوقت المناسب	الاعتمادية
الرد على الاستفسارات –معالجة مشاكل الزبائن –تقديم المساعدات –الاستجابة الفورية –الإخبار بموعد انتهاء من الخدمة	الاستجابة
إخبار الموظفين بالتطورات الحديثة – بساطة ووضوح قنوات الاتصال – الود في الاتصالات والعلاقات الشخصية – استمرارية المتابعة – تدريب وتنمية مهارات الموظفين	الاتصالات
الأدب وحسن الخلق لدى مقدمي الخدمة- الروح المرحة في التعامل – التأييد والتعاطف –تفهم وتقدير الإدارة للعاملين	الاحتياجات
الشعور بالأمان في التعامل – التواجد في مواعيد العمل المحددة – الحرص على مصالح الزبائن –الشعور بالثقة في المعلومات	الأمان

المصدر: زينب ، عميرات ، مرجع سبق ذكره ، ص : 19.

¹ زينب ، عميرات ، مرجع سبق ذكره ، ص : 18.

الفصل الأول: الإطار النظري لجودة التدقيق الخارجي

بالإضافة إلى ما سبق سوف نقوم بإظهار وتحديد مقاييس جودة التدقيق الخارجي وفق الجدول التالي :
الجدول(01- 02) : مقاييس جودة التدقيق الخارجي

مقاييس جودة التدقيق الخارجي	الشرح
مقاييس خاصة بالمكتب	- توفر الوسائل التقنية الحديثة . - تنظيم المكتب إدارياً .
مقاييس خاصة بفريق العمل	التوظيف : و هو وضع الإجراءات و السياسات لضمان أن المختارين الجدد هم المؤهلون للعمل . التدريب : تدريب الإطارات الموجودة في مكاتب التدقيق مع رفع كفاءاتهم المهنية . الترقية : ترقية الموظفين الأكفاء في المناصب الجديدة داخل مكاتب التدقيق .
مقاييس خاصة بأداء العمل	التوجيه و الإشراف :الحفاظ على إشراف كاف على عملية التدقيق يضمن المحافظة على الجهود المبذول من طرف فريق العمل . الإستقلال : وضع إجراءات و سياسات تضمن إستقلال العاملين في المكتب طبقا لقواعد سلوك و آداب المهنة . المشورة : توفير إطار ملائم تتوفر فيه الخبرة و المعرفة و الكفاءة لتقديم المشورة للمدققين في المكتب . تخصيص المساعدين : اتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان القيام بمهنة التدقيق شخص ذو خبرة و تدريب و كفاءة جيدة . الإلتزام بمعايير المحاسبة و التدقيق الصادرة عن الهيئات المهنية الدولية و الوطنية . الإلتزام بأداب سلوك المهنة و الذي يعتبر الركيزة الأساسية التي يتسم بها المدقق للقيام بواجبه على أكمل وجه .
مقاييس خاصة بالعملاء	ينبغي على مكتب التدقيق وضع العديد من الإجراءات اللازمة عند قبول العملاء ومنها : - تقييم العملاء الجدد قبل التعاقد معهم . - الإستمرار في التدقيق للعملاء الحاليين مع الحفاظ على إستقلاليتهم التامة في عملهم .

المصدر: نور الهدى عوادي ، العوامل المؤثرة على جودة تقارير التدقيق الخارجي ، مذكرة ماجستير أكاديمي ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ،
ك ع إ ت ع ت، 2016، ص: 39-41 .

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق الخارجي

" تعددت الدراسات التي تناولت العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق الخارجي والتي تمكن من قياسها وتعتبر مؤشر لتحسينها في نفس الوقت .

فهناك من قسم هذه العوامل إلى مجموعات أساسية كل مجموعة يتم قياسها وفقا لمؤشرات معينة ، أما البعض الآخر فقد إكتفى بعرض أهم المؤشرات المتداولة في الأدبيات بشكل عام . وهكذا يمكن تقسيمها إلى قسمين أساسيين نظرا لكون مهنة التدقيق لا يمكن عزلها عن متغيرات المحيط الخارجي ، كما أنها تتأثر بالمحيط الداخلي .

1- أتعاب المدقق :

"عند البدء في مفاوضات تخص الخدمات المهنية يمكن أن يحدد مدقق الحسابات الأتعاب التي يراها مناسبة ، و حقيقة أن يحدد أحد المدققين أتعابا أقل من آخر لا يعتبر بحد ذاته عملا لا أخلاقيا ، و مع ذلك فقد تؤثر مستوى الأتعاب المعروضة على الإلتزام بالمبادئ الأساسية على سبيل المثال ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا كانت الأتعاب المعروضة متدنية للغاية بحيث قد يكون من الصعب أداء العملية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها مقابل ذلك السعر .

2- مؤهلات المدقق العلمية والعملية :

و من المؤهلات التي يشترط توافرها في مدقق الحسابات ما يلي :

- أن يكون متحصل على أحد الشهادات التالية :
 - أ- شهادة التعليم العالي في تدقيق الحسابات .¹
 - ب- "الشهادة الجزائرية لمحافظة الحسابات أو شهادة بمعادلتها
 - ت- التمتع بكل الحقوق المدنية والسياسية
 - ث- لا يكون قد صدر بشأنه حكم على إرتكاب جناية أو جنحة عمدية مخلة بشرف المهنة .
 - ج- يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية
 - ح- يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ، أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين .
- تأدية اليمين المنصوص عليه : "أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكتف سر مهنتي و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف و الله على ما أقول شهيد "²

¹ سماح ، أسامة النعسان ، *العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققين الحسابات الخارجيين* ، درجة الماجستير ، الجامعة الإسلامية بغزة ، كلية الإقتصاد العلوم الإدارية ، 2018 ، ص : 42

² محمد، شميريك، دور المدقق الخارجي القانوني (محافظ الحسابات) في إكتشاف الغش ، مذكرة ماستر أكاديمي ، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ، 2016 ، ص: 35 .

3- إستقلال المدقق :

"يجب أن يكون لمدقق الحسابات شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالأخريين وأن يؤدي واجباته رغم أي ضغط يقع عليه ورغم التعارض بين مصالحه الشخصية وواجباته .
لا يوجد إتفاق حول مفهوم إستقلال مدقق الحسابات و لكن يمكن التمييز بين مفهومين للإستقلال قامت بوضعها هيئة الأوراق المالية الأمريكية :

أ- الإستقلال الذهني :

يعني أن يتجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد ، حيث أن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية فهي ترى أن الإستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها أو مقاييس محددة لأن هذه المعايير قد تتغير ، و لكن الإستقلال الذهني لا يتغير مفهومه حيث أنه يجب على المدقق أن يكون أميناً ونزيهاً يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره .

ب- الإستقلال الظاهري:

يقصد به أن يكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل إدارة الشركة على المدقق وعدم وجود أي إرتباط لمصالحه معها ، وهذا ما تنظر له النظرية الموضوعية على أنه مسألة موضوعية بعيدة عن شخصية المدقق وتفكيره ، ولا يجب أن تنظر إلى إستقلال المدقق نفسه على أنها مسألة ذهنية يترك الحكم فيها للمدقق نفسه وإنما يجب النظر على أنها مسألة موضوعية تحكمها قواعد ومعايير محددة .

4- عوامل متعلقة بمكتب التدقيق :

كغيرها من المنشآت و المؤسسات فإن منشأة التدقيق يجب أن تدار بشكل سليم وأن يكون لها هيكل تنظيمي بوضوح توزيع المسؤوليات و الصلاحيات ، و يختلف الهيكل من منشأة تدقيق إلى أخرى .
حسب حجم المكتب و نوع الملكية و طبيعة العمل الذي يقوم به .

ويمكن أن يتم تقسيم مكتب التدقيق إلى قسم فني و إداري ، أو يقسم بشكل أخر بحيث يكون هناك مجلس للشركاء يتم بينهم تحديد الشركاء المسؤولين اتجاه العملاء و يقوم الشركاء بإتخاذ القرارات الهامة مثل التخطيط لمكتب التدقيق و قبول العملاء و الإستمرار مع العملاء القدامى و الموافقة على التقارير وهم الذين يتحملون المسؤولية أمام الأخريين إذا ما حصل هناك إهمال أو تقصير .

و بالنسبة للعوامل المتعلقة بمكتب التدقيق و التي تؤثر على جودة التدقيق هي :

- إجراءات المتخذة من قبل مكتب التدقيق لجعل فريق التدقيق على علم بأحدث التطورات المهنية و التكنولوجيا في أداء المهنة .
- إجراءات الرقابة على الجودة في مكتب التدقيق .
- خبرة مكتب التدقيق في التعامل مع الجهات الإشرافية.
- سمعة مكتب التدقيق .
- شروط مكتب التدقيق في الإنضمام لفريق العمل .
- الدعاوي القضائية المقامة ضد المكتب " ¹ .

¹ سماح ، أسامة النعسان ، مرجع سبق ذكره ، ص : 43

5- الكفاءة المهنية و العناية اللازمة :

- "إن قاعدة الكفاءة المهنية و العناية اللازمة تفرض الإلتزامات التالية على المحاسبين المهنيين :
- المحافظة على المعرفة و المهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية ذات الكفاءة العالية .
 - تأدية المهام بكل إجتهد و عناية وفقا للمعايير الفنية و المهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية .
 - كما تتطلب الخدمة المهنية التي تتسم بالكفاءة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة و المهارات المهنية في أداء تلك الخدمة .
- و يمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين ، الأولى : الحصول على الكفاءة المهنية ، و الثانية : المحافظة على الكفاءة المهنية .

6- العوامل المتعلقة بفريق التدقيق :

- نظرا لإتمام عملية التدقيق من خلال فريق العمل ، و نتيجة لأن المسؤولية الناجمة عن تقصير أحد أعضاء الفريق تتحملها منشأة التدقيق فإن إنتقاء المدققين للعمل بمنشأة التدقيق يعتبر مطلبا حيويا لضمان جودة أداء عملية التدقيق .
- و نتيجة لأهمية كفاءة إجراءات تعيين المدققين للعمل بمنشأة التدقيق فقد إهتمت المنظمات المهنية إهتماما كبيرا بتعيين المدققين و لقد أشارت إصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين إلى أهمية الإجراءات التي تتضمن إختيار مدققين أكفاء و ذلك من خلال تخطيط الإحتياجات من المدققين مع تحديد المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة بكل مستوى إداري في منشأة التدقيق .

7- خبرة مكاتب التدقيق بالصناعة التي ينتمي إليها العميل :

- مما لا شك فيه أن خبرة مكاتب التدقيق بالصناعة التي تنتمي إليها المنشأة محل التدقيق يزيد من إحتمال خلو القوائم المالية التي تم تدقيقها من الأخطاء الجوهرية ، مما يعني إرتفاع جودة التدقيق .

8- مدى إدراك مدقق الحسابات لأهمية تحقيق الجودة في العملية التدقيقية :

- أي أن يدرك مدقق الحسابات بأن يتم أداء عملية التدقيق بالشكل المطلوب و بأعلى جودة ممكنة لأنه يتوقع المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية من مخرجات عملية التدقيق المتمثلة في تقرير المدقق الجودة التامة لأنهم يعتمدون في إتخاذ قراراتهم على هذا التقرير ، و أدائها بالجودة المطلوبة يدعم سمعته و شهرته و موقفه التنافسي في مجال عمله ."¹

¹ سماح ، أسامة النعسان ، مرجع سبق ذكره ، ص : 44-45 .

المبحث الرابع: مبادئ ومعايير جودة التدقيق الخارجي

إن من أهم المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة ووجوب وجود مبادئ ومعايير متعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة ، يعملون في ضوءها ، ويسيرونها على الإلتزام بها في كافة مراحل العمل .

المطلب الأول: مبادئ جودة التدقيق الخارجي

يتميز التدقيق بإعتماده على مجموعة من المبادئ مما يجعله أداة فعالة يمكن الإعتماد عليها في دعم سياسة ورقابة الإدارة وإمداد المنشأة بالمعلومات التي تمكنها من العمل على تحسين أدائها. إن التمسك بتلك المبادئ هو شرط لا بد من توفره قبل تقديم نتائج تدقيق كافية ذات صلة كافية وكذلك لتمكين المدققين اللذين يعمل كل منهم مستقلاً عن الآخر من الوصول لنفس الإستنتاجات في الظروف المتشابهة .

"يجدر الإشارة إلى أن تناول مبادئ التدقيق يتطلب تحديد أركانه وهي : ركن الفحص ، وركن التقرير .

وبناء على ذلك فإن مبادئ التدقيق يمكن تقسيمها إلى مجموعتين وهما :

1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص: تتمثل فيما يلي :

أ- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة و أثارها الفعلية و المحتملة على كيان المنشأة و علاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة ، و الوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

ب- مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختباري : و يعني شمولية مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية و الفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف و تلك التقارير.

ت- مبدأ الموضوعية في الفحص : يقصد به ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالإسناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق و تدعمه خصوصاً تجاه العناصر و المفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً ، و تلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها .

ث- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية : يشير إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة و ما تحتويه من نظام للقيادة ، السلطة، الحوافز ، الإتصال و المشاركة".¹

¹ أحمد ، حلي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث ، الطبعة 2، عمان ، دارصفاء للنشر و التوزيع ، 2005 ، ص22-23

2- "المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

أ- مبدأ كفاية الإتصال: يشير إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الإقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

ب- مبدأ الإنصاف: يعني مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية .

ت- مبدأ السببية: يعني مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق ، وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.¹

ث- "مبدأ الإفصاح : يعتبر الإفصاح في الوقت الراهن من المبادئ المحاسبية التي يمكن أن تسهم بفاعلية في إثراء قيمة المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم والتقارير المالية في ظل المبادئ القائمة والتي قد تنقص من قيمة المعلومات وكل البيانات التي عولجت في شكل ملومات محاسبية يستفيد منها قراء القوائم المالية في إتخاذ قرارات تتعلق منها بالوحدة المحاسبية".²

المطلب الثاني : معايير جودة التدقيق الخارجي

تعتبر معايير جودة التدقيق الخارجي كمقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية التدقيق والحكم على الجودة منها كما أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بواسطة مجلس معايير التدقيق (ASB) قائمة بمعايير التدقيق المتعارف عليها في المجموعات الرئيسية الثلاثة الآتية :

- "المجموعة الأولى:المعايير العامة و هي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة التدقيق ، كما أطلق عليها البعض بمعايير شخصية .
- المجموعة الثانية : معايير العمل الميداني : و هي مجموعة من المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ عملية التدقيق .
- المجموعة الثالثة : معايير إعداد التقارير: و هي مجموعة من المعايير المتعلقة بإعداد التقرير النهائي وشروط ذلك التقرير .

ولقد اتخذت جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين في الشرق الأوسط Middle East Society Of Associated Accountants بهذه المعايير كلاً متكاملًا".³

¹أحمد ، حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره ، ص: 24

² محمد التهامي طواهري ومسعود ، صديقي ، مرجع سبق ذكره ، ص: 75

³ خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات – الناحية العلمية - الطبعة الأولى ، عمان ، داروائل للطباعة والنشر ، 1999 ، ص: 12 .

"وقد تضمنت هذه المجموعات عشرة معايير سنوضحها بإيجاز على النحو التالي :

1- المعايير الشخصية: توصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني و معايير التقرير، كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات الخارجي ، وتتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاث معايير هي :

• المعيار الأول: يجب أن يتم أداء التدقيق بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب وتتوافر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمدقق، وينقسم هذا المعيار إلى:
أ- التأهيل العلمي أو الدراسي.

ب- التأهيل العملي والخبرة المهنية.

ت- الربط بين التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني من خلال إنشاء جداول للمحاسبين أو المدققين
أ- المعيار الثاني : يجب أن تتوافر في المدقق أو المدققين خلال كافة مراحل العمل الإستقلال في الإتجاه الذهني ويتضمن هذا المعيار الأبعاد الثلاث التالية: إعداد برنامج التدقيق ، الفحص ، إعداد التقرير.

• المعيار الثالث: يجب ممارسة العناية المعتادة عند أداء التدقيق وإعداد التقرير.

2- معايير العمل الميداني : ترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق والإجراءات الفنية ، كما تبرز لنا هذه المعايير أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، ومن ثم تحديد حجم الإختبارات ، وتشتمل هذه المعايير على ثلاث معايير هي :

أ- المعيار الرابع: يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم ويرتكز هذا المعيار على عنصر الوقت .

• المعيار الخامس: يجب التوصل إلى فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات التي يجب القيام بها .

• المعيار السادس : يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والإستفسار وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي في القوائم المالية محل التدقيق .

3- معايير التقرير: ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي لمدقق الحسابات وتشتمل على أربعة معايير وهي :

• المعيار السابع : يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

• المعيار الثامن: يجب أن يذكر بالتقرير حالات عدم الثبات في تطبيق مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة عليها .

• المعيار التاسع : ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير التدقيق بعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافيًا.

• المعيار العاشر: يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المدقق عن رأيه في القوائم المالية ككل أو على رأيه عن بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي"¹.

¹أحمد ، حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره ، ص : 26-30.

المطلب الثالث : المعايير الجزائرية للتدقيق

"انطلاقاً من 04 فيفري 2016 بدأت الجزائر في إصدار المعايير المنظمة لمهنة التدقيق إلى غاية 24 سبتمبر 2018 و التي شملت ستة عشرة (16) معياراً ، و كطبيعة أي معيار فإنها وضعت لتتماشى مع البيئة الإقتصادية الجزائرية و مع القوانين و التشريعات المتعلقة بمهنة التدقيق سوف نلخصها في أربعة إصدارات كالآتي :

1- الإصدار الأول لمعايير التدقيق الوطنية :

حسب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية، و الذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق الآتية :

- المعيار الجزائري للتدقيق - 210 – "إتفاق حول أحكام مهام التدقيق".
- المعيار الجزائري للتدقيق - 505 – " التأكيدات الخارجية".
- المعيار الجزائري للتدقيق - 560 – " أحداث تقع بعد إقفال الحسابات و الأحداث اللاحقة".
- المعيار الجزائري للتدقيق – 580 – "التصريحات الكتابية".

2- الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الوطنية :

حسب المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزارة المالية ، و الذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق الآتية :

- المعيار الجزائري للتدقيق - 300 – " تخطيط تدقيق الكشوف المالية".
- المعيار الجزائري للتدقيق - 500 – " العناصر المقنعة".
- المعيار الجزائري للتدقيق - 510 – " مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية –".
- المعيار الجزائري للتدقيق – 700 – " تأسيس الرأي و تقرير التدقيق للكشوف المالية".¹

¹ فاتح ، طواف و فاطمة الزهراء، رقابية ، أثر التزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي – دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولايات الشرق الجزائري ، مجلة العلوم الإقتصادية و التسيير و العلوم التجارية المجلد 13(03)، 2020، ص:703.

3- "الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الوطنية :

حسب المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية، و الذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة(04) معايير جزائرية للتدقيق الآتية:

- المعيار الجزائري للتدقيق - 520 – " الإجراءات التحليلية "
- المعيار الجزائري للتدقيق - 570 – " إستمرارية الإستغلال "
- المعيار الجزائري للتدقيق - 610 – " إستخدام أعمال المدققين الداخليين "
- المعيار الجزائري للتدقيق – 620 – " إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق "

4- الإصدار الرابع معايير التدقيق الوطنية :

حسب المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 الصادر عن وزارة المالية، و الذي يهدف إلى وضع حيز التنفيذ أربعة(04) معايير جزائرية للتدقيق الآتية:

- المعيار الجزائري للتدقيق -230 – " وثائق التدقيق "
- المعيار الجزائري للتدقيق - 501 – " العناصر المقنعة –إعتبرات خاصة "
- المعيار الجزائري للتدقيق - 530 - " السبر في التدقيق "
- المعيار الجزائري للتدقيق – 540 – "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة به " .¹

¹ فاتح ، طواف و فاطمة الزهراء، رقايقية، مرجع سبق ذكره ، ص:704 .

خلاصة :

لقد تطرقنا من خلال هذا الفصل إلى تحديد ماهية جودة التدقيق الخارجي و إبراز أهميتها و أهدافها كما ذكرنا مجموعة من مقاييسها و العوامل المؤثرة فيها مع إظهار مبادئ و معايير جودة التدقيق الخارجي و معايير الجزائرية للتدقيق.

و في ختامه و إضافة إلى ما سبق ذكره يمكن القول بأن جودة التدقيق الخارجي تطورت نتيجة التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن و كذا التطور في مجال العلاقات الإقتصادية و توسيع نطاق المبادلات التجارية و تشابكها ما جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة و هيأت لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر ، مما أوجب على المؤسسة تبني أو اللجوء إلى جودة التدقيق الخارجي ، و التي تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخلها ، و كذا النشاطات التي تقوم بها ، فأصبحت أداة حتمية للرقابة و إكتشاف الأخطاء ، الغش و التزوير... إلخ .

تمهيد :

إن تحديد أهداف التقارير المالية هي نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية ، فالأهداف هي القاعدة العامة التي عليها يتم تقييم البدائل المحاسبية ، وعليه فإنه طالما أن هناك مجال للمفاضلة بين طرق وأساليب القياس والإفصاح فإنه يجب أن يتم الإختيار المحاسبي بما يتيح أكثر فائدة المعلومات في مجال ترشيد القرارات ، ولهذا تلعب المعلومة المحاسبية دورا أساسيا في تحريك وتنمية الإقتصاد والإستثمارات في ظل النظم الإقتصادية المختلفة ، وتزداد أهمية الدور الذي تلعبه هذه المعلومات عندما تنتهج الدول فلسفة الإقتصاد الحر ، حيث تعتبر أحد العناصر الأساسية التي يركز عليها سوق المال . لذلك حاولنا في هذا الفصل التطرق إلى أربع مباحث والمتمثلة في : ماهية المعلومات المحاسبية، أشكالها وخصائصها النوعية، أنواعها وأهميتها، مع إبراز جودتها والعوامل المؤثرة عليها.

المبحث الأول: ماهية المعلومات المحاسبية

لقد أصبحت المعلومات عنصرا هاما يلعب دوره في تحديد فعالية وكفاءة المؤسسة لذلك إتجهت هذه الأخيرة إلى تصميم و بناء أنظمة معلومات من أجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات الضرورية لإدارة المؤسسة ، و ذلك لضمان وصول معلومات ذات موثوقية و صحيحة و دقيقة إلى كافة المستويات الإدارية بالشكل الملائم و الوقت المناسب من أجل إستخدامها في إتخاذ القرارات .

المطلب الأول: مفهوم البيانات و المعلومات المحاسبية :

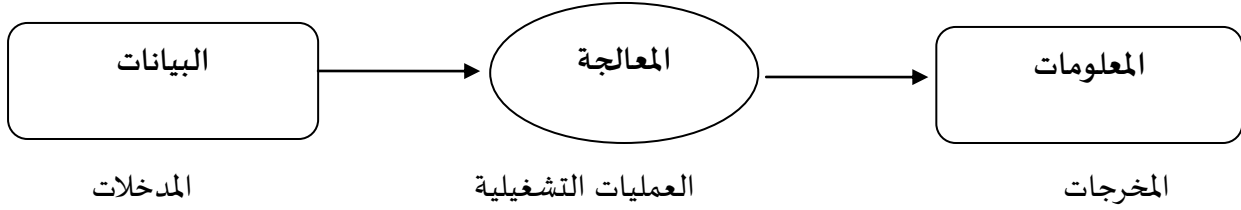
أولا : مفهوم البيانات:

"توجد عدة مداخل لبيان مفهوم البيانات من بينها :

البيانات عبارة عن مجموعة من الحقائق و الرموز و الأرقام ذات دلالات معينة غير مبنية لا يستفيد منها متخذ القرار إلا بعد معالجتها بغرض إنتاج المعلومات.

البيانات عبارة عن الأرقام و الصور المرتبطة بالعالم الواقعي و هي أيضا المادة الأولية التي تجمع بناء على ما يحصل من أفعال و أحداث بطريقة تسجيلية، و بالتالي نستنتج أن البيانات هي موارد و حقائق ليست ذات قيمة بشكلها الأولي و إنما يجب أن تتحول إلى معلومات مفهومة و مفيدة و هذا بعد مرورها بمرحلة المعالجة كما هو موضح في الشكل التالي :"¹

الشكل رقم (01-02): مرحلة تحويل البيانات إلى معلومات



المصدر: بلقاسم عبد الغاني ، بن شيخ، المعلومة المحاسبية عند محافظ الحسابات ، ص:4

ثانيا: مفهوم المعلومات المحاسبية

"المعلومات بمفهومها البسيط عبارة عن المنتج النهائي من البيانات التي تم تشغيلها و فق مراحل نظام المعلومات المحاسبي .

كما أنها تمثل لغة و أداة الإتصال ما بين معدنها الذي يحدد هدفها بوضوح و بين مستلمها الذي ينتظر من تلك المعلومات أن تكون فاعلة و ذات كفاءة و مفيدة في إتخاذ القرارات .

فهي تلك المعلومة ذات المصادر المختلفة ، و التي تشكل المادة الحية التي يمكن التعامل معها تحليلا و تفسيريا و شرحا ووصفا ، لمعالجتها و إخراجها في شكل معلومات ذات فائدة و يمكن إستخدامها من قبل جميع الأطراف الداخلية و الخارجية "².

¹ بلقاسم عبد الغاني ، بن شيخ، المعلومة المحاسبية عند محافظ الحسابات ، دراسة ميدانية بمؤسسة " المينا" مستغانم ، مذكرة ماستر الأكاديمي مستغانم ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير 2019 ، ص:3.

² محمد أنس ، بطل ، جودة المعلومات المحاسبية و أثرها على متخذي القرارات الإدارية . حلقة بحث جامعة حلب في المناطق المحررة ، مديرية البحث العلمي و الدراسات العليا 2019 ، ص:11 .

المطلب الثاني: تعريف المعلومات المحاسبية

"هناك عدة تعريفات للمعلومات المحاسبية نذكر منها ما يلي :

المعلومات المحاسبية هي كل المعلومات الكمية و غير الكمية التي تخص الأحداث الإقتصادية التي تتم معالجتها و التقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية و في خطط التشغيل و التقارير المستخدمة داخل المؤسسات".²

"كما تعتبر المعلومات المحاسبية نوعا من المعرفة المناسبة و الناتج عن العمليات التشغيلية لخدمة أغراض بعينها ممثلة في النتائج النهائية أو مخرجات تدعم القرارات و نشاطات يتم إستخدامها من قبل المعنيين بها . تعتبر المعلومات المحاسبية مهمة جدا، فهي أقدم أنواع المعلومات المستخدمة في الإدارة و هي ذات طبيعة كمية تساعد الإدارة في تقييم أداء المنظمة، كما أن نظم المعلومات الأولى تم تطويرها كنظم معالجة للعمليات المحاسبية".³

"كما نعرف المعلومات أنها " مجموع البيانات و المرتبطة بموضوع معين و التي تشكل الحقائق و المفاهيم والآراء و الإستنتاجات التي تشكل خبرة و معرفة محسوسة ذات قيمة مدركة في الإستخدام الحالي ، و تحصل عليها نتيجة معالجة البيانات من خلال عمليات و التصنيف و التحليل و التنظيم بطريقة مخصصة تخدم هدف معين".⁴

² شهرزاد، بلکحل ، دور محافظ الحسابات في تحسين المعلومات المحاسبية ، مذكرة ماستر الأكاديمي مستغانم ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير 2021 ، ص : 31 .

³ محمد أنس ، بطل ، مرجع سبق ذكره، ص : 11 – 12 .

⁴ شهرزاد، بلکحل ، مرجع سبق ذكره، ص : 32

"ويمكن التفرقة بين ثلاث مستويات للمعلومات:
 المستوى الفني : حيث لا يوجد معنى معين للمعلومات في هذه المرحلة و لكن يمكن قياس كمية المعلومات المنقولة خلال قنوات الإتصال .
 مستوى المعاني : حيث يقوم مستخدم المعلومات في هذا المستوى إلى تحفيز مستخدميها لإتخاذ القرارات و القيام بأنشطة معينة بناء على المعرفة المحصلة من هذه المعلومات.
 المعرفة: و تمثل الرصيد المتراكم من الخبرة و المعلومات و الدراسات الطويلة في مجال معين و عند تجميع هذا الرصيد الكبير من التفاصيل و تتصاعد درجة التجديد و الترابط في عناصر المعلومات المكونة لرصيد المعرفة. فالبيانات تعبر عن حقائق أولية بينما المعلومات تمثل بيانات مشكلة بطريقة تصلح للإستخدام في موقف معين ، أما المعرفة فهي معلومات عامة و مجردة تصلح للإستخدام العام"¹.
 و من خلال تعريف كل من البيانات و المعلومات يتضح أن المعيار الأساسي للتفرقة بينهما ينحصر في الفائدة المحققة منهما ، كما أنه يمكن إعتبار البيانات معلومات إذا تم تنظيمها و إعادة ترتيبها ليكون لها معنى و دلالة بعد الأخذ بعين الإعتبار كل من المستخدم ، مكانته الوظيفية و التوقيت الزمني للإستخدام .
 إضافة إلى ما تم ذكره ، " فإن المعلومات الحاسوبية عبارة عن بيانات تم تنظيمها و معالجتها لكي تصبح ذات معنى للمستخدمين ، بحيث تحتاج هذه الأخيرة لتلك المعلومات من أجل إتخاذ القرار المناسب ، أو من أجل تطويره و تحسينه أكثر عندما تزداد كمية و نوعية المعلومات المتوفرة .
 و من ناحية أخرى هناك حدود معينة للعقل البشري تمكنه من إستخدام و إمتصاص و معالجة تلك المعلومات"².

الجدول رقم : (02 - 01) مقارنة بين البيانات و المعلومات

المجال	البيانات	المعلومات
الترتيب	غير منتظمة في الهيكل التنظيمي	منتظمة ضمن الهيكل التنظيمي
القيمة	غير محدودة القيمة	محدودة القيمة بالضبط
الإستعمال	لا تستعمل على الصعيد الرسمي	تستعمل على الصعيد الرسمي و غير الرسمي
المصدر	متعددة المصادر	محددة المصادر
الدقة	منخفضة	عالية
الموقع	مدخلات	مخرجات
الحجم	كبيرة جدا	صغيرة نسبيا لحجم البيانات
القرارات	لا يمكن إتخاذ القرار عليها	يمكن إتخاذ القرار عليها

المصدر: عبد الغاني ، بن شيخ بلقاسم ، *المعلومة الحاسوبية عند محافظ الحسابات* ، مذكرة ماستر أكاديمي ، جامعة مستغانم ، 2019 ، ص:6

¹ شهرزاد ، بلكل ، مرجع سبق ذكره ، ص: 33 .

² نضال محمود ، الرمحي وزياد عبد الحليم ، *النديبة ، نظم المعلومات الحاسوبية* ، الطبعة الأولى ، عمان ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، 2011 ص:17

المطلب الثالث : مستخدمو المعلومات المحاسبية :

"أولا : مفهوم مستخدم المعلومات المحاسبية :

إن لمستخدم المعلومات المحاسبية مفهوم واسع يتضح من خلال الإختلاف الذي وقع بشأنه بين المنظمات المهنية أو القانونية الرئيسية في العالم و حسب عصام إبراهيم محمد البحيصي فإنه منذ صدور تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية للمحاسبة " AAA " في عام 1966 أصبحت المنظمات المصدرة للمعايير والمبادئ المحاسبية وخاصة المهنية منها ، و أمام هذا المفهوم الواسع لمستخدمي المعلومات المحاسبية على إختلاف أهدافهم وحاجاتهم من المعلومات ، ترى ضرورة تبني مستخدم نموذج يكون هو الأساس في إعداد و عرض المعلومات المحاسبية اللازمة لإتخاذ القرارات ، يطلق عليه المستخدم الافتراضي ، لكن عند تحديد هذا الأخير جرت العادة على الأخذ بعين الإعتبار خصائص أحد أو بعض مستخدمي المعلومات و على أن تكون المعلومات المحاسبية كافية لسد حاجات جميع مجموعات المستخدمين وخاصة الخارجية منها .

كما يرى مجلس معايير المحاسبة الأمريكية " FASB " بأن تنوع القائم في مستخدمي المعلومات المحاسبية وحاجتهم منها يشكل عائقا أمام تحديد أهداف المعلومات ، و قد تم تبني المستثمر في سوق الأوراق المالية كمستخدم إفتراضي للمعلومات المحاسبية في التنظيم الأمريكي ، الأمر الذي يجعل المستخدمين الرئيسيين أمثال الإدارة و الدائنين في المرتبة الثانية .

أما وجهة نظر البريطانية الصادرة سنة 1975 عن معهد المحاسبين القانونيين لإنجلترا و ويلز " ICAEW " فهي تعطي معاملة أكثر عدلا لمختلف المستخدمين عندما تحدد المستثمرين و الدائنين و الموظفين و المحللين الماليين و ذوي العلاقة التجارية (الموردين ، العملاء و المنافسين ،... إلخ) كمستخدمين افتراضيين للمعلومات المحاسبية .

أما لجنة معايير المحاسبة الدولية " IASC " فتعتبر المستثمرين الحاليين و المحتملين ، المقرضين ، الموردين ، الدائنين التجاريين ، الموظفين ، العملاء ، الحكومات و وكالاتها و الإدارة و الجمهور كمستخدمين للمعلومات المحاسبية .

ثانيا : الصفات الواجب توافرها في مستخدمي المعلومات المحاسبية :

إن مستخدمي المعلومات المحاسبية غالبا هم صناع القرارات من حيث أنهم يعتمدون على المعلومات المحاسبية في مساعدتهم في إتخاذ القرارات المختلفة ، و لكي يكون الحكم عادلا على المعلومات المحاسبية فإن هناك مجموعة من الصفات التي يجب أن يتسم بها متخذ القرار الذي يقوم بإستخدام المعلومات المحاسبية و المتمثلة فيما يلي :

- القدرة على فهم محتوى المعلومات (الإدراك)
- القدرة على الإستخدام الصحيح للمعلومات في القرارات المناسبة و الملائمة .
- الخبرة النوعية و الزمنية المتعلقة بالتعامل مع أنواع المعلومات المحاسبية خلال فترة زمنية سابقة ¹ .

¹ علي ، حامدي ، أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية (دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة ، الوحدة الإنتاجية التجارية "أريس") ، مذكرة الماجستير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، 2011 ، ص : 94- 95 .

ثالثاً : أهم مستخدمي المعلومات المحاسبية :

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية وهذا الأمر مرتبط بتعدد الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة سواء كانت هذه العلاقة مباشرة أو غير مباشرة.

ويقسم مستخدمي المعلومات المحاسبية على النحو التالي :

- 1- إدارة المؤسسة بمختلف مستوياتها: "إن الطرف الأول الذي تهتمه المعلومات المحاسبية ويستفيد منها كثيراً يتمثل في إدارتها المسيرين، حيث تستخدمها لتقييم أداء المؤسسة ولغرض التخطيط والرقابة وصنع القرارات اللازمة".¹
- 2- المستثمرون: "وهم ملاك المشروع وهم الأكثر إهتماماً بالمعلومات المحاسبية بحكم أنهم أصحاب رأس المال ويهتم الملاك بالمخاطر الضمنية والعائد المحقق من الإستثمار ويحتاج هؤلاء إلى معلومات كافية تساعدهم على تقري ما إذا كانوا يقبلون على شراء الأسهم أو الإحتفاظ بها أو بيعها ، ويهتم المساهمون أيضاً بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم مدى قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح بشكل مستمر".²
- 3- الدائنون الحاليون والمحتملون: "تمكنهم المعلومات المحاسبية من دراسة وتحليل الوضعية المالية للمؤسسة والتي على ضوءها يقررون ما هو مناسب بشأن تعاملاتهم مع المؤسسة".³
- 4- العملاء: "يهتم العملاء بالمعلومات المحاسبية للمؤسسة للتأكد من مركزها المالي ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها".⁴
- 5- الدولة: "ممثلة في أجهزتها المختلفة (الضرائب ، الحماية الإجتماعية ، حماية البيئة، .. والتي تسهر على ضمان إحترام الشركات على تطبيق التشريعات والقوانين المعمول بها .
- 6- العاملون: يهتمون بالحصول على المعلومات التي تمكنهم من تقييم ربحية وإستمرارية الشركة ومقدرتها على خلق فرص عمل جديدة وعلى دفع مستحقات العمال المختلفة".⁵

¹ إكرام ، الشادلي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية (دراسة ميدانية لدى مكاتب محافظ الحسابات لولاية بسكرة) ، مذكرة ماجستير أكاديمي بسكرة ، جامعة محمد خيضر ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير 2013 ، ص: 36.

² إيمان ، حسن المدلل ، أثر جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية . مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة ، 2010 ، ص: 18.

³ إكرام ، الشادلي ، مرجع سبق ذكره، ص: 36.

⁴ بلقاسم عبد الغاني ، بن شيخ، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

⁵ بشير صالح محمد الخير ، دور المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية . درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2017 ، ص: 110.

7- المحللون الماليون: "يحتاج المحللون الماليون إلى المعلومات المحاسبية لتحليل مختلف الوضعيات المالية للمؤسسات قصد تقديم مختلف النصائح والإستشارات إلى مختلف الأطراف التي وكلت لهم مهمة التحليل".¹

8- المقرضون: "يمكن أن يكون مقرضا أي هيئة مالية (بنوك) أو مؤسسات ذات طابع إقتصادي آخر ترغب في توظيف أموالها، بغية تحقيق عائد إقتصادي (فائدة) وحتى تتم عملية إتخاذ قرار الإقراض بشكل صحيح لا بد من توفير المعلومات الكافية (مالية وغير مالية) حول الوضعية المالية لطالب القرض، بحيث يكون التركيز على درجة الملائمة المالية (السيولة) طول فترة الدين وذلك بإستخدام الميزانية العمومية الختامية و جدول حسابات النتائج و التدفقات النقدية حاضرا و المتوقع مستقبلا (الموازنة النقدية) ولتحقيق تلك الأهداف يستعمل المقرضون عدة نماذج منها:

- مقارنة عوائد الشركة الحالية مع المخططة والأعباء الثابتة الحالية مع المخططة.
- مقارنة التدفقات النقدية الحالية مع و المتوقعة لخدمات الديون.
- تقدير قدرة الشركة على زيادة السيولة من جراء بيعها للأموال.
- تقدير قدرة الشركة على زيادة رأس المال.

9- المؤسسات المانحة للإئتمان: تتأسس قرارات الإقراض على فحص الموارد المالية للشركة و أدائها المالي المستقبلي و تقييمات المخاطر و تعتبر المعلومات المحاسبية عنصرا مهما في تقييم الشركات طالبة القرض.

10- نقابات العمال: تحتاج نقابات العمال للمعلومات المحاسبية لمساعدتهم في المفاوضات مع إدارة الشركة لتحديد الأجور و تحسين أوضاعهم المالية.

11- المخططون الإقتصاديون: يحتاج المخططون الإقتصاديون للمعلومات المحاسبية للتحليل و التنبؤ بالأنشطة الإقتصادية.

12- المراجعون الخارجيون: يحتاج المراجعون الخارجيون إلى المعلومات المحاسبية لتقويم المركز المالي للشركات و التنبؤ بإستمراريتها في المستقبل و من ثم إتخاذ قرار بقبول التكليف بتعيينه مراجعا لحسابات هذه الشركة من عدمه.

13- المنافسون: يهتمون بالمعلومات التي تظهر القدرة التنافسية للشركة.

14- البورصة: تعتبر البورصة طرفا مهما من مستخدمي المعلومات المحاسبية و المالية، خاصة ما تعلق منها بالشركات المسعرة لأن أسعار الأسهم حسب فرضية كفاءة السوق المالية يجب أن تعكس كليا و أنيا المعلومات الملائمة المتاحة.

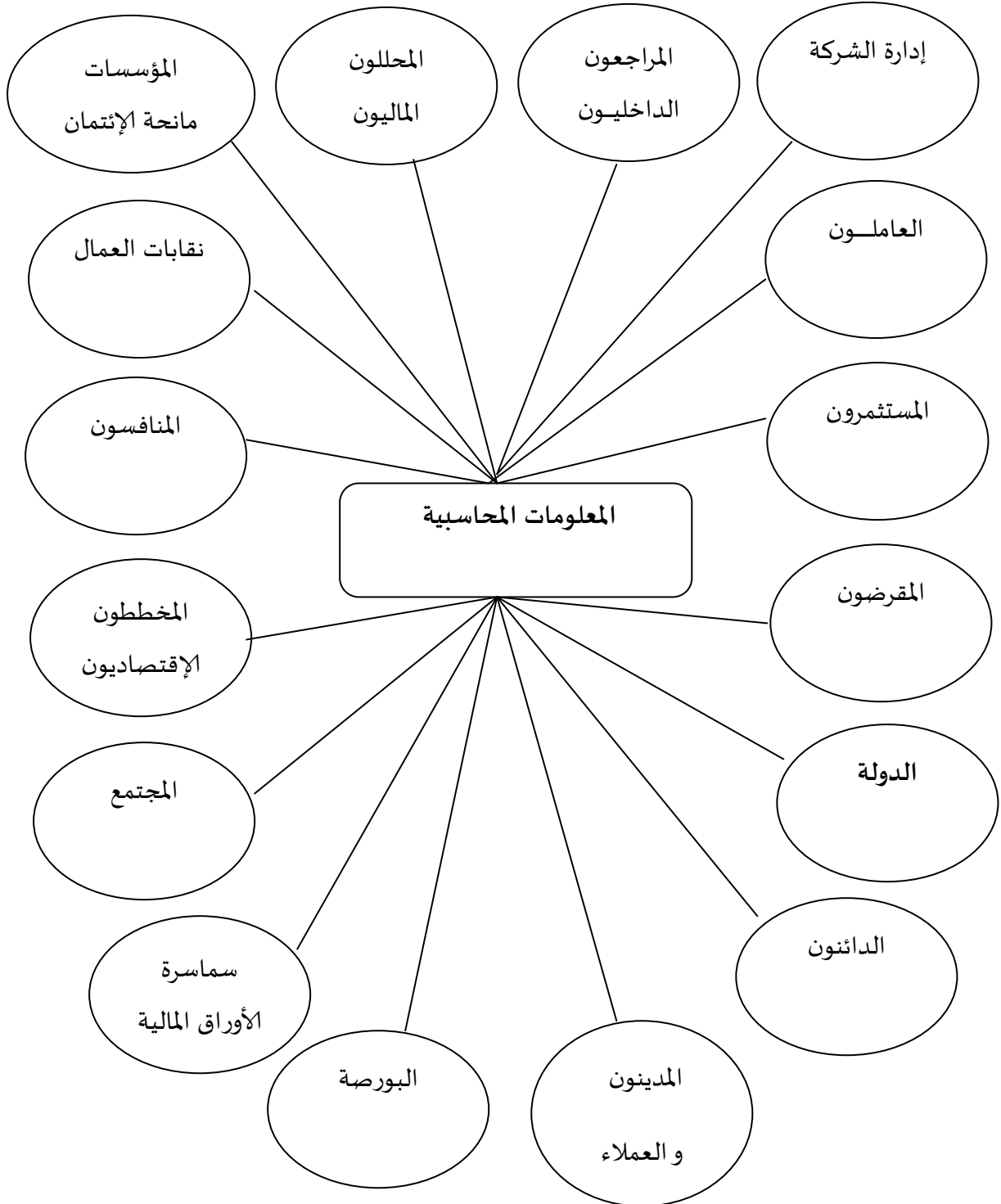
15- سمسرة الأوراق المالية: يستخدمون المعلومات في التحليل المالي بغرض معرفة أدائها و إتخاذ القرارات الخاصة بالأسهم.

16- المجتمع: يحتاج بكل فئاته المعلومات المحاسبية عن الأداء الإجماعي في الشركات".²

¹ محمد أنس، بطل، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

² بشير صالح محمد الخير، مرجع سبق ذكره، ص: 109-111.

بالإضافة إلى ما سبق يمكن توضيح مستخدمو المعلومات المحاسبية وفق الشكل التالي :
الشكل رقم (02 - 02) : مستخدمو المعلومات المحاسبية



المصدر : بشير صالح محمد الخير ، دور المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية ، درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2017 ، ص: 112

المبحث الثاني: أشكال المعلومات المحاسبية وخصائصها النوعية:

المطلب الأول: أشكال المعلومات المحاسبية

"يمكن تصنيف المعلومات المحاسبية من نظم المعلومات المحاسبي وفق صنفين أساسيين وهما:

أولاً: القوائم المالية:

"تشكل القوائم المالية مخرجات نظام المعلومات المحاسبي وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين: الأول قوائم

مالية أساسية والثاني قوائم مالية مكملة للقوائم الأساسية، ويمكن عرضها كما يلي:

1- القوائم المالية الأساسية: هي القوائم التي يتعين على الوحدات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل

دوري حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين وهي: قوائم الدخل، الوضع المالي، التدفق النقدي

والتغير في حقوق الملكية.

2- القوائم المكملة: فهي قوائم تعد بشكل إختياري من قبل المؤسسات بناء على ظروف معينة وهي مثل

القوائم القيمة المضافة والقوائم التفصيلية لبنود إجمالية وردت في القوائم الأساسية...إلخ.

ويمكن الإشارة هنا إلى إختلاف طرق الإعداد والإفصاح عن المعلومات (الحساب)، فهناك من يعتمد على

النموذج التقليدي لعرض المعلومات وهناك من يعتمد النموذج الحديث في عرض وإفصاح عن المعلومات

(القائمة)، ويعتبر النموذج الثاني الأكثر إنسجاماً مع أهداف التحليل المالي لما يوفره هذا النموذج من

تقسيم واضح للإيرادات والمصروفات على أساس الأنشطة، عوضاً عن ما يوفره من إرتباطات بين المكونات

والمجموعات من خلال التبويات المتبعة.

1- قائمة الدخل: وهي الأكثر القوائم أهمية ويتم فيها التقرير عن نتائج الأعمال للمشروع وتبيان قدرته

الكسبية عن فترة زمنية معينة، ودمج بموجها حسابات التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر في القائمة

إذا كانت المنشأة صناعية، بينما يدمج حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر في القائمة إذا كانت المنشأة

تجارية، وتعرض الإيرادات والمصروفات بشكل منظم ويتم المقابلة بينهما للوصول في نهاية المطاف لنتائج

المشروع، ويمكن إعداد قائمة الدخل على أساس مفهومين، الدخل التشغيلي والدخل الشامل.

2- قائمة الأرباح المحتجزة: يقصد بالأرباح المحتجزة، الأرباح التي لم توزع في الأعوام الماضية من قبل شركات

المساهمة، وتوضح هذه القائمة التغيرات الحادثة في هذه الأرباح حيث تبدأ برصيد أول مدة ويجمع لها صافي

دخل الفترة المالية ويطرح منها توزيعات الأرباح لنفس الفترة للحصول على رصيد الأرباح في نهاية الفترة

وتعرض معلومات هذه القائمة بطرق مختلفة فأحياناً تعرض بقائمة مستقلة وأحياناً أخرى تعرض بقائمة

ملحقة بقائمة الدخل أو بقائمة التغير في حقوق الملكية.

3- قائمة المركز المالي: وتعرف أيضاً بقائمة الوضع المالي أو الميزانية العمومية وهي القائمة التي توضح من

جهة مصادر الأموال في المؤسسة أي (الالتزامات وحقوق الملكية) وإستخدامات هذه الأموال من جهة أخرى

(الأصول) وتعد هذه القائمة بأشكال متعددة كما هو الحال في قائمة الدخل، فيمكن أن تعد على هيئة

تقرير (قائمة الوضع المالي) أو على هيئة الحساب (الميزانية العمومية) ¹.

¹ مؤيد راضي خنفر و غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، مدخل نظري وتطبيقي الطبعة الأولى، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006، ص: 28-48.

4- قائمة التدفقات المالية: " هي كشف بالمقبوضات و المدفوعات النقدية للمنشأة من خلال فترة مالية معينة ، و قد ألزم مجلس معايير المحاسبة المالية الشركات بإعداد هذه القائمة من خلال إصداره للمعيار الدولي المحاسبي رقم (7) ..

و تقسم الأنشطة في قائمة التدفق النقدي إلى ثلاثة أقسام : التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ، التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية ، و التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية".¹

5- قائمة التغيرات في حقوق الملكية: "وهي قائمة تعد في نهاية الفترة المالية لمعرفة التغيرات التي طرأت على حقوق الملكية، كما عرفت بأنها بيان للتقرير عن مبالغ مصادر التغيرات في حقوق الملكية من المعاملات الرأسمالية مع المالكين، تعبر عن الثروة الحقيقية للملاك في الشركة و تعكس آثار جميع القرارات المتخذة من قبل الملاك والإدارة".²

ثانيا : ملحق القوائم المالية :

" يشمل الملحق على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية:

- 1- القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و إعداد القوائم المالية .
- 2- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم القوائم.
- 3- المعلومات تخص المؤسسة و المؤسسات المشتركة و كل ما يتعلق بها.
- 4- أما بالنسبة للمعلومات الواجب توصيلها إلى المستخدمين عن طريق التقارير المالية على غرار القوائم المالية فهي تتخذ أشكال مختلفة تتعلق بموضوعات عديدة ، فقد تكون معلومات محاسبية و معلومات غير محاسبية و نشرات أو تقارير مجلس الإدارة إضافة إلى التنبؤات المالية و الأخبار ذات الصلة بالمؤسسة و وصف للخطط و التوقعات ، و كذلك التأثير البيئي و الإجتماعي لمشاريع المؤسسة في نطاق المحيط الذي تنشط فيه".³

¹ مؤيد راضي خنفر و غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره. ص : 49.

² بشير صالح محمد الخير ، مرجع سبق ذكره ، ص : 123 .

³ محمد أنس ، بطل ، مرجع سبق ذكره، ص : 16

المطلب الثاني : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية :

"تعد القائمة رقم (2) و الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة في أمريكا "FASB" في عام 1980 و التي جاءت لتحديد مفاهيم جودة المعلومات و الخصائص التي يجب أن تتوفر فيها و وضعت القائمة مجموعة خصائص نوعية لتستخدم كأساس لتقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية المقدمة من هذه الشركات ، و قد قسمت هذه الخصائص و المعايير إلى خصائص رئيسية و أخرى فرعية ، أما الرئيسية فتتمثل في : الملائمة و إمكانية الإعتماد (الوثوق) ، و الفرعية وهي : القابلية للمقارنة و الثبات .

و بالتالي يمكن عرضها على النحو التالي :

أولاً : الخصائص الرئيسية :

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

1- الملائمة :

تكون المعلومات المحاسبية ملائمة بمدى تأثيرها على قرار المستخدم، و تكون غير ملائمة متى ضعف ذلك التأثير على ذلك القرار .

و حتى تكون هذه المعلومات ملائمة يجب أن يتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية : الملائمة في التوقيت ، القدرة على التنبؤ و القدرة على التقييم الإرتدادي .

أ- الملائمة في التوقيت :

يعني أن توفر المعلومات المحاسبية للمستخدم بتوقيت مناسب يساعده في إتخاذ القرار المناسب ، بينما تفقد هذه المعلومات قوتها في التأثير على القرارات عند توفرها للمستخدم بزمن غير كاف أو توقيت غير ملائم . و لعل دعوة الهيئات و المؤسسات المهنية و العلمية المحاسبية للشركات إلى إصدار التقارير و القوائم المالية السنوية خلال مدة محددة بعد إنتهاء السنة المالية ، و مطالبتها أيضا بإصدار التقارير المالية لمدة الربع السنوية و النصف السنوية هي محاولة لإضفاء الملائمة في التوقيت على هذه المعلومات و القوائم .

ب- القدرة على التنبؤ في المستقبل :

يجب أن تساعد هذه المعلومات المستخدم و تحسن من قدرته على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل ، و يمكن للمعلومات و التقارير المالية أن تقوم بهذا الدور من خلال الإفصاح عن نتائج الأحداث الماضية حين تصدر القوائم المالية لفترتين متتاليتين كما يمكن للتقارير المرحلية و التقارير القطاعية القيام بهذا الدور .

ت- القدرة على التقييم الإرتدادي للتنبؤات السابقة :

و تعرف أيضا بالتغذية الإسترجاعية و يقصد بها قدرة المعلومات على مساعدة متخذ القرار و المستخدم في تقييم صحة توقعاته السابقة و بالتالي تقييم نتائج القرارات التي سبق و أن إتخذها بناء على هذه التوقعات¹.

¹ مؤيد راضي خنفر و غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره، ص : 18-19 .

"إضافة إلى ما سبق نجد لخاصية الملائمة أهمية تكمن في أن القرار الذي ينوي مستخدم المعلومات المحاسبية إتخاذه له أهميته وخطورته سواء كان هذا المستخدم مديرا أو مستثمرا ، فنقطة البدء بإتخاذ القرار هي مدى صحة و ملائمة المعلومات التي توفرت له بالنسبة للقرار تحت الدراسة ، فبالإضافة إلى إهتمام المدير لمعرفة درجة السيولة التي تتمتع بها الشركة فإنه يهتم كذلك ويركز على جانب الأصول المتداولة والخصوم المتداولة ، أما المستثمر فإنه يهتم بالأرباح المحققة من قبل الشركة حاليا و مستقبلا ، لذلك فإن ما يهمه هو معرفة ربحية الشركة التي يمتلك أسهما فيها أو ينوي الإستثمار فيها ، ولكن تعدد مستخدمي التقارير المالية وإختلاف أهدافهم يجعل مهمة المحاسب المتضمنة إنتاج و تأمين معلومات ملائمة ليس بالأمر اليسير ، و مع ذلك ، فإن المحاسب يلعب دورا كبيرا في توفير المعلومات المحاسبية مسترشدا بالمفاهيم الأخلاقية كالصدق في التعبير، العدالة ، الحق ، الإنصاف ، عدم التحيز و الوضوح إلخ التي تعتبر أساسية بالنسبة لمهنته".¹

2- إمكانية الاعتماد " الوثوق " : " و يقصد بها الثقة بالمعلومات المتوفرة و مصداقيتها و بالتالي إمكانية الاعتماد عليها ، و يمكن لهذه الخاصية أن تتوفر بالمعلومات المقدمة للمستخدم إذا توفرت بها الخصائص الثانوية التالية :

أ- إمكانية التحقق من المعلومات : تعني تطابق النتائج التي يتوصل لها شخص معين إذا استخدم أساليب محددة من القياس و الإفصاح مع نتائج شخص آخر يستخدم هو الآخر نفس الأساليب في القياس و الإفصاح و تكمن أهمية هذه الخاصية بنفي التحيز الذي قد ينشأ عن الشخص الذي يقوم بعملية القياس ، و يؤدي ذلك بالتالي إلى ما يعرف بحيادية المعلومات و تجردها .

ب- الصدق في التعبير عن الظواهر و الأحداث الإقتصادية : و هي ما يتعارف عليه في المحاسبة بالموضوعية في القياس و الموضوعية في التقرير ، بحيث يقصد بالموضوعية تمثيل المضمون و الجوهر و ليس مجرد الشكل و يجب الإشارة هنا إلى توفر هذه الخاصية يتطلب تجنب نوعين من التحيز و هما :

17- تحيز في عملية القياس : و الذي ينشأ نتيجة لإستخدام سياسة معينة كتقييم الأصول بالكلفة التاريخية أو إتباع سياسة الحيطة و الحذر .

18- تحيز القائم بعملية القياس : و هو إما أن يكون مقصودا من قبل المحاسب أو غير مقصود نتيجة لقلّة خبرته .

ت- حيادية المعلومات : و يقصد بها تجنب النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد و عرض المعلومات المحاسبية ، بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة ، أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في إتجاه معين ، فالمعلومات المتحيزة لا يمكن إعتبارها معلومات أمينة و لا يمكن الوثوق بها و الإعتماد عليها كأساس لعملية إتخاذ القرارات ."²

¹ منذريجي ، الداية ، أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة ، درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2009 ، ص:47

² فضيلة بن شهيدة ، دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات ، أطروحة الدكتوراه الطور الثالث في التدقيق و النظام المحاسبي المالي ، مستغانم ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، 2017 ، ص : 199

ثانيا : الخصائص الثانوية :

"وهي الخصائص التي يتيح توفرها فائدة أكبر للمعلومات ولعل توفرها يعزز من فائدة الخصائص الرئيسية التي سبق ذكرها .

وتتلخص هذه الخصائص ب: القابلية للمقارنة والتباعد ، وهما خاصيتان متداخلتان كما سنوضح فيما يلي:
1- قابلية المعلومات للمقارنة : تعتبر المعلومات التي تم قياسها و التقرير عنها بصورة متماثلة في المنشآت المختلفة قابلة للمقارنة ، حيث تمكن هذه الصفة المستخدمين من تحديد جوانب الإتفاق و الإختلاف الأساسية في الظواهر الإقتصادية طالما أنه لم يتم إخفاء هذه الجوانب بإستخدام طرق محاسبية غير مماثلة وبالتالي يحد من إجراء مقارنات و تحليلات القطاعية .

2- الثبات : عندما تطبق وحدة محاسبية نفس المعالجة المحاسبية على نفس الحدث من فترة لأخرى فإنها تعتبر ثابتة في إستخدامها للمعايير المحاسبية ، علما أن للشركات الحق في تغيير الطرق المحاسبية في حالة إثبات أن الطريقة الجديدة أفضل ، وفي هذه الحالة يلزم الإفصاح عن طبيعة و أثر هذا التغيير المحاسبي و مبرر إجراؤه و ذلك في القوائم المالية الخاصة بالفترة التي حدث فيها التغيير لكن عند حدوث هذا الأخير في المبادئ المحاسبية يجب أن يشير المدقق إليه في فترة توضيحية بتقرير التدقيق .

ثالثا : القيود على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية :

بالإضافة إلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فقد حدد مجلس معايير المحاسبة في أمريكا " FASB " محدد رئيسيين على المعلومات المحاسبية هما :

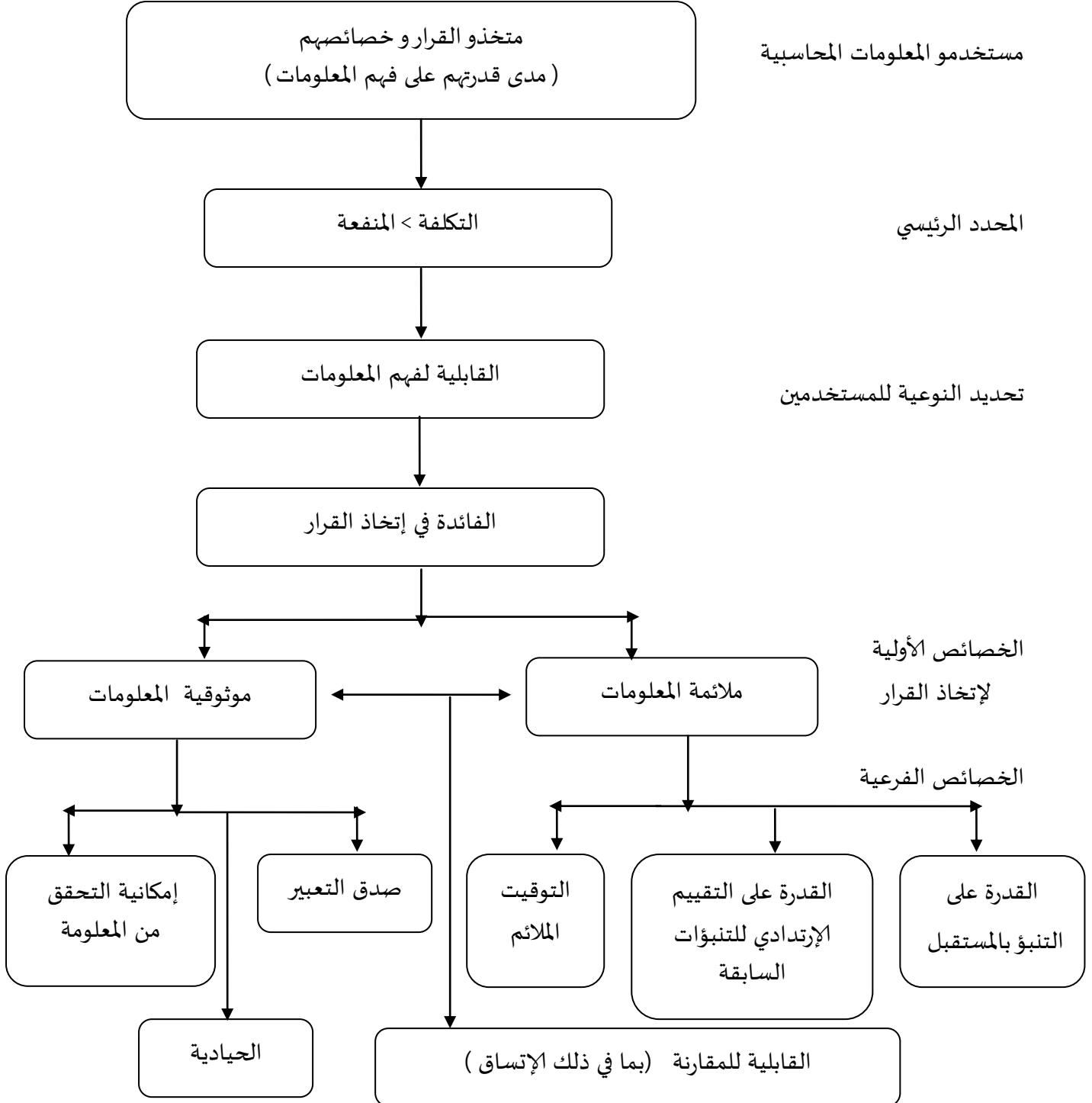
1- الجدوى الإقتصادية : يتطلب إنتاج المعلومات المحاسبية تكاليف متعددة مما يستوجب المقارنة بين تلك التكاليف و المنافع المحققة من إستخدام هذه المعلومات المحاسبية ، ويعتمد قرار الإدارة في الحصول على المعلومات المحاسبية عندما تتساوى تكلفة إنتاجها مع المنفعة المحققة من إستخدامها كحد أدنى تطبيقا لمبدأ إقتصاديات المعلومات ، من هنا يتضح أن منفعة المعلومات تكون أكبر من تكلفتها حيث يضمن هذا القيد بأن يتم موازنة التكاليف من تقديم المعلومات مع المنافع المرجوة من إستخدامها أي المنفعة أكبر من التكلفة تعد هي الأساس .

2- الأهمية النسبية : يحدد هذا القيد مستوى و درجة الأهمية النسبية لهذه المعلومات بالنسبة لبعض الإيرادات أو المصروفات أو الموجودات أو المطلوبات أو صافي دخل المؤسسة ، كما أنه من الصعب التحديد الدقيق لذلك القدر من المعلومات التي على درجة من الأهمية المادية بحيث تظهر في التقارير المالية".¹

¹ محمد توفيق، بوكريش وعزيز ، بلحردة ، مرجع سبق ذكره ، ص : 90 - 91 .

بالإضافة إلى ما سبق يمكن تلخيص جميع المعطيات السابقة في الشكل التالي :

الشكل رقم (02- 03) خصائص المعلومات المحاسبية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على ما سبق ذكره.

رابعاً: المشاكل و المحددات لإستخدام الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية :

- 1- "إحتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية (الملائمة و الموثوقية) :
تتمثل في عدم وجود توافق بين ملائمة المعلومات و درجة الوثوق بها ، فمثلاً قد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملائمة ولكنها غير موثوق بها ، أو العكس ،
فأرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز، إلا أن الأرقام التاريخية تتمتع بدرجة منخفضة من الملائمة لأن تلك الأرقام أقل إرتباطاً أو تمثيلاً للواقع الفعلي .
- 2- إحتمالات التعارض بين الخصائص الفرعية للمعلومات المحاسبية :
تتمثل في التعارض بين التوقيت الملائم و القدرة التنبئية للمعلومات المحاسبية ، فقد تصل المعلومة في الوقت المناسب ولكنها لا تملك القدرة التنبئية العالية ، كما في حالة أرقام التكلفة التاريخية ، كذلك أن السرعة في إعداد المعلومات غالباً ما يكون على حساب درجة الدقة و الإكتمال و عدم التأكد .
- 3- ليست كل المعلومات الملائمة و الموثوق بها تعتبر معلومات مفيدة :لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر ، (إختبار مستوى الأهمية) إن البند يعتبر مفيداً و ذو أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بطريقة محرفة إلى التأثير على متخذ القرار .

- 4- قد تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها: (إختبار التكلفة / العائد)
المعلومات التي لا ترتبط إرتباطاً وثيقاً بأهداف مستخدمي القوائم المالية لا تعتبر معلومة مهمة ما يدعو إلى الإفصاح عنها ، إن القاعدة العامة فيما يتعلق بإختبار محدد للتكلفة و العائد هي أن المعلومات المحاسبية يجب عدم إنتاجها و توزيعها إلا إذا زادت منفعتها عن كلفتها و إلا فإن الشركة تتكبد خسارة عند الإفصاح عن تلك المعلومة ، و ذلك بسبب الإفصاح عن معلومات كلفتها تفوق منفعتها .
- 5- قد تكون المعلومات المحاسبية ملائمة و موثوق بها إلا أن استخدامها يواجه صعوبة فهمها ، و تحليلها و إستخدامها في نموذج القرار الذي يواجهه .

على الرغم من أن المعلومات ينبغي أن تكون مفهومة ، و صفة الفهم هذه تعكسها خصائص السهولة و الوضوح التي تتميز بها المعلومات المنشورة ، و لكن هناك عدد كبير من المستخدمين يمتلكون مستويات إستيعاب و تعليم مختلفة و كذلك أهداف مختلفة و متعددة مما يجعل من هذه المهمة صعبة للغاية بالنسبة للمحاسب ، لذلك يقع على عاتق المحاسب بإعتباره الجهة التي تعد التقارير المالية مهمة التوفيق بين الرغبات و الصفات المتعددة و المتباينة لمستخدمي المعلومات المحاسبية التي تحتويها تلك التقارير .

6- بالرغم من أهمية المقارنة في عملية إتخاذ القرار:

فإن ما يهتم به مستخدمو المعلومات المحاسبية مقارنة للمعلومات الخاصة معينة مع شركات مشابهة أو منافسة أو مع القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه هذه الشركة، إلا أن عملية المقارنة سواء المكانية أو الزمانية قد لا تكون ذات جدوى عندما لا تلتزم الشركات بسياسة التماثل أو الإتساق و عدم تغيير الطرق المحاسبية بمجرد الرغبة في التغيير ، و عند تغيير تلك الطرق فإنه من الضروري الإفصاح عن هذا التغيير و الأثار المترتبة نتيجة هذا التغيير على الوضع المالي و نتيجة النشاط للشركة ذات العلاقة¹.

¹ منذريجي ، الدايدة ، مرجع سبق ذكره ، ص : 49 - 50 .

المبحث الثالث : أنواع وأهمية المعلومات المحاسبية

المطلب الأول : أنواع المعلومات المحاسبية :

تصنف المعلومات المحاسبية إلى عدة أنواع وذلك تبعا لمعايير مختلفة منها :

1- من حيث الإفصاح :

"حسب هذا المعيار تصنف المعلومات المحاسبية إلى نوعين وهما :

أ- معلومات محاسبية إجبارية : وهي تلك المعلومات الواجب إنتاجها و الإفصاح عنها قانونا من طرف المؤسسة الإقتصادية و تتمثل على سبيل المثال في المعلومات المدونة في الدفاتر الإيجابية كدفتر اليومية و المعلومات المدونة في القوائم المالية المطلوب إعدادها .

ب- معلومات محاسبية إختيارية : وهي تلك المعلومات الغير إلزامية مثل خطاب مجلس الإدارة للمساهمين ، التقارير الخاصة للإدارة الداخلية (تحليلات و توقعات الإدارة عن المستقبل) ، الموازنات و بطاقات التكاليف وغيرها ¹ ."

2- من حيث الغرض من الإستخدام :

"حسب هذا المعيار تصنف المعلومات المحاسبية على ثلاثة أنواع وهي :

أ- معلومات مالية : وهي معلومات تختص بتوفير سجل للأحداث الإقتصادية التي تحدث نتيجة العمليات الإقتصادية التي تقوم بها المؤسسة الإقتصادية ، لتحديد و قياس نتيجة النشاط (ربح أو خسارة) عن فترة مالية معينة و عرض المركز المالي في تاريخ معين لبيان سيولة الوحدة الإقتصادية و مدى الوفاء بالتزاماتها . و يلاحظ أن هذه المعلومات تهتم بتسجيل التكاليف و الإيرادات بعد حدوثها بما يعني أنها معلومات فعلية تتعلق بالأحداث الإقتصادية كما وقعت ، و هذه المعلومات تستفيد منها إدارة المؤسسة و الجهات الخارجية المختلفة ، فهي تفيدهم في عمل المقارنات بين فترة و أخرى ، و كذلك في إكتشاف الإنحرافات التي يمكن أن تحدث عن طريق مقارنتها بمعلومات التخطيط المحددة ² ."

ب- معلومات عن التخطيط و الرقابة :

"و هي معلومات تختص بتوجيه إهتمام الإدارة إلى مجالات و فرص تحسين الأداء و تحديد مجالات أوجه إنخفاض الكفاءة لتشخيصها و إتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها في الوقت المناسب ، و يتم ذلك من خلال وضع التقديرات اللازمة لإعداد برامج الموازنات التخطيطية للوضع المالي للوحدة الإقتصادية في لحظة تاريخية مقبلة ، فضلا عن إستخدامها في أغراض الرقابة و تقييم الأداء و تحديد مسؤولية الأفراد ليتسنى مسألتهم محاسبيا ، أما التكاليف المعيارية فتهتم بالتحديد المسبق لمستويات النشاط بغرض تسهيل عملية المحاسبة لكل مستوى من مستويات النشاط .

¹ شهرزاد ، بلكل ، مرجع سبق ذكره ، ص : 36 .

² علي ، حامدي ، مرجع سبق ذكره ، ص : 91 .

³ ماهر سالم ، أبوهداف ، تقييم مدى كفاءة نظم المعلومات المحاسبية لدى شركات توزيع الوقود العاملة في قطاع غزة ، درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل ، غزة ، الجامعة الإسلامية ، عمادة الدراسات العليا ، كلية التجارة ، 2011 ، ص : 17 .

أما الرقابة فإنها تهتم بالأداء الجاري والمستقبلي من خلال مساعدتها في تجهيز التوقعات للمستقبل ومقارنة النشاط الجاري بأرقام الخطة لتحديد الإنحرافات وتحليلها والبحث في أسبابها وتحديد المسؤولية عنها وإتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها قبل فوات الأوان .

يمكن أن يقوم بتقديم هذا النوع من المعلومات كل من :

19- نظام محاسبة التكاليف عندما تكون المعلومات متعلقة بالتخطيط قصير الأجل من خلال نظام محاسبة التكاليف الفعلية و التكاليف المعيارية .

20- نظام المحاسبة الإدارية من خلال نظام الموازنات التخطيطية .

21- نظام الرقابة الداخلية".³

ت- معلومات لحل المشكلات :

" تتعلق بتقييم بدائل القرارات و الإختيار بينها ، و تعتبر ضرورية للأمور غير الروتينية أي التي تتطلب إجراء تحليلات محاسبية خاصة أو تقارير محاسبية خاصة و بذلك فهي تتسم بعدم الدورية".¹

من حيث الدلالة: " تتمثل فيما يلي :

أ- معلومات تاريخية: و هي معلومات تتعلق بقياس الأحداث و العمليات التي تمت في زمن الماضي كالقوائم المالية ، و تستخدم في تقويم كفاءة أداء الشركة في تحقيق أهدافها و بيان حقيقة المركز المالي و نتيجة الأعمال لها و كذلك تستخدم للأغراض الضريبية .

ب- معلومات حالية: معلومات يتم إعدادها لأغراض الرقابة الداخلية و تتعلق بالأنظمة التشغيلية للشركة و تتميز بما يلي :

- تتعلق بالنشاط الجاري فقط .
- يتم تقديمها بصورة دورية منتظمة .
- يتم تقديمها بصورة فورية و في الوقت المناسب .
- ذات طابع تحليلي بحيث يتم مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط المرسوم .

ت- معلومات مستقبلية: تتمثل في المعلومات التقديرية يتم إعدادها لأغراض التخطيط و التنبؤ بالمستقبل و مساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات السليمة ، و اختيار أفضل البدائل المتاحة بحيث تصبح هذه المعلومات معيارا و أساسا للحكم على الأداء في المستقبل و تتمثل هذه المعلومات في الموازنات التخطيطية و التكاليف المعيارية".²

¹ ماهر سالم ، أبو هذاف ، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

² بشير صالح محمد الخير ، مرجع سبق ذكره ، ص: 131-132.

- 3- من حيث المصدر: " تتمثل في:
- أ- معلومات داخلية: هي معلومات يتم الحصول عليها من داخل المؤسسة نفسها ، وتتمثل في تقارير الموازنات، القوائم المالية، الدورية أو السنوية وغيرها.
- ب- معلومات خارجية: وهي معلومات يتم الحصول عليها من الأطراف الخارجية عن المؤسسة على سبيل المثال القوائم المالية لمؤسسات أخرى يتم التعامل معها كالموردين والزبائن .
- 4- من حيث قابليتها للقياس: تتمثل في :
- أ- معلومات كمية: هي تلك المعلومات المعبر عنها سواء بالوحدات النقدية أو وحدات قياس أخرى والتي تكون معبرة عن أحداث الماضي، الحاضر والمستقبل ،مثل كمية المبيعات المحققة ، عدد الوحدات المنتجة .
- 5- معلومات وصفية: هي تلك المعلومات التي تعبر عن عناصر معنوية أو إنطباعات وغيرها التي لا يمكن التعبير عنها بصورة كمية أو عددية " ¹.
- 6- من حيث درجة تكرارها: " نجد ما يلي :
- أ- معلومات دورية: يتم إعدادها وتقديمها لمحتاجها على فترات دورية منتظمة (سنويا، شهريا ، أسبوعيا).
- ب- معلومات غير دورية: تستخدم لأغراض خاصة و تكون الحاجة إليها محددة و دراسات الجدوى الإقتصادية في حالة ترشيد قرارات الإستثمار .
- 7- من حيث التوقيت الحصول عليها: تتمثل فيما يلي :
- أ- معلومات مباشرة: يتم الحصول عليها بشكل سريع و مباشر عند الحاجة إليها و تكون معدة و مجهزة مسبقا و لذلك تكون مفيدة بدرجة كبيرة في إتخاذ القرار التشغيلي .
- ب- معلومات غير مباشرة: غير متوفرة عند الحاجة إليها مما يتطلب وقتا أطول في إعدادها و تجهيزها ، و ترتبط عادة بالقرارات الإستراتيجية للشركة .
- 8- من حيث متطلبات المعلومات المحاسبية العلمية: نجد :
- أ- معلومات إجرائية: تتطلب من متلقيها إتخاذ إجراءات معينة على الفور أو في وقت لاحق .
- ب- معلومات غير إجرائية: خبرة توضح أحداث و عمليات تمت في وقت سابق و لا يتطلب من متلقيها إتخاذ أي إجراء .
- 9- من حيث إرتباطها بالزمن: تتمثل في :
- أ- معلومات مستقرة: تعبر عن قيمة حدث معين في لحظة زمنية محددة .
- ب- معلومات ديناميكية: تعبر عن حالة التغير التي تحدث في قيمة الحدث خلال فترة زمنية " ².

¹ شهرزاد ، بلكحل ، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

² بشير صالح محمد الخير ، مرجع سبق ذكره ، ص: 132-133 .

- بالإضافة إلى ما سبق هنا أنواع أخرى للمعلومات المحاسبية نذكر منها ما يلي :
- " معلومات محاسبية عن الأرباح : تمثل مؤشر ومقياس محاسبي على نتائج أداء الشركة و المتغير الرئيسي لتقييم أي إستثمار و مؤشر للسلامة المالية كما تساعد في التنبؤ بأرباح و التوزيعات للفترات المستقبلية مع تحديد سعر السهم .
 - معلومات محاسبية عن التدفقات النقدية : مؤشرات معبرة عن النتائج المالية للأداء في مختلف الشركات و هو صافي التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل ، .
 - معلومات محاسبية عن الشركة : تحدد نشاط الشركة بصورة تفصيلية سواء معلومات كمية عن نتيجة الأعمال و المركز المالي و التوقعات المستقبلية و الإنتاج و الطلب على منتجات الشركة و معدلات نموها و غير كمية عن البيئة الداخلية للشركة و سمعة الإدارة و قدرتها على تحديد الأهداف و سمعة المراجع الخارجي و حجم الشركة و حدود منتجاتها .
 - معلومات محاسبية عن البيئة الخارجية : تتضمن معلومات إقتصادية عن الوضع الحالي و المتوقع للإقتصاد القومي ، و معدلات الناتج القومي و الإستهلاك و أسعار الفائدة في البنوك ، و معدلات التضخم و معلومات توضح درجة الإستقرار السياسي و معلومات عن القطاع التي تنتهي له الشركة مع توضيح معدلات الأرباح و درجة المخاطرة و المنافسة " ¹.

المطلب الثاني : أهمية المعلومات المحاسبية

- "تعتبر المعلومات في الوقت المعاصر ثروة هامة ، إذ أن ثروة التحكم و الإستغلال الأمثل لها يحقق أرباحا و نجاحا للخطط المستقبلية و ضمانا لإستمرار و تطور المنظمة .
- و المعلومات الجيدة ينتجها نظام معلومات حديث و متطور، و هذا الأخير لن يتحقق إلا في ظل تطبيق أنظمة تسيير مناسبة لحجم و طبيعة نشاط المنظمة.
- كما تعتبر المعلومات المحاسبية الوسيلة التي تقدم بها الشركات وضعها المالي و أداءها و نفقاتها النقدية " ².
- بالإضافة إلى ما سبق يتبين لنا أن أهمية المعلومات المحاسبية تتجلى من خلال نوعية و خصوصيات النظام المحاسبي الذي ينتجها بشكل سليم يضمن الفعالية اللازمة لإنتاج معلومات هامة دقيقة و صحيحة " ³.

¹ بشير صالح محمد الخير ، مرجع سبق ذكره ، ص: 133-134 .

² أحمد ، لعماري، طبيعة و أهمية نظام المعلومات المحاسبية مجلة العلوم الإنسانية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2001 ص: 54 .

³ أحمد ، لعماري ، مرجع سبق ذكره ، ص: 66 .

المبحث الرابع: جودة المعلومة المحاسبية والعوامل المؤثرة عليها

المطلب الأول: جودة المعلومات المحاسبية:

مع تزايد أهمية القرارات ذات الطابع الإقتصادي في المؤسسات الإقتصادية إزدادت الحاجة إلى معلومات مفيدة من بينها المعلومات المحاسبية التي تستخدم لأجل صنع قرارات جيدة وفعالة .

• تعريف جودة المعلومات المحاسبية:

" تعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية و ما تحققه من منفعة للمستخدمين و أن تخلو من التحريف و التضليل و أن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية و الرقابية و المهنية و الفنية ، بما يساعد على تحقيق الهدف من إستخدامها .

كما أنها تعد عنصرا هاما من عناصر الإنتاج التي لها دور هام في تحديد فعالية و كفاءة المنشآت ، لذلك سعت هذه الأخيرة إلى تصميم و بناء أنظمة متطورة من أجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات الضرورية لإدارة المنشآت و ذلك لضمان وصول المعلومات الجيدة و الدقيقة إلى كافة المستويات الإدارية بالشكل الملائم و في الوقت المناسب من أجل إستخدامها في إتخاذ القرارات الرشيدة " ¹.

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية:

تتأثر درجة جودة المعلومات المقدمة للتقارير المالية بعدة عوامل شأنها شأن أداة توصيل يتم التعامل معها في محيط و بيئة إجتماعية القابلين للتأثير ، حيث يمكن حصر أهم هاته العوامل فيما يلي:

1- العوامل البيئية:

إن الظروف الإقتصادية و الإجتماعية و السياسية التي تعيش فيها المنشأة تؤثر على جودة المعلومات التي يجب تقديمها و عرضها ضمن التقارير المالية المنشورة كما اثبت معظم الباحثين أن سبب التباين في محتوى التقارير المالية هو التنوع و الإختلاف في الظروف البيئية من بلد إلى آخر ، فمن بين هذه العوامل نذكر ما يلي:
أ- "العوامل الإقتصادية: تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية بإختلاف النظام الإقتصادي ، ففي الإقتصاد الرأسمالي تحضى هذه التقارير بأهمية كبيرة إذا تم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملائمة لإحتياجات المستخدمين ، بينما في الإقتصاد الإشتراكي يتم التركيز على المعلومة الموجهة للتخطيط في الدولة و لغرض أحكام المراقبة المركزية .

ب-العوامل الإجتماعية: تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الإجتماعية مثل :
إتجاه المجتمع نحو الإهتمام بالسرية في القوائم المالية و الوقت ،.... إلخ " ².

¹ علي ، حامدي ، مرجع سبق ذكره، ص : 99 .

² شهرزاد ، بلكل ، مرجع سبق ذكره، ص : 44 .

ت- "العوامل السياسية: تعتبر العوامل السياسية لبيئة المحاسبة ذات تأثير كبير على العمليات المحاسبية ، لأنها تلتزم بتحديد الإحتياجات من المعلومات المحاسبية لمستخدمي التقارير المالية ، التي تتلاءم مع الأوضاع السياسية و الإقتصادية لكل بلد التي تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في إنتاج و توزيع المعلومات ، و من هنا يقع على عاتق المؤسسة أو المهنة مسؤولية توجيه و تطوير إمكانياتهم و قدراتهم نحو تحقيق هذه الإحتياجات ، بحيث يتم القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من المعلومات و بين ما هو ممكن التحقيق ."

ث- العوامل القانونية: إن العوامل القانونية و أهمها مجموعة الأنظمة و القواعد القانونية ، تؤثر بشكل مباشر و غير مباشر على مهنة المحاسبة و الرقابة و الإشراف على ممارستها خصوصا مع ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بإنفصال الملكية عن الإدارة مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية و الضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها و هذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات و كيفية عرضها في التقارير المالية. ج- العوامل الثقافية: و تتمثل في المستوى التعليمي و وضع المنظمات المهنية ، فالمستوى التعليمي يؤثر في الممارسة المحاسبية و التدقيق بشكل عام و الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل خاص¹.

2- العوامل المتعلقة بالمعلومات:

"تتأثر جودة التقارير المالية بمدى توافر عدد من الخصائص و الصفات للحكم على منفعتها في إتخاذ القرار إذ حددت نشرة معايير المحاسبة المالية " FASB 1980 " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و التي بموجبها يتم التمييز بين المعلومات الأقل و الأكثر منفعة لإتخاذ القرارات و كذلك تقديمها و عرضها في التقارير المالية . و من العوامل المتعلقة بالمعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر إستخدام الحاسوب في إدخال و تحليل و معالجة و عرض المعلومات و كذلك الإنتشار السريع و الواسع للأنترنت اللذان كانا لهما الأثر الكبير على زيادة فائدة المعلومات المحاسبية كما يلي :

- الإنخفاض الكبير و المستمر في تكلفة الإنتاج و الحصول على المعلومات .
- زيادة كمية المعلومات الملمية للإحتياجات الخاصة بالمؤسسة و المستخدم .
- إتاحة تلك المعلومات لعدد كبير من المستخدمين لها في العالم و في الوقت المناسب.
- إعداد بيانات أعمق للمستخدمين و لعدد السنوات ."

3- تقرير مدقق الحسابات:

يعتبر تقرير مدقق الحسابات للتقارير المالية من خلال مراجعتها و إضفاء الثقة في المعلومات الواردة لها . و التحقق من أن إعداد و عرض التقارير المالية قد تم وفقا للمعايير المحاسبية المعتمدة².

¹ محمد أنس ، بطل ، مرجع سبق ذكره، ص: 20 – 21 .

² دلال ، العابدي ، حوكمة الشركات و دورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية ، دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية ، مذكرة الدكتوراه ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، 2016 ، ص: 70 – 71 .

خلاصة:

تطرقنا في هذا الفصل إلى ماهية المعلومات المحاسبية وأشكالها مع ذكر خصائصها النوعية كما قمنا بإبراز أهميتها وأنواعها وفي الأخير إتجهنا إلى جودتها والعوامل المؤثرة عليها .

وفي ختامه وإضافة إلى ما سبق يمكن القول بأن المعلومات المحاسبية تعتبر الركيزة الأساسية في إتخاذ القرار وذلك لأهميتها ، ولكن لا بد لها من صفات وخصائص ومعايير جودة حتى تزيد من قيمتها كما أنها تتضمن الخصائص الكيفية من حيث الملائمة ودرجة الإعتماد عليها سيفيد مستخدميها في إتخاذ القرارات ، ويتم ذلك بواسطة تطبيق مجموعة من المعايير المحاسبية الذي يحدث أثارا على عدة مستويات من خلال إعادة ترتيب بنود القوائم المالية يمكن من قراءتها بدقة ووضوح وبموضوعية .

ومنه يمكن الإستنتاج بأن جودة التدقيق الخارجي تعتبر أداة جد مهمة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وهذا ما سنتناوله في الفصل الموالي (الفصل الميداني).

تمهيد:

بعد إستيفائنا في الفصل الأول من الدراسة إلى الجانب النظري لجودة التدقيق الخارجي و تناولنا أساسيات معالجة المعلومات المحاسبية في الفصل الثاني ، سنحاول في هذا الفصل (الميداني) الربط بين الجانبين قصد التوصل إلى نتائج الدراسة واضحة ومفيدة وإبداء بعض التوصيات والإقتراحات حول الموضوع المدروس. ولهذا إختارنا أحد مكاتب المحاسبة بالولاية وأراء بعض أساتذة أكاديميين في التخصص ليقدموا لنا أهم ما يمكن أن يقوي ويؤكد دراستنا ويشرحوا لنا كيف تؤثر جودة التدقيق الخارجي على المعلومة المحاسبية ، وذلك من خلال الإعتماد على النتائج التي توصلنا إليها بعد إجراء المقابلة مع محافظ الحسابات والإستماع إلى أهم الإجابات التي أدلوا بها حول موضوع المدروس وأهم التوضيحات المقدمة .

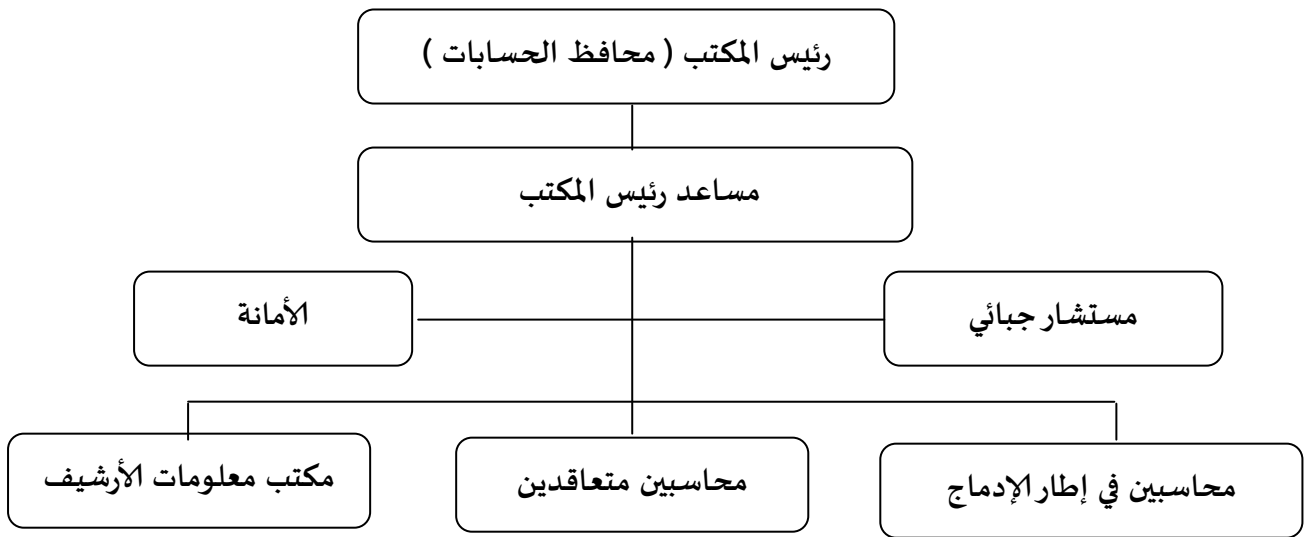
المبحث الأول : تقديم المكتب محل الدراسة

بالإضافة إلى ما سبق سوف نتطرق في هذا المبحث إلى التعريف بمكتب محل الدراسة و تقديم الهيكل التنظيمي للمكتب و الخدمات التي يقوم بها .

المطلب الأول : التعريف بالمكتب و الهيكل التنظيمي له

عبارة عن مكتب للمحاسبة بولاية مستغانم ، مصلحة المحاسبة للمقاولة للأستاذ " مرحوم علاء الدين " و مكتب الأستاذ "مرحوم محمد الحبيب" ، و الذي يتمتع صاحبه بالإعتماد "محافظ الحسابات و محاسب معتمد " ، تحت رقم 864/03 المؤرخ في 2004/06/22 الصادر عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ، حيث تحصل على الإعتماد في جوان 2010. يقوم محافظ الحسابات بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا بمستغانم ، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب قصد مباشرة عمله بصفة قانونية من خلال إصدار رئيس مفتشية الضرائب بالولاية ، و يقوم بإيداع الملف المتكون من الوثائق لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجزائر ، و يقوم بتسديد مبلغ الإشتراك سنويا لدى الغرفة و بهذا مسجلا في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. يتميز المكتب بالجدية و الإلتزام و الإنضباط في الخدمات التي يقدمها لزيائنه ذات جودة عالية . يتمثل هيكله التنظيمي في الشكل التالي :

الشكل رقم (01-03) :الهيكل التنظيمي للمكتب



المصدر : وثائق مقدمة من طرف المكتب

المطلب الثاني : الخدمات التي يقوم بها المكتب

يقدم المكتب عدة خدمات أهمها :

- مسك المحاسبة ، المتابعة المحاسبية و الجبائية للأشخاص الطبيعيين كالمحامي ، الصيدلي و المقاولين والأشخاص المعنويين كالمؤسسات و القيام بالتصريحات الجبائية و الشهرية .
- إعداد الميزانيات الختامية و القوائم المالية و كل الأعمال الدورية لزيائنه .
- تدقيق الحسابات بحيث يقوم بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة أو الجمعيات الثقافية و الإجتماعية .
- الرقابة القانونية المستقلة بعد الإدلاء بالشهادة على صحة الحسابات السنوية و إنتظامها .
- التحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير و ذلك دون التدخل في تسيير المؤسسة بالإضافة إلى خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى .
- إجراء خبرات قضائية في مجال المحاسبة و هذا بناء على حكم قضائي صادر من المحكمة أو المجلس القضائي يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما .
- تقديم خدمات في الإستشارات الجبائية متضمنة عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (الدائرة و الولاية)
- دراسة توقيعية للمشاريع .
- الإشراف على تكوين المتربصين المقبلين على التخرج .

المبحث الثاني :الإجراءات التي يقوم بها محافظ الحسابات حسب القانون التجاري و مهنة المحاسبة

قبل شروع محافظ الحسابات في تنفيذ مهمته و قبل تعرفه على المؤسسة محل الفحص ، هناك عدة إجراءات يقوم بها و المتمثلة فيما يلي :

المطلب الأول : الإجراءات الأولية لتعيين محافظ الحسابات

قبل البدء في التعرف على المؤسسة من قبل محافظ الحسابات هنالك مرحلة أولية تتمثل في قبول التوكيل ثم الشروع في ممارسة مهمته .

1- قبول التوكيل :

يجب أن تكون منهجية عمل محافظ الحسابات دقيقة و منتظمة تبدأ من قبول التوكيل إلى غاية إعداد التقارير المصادقة للحسابات السنوية.

عند الاستشعار بالتوكيل ، يجب أن يضع مسبقا بعض الإجهادات حيز التنفيذ التي تسمح له القيام بما يلي :

- التأكد من أن كفاءات مكتبه تسمح له بالتكفل و بتنفيذ التوكيل بطريقة تجنب المؤسسة المراقبة أخطار بطلان مداوات جمعيتها للمساهمين .
- التأكد من عدم وقوعه في حالات التنافي و الممنوعات الشرعية و القانونية .
- التأكد من إمكانية تلبية مهمته بكل إستقلالية لا سيما إزاء مسيري المؤسسة .
- المطالبة بالقائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس الإدارة و مجلس الرقابة للمؤسسات المراقبة .

2- الشروع في ممارسة المهمة :

بعد تلبية الإجهادات الأولية و قبول التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن :

- يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو مجلس التأسيسي و في حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه ، يمضي القوانين العامة إما إذا تم تعيينه من طرف مجلس عام عادي يمضي المحضر مع الملاحظة "قبول التوكيل" و إذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة كتابيا .
- يجب عليه أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوما التالية لقبول التوكيل.

• يجب عليه عند قبول التوكيل الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي و لا في حالة مخالفة للتنظيمات و التشريعات.

• يجب عليه قبل تنفيذ توكيله أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق التوكيل و المتضمنة (مسؤولية المهمة ، المتدخلين ، طرق العمل المستعملة ، فترات التدخل و الأجال القانونية التي يجب إحترامها ، الأجال القانونية لإيداع التقارير ، الأتعاب ،...).

• يجب عليه عند تنفيذ توكيله أن يتصل بالمدقق الذي كان قبله للحصول على المعلومات قد تفيده في التكفل بتوكيله بصفة شرعية و صحيحة.

• يجب على المدقق المغادر أن يسهل على المدقق الجديد كيفية الدخول إلى وظيفته و يمدّه بالمعلومات الكافية لأداء عمله بكل إستقلالية و موضوعية .

3- حالة رفض القبول :

في حالة رفض القبول يجب على المدقق الخارجي إعلام المؤسسة بعدم إكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل عن طريق رسالة مضمونة في ظرف 15 يوما و إتباع الإجراء المنصوص عله في القانون التجاري و إذا سبق و أن قامت المؤسسة بإجراء الإشهار القانوني و التنظيمي و جب عليه أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل .

المطلب الثاني : إجراءات التعرف على المؤسسة

إن الطابع الدائم لمهمة المدقق الخارجي يفرض عليه إتباع الإجراءات التالية :

- إجراء الإتصالات الأولية للتعرف على مسؤولي كل المصالح داخل المؤسسة و محاورتهم .
- إتباع منهجية محكمة للمراقبة و كيفية جمع المعلومات الأساسية و الضرورية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية المعروضة في فحصه .
- القيام بزيارات ميدانية دورية للتعرف على مستجدات الواقعة داخل المؤسسة .
- تحليل الوثائق الداخلية و الخارجية للمؤسسة و التركيز على الوثائق المالية .
- يعطي رأيه حول الهيكل التنظيمي للمؤسسة إن كان ملائم لها و في خدمة مصالحها.

المبحث الثالث: منهجية الدراسة الميدانية وأساليبها

نظرا لأهمية الموضوع المدروس وسعيا لنجاحه تم الإعتماد على أهم وأدق الأدوات التي تدعم عملية التحليل وتؤدي إلى الحصول على نتائج مرضية قدر الإمكان و المتمثلة في المقابلة التي أجريتها بمكتب التدقيق لمحافظ الحسابات بالولاية خلال شهر ماي و الذي بدوره قدم لنا بعض الإجابات و التوضيحات على الأسئلة المقترحة صلب موضوع و التي سوف نعرضها كما يلي :

➤ إستمارة تبين محتوى المقابلة التي أجريت بمكتب التدقيق و تفسير أهم نتائجها .

س1: هل تطبيق الجوائز للمعايير المحاسبية الدولية تلزم على مدقق الحسابات الرفع من مؤهلاته المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات و الإتصال ؟

ج1: نعم، لأنه نظاما جديدا يتماشى مع مستوى المعايير الدولية للمحاسبة و ذلك عن طريق القيام بدورات تكوينية لتحسين المستوى.

س2: هل إن التزام المدقق بتطبيق معايير التدقيق من شأنها أن تساعد في إتمام العملية التدقيق من دون الوقوع في الأخطاء ؟

ج2: التزام المدقق بتطبيق معايير التدقيق تساعده في مهنته و تبعده بشكل كبير من الوقوع في الأخطاء عن طريق الجودة كما لديه إلتزامات أخرى يجب الإعتماد عليها كما نص القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 جوان 2010 في الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد بحيث يحتوي على 12 فصل و 84 مادة ، فمن أسباب صدور هذا القانون ما يلي :

- فشل التدقيق في الجزائر: إصدار محافظي الحسابات تقارير خاطئة و إستخدام مساعدين غير أكفاء و الدليل على ذلك تقارير حول شركات و بنوك مفلسة .
- ظهور مخاطر للتدقيق في الجزائر: إصدار تقارير إيجابية بينما القوائم المالية تحتوي على تحريفات و أخطاء جوهرية.
- رغبة وزارة المالية في مراقبة تكوين و إعتماد المدققين .
- تداخل الصلاحيات بين محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين .
- صدور القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي و المالي ، و المتضمن الإطار التصوري للمحاسبة المالية و معايير محاسبية و مدونة الحسابات التي تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عامة و كذلك كيفية تنظيم المحاسبة و الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة.
- إصلاح المؤسسات العمومية الاقتصادية و تنامي تزايد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة .

و من البنود التي تضمنها هذا القانون ما يلي:

1- تعريف مهنة محافظ الحسابات بحيث:

• هو كل شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص مهنة محافظ الحسابات إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون.

• هو كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس بصفة عادية لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات و إنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

2- إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة لتسيير المهنة الثلاث تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية لتولي مهام الإعتماد و التقييس المحاسبي و تنظيم و متابعة المهنة المحاسبية ، بحيث يضم المجلس ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل ، كما أنشئت لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية:

✓ لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية ،

✓ لجنة الإعتماد ،

✓ لجنة التكوين،

✓ لجنة الإنضباط و التحكيم ،

✓ لجنة مراقبة النوعية.

- تحديد شروط ممارسة مهنة التدقيق القانوني و المتمثلة فيما يلي:

✓ أن يكون جزائري الجنسية ،

✓ أن يحوز شهادة ممارسة المهنة على النحو الآتي :

- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا على شهادة جزائية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها.

- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا على شهادة جزائية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.

- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا على شهادة جزائية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

- تمنح هاته الشهادة والإجازة من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني،

أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

✓ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية .

✓ أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة .

✓ أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين

أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

✓ أن يؤدي اليمين المنصوص عليه .

3- إنشاء معهد متخصص لتكوين محافظي الحسابات بحيث تمنح هاتين الشهادتين و الإجازات من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه ، كما لا يمكن الإلتحاق بهذه المعاهد إلا بعد إجراء مسابقة للمتشحين الحائزين على شهادة جامعية في الإختصاص تحدد عن طريق التنظيم .

4- إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات للإشراف على مهنة التدقيق القانوني بحيث يتم :
إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ، و التمتع كل منها بالشخصية المعنوية و ضمه للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين و المؤهلين لممارسة المهن الثلاث حسب الشروط التي يحددها هذا القانون و تقوم هذه هيئات الثلاث بتسيير مجلس وطني ينتخبه مهنيون ، كما يمكن إنشاء مجالس جهوية و تحدد تشكيلة الهيئات و صلاحيتها و قواعد تسييرها عن طريق التنظيم .

- تكلف الأجهزة المهنية الثلاث في إطار القانون بما يلي:

- ✓ السهر على تنظيم المهن و حسن ممارستها ،
- ✓ الدفاع عن كرامة أعضائها و إستقلاليتهم ،
- ✓ السهر على إحترام قواعد المهن و أعرافها .
- ✓ إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية و ينشرها في أجل شهرين(2) من تاريخ إيداعها،

✓ إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة،

✓ إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن و حسن سيرها .

✓ تعمل الهيئات الثلاث بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين في هذا الشأن لدى كل مجلس من المجالس المذكورة سابقا في المادة 14 ممثلا عنه، تحدد رتبته و صلاحيته عن طريق التنظيم .

- تساهم المجالس المذكورة سابقا في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي و الواجبات المهنية و تسعيرة الخدمات و إعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن ، كما تمثل مصالح المهنة إزاء الغير و المنظمات الأجنبية المماثلة .

5- تحديد مهام محافظ الحسابات و المتمثلة في :

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات.

- يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

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

- يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية .
- يقوم بإعلام المسيرين و الجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه .
- فحص قيم و وثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقتها المحاسبة للقواعد المعمول بها ، بدون تدخله في التسيير .
- 6- تحديد أشكال التقارير و معايير التي يصدرها محافظ الحسابات، بحيث :
 - يصادق على صحة و انتظام الحسابات المدعمة و المدمجة و صورتها الصحيحة على أساس الوثائق المحاسبية و تقريره لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار .
 - إعداد التقارير الخاصة المتضمن في القرار الوزاري المؤرخ في 24 جوان 2013 و الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات التي سنوضحها في الجواب حول السؤال الموالي .
- 7- تحديد آليات تعيين محافظ الحسابات و أتعابه و المتمثلة في :
 - يعين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا و على أساس دفتر الشروط فهو من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية.
 - تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ، كما لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث(3) سنوات ، لكن في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين ، يتعين عليه إلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك ، ففي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهده .
 - تعين شركة محافظة الحسابات أحد أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف بإسمها .
 - في حالة تعيين أكثر من محافظ الحسابات فيجب على كل واحد منهم ممارسة مهمته طبقا لأحكام هذا القانون و تحدد عن طريق التنظيم.
 - يتعين على محافظ الحسابات أو مسير الشركة، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيين محافظ الحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل خمسة عشر(15) يوما.
 - بإمكان محافظ الحسابات الإطلاع على كافة الوثائق و الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة و أن يطلب من القائمين بالإدارة و الأعوان و التابعين لها كل التوضيحات و المعلومات و القيام بكل التفتيشات التي يراها لازمة.
 - بإمكان محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة ، الحصول على معلومات تتعلق بالمؤسسات المرتبطة بها .
 - يقدم للمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا كل ستة (6) أشهر من طرف القائمين بالإدارة و يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي نص عليها القانون.
 - يقوم محافظ الحسابات بالإعلام كتابيا هيئات التسيير في حالة عرقلة ممارسة مهمته قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.

- يحدد محافظ الحسابات مدى و كفاءات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات و سيرورتها عن طريق رسالة مرجعية يحددا دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه مع مراعاة معايير التدقيق و الواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية .
- إضمار محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره.
- تحدد أتعاب و تعويضات محافظ الحسابات في بداية مهمته عن طريق الجمعية العامة أو هيئة التداول ولا يمكنه أن يتلقى أي أجر أو إمتياز أو إحتساب أتعابه على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية .
- بإمكانه الإستقالة دون التخلص من إلتزاماته القانونية ، كما يجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة(3) أشهر و يقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة .
- لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ الحسابات.
- يتعين عليه الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر(10) سنوات إبتداءا من أول يناير لأخر سنة مالية للعهد .
- 8- إقتراح نموذج لشركات لمحافظة الحسابات بحيث :
- بإمكان المهنيين الثلاث وفقا لأحكام المادة 12 المذكورة سابقا تشكيل شركات بكل أنواعها أو تجمعات ذات منفعة مشتركة لممارسة مهنتهم كل على حدة بتوفر شرط الجنسية الجزائرية .
- تؤهل الشركات أو التجمعات المذكورة سلفا لممارسة مهنة الخبير المحاسب عند يتم تسجيلهم في الجدول بصفة فردية بصفة خبراء محاسبين ، ثلثي الشركاء على الأقل و يمتلكون على الأقل ثلثي رأس المال و يدعون بشركات الخبرة المحاسبية .
- نفس ما ذكر في المادة 47 و لكن لممارسة مهنة محافظ الحسابات، و يدعون بشركات محافظة الحسابات.
- نفس ما ذكر في المادة 47 و لكن لممارسة مهنة محافظ الحسابات ، و يدعون بشركات محاسبة.
- طبقا لأحكام المواد 47-48-49 من هذا القانون ، يشترط في الثلث الشريك غير المعتمد و غير المسجل في الجدول و أن يكون جزائري الجنسية و حاصلًا على شهادة جامعية لها صلة بالمهنة .
- لحصول الشركات أو التجمعات المذكورة سبفا على الإعتماد قصد ممارسة إحدى المهن الثلاث و جب توفر فيهم الشروط التالية :
- ✓ الهدف من ممارسة المهن الثلاث .
- ✓ التسيير أو الإدارة للشركاء المسجلون في الجدول فقط .
- ✓ إرتباط إنخراط أي شريك جديد أو عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الإجتماعي المؤهل لذلك أو لحامل الحصص بغض النظر عن أي حكم مخالف .
- ✓ عدم إتباعها بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة .
- ✓ عدم إمتلاكها لمساهمات مالية في المؤسسات الصناعية ، التجارية ، الزراعية ، البنكية أو في الشركات المدنية .
- عندما يختار المهنيون الثلاث شكل الشركة المدنية فإن هذه الأخيرة لا تضم إلا أعضاء المصنف الوطني

- و الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية ، كما بإمكان القانونيون و الإقتصاديون أو أي شخص حامل لشهادة التعليم العالي المساهمة نظرا لتأهيله في تحقيق هدف الشركة المدنية وكذلك الشركاء غير المعتمدين وغير المسجلين في الجدول ولكن في حدود ربع الشركاء بشرط الجنسية الجزائرية .
- لا يمكن تعيين الأجهزة المسيرة للشركات و التجمعات المذكورة في المادتين 46 و 52 إلا من بين المهنيين المسجلين في الجدول .
- لا يمكن أن تعين الأجهزة المسيرة المذكورة في المادة 53 ، في أكثر من شركة أو تجمع .
- بإمكان إنشاء كل مؤسسة عمومية إقتصادية هدفها الإجتماعي في الشكل القانوني المنصوص عليه ممارسة المهن الثلاث لكن في ظل إحترام أحكام هذا القانون بشرط أن يكون المستخدمون الموقعون على العقود و الوثائق التي لها حجية في نظر القانون أي مسجلين في الجدول في أصناف الهيئات الخاصة بهم .
- لا يحق للمهنيين الثلاث الشركاء في إطار الشركات أو التجمعات المذكورة سلفا أن ينفذوا بإسمهم الخاص مهام أو عهديات قد كلفا بها جراء تسجيلهم في الجدول .
- إنجاز أعمال المهنيين الثلاث تحت أسماءهم و مسؤوليتهم الشخصية الخاصة حتى وإن كانوا ضمن شركة ولا تقبل أية أسماء مستعارة كما يجب عليهم مراعاة الأحكام القانونية و التنظيمية التي تحكم مهنتهم وكذا النظام الداخلي للهيئات الثلاث .
- تشمل حقوق و واجبات أعضاء الهيئات الثلاث شركات الخبرة المحاسبية و شركات محافظة الحسابات و شركات المحاسبة ما عدا حق التصويت و حق الترشح .
- 9- تحديد المسؤوليات الثلاثة لمحافظ الحسابات و المتمثلة فيما يلي :
- تحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته و إلتزامه بتوفير الوسائل دون النتائج .
- مسؤولية مدنية للخبير المحاسب و المحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما تجاه زبائنهم في حدود التعاقدية .
- مسؤولية محافظ الحسابات تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه و تضامنه تجاه الكيان أو الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون، و عدم تبرئته من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و أنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات و إن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعها عليها ، و في حالة معارضة مخالفة ، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة .
- تحمل المهنيين الثلاث المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيا بالإلتزام قانوني .
- تحمل المهنيين الثلاث المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد إستقلالهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم ، فتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن إتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في : الإنذار ، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة(6) أشهر، الشطب من الجدول .
- تقديم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها كما تحدد درجات الأخطاء و العقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم .
- كتم السرمهني لدى المهنيين الثلاث .

- التقيد بالسر المهني بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين ، اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة ، بناء على إرادة موكلهم ، عند إستدعائهم للشهادة أمام لجنة الإنضباط و التحكيم .
- عقوبة كل من يمارس مهنة المهنيين الثلاث بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج و الحبس تتراوح من ستة(6) أشهر إلى سنة مع ضعف الغرامة في حالة العود .
- كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيفه مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول يمارس المهنة الثلاث يعد ممارسا غير شرعيا و كذلك من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات للشركات أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو الخلط بينها .
- إكتتاب عقد تأمين للمهنيين الثلاث لضمان مسؤوليتهم الممكن تحملها أثناء ممارسة مهنتهم.
- 10- تحديد حالات التنافي و الموانع لمحافظ الحسابات و المتمثلة فيما يلي:
 - لتحقيق ممارسة المهنة الثلاث بكل إستقلالية فكرية و أخلاقية يعتبر متنافيا مع هذه المهنة في مفهوم هذا القانون ما يلي :
 - ✓ كل نشاط تجاري في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية و المهنية.
 - ✓ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
 - ✓ كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية.
 - ✓ الجمع بين ممارسة المهنة الثلاث لدى نفس الشركة أو الهيئة.
 - ✓ كل عهدة برلمانية .
 - ✓ كل عهدة إنتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة .
 - ✓ إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة مهنته.
 - ✓ عدم تنافي ممارسة المهنة الثلاث مهام التعليم و البحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.
- إمتناع محافظ الحسابات من :
 - ✓ مراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات .
 - ✓ القيام بأعمال تسيير .
 - ✓ قبول و لو بصفة مؤقتة ، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير .
 - ✓ قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
 - ✓ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى الشركة أو الهيئة التي يراقب حساباتها .
 - ✓ شغل منصب مأجور في الشركة محل المراقبة بعد أقل من ثلاث(3) سنوات من إنتهاء عهده.
- من غير الممكن تعيين أشخاص طبيعيين أو معنويين متحصلين على أجور أو أتعاب أو إمتيازات أخرى لا سيما قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة .
- إمتناع المهنيين الثلاث من القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح.
- في حالة تعدد محافظي الحسابات لدى أي شركة أو هيئة يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة و ألا تربطهم أية مصلحة أو ينتمون لنفس شركة محافظة الحسابات .

- يتعين طلب إغفال المهنيين الثالث من الجدول لدى لجنة الإعتماد لمدة شهر (1) واحد من تاريخ بداية نشاطهم المنافي بصفة مؤقتة وتمنع لجنة الإعتماد الموافقة إذا كانت المهمة جديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة .

- يمنع المهنيون الثالث من السعي لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن إختصاصاتهم القانونية وكذا البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو إمتيازات أخرى أو إستعمال أي إشهار لدى الجمهور .

11- تحديد آليات التريص المهني لمحافظ الحسابات و المتمثلة فيما يلي :

- يعتبر المهنيين الثالث متربصين مترشحين الذين تابعوا التكوين النظري المطلوب و المقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة للقيام بتريص مهني طبقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم، كما لا يعتبرون المهنيون الثالث المتربصون أعضاء في الهيئات الثالث إلا أنهم يخضعون للتوجيه و الرقابة التأديبية .

- يلزم على المهنيين الثالث الممارسون لمهامهم إستقبال المتربصين مع تنظيم التريص المهني للمهنيين المتربصين مع منحهم أجرة حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم، كما يترتب على رفض التأطير غير المبرر عقوبة تأديبية تصدرها لجنة الإنضباط و التحكيم .

س3: هل يوجد إجراءات واضحة و خطوات معتمدة من أجل التخطيط لعملية التدقيق و فيما تتمثل ؟

ج3: بالطبع ، يوجد إجراءات و خطوات معتمدة متضمنة في القرار الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 15 شعبان عام 1434 الموافق لـ 24 جوان سنة 2013 في الجريدة الرسمية العدد 24 الصادرة بتاريخ 30 أبريل 2014 و الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات و المقرر في ثلاث (03) مواد و المحتوى على الخامس عشر (15) فصلا كما يلي:

- الفصل الأول : معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية ، و هذا بدوره مقسم إلى قسمين : التقرير العام للتعبير عن الرأي و المراجعات و المعلومات الخاصة ، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل و محتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات ، حيث يقوم هذا الأخير بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي ، يبين فيه أداء مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة ، و على أنه تحصل على ضمان كاف بأن الحسابات السنوية لا تتضمن إختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية ، كما يحدد ما إذا كانت هذه الحسابات قد تم إعدادها طبقا للقواعد و المبادئ المحاسبية .

- الفصل الثاني : معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة :يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل و مضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة ، حيث يقوم هذا الأخير بإعداد تقرير للتعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة، وفق للمبادئ الأساسية و كيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية و بالتالي كلا التقريرين في هذا المعيار يستجيبان إلى إلزامين مختلفين و مواضعهما منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة .

- الفصل الثالث : معيار التقرير حول الإتفاقيات المنظمة : يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الإتفاقيات المنظمة و كذا

محتوى التقرير الخاص له، كما يتعين عليه تذكير المسيرين في الشركة ، لا سيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول إتفاقيات المنظمة ، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص ، ويتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي أستخرجت منها .

يعد التبليغ الإجباري من طرف المسير الرئيسي للكيان إلى الأجهزة في الشركة و إلى محافظ الحسابات بقائمة و موضوع الإتفاقيات المتضمنة عمليات جارية و مبرمة في ظروف عادية ، مصدر معلومات يمكنه عند الإقتضاء تحديد الإتفاقيات التي يكون موضوعها غير جار ظاهريا ، بالنظر إلى معرفته العامة بالكيان و أنشطته .

يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلع على العمليات المنجزة مع الأشخاص المعنيين و يمكنه تشكيل إتفاقيات منظمة ، كما يقوم بالمقاربات التي تعتبر مفيدة لتسمح له بالمقارنة بينها حول مختلف المعلومات التي قدمت له .

يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقريره الخاص إذا تم إخطاره أو قام بإكتشافها كما يقدم تقريرا خاصا يتضمن الإتفاقيات التي تم إخطاره بها أو التي إكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة إليه و لا يقدم بأي حال من الأحوال أي رأي حول جدوى أو صحة أو ملائمة الإتفاقيات ، كما يجب عليه التذكير بوجود الإتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل ، و التي تزال سارية المفعول ، و ذلك بناء على المعلومات المقدمة من طرف جهاز التسيير المؤهل .

إذا لم يتم إخطار محافظ الحسابات بأية إتفاقية ، فإنه يعد تقريرا خاصا يشير فيه إلى هذه الوضعية ، أما في حالة إبلاغه بإتفاقية غير مرخص بها من طرف جهاز التسيير المؤهل ، الذي يقرر عرضها على الجمعية العامة و على الجهاز التداولي المؤهل لضمان إلغائها إلى الظروف التي كانت السبب في عدم تطبيق إجراء الترخيص .

- الفصل الرابع : معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات : يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات و كذا محتوى التقرير الخاص له بحيث يتم إعداد كشف مفصل للأشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات من مسؤولية الجهاز المسير للكيان و المتمثل في تعويضات الخام مهما كان شكلها و صفتها بإستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية ، التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية و دائمة في الكيان المعني و الأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي و الأجراء العاملين في فروع في الخارج ، مع تأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقا .

- الفصل الخامس : معيار التقرير حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين : ، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالإمتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان و كذا محتوى التقرير الخاص له بحيث يفحص جميع الإمتيازات الخاصة (النقدية أو العينية) و المعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بإبداء الرأي حول الحسابات السنوية و تطبيقا للواجبات المهنية ، كما يعد الكيان كشفا سنويا إسميا لهذه الإمتيازات مع المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات إستنادا على المعلومات المقدمة و المحتمل إرتباطها خلال مهمته ، كما يحصل عند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان من

الجهاز المسير له على قائمة المستخدمين الذين إستفادوا من الإمتيازات الخاصة المنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل .

- الفصل السادس: معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصص في الشركة : ، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصص في الشركة و إلى تحديد محتوى التقرير الخاص له بحيث يقوم بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة في تقريره الخاص ، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة ، كما يتم إعداد تطور النتيجة في شكل جدول على مدى خمس سنوات الأخيرة و المتضمن (النتيجة قبل الضريبة، الضريبة على الأرباح ، النتيجة الصافية ، عدد الأسهم أو الحصص المكونة لرأس المال للشركة ، النتيجة حسب السهم أو الحصص ، مساهمات العمال) .

- الفصل السابع : معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية : ، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة و الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات و كذا محتوى تقريره الخاص بحيث يقوم هذا الأخير بالإطلاع على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات . كما يقوم بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من طرف الكيان للجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل بالإستناد إلى الأشغال المنجزة ، كما يتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان و ليس حول الإجراءات في حد ذاتها ثم يتم إرساله إلى الجمعية العامة و المتضمن (عنوان التقرير و المرسل إليه و تاريخ و أهداف تدخلاته ، فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان ، خاتمة في شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة) .

- الفصل الثامن : معيار التقرير حول استمرارية الإستغلال : ، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الإتفاقية المحاسبية القاعدية حول إستمرارية الإستغلال التي يستند إليها إعداد الحسابات بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية و كذا قدرته عند التخطيط و أداء مهمة المراقبة و صحة إستعمال الإتفاقية المحاسبية القاعدية مع قيامه بتحليل بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الإعتبار و التي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية إستمرارية الإستغلال ، الإطلاع على مستوى المديرية على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها و التي يمكن أن تتدخل لاحقا في الفترة التي شملها تقييمه و التي لها أثر على إستمرارية الإستغلال ، في هذه الحالة يقوم محافظ الحسابات بدراسة خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة ، جمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية و الملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر ، الحصول على تصريح كتابي يتعلق بخطط عمل المديرية ، إستفسار عن الأسباب التي أدت إلى التأخر في ضبط الحسابات .

- الفصل التاسع : معيار التقرير المتعلق بحياسة أسهم الضمان : ، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم و كذا محتوى تقرير محافظ الحسابات بحيث يقوم هذا الأخير تحت مسؤوليته بفحص إحترام الأحكام القانونية و أحكام القانون الأساسي

المتعلقة باسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة و أعضاء مجلس المراقبة ، لا يصيغ خلاصات حول أشغاله إلا عندما يستخرج إختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة و إلى الجمعية العامة .

- الفصل العاشر: معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال : ، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند رفع رأس المال للشركة و كذا محتوى التقرير الخاص له بحيث يتأكد من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال ، بحيث تشمل على الخصوص : (مبلغ و أسباب رفع رأس المال المقترح، أسباب إقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الإكتتاب ، كفيات تحديد سعر الإصدار).

كما يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية و للجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال على الخصوص المعلومات التالية : (التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة ، فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة حول كفيات تثبيت سعر الإصدار و حول إحترام الحق التفاضلي للإكتتاب ، خلاصات تشير إلى ملاحظات أو إلى غيابها حول العملية ، عدم تصريح محافظ الحسابات بمدى ملائمة العملية).

- الفصل الحادي عشر: معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال : ، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند تخفيض رأس المال و كذا محتوى التقرير الخاص له بحيث يدرس إذا كانت أسباب و شروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون و يتأكد على الخصوص من أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى ، إحترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين ، إحترام مجموع الأحكام القانونية و التنظيمية بصفة عامة)، كم يتضمن تقرير محافظ الحسابات نفس المعلومات المذكورة في عملية رفع رأس المال

و بالتالي عندما يقوم مجلس الإدارة و جهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال غير المسبب للخسائر يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من أن هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة و الجهاز التداولي المؤهل ، لكن في حالة سماح هذين الأخيرين بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها لتسهيل عملية رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الإنقسام ، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة أم في حالة إذا نتج تخفيض رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة المالية بصفة شاملة أو تبعا لقرار قضائي ، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة و يشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين .

- الفصل الثاني عشر: معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى: يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية و إلى الجهاز التداولي المؤهل ، يتضمن ملاحظاته حول كفية تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها و يعبر عند الإقتضاء ، عن إستحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا .

عند الإنتهاء من العملية يحجر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا من خلاله ، يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة ، يبين فيما إذا وجد ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية و البيانات المقدمة لها ، يدلي رأيه بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار

حول المبلغ النهائي و كذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات و القيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة .

- الفصل الثالث عشر: معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم :، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسس تجارية و كذا محتوى تقريره ، حيث يتحقق من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم تظهر إحتياطات و نتائج صافية و قابلة للتوزيع و تكفي للسماح بتوزيعها ، و يحرق تقريراً يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات من أرباح الأسهم كما يقوم بإعداد تقرير بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم يتضمن (أهداف تدخل محافظ الحسابات ، الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم و تحديد مبلغ هذه التسبيقات ، خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة) ، كما ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير .

- الفصل الرابع عشر: معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم :، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركات أسهم إلى شركات من شكل آخر و كذا محتوى تقريره ، حيث أنه إذا تمت عملية التحويل خلال السنة المالية يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات ، إذ يقوم هذا الأخير بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم يقدم إلى الجمعية العامة غير العادية و يتضمن (فقرة حول الواجبات المنجزة ، خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها ، مع التأكد على الخصوص من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأسمال الشركة المطلوب للشكل الجديد للشركة) .

- الفصل الخامس عشر: معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة :، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كفيات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع و المساهمات و الشركات المراقبة و العمليات المرتبطة بها و كذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية ، حيث يلتزم بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو إكتساب أكثر من نصف رأسمال الشركة خلال السنة المالية ، و ذلك بإبراز ما يأتي على الخصوص (الإسم و مقر الشركة ، رأسمال الشركة ، الحصة المكتسبة من رأسمال الكيان ، تكلفة الإكتساب بالعملة الوطنية و بالعملة الصعبة عند الإقتضاء) .

س4: هل وجود برامج و دورات تأهيلية من شأنها أن تؤثر على جودة التدقيق الخارجي ؟

ج4: الدورات التأهيلية إجبارية تكون دورية خلال السنة (ساعات ، أيام)

س5: هل هناك عوامل تؤثر على إستقلالية مدقق الحسابات ؟

ج5: نعم ، يوجد عوامل تؤثر على الإستقلالية لمدقق الحسابات و المتمثلة في دفتر الشروط، تحديد الأتعاب و كيفية تلقيها .

- س6: هل لجودة التدقيق الخارجي دور في تحديد التوقيت المناسب لنشر التقارير المالية ؟
- ج6: التقارير المالية محددة من طرف القانون التجاري أو الجبائي فعلى المدقق إحترام مدة إصدار التقارير أي 15 يوما قبل الجمعية العامة وإشهار الحسابات المالية بشهر على الأكثر بعد إنعقاد الجمعية العامة .
- س7: في حالة وجود خطأ غير مادي و غير جوهري، هل تعتقد بأن الرأي المحتفظ يكون مناسباً ؟
- ج7: عند الوقوع في هذه الحالات خاصة بما يسمى بالمحاسبة الإبداعية، يجب على المدقق ذو كفاءة عالية أن يحدد نسبة الخطأ وعلى أساسها يمكن له أن يصادق أو يرفض المصادقة على الحسابات.
- س8: في حالة وجود تحريف مادي أو أخطاء جوهريّة و خروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، هل تعتقد بأن الرأي السلبي المعاكس على القوائم المالية يكون مناسباً ؟
- ج8: يكون الرأي السلبي على القوائم المالية إذا كان الخطأ المادي ذو نسبة معتبرة .
- س9: كيف تساعد جودة التدقيق الخارجي في توفير جو ملائم لإتخاذ قرارات ذات جودة و فعالية ؟
- ج9: يجب على المدقق الحفاظ على مبادئه تحت أي ظروف كانت سواء داخلية أو خارجية .
- س10: هل يتوفر لمدققي الحسابات معرفة كافية بمعايير المراجعة تمكنهم من إكتشاف الغش و الأخطاء ؟
- ج10: أكيد ، بشرط أن يلتزم بالمبادئ و الروح المهنية و عدم المساس بالإستقلالية و المسؤولية .
- س11: كيف تساهم جودة التدقيق الخارجي في الكشف عن مواطن الإختلال و تحديد نقاط الضعف و القوة في المؤسسة ؟
- ج11: تتم وفق إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة و المنظمة حيث تبدأ العملية بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالمؤسسة لإستكشاف البيئة التي يجري فيها الفحص ثم عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد نقاط القوة و الضعف فيه .
- س12: كيف تساهم إستقلالية المدقق أثناء قيامه بمهامه في تحسين جودة التدقيق ؟
- ج12: تعتبر الحاجة لإستقلال المدقق الخارجي وليدة مسؤوليته إتجاه مستخدمي القوائم المالية لأنهم لا يملكون الوسائل الملائمة و الكافية التي تمكنهم من التحقيق من صدق هذه القوائم المالية ، لذلك فهم يعتمدون على ما يقوم به المدقق المستقل عن العميل حيث لا يكون له مصالح مباشرة معه ، و عليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير ، و يمكن القول أنه إذا لم يكن المدقق مستقلاً فهذا يجعل القوائم المالية محل شك من وجهة نظر مستخدميها و بالتالي لا يمكن الإعتماد على رأيه .
- س13: ما هي أساليب جمع البيانات و المعلومات المحاسبية ؟
- ج13: هناك أساليب جديدة مثل: التصريحات الكتابية، العناصر المقنعة و التأكيدات الخارجية بحيث تتمثل في ما يلي :
- 1- المعيار الجزائري للتدقيق 580 "التصريحات الكتابية" يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الجهة المسؤولة على الحكم في المؤسسة ، هذا في إطار تدقيق القوائم المالية ، حيث تم تعريف التصريحات الكتابية في نص المعيار على أنها كل المعلومات الضرورية للمدقق في إطار تدقيق القوائم المالية ، كما بين في فقرته الخامسة على أهداف المدقق و التي حصرها في الحصول على تلك

التصريحات الكتابية من الإدارة كوسيلة تؤكد أن الإدارة قامت بكل مسؤولياتها و كذا شمولية المعلومات المقدمة للمدقق أثناء تدقيقه للقوائم المالية .

2- المعيار الجزائري للتدقيق 500 " العناصر المقنعة " : يوضح هذا المعيار مفهوم العناصر المقنعة في إطار تدقيق القوائم المالية ، حيث يقصد بها كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه و تتضمن كل المعلومات المتضمنة في المحاسبة و المؤدية إلى إعداد القوائم المالية كالتقارير المحاسبية القاعدية كدفتر الأستاذ و اليومية ، و كذا الوثائق الثبوتية كالفواتير و الصكوك التي تشكل مصدرا مهما للعناصر المقنعة ، كما تتضمن المعلومات الأخرى المجمعة من وثائق أخرى كمحاضر الإجتماعات ، التأكيدات الخارجية، تقارير المحللين، معطيات قابلة للمقارنة عن المنافسين ، دليل المراقبة الداخلية و كل المعلومات المتاحة و التي يمكن الإستناد عليها في مهمته، حيث تعتبر هذه العناصر المقنعة ضرورية لدعم رأي المدقق المعبر عنه في تقريره ، شرط أن يتم جمعها من مصادر ذات مصداقية إذ نص المعيار في فقرته العاشرة على مصادر جمعها و اقر أن العناصر التي جمعها من مصادر خارجية أكثر مصداقية من تلك المجمعة من مصادر داخلية ، كما أن العناصر التي يتم الحصول عليها مباشرة كالملاحظة العينية أكثر مصداقية من تلك المتحصل عليها عن طريق طلبات المعلومات ، إضافة إلى ذلك العناصر المقنعة أكثر مصداقية إذا وجدت على شكل وثائق سواء أكانت ورقية أو إلكترونية ، كما أن العناصر المجمعة المتكونة من الوثائق الأصلية أكثر مصداقية من تلك المتكونة من النسخ .

3- المعيار الجزائري للتدقيق 505 " التأكيدات الخارجية " : الذي يعالج إستعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة و مصداقية .

فالتأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير سواء كان على شكل وري ، إلكتروني أو شكل آخر .

س14 : كيف يتم التأكد من صحة البيانات الواردة إلى المؤسسة ؟

ج14 : عن طريق التصريحات الكتابية و التأكيدات الخارجية .

س15 : هل تتمتع المعلومات المجمعة بكافة خصائصها النوعية ؟

ج15 : الخصائص النوعية يحددها المدقق و يرى إن كان الإعتماد عليها أم لا .

س16 : ما هي الخاصية الأساسية التي يعتمد عليها المدقق في إعداد التقارير و إتخاذ القرارات ؟

ج16 : الخاصية الأساسية التي يعتمد عليها المدقق في إتخاذ القرار هي الحيادية و المصداقية .

س17 : كيف يتم تقديم معلومات صادقة و محايدة و خالية من التحيز ؟

ج17 : عن طريق تحكيم الضمير المهني و الإعتماد على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

س18 : هل يتم وضع الخطط و الأهداف على أساس المعلومات التي توفرها نظم المعلومات المحاسبية ؟

ج18 : بالطبع ، يتم وضع الخطط و الأهداف على أساس المعلومات التي توفرها نظم المعلومات المحاسبية .

س19 : هل صادفتم تعقيدات في مخرجات التقارير المالية ؟

ج 19 : بالطبع ، مثل عدم توفر المعلومات اللازمة ، عدم إستجابة المكلفين بالمحاسبة ففي هذه الحالة يمكن إبطال عملية التدقيق .

س20: كيف تؤثر كفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية ؟
ج 20 : إن كفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية و إخلاصه في تأدية مسؤوليته المهنية تؤدي إلى تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية عن طريق الخبرة الفنية و قيامه بالدورات الداخلية و الخارجية و قدرته أيضا على استثمار قدراته المختلفة بأفضل صورة و إستخدامها الأمثل .

س21: ما مدى تأثير إلتزام مدقق الحسابات الداخلي بقواعد السلوك المهني في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية ؟

ج 21 : إن الأمانة و النزاهة التي يتميز بها مدقق الحسابات و إنحيازه لمصلحته الشخصية تؤدي إلى تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى قدرته على نيل الثقة و حفظ الأسرار و التحرر من المؤثرات غير المهنية و الكرامة و عدم القيام بأي عمل يسئ لسمعة مهنة التدقيق .

س22 : كيف تؤثر نزاهة و شفافية مدقق الحسابات الخارجي المهنية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية ؟

ج 22 : إن تجرد مدقق الحسابات من المصالح الشخصية و أمانته و إستقامته في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية إضافة إلى الإفصاح عن المعلومات الهامة في الوقت المناسب و دون تأخير .

س23: كيف تؤثر إستقلالية مدقق الحسابات الخارجي المهنية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية؟
ج 23 : إن الإلتزام بحيادية تفكير مدقق الحسابات و البعد عن أي تأثيرات جانبية و قدرته على مراعاة توازن المصالح في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية و هذا يعني أن كونه يمثل جهة رقابية خارجية يفرض عليه التمتع بصفات تجعله قادر على الموازنة بين مصلحة الجهة التي يمثلها و الجهة التي تتم عليها الرقابة .

كما أن إستقلالية المدقق تعني تبنيه لوجهة نظر محايدة عند قيامه بإختيارات التدقيق و تقييم النتائج و إعداد التقرير، و من ثم فإن خاصية الإستقلالية هامة للمدققين الخارجيين بسبب أن العديد من المستخدمين ذوي المصالح المرتبطة بالشركة يعتمدون على تقرير المدقق للإطمئنان على عدالة القوائم المالية ، و من ثم إتخاذ قراراتهم بناء على ذلك ، و قد تناولت معايير التدقيق الدولية موضوع إستقلالية المدقق من خلال مجموعة من القواعد نذكر منها ما ورد في الفقرة الخامسة من المعيار الثالث على أنه يجب على المدقق أن يكون مستقيما و أميناً و مخلصاً في عمله المهني و عليه أن يتوخى العدالة ، و أن يكون إستقلاله حقيقة و مظهر غير مرتبط بأية مصلحة تنال من أمانته أو تجرده مهما كان أثر هذه المصلحة ، أم المشرع الجزائري فقد أصدر مجموعة من القوانين التي تضم عدم وجود مصالح مادية للمدقق لدى شركة محل التدقيق بخلاف الأتعاب بالإضافة إلى ضرورة تحرر المدقق من أية ضغوط أو مؤثرات خارجية تؤثر على عملية التدقيق و على التقرير النهائي الذي يبدي فيه رأيه حول القوائم المالية ، و يمكن ذكر أهم مظاهر إستقلال المدقق في التشريع الجزائري فيما يلي :

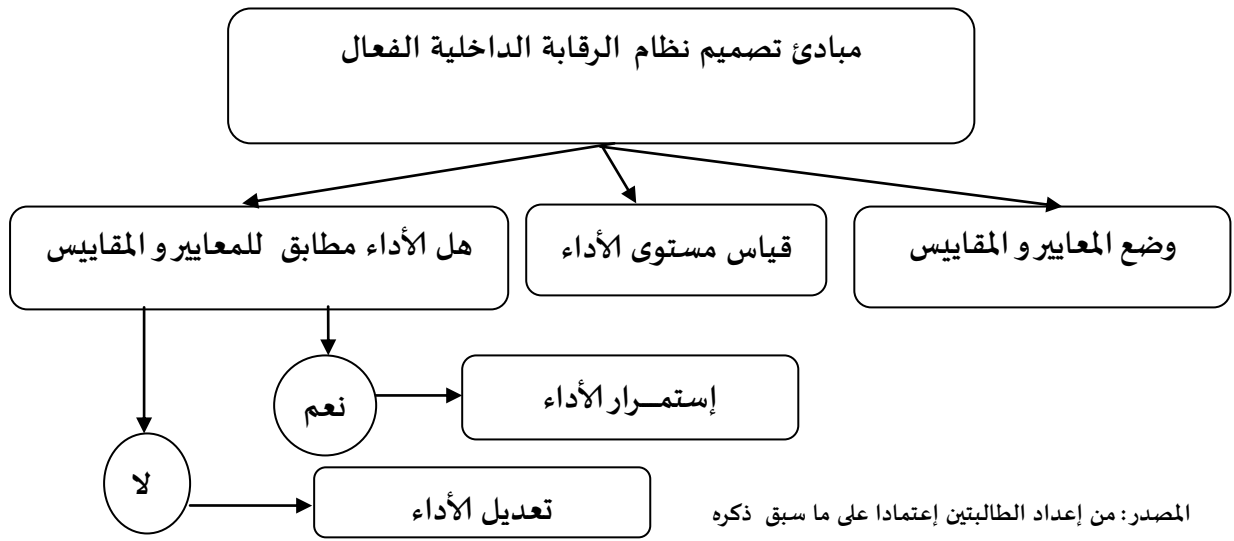
- جوانب أخلاقية: و تشمل ضرورة تحلي المدقق بالحياد و الإخلاص و الشرعية ، كما أضاف القانون 01-10 بعض الشروط الأخلاقية كمثل : عدم الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى الشركة نفسها .

- **تعيين المدقق :** إن تعيين المدقق لدى الشركات و الهيئات المنصوص عليها قانونا يتم عن طريق الجمعية العامة للمساهمين أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداورات بعد موافقتها كتابيا و على أساس دفتر الشروط ، يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية .
- **موانع تعيين المدقق :** وضع المشرع الجزائري مجموعة من الحالات التي يمنع فيها المدقق من مواصلة مهمة التدقيق تحت حالة التنافي و ذلك من أجل إقصاء كل علاقة تربط المدقق بالمؤسسة محل التدقيق ، و من شأنها المساس بمبدأ الإستقلال و هي موضحة في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري الجزائري ، كما منع المشرع الجزائري محافظ الحسابات من بعض الأمور التي تمس بإستقلاليتها و ذلك ضمن المواد من 64-70 من القانون 10-01 .
- **تحديد أتعاب المدقق :** تجسيدا لمبدأ إستقلالية مدقق الحسابات أوكلت المادة رقم 37 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010 الجمعية العامة للمساهمين أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداورات مهمة تحديد أتعابه بعد الإتفاق معه حول تفاصيلها و ذلك لتجنب وقوع أي مساومة له من طرف الإدارة ، إلا أنه إبتداء من 22 جانفي 2011 أصبح تحديد أتعاب المحافظين يخضع لمناقصة يشرف عليها مجلس الإدارة أو مكتب المسير أو أي هيئة مؤهلة للقيام بذلك ، وفق دفتر شروط معد مسبقا ، و بهذا يكون المشرع الجزائري قد فتح المجال للإدارة إلا أن تكون طرفا في تعيين محافظي الحسابات ، و هذا ما قد يؤثر في إستقلاليتهم و موضوعيتهم .
- **عزل المدقق :** إن تمتع إدارة المنشأة بصلاحيه عزل المدقق الخارجي يمثل مصدرا تهديدا لإستقلاليتها و حياده ، حيث أن الإدارة يمكنها أن تقوم بعزله إذا لم يلب مطالبها و يتبع توجيهاتها ، و في هذا الإطار فقد تطرق القانون التجاري الجزائري إلى هذه القضية من خلال تحديده لمدة وكالة محافظي الحسابات و المقدره بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة تنتهي بإنهاء مهمته المحددة في العقد في الحالة العادية ، إضافة إلى ذلك فقد تطرق المشرع إلى حالات العزل غير العادية ، من خلال المادتين 715 مكرر 08 ، 715 مكرر 09 ، من القانون التجاري .
- س25 : هل تساهم جودة التدقيق الخارجي في تحسين المعلومة المحاسبية و بالتالي القدرة على التوقع بالنتائج المستقبلية ؟
- ج 25 : بالطبع ، تساهم جودة التدقيق الخارجي في تحسين المعلومة المحاسبية و بالتالي القدرة على التوقع بالنتائج المستقبلية.

س 26: هل نظام الرقابة الداخلية يساعد على التأكد من صحة المعلومات المحاسبية وكيف يتم ذلك ؟
 ج 26 : نعم ، كلما كان نظام الرقابة الداخلية ذو جودة عالية كلما كانت نسبة عالية من صحة المعلومات المحاسبية وهذا كون أن نظام الرقابة الداخلية يعد خطة تنظيمية إدارية و محاسبية للضبط الداخلي عند إستخدام عوامل الإنتاج المتاحة لدى المنشأة وصولاً إلى أعلى معدلات ممكنة من الكفاءة الإنتاجية ، فمن بين أهدافه الأساسية نجد : حمايته لأصول المنشأة من أي تلاعب أو إختلاس أو سوء إستخدام والتأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر لإمكان تحديد درجة الإعتماد عليها قبل إتخاذ أية قرارات أو خطط مستقبلية وكذلك زيادة الكفاءة الإنتاجية للمنشأة .

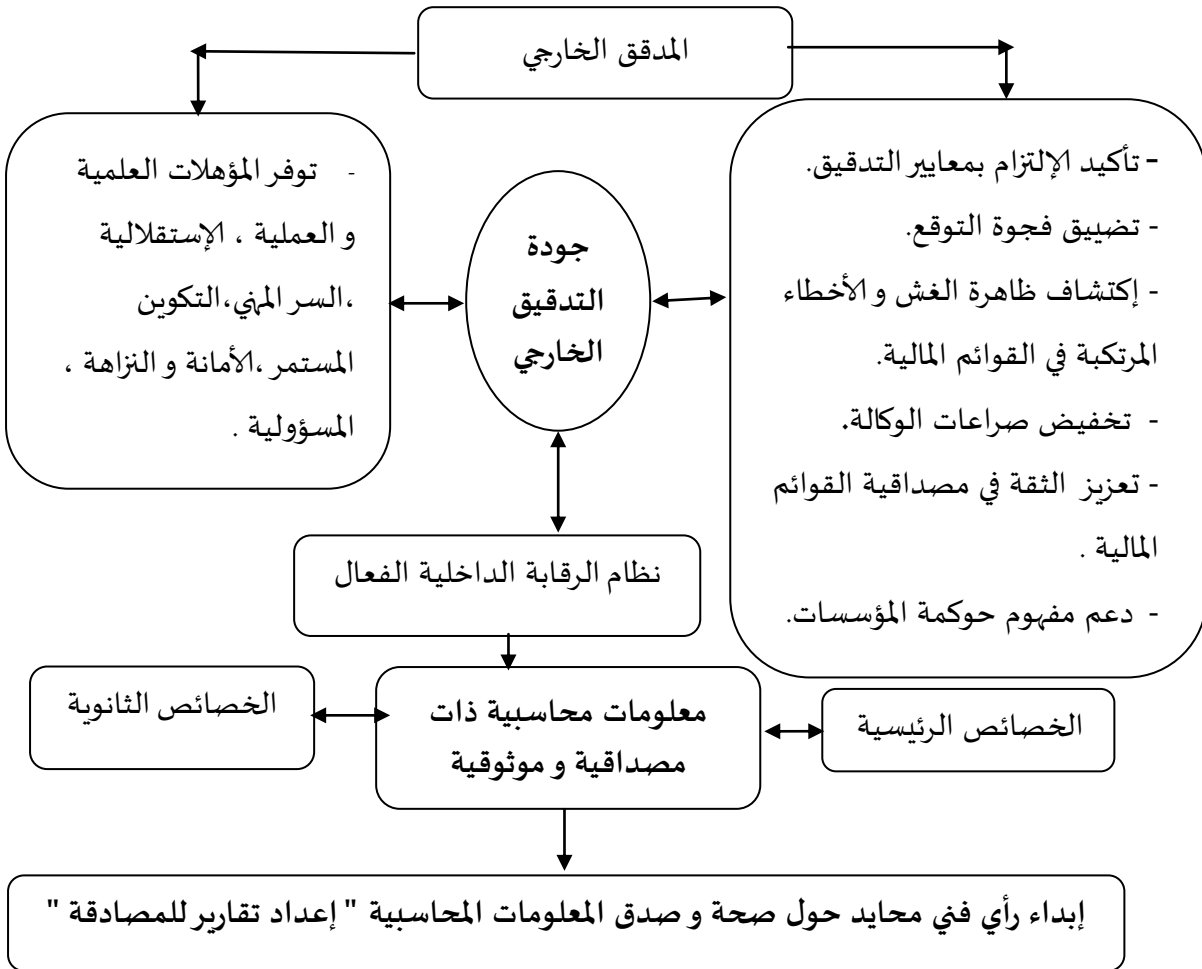
بالإضافة إلى ما ذكر يمكن تلخيص مبادئ تصميم نظام الرقابة الداخلية وفق الشكل التالي :

الشكل رقم : (02-03) مبادئ تصميم نظام الرقابة الداخلية الفعال



المصدر: من إعداد الطالبتين إعتمادا على ما سبق ذكره

المبحث الرابع: كيفية تأثير جودة التدقيق الخارجي على المعلومات المحاسبية
بالإضافة إلى ما سبق ذكره من الإجابات حول الأسئلة المحتواة ضمن الإستمارة المقدمة لدى مكتب التدقيق المذكور أعلاه ومن خلال إجراء بعض المقابلات مع بعض الأساتذة الأكاديميين بالجامعة تبين لنا بأن جودة التدقيق تحتاج إلى رقابة الجودة طبقاً للمعيار الدولي للتدقيق رقم 220 والذي يهدف إلى وضع مسؤوليات محددة للمدقق وعلى مكتب التدقيق الإلتزام بوضع وإعداد سياسات وإجراءات لتنظيم رقابة الجودة على مستوى الإرتباط ككل ، كتأكيد معقول بالإلتزامه بالمعايير المهنية ، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها ، وأن التقارير الصادرة عن الإرتباط مناسبة للظروف .
وهكذا يمكن القول بأن لجودة التدقيق أهمية كبيرة في الحكم على مصداقية و موثوقية المعلومات المحاسبية وهذا من خلال وجود مدققين أكفاء وخبراء في الميدان مع توفر لديهم كل الشروط الملائمة كالإستقلالية ، الموضوعية ، الكفاءة، الخبرة ، المسؤولية والنزاهة...إلخ ، و إلتزامهم بقواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، بالإضافة إلى وجود نظام رقابة داخلية جيد وفعال ، فوجود كل العوامل المساعدة للمدققين الخارجيين في مهامهم تتأثر المعلومات المحاسبية إيجابياً ومباشرة .
وفي ختام ما سبق ذكره يمكننا إستخلاص كيفية تأثير جودة التدقيق الخارجي على المعلومات المحاسبية وفق الشكل التالي : الشكل رقم : (03-03): كيفية تأثير جودة التدقيق الخارجي على المعلومات المحاسبية



المصدر: من إعداد الطالبتين إعتامدا على ما سبق ذكره

خاتمة :

من خلال هذا الفصل حاولنا الإجابة على إشكالية الدراسة و المتمثلة في كيف تؤثر جودة التدقيق الخارجي على المعلومة المحاسبية من خلال إجراء مقابلة شفوية في أحد مكاتب المحاسبة بالولاية والإستعانة بأراء بعض الأساتذة الأكاديميين في التخصص ، وتوصلنا من خلال هذه الزيارة الميدانية إلى أن لجودة التدقيق الخارجي تأثير إيجابي مباشر وفعال و ذوقوة كبيرة على المعلومة المحاسبية فكلما كانت جودة التدقيق جيدة و دقيقة كلما زادت مصداقية و موثوقية و صحة المعلومات المحاسبية و هذا من خلال وجود أشخاص مهنيين مؤهلين و أكفاء و ذو خبرات عالية و يعتمدون على كل المعايير المحاسبية المتعارف عليها و متابعين بدقة لأنظمة الرقابة الداخلية للمؤسسات و مع إتحاد و تكامل بين كل الآليات التدقيق و الإلتزام بكل المعايير تؤدي إلى الزيادة من ثقة مستخدمي التقارير المالية و بالتالي تساهم في الرفع من الوضع المالي للمؤسسات و إستمرارية إستغلالها .

خاتمة عامة

من خلال تناولنا لموضوع أثر جودة التدقيق الخارجي على المعلومات المحاسبية ، تبين لنا أن لجودة التدقيق الخارجي دور مهم في المؤسسة حيث وجدنا أن لها أثر مباشر وإيجابي على المعلومة المحاسبية وذلك من جراء الحفاظ المدقق الخارجي على مبادئه و إحترامه لكافة القوانين و المعايير الخاصة بعملية التدقيق و إلتزامه بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و أداءه لمهمته بكل روح المسؤولية و الإستقلالية و كذلك من خلال إعتماده على الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية كالحياضية و المصدقية قصد إبداء رأي في محايد عن طريق نشر التقارير المالية ذات جودة و فعالية و بذل كل جهوده في تحقيق النمو الجيد للمؤسسات و زيادة أرباحها و إستمرارها لعدة سنوات كما توصلنا عند دراستنا لهذا الموضوع من جانبه النظري و التطبيقي إلى إختبار الفرضيات المقترحة من خلال نتائجها المبينة كالآتي :

• نتائج الفرضيات :

بعدما قمنا بعرض مختلف جوانب الموضوع تبين لنا ما يلي:

- الفرضية الأولى:

أثبتت صحة هذه الفرضية من خلال الأهمية الكبيرة لجودة التدقيق الخارجي و الأسس التي يرتكز عليها المدقق الخارجي عند قيامه بمهامه بكل كفاءة و مهارة كإلتزامه بالمعايير المتعلقة بالتدقيق و حرصه الشديد على إكتشاف الأخطاء و الإختلالات مع تحديد نقاط القوة و الضعف للمؤسسة .

- الفرضية الثانية :تعتمد المؤسسة على كل الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

أثبتت صحة هذه الفرضية و تبين أن المؤسسة تعتمد على كل الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية كالحياضية و المصدقية و لكن من خلال دراستنا تجلى هناك أن الأساليب الجديدة مثل التأكيدات الخارجية و التصريحات الكتابية و العناصر المقنعة هذه المعلومات أدت إلى الرفع من جودة التدقيق الخارجي و ساعدت المدقق في أداء عمله بكل إستقلالية و مسؤولية .

- الفرضية الثالثة :

كذلك أثبتت صحة هذه الفرضية بان لجودة التدقيق الخارجي اثر مباشر و إيجابي على المعلومات المحاسبية من خلال إعتماذ المدقق الخارجي على المعايير الجزائرية للتدقيق Naa 505 (التأكيدات الخارجية) و Naa 580 (التصريحات الكتابية) و المعيار Naa 500 (العناصر المقنعة) و التي كان الهدف كل هذه المعايير كالتالي :

1- Naa 505 (التأكيدات الخارجية) : يهدف المدقق الخارجي من اللجوء إلى إجراءات التأكيد الخارجي إلى تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بغرض الحصول على أدلة مثبتة و ذات دلالة و مصداقية .

2- Naa580 (التصريحات الكتابية): يهدف المدقق إلى الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة بحيث يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد القوائم المالية و شمولية المعلومات المقدمة للمدقق كما يلجأ إلى التصريح الكتابي لتعزيز العناصر المقنعة المجمععة و يستعمل هذه الأداة إذا إقتضى الأمر ، الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق .

3- Naa 500 (العناصر المقنعة) : يهدف المدقق تصور و وضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق و التي من شأنها تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية و مناسبة لإستخلاص نتائج معقولة يستند عليها المدقق لإبداء رأيه.

• عرض نتائج الدراسة :

- توصلنا في نهاية دراستنا إلى جملة من النتائج و التوصيات يمكن إيجاز أهمها فيما يلي :
- إن جودة التدقيق الخارجي تؤثر على المعلومات المحاسبية عن طريق الحكم على مصداقيتها و خلوها من أي إنحرافات و التحيز مما يزيد من ثقة مستخدمي التقارير المالية و التوقع بنتائج مستقبلية جيدة للمؤسسة و الأطراف المشاركة فيها .
 - جودة التدقيق الخارجي تساهم في إكتشاف مدى صدق و صحة المعلومات المحاسبية .
 - جودة التدقيق الخارجي تبني على تمتع المدقق الخارجي بقواعد و مبادئ أخلاقيات المهنة (النزاهة ، الموضوعية ، الإستقلالية و السرية المهنية) .
 - جودة التدقيق الخارجي تتطلب التأهيل العلمي و العملي للمدقق الخارجي لغرض القدرة على إكتشاف الغش .
 - التكامل بين جودة التدقيق الخارجي و نظام الرقابة الداخلية سليم و فعال يؤدي إلى صحة و مصداقية المعلومات المحاسبية .
 - وجود معوقات تشريعية و تنظيمية تؤثر على جودة التدقيق الخارجي و بالتالي تقلص من القدرة على إكتشاف التصرفات الغير القانونية .
 - تساهم جودة التدقيق الخارجي بمساعدة نظام رقابة داخلي سليم و فعال في تحسين المعلومات المحاسبية و بالتالي الوصول إلى نظرة موضوعية حول صحة القوائم المالية و مدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة .
 - تتسم المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية للمؤسسة بعدم التحيز من جراء إستخدام أساليب جديدة في تحليلها .
 - سعي المؤسسات لتوفير معلومات محاسبية ذات جودة و مصداقية عن الوضعية الحقيقية لها لمساعدة الأطراف ذات العلاقة في إتخاذ قراراتهم ، مع ضرورة وجود نظام الرقابة الداخلية سليم .
 - حسب ما توصلت إليه الدراسة إتضح لدينا أن جودة لتدقيق الخارجي تعتمد على كفاءة و مهارة المدقق و كذا إستقلاليته و مسؤوليته مما تؤدي إلى إكتشاف الغش و إضفاء الثقة على القوائم المالية و صدق المعلومات المحاسبية مع وجود نظام رقابة داخلي فعال داخل المؤسسة و التوصل إلى الوضعية الحقيقية و الصادقة للمؤسسة .

• التوصيات :

- من خلال دراسة الجوانب المتعددة لهذا الموضوع ، و بناء على النتائج السابقة التي تم التوصل إليها يمكن الخروج بجملة من التوصيات التي تعتبر ضرورية لتفعيل مهنة التدقيق الخارجي في إكتشاف حالات الغش وإضفاء الثقة على القوائم المالية في الجزائر:
- ضرورة الإهتمام بمهنة محافظ الحسابات أكثر في الجزائر وتنظيمها وتحديث القوانين الخاصة بها بصورة دورية .
 - ضرورة زيادة إهتمام المؤسسة بنظام للمعلومات المحاسبي من الأجل القدرة على توفير قوائم مالية متضمنة معلومات أكثر دقة والتي من شأنها توفر التغذية العكسية لنشاط المؤسسة .
 - على المحاسبين الحرص على إدخال البيانات بالصورة المطلوبة ومعالجتها من اجل الحصول على مخرجات تمتاز بالدقة تساعد المدقق الخارجي أثناء أداء عمله على أكمل وجه .
 - ضرورة تطبيق باقي معايير التدقيق الدولية والإستعانة بها في مهنة التدقيق الخارجي قصد تفعيل جودة التدقيق أكثر وتسهيل عمل المدقق الخارجي .
 - العمل على إستخدام تكنولوجيا المعلومات داخل مكاتب التدقيق قصد ضبط جودة التدقيق الخارجي .
 - أهمية تركيز مكاتب التدقيق على إجراء دراسات دورية للتعرف إلى نقاط الضعف ونقاط القوة المتعلقة بإستخدام تكنولوجيا المعلومات .
 - تشجيع مكاتب التدقيق على تدريب موظفيها على إستخدام برامج التدقيق الإلكتروني متطورة و حديثة .
 - تنصيب وإختيار مدققي الحسابات ذات مهارة و خبرة مهنية كبيرة في الميدان .
 - على المؤسسة تقديم دورات تكوينية أكثر لموظفيها والقائمين على نظام المعلومات المحاسبي قصد التقليل من الأخطاء المكتشفة من قبل المدققين الخارجيين .

أولاً: الكتب

أ- باللغة العربية :

- 1- أحمد ، حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث ، الطبعة 2، عمان ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، 2005 .
- 2- خالد أمين عبد الله ،علم تدقيق الحسابات – الناحية العلمية - الطبعة الأولى ، عمان ، دار وائل للطباعة و النشر ، 1999 .
- 3- محمد التهامي ، طواهري و مسعود ، صديقي ، المراجعة و تدقيق الحسابات ، الإطار النظري و الممارسة التطبيقية ، الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، الجزائر ، 2003 .
- 4- مؤيد ، راضي خنفر و غسان، فلاح مطارنة، تحليل القوائم المالية، مدخل نظري و تطبيقي. الطبعة الأولى . عمان: دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، 2006 .
- 5- نضال محمود ، الرمحي و زياد عبد الحليم ، الذبية ، نظم المعلومات المحاسبية ، الطبعة الأولى ، عمان دار المسيرة للنشر و التوزيع ، 2011 .
- 6- هادي ، التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية العليا. الطبعة الثالثة، عمان : دار وائل للنشر و التوزيع ، 2006 .

ثانياً: الرسائل الجامعية

- 1- اسماعيل، بن عنتر، التدقيق المحاسبي و محافظ الحسابات . دراسة حالة محافظ الحسابات بمستغانم . مذكرة ماستر أكاديمي. جامعة عبد الحميد بن باديس. مستغانم ، 2015 .
- 2- اكرام ، الشادلي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، دراسة ميدانية لدى مكاتب محافظي الحسابات لولاية بسكرة. مذكرة ماستر أكاديمي. كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير جامعة محمد خيضر. بسكرة ، 2013 .
- 3- إيمان، حسن المدلل، أثر جودة المعلومات المحاسبية و الإفصاح عنها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية ، مذكرة الماجستير . الجامعة الإسلامية، عمادة الدراسات العليا ، كلية التجارة، 2010 .
- 4- بشير صالح ، محمد الخير، دور المراجعة الخارجية في تحسين كفاءة المعلومات المحاسبية ، درجة الدكتوراه الفلسفة في المحاسبة و التمويل ، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2017 .
- 5- بلال ، مغتات ، مسؤولية محافظ الحسابات في المصادقة على المعلومة المحاسبية و المالية . دراسة حالة محافظ الحسابات بمستغانم . مذكرة ماستر أكاديمي. جامعة عبد الحميد بن باديس. مستغانم ، 2020 .
- 6- بلقاسم عبد الغاني، بن شيخ ، المعلومة المحاسبية عند محافظي الحسابات ، دراسة ميدانية بمؤسسة " الميناء" مستغانم . مذكرة ماستر أكاديمي. جامعة عبد الحميد بن باديس. مستغانم ، 2019 .
- 7- حمزة، علاوي ، دور التحليل المالي في تحسين جودة التدقيق الخارجي، دراسة عينة من مكاتب المحاسبة و محافظي الحسابات . مذكرة ماستر أكاديمي . كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير. جامعة محمد بوضياف . المسيلة، 2016 .

- 8- دلال ، العابدي، حوكمة الشركات و دورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية ، مذكرة الدكتوراه ، محمد خيضر بسكرة ،2016.
- 9- رائدة ، إبراهيم أبو عطوي ، أثر مخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات في المنشآت الخاضعة للتدقيق على جودة عمل المدقق الخارجي ، دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، كلية الدراسات العليا.الجامعة الإسلامية . غزة، 2012.
- 10- رشيدة، بن محمد ، مدقق الحسابات وأخلاقيات المهنة تصورات وردود أفعال،دراسة ميدانية على مستوى مكتب محافظ الحسابات بمستغانم . مذكرة ماستر أكاديمي.جامعة عبد الحميد بن باديس. مستغانم ، 2015.
- 11- زينب، عميرات،أثر نظام المعلومات المحاسبية على جودة التدقيق الخارجي ،دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات والمحاسبين لولاية ورقلة . مذكرة ماستر أكاديمي . جامعة قصدي مرباح . ورقلة، 2018.
- 12- زهرة ، قانة ، المدقق الخارجي و أدائه في تفعيل نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ،دراسة حالة محافظ الحسابات بمستغانم ، مذكرة ماستر أكاديمي. جامعة عبد الحميد بن باديس. مستغانم ، 2021 .
- 13- سماح ،أسامة النعسان ،العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين . مذكرة الماجستير ، كلية الإقتصاد و العلوم الإدارية .الجامعة الإسلامية . غزة، 2018.
- 14- سمير ، لقوبرة ،مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي، دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري . مذكرة دكتوراه(ل.م.د). جامعة الحاج لخضر . باتنة 1 ، 2019.
- 15- سناء، مالطي ،جودة التدقيق الخارجي و آليات حوكمة المؤسسات،دراسة ميدانية في السياق الجزائري . مذكرة الدكتوراه ل.م.د . كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير .جامعة الجيلالي اليابس .سيدي بلعباس ، 2020 .
- 16- شيماء، عبيد العلجة و نبية، بسطان ،واقع تطبيق محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الجزائرية NAA ، دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بمستغانم ، مذكرة ماستر أكاديمي. جامعة عبد الحميد بن باديس. مستغانم ، 2020 .
- 17- شهرزاد، بلكل ، دور محافظ الحسابات في تحسين المعلومة المحاسبية . مذكرة ماستر أكاديمي. جامعة عبد الحميد بن باديس. كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير مستغانم ، 2021 .
- 18- عائشة، لشلاش ، جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات ، مذكرة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية ،جامعة الجيلالي اليابس ، سيدي بلعباس كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير . 2018 .
- 19- عبد الجليل عسري ، بن سالم و شهيرة ، معايير التدقيق الجزائرية و اثرها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و المالية ، مذكرة ماستر أكاديمي. جامعة عبد الحميد بن باديس. مستغانم ، 2020.
- 20- عبد الرزاق ، سعداوي و عبد النور ، طواهري ، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر ، مذكرة ماستر أكاديمي ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2021 .

- 21- عقيلة، بوسماط. ، المهام الدائمة لمحافظي الحسابات في ظل التشريع الساري المفعول في الجزائر. مذكرة ماستر أكاديمي. جامعة عبد الحميد بن باديس. كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير مستغانم، 2015.
- 22- علي ، حامدي، أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية (دراسة حالة مؤسسة مطاحن الأوراس باتنة ، الوحدة الإنتاجية التجارية (أريس) مذكرة الماجستير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2011.
- 23- فاطمة، لعبيدي و مروى برواين ، دور محافظ الحسابات في تفعيل المعلومة المحاسبية ، دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات بمستغانم . مذكرة ماستر أكاديمي. جامعة عبد الحميد بن باديس. كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير مستغانم ، 2020.
- 24- فضيلة ، بن شهيدة ، دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات ، دراسة حالة الجزائر. مذكرة الدكتوراه . جامعة عبد الحميد بن باديس. مستغانم ، 2017.
- 25- فيصل ، ديبان عوض المطيري ، أهمية تكنولوجيا المعلومات في ضبط جودة التدقيق و معوقات إستخدامها من وجهة نظر مدققي الحسابات في دولة الكويت . مذكرة الماجستير .كلية الأعمال . جامعة الشرق الأوسط..، 2013.
- 26- ماهر سالم، أبو هدايف ، تقييم مدى كفاءة نظم المعلومات المحاسبية لدى شركات توزيع الوقود العاملة في قطاع غزة ، درجة الماجستير في المحاسبة و التمويل ، غزة الجامعة الإسلامية ، عمادة الدراسات العليا ، كلية التجارة ، 2011.
- 27- محجوبة ، حميش ، دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. مذكرة ماستر أكاديمي جامعة عبد الحميد بن باديس. مستغانم ، 2021.
- 28- محمد أنس، بطل ، جودة المعلومات المحاسبية و أثرها على متخذي القرارات الإدارية . حلقة بحث. مديرية البحث العلمي و الدراسات العليا .جامعة حلب في المناطق المحررة ، 2019.
- 29- محمد الحسن أكرم عبد الغني، القاضي ، أثر نظام المعلومات المحاسبية على جودة التدقيق الداخلي، دراسة ميدانية على المستشفيات الأردنية الخاصة. مذكرة الماجستير .كلية الأعمال .جامعة الشرق الأوسط..، 2016.
- 30- محمد توفيق، بوكريش و عزيز، بلجدة، دور المراجع الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، دراسة عينة لمحافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين ، مذكرة ماستر أكاديمي ، جامعة جيجل كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، 2014.
- 31- محمد، شميريك ، دور المدقق الخارجي القانوني " محافظ الحسابات في إكتشاف الغش. مذكرة ماستر أكاديمي. جامعة عبد الحميد بن باديس. كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير مستغانم ، 2016
- 32- منذر يحي، الداية ، أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية عللا جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة . مذكرة الماجستير. الجامعة الإسلامية.غزة ، 2009.
- 33- نصيرة، بالي ، أثر التدقيق المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية ، دراسة حالة مؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم مذكرة ماستر أكاديمي. جامعة عبد الحميد بن باديس. مستغانم ، 2019.

- 34- نور الهدى، عوادي، *العوامل المؤثرة على جودة تقارير التدقيق الخارجي، دراسة لعينة من محافظي الحسابات لمختلف ولايات الشرق الجزائري*. مذكرة ماستر أكاديمي. كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2016.
- ثالثا: المجالات
- 1- أحمد، لعماري، *طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية مجلة العلوم الإنسانية*، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2001.
- 2- أسماء، مزيمش، *التدقيق الخارجي كأحد أهم الآليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية*. مجلة إقتصاد المال والأعمال. جامعة الشهيد حمة لخضر. الوادي. (01)05. ص: 247-260، 2020.
- 3- إسماعيل، طويل و أحمد، يوسف السعيد، *أثر تطبيق المعيار الجزائري للتدقيق 610 " إستخدام أعمال المدققين الداخليين " على جودة التدقيق الخارجي (دراسة حالة محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لولاية الجزائر*، مجلة المدبر، جامعة المدية، (01)08، ص: 5-31، 2021.
- 4- أكرم، شتيح ويزيد، بن صوشة، *أثر كفاءة تطبيق نظم المعلومات المحاسبية على جودة التدقيق الخارجي*. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية. (04)86. ص: 86-114، 2017.
- 5- برودي، مفروم و عبد الحميد مراكشي، *العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر محافظي الحسابات في الجزائر، دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات لولايات الجنوب الجزائري*، مجلة المقرزي للدراسات الإقتصادية والمالية. جامعة غرداية، (2)3، ص: 183-212، 2019.
- 6- صفاء، احمد محمد العاني ورائد فاضل حمد، القيسي، *إستراتيجية مخاطر الأعمال ودورها في جودة أعمال التدقيق، بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد*. ماجستير. كلية الإدارة والإقتصاد. جامعة بغداد، (87)22، ص: 451-480، 2016.
- 7- فاتح، طواف و فاطمة الزهراء، رقايقية، *أثر إلتزام محافظ الحسابات بالمعايير الوطنية للتدقيق على جودة التدقيق الخارجي، دراسة ميدانية على عينة من محافظي الحسابات في ولايات الشرق الجزائري*. مجلة العلوم الإقتصادية و التسيير و العلوم التجارية. (03)13، ص: 700-712، 2020.
- 8- قاسم، جلوب منشد و فيحاء، عبد الله يعقوب، *تأثير جودة التدقيق في جودة الأرباح*، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، (52)15، 2020.
- 9- محمد أمين، لعروم و سامية، فقير، *إلتزام مزاولي مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بمتطلبات المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 الموسوم بتخطيط تدقيق الكشوفات المالية - دراسة عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بالجزائر العاصمة و بومرداس خلال سنة 2020*. مجلة المؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، مخبر أداء المؤسسات الإقتصادية في ظل الحركة الإقتصادية الدولية، (01)10، ص: 233-244، 2021.
- 10- محمد إبراهيم، النوايسية، *العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات، دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن* المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، (3)2، ص: 390 - 415، 2006.

11- مسامح، مختار و لقوية، سمير ، مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق ، دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة ، مجلة الإقتصاد الصناعي 12. ص:442-461، 2017 .

رابعا: المداخلات العلمية

12- سهام، كردودي و سمية ، قحموش ، مساهمة تكنولوجيا المعلومات في تطوير عملية التدقيق الخارجي " دراسة تحليلية لأراء عينة من مدققي الحسابات بولاية بسكرة . الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية و المشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات ، جامعة عمار ثليجي . الأغواط ، 2013.

خامسا: القوانين و المراسيم

1- قانون رقم 01-10، مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.ج.ر. العدد:42، 2010.

2- قانون رقم 11-07 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي ، ج ر ، العدد:74 ، 2007 .

3- قرار مؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، ج ر: العدد 24 ، 2014 .

4- المرسوم التنفيذي رقم 11-32. تعيين محافظ الحسابات . ج ر. العدد: 07، 2011.

ب- باللغة الأجنبية :

5- David Carassus, Denis Cormier, *Normes et pratiques de l'audit externe légal en matière de prévention et de détection de la fraude, 2020.*

6- M. K Subramaniam, *RAPPORT DE L'AUDITEUR EXTERNE Rapports de contrôle organisationnel.* Genève, Suisse . Conseil de coordination du programme de l'ONUSIDA ,2021 ..

7- Theserg Axel , *Qualité de l'audit et l'informaton financier quel est le role du comité l'audit , governance d'entreprise reforme de l'audit ,* issue N°159 ?France , janvier 2012 .

ملخص إستمارة المقابلة

أسئلة الإستمارة المقترحة
- هل تطبيق الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية تلزم على مدقق الحسابات الرفع من مؤهلاته المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات والإتصال ؟
- هل إن إلزام المدقق بتطبيق معايير التدقيق من شأنها أن تساعد في إتمام العملية التدقيق من دون الوقوع في الأخطاء ؟
- هل يوجد إجراءات واضحة و خطوات معتمدة من أجل التخطيط لعملية التدقيق وفيما تتمثل ؟
- هل وجود برامج و دورات تأهيلية من شأنها أن تؤثر على جودة التدقيق الخارجي ؟
- هل هناك عوامل تؤثر على إستقلالية مدقق الحسابات ؟
- هل لجودة التدقيق الخارجي دور في تحديد التوقيت المناسب لنشر التقارير المالية ؟
- في حالة وجود خطأ غير مادي و غير جوهري ، هل تعتقد بأن الرأي المحتفظ يكون مناسباً ؟
- في حالة وجود تحريف مادي أو أخطاء جوهرية و خروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، هل تعتقد بأن الرأي السلبي المعاكس على القوائم المالية يكون مناسباً ؟
- كيف تساعد جودة التدقيق الخارجي في توفير جو ملائم لإتخاذ قرارات ذات جودة و فعالية ؟
- هل يتوفر لمدققي الحسابات معرفة كافية بمعايير المراجعة تمكنهم من إكتشاف الغش والأخطاء؟
- كيف تساهم جودة التدقيق الخارجي في الكشف عن مواطن الإختلال و تحديد نقاط الضعف و القوة في المؤسسة ؟
- كيف تساهم إستقلالية المدقق أثناء قيامه بمهامه في تحسين جودة التدقيق ؟
- ما هي أساليب جمع البيانات و المعلومات المحاسبية؟
- كيف يتم التأكد من صحة البيانات الواردة إلى المؤسسة ؟
- هل تتمتع المعلومات المجمعة بكافة خصائصها النوعية ؟
- ما هي الخاصية الأساسية التي يعتمد عليها المدقق في إعداد التقارير و إتخاذ القرارات ؟
- كيف يتم تقديم معلومات صادقة و محايدة و خالية من التحيز ؟
- هل يتم وضع الخطط و الأهداف على أساس المعلومات التي توفرها نظم المعلومات المحاسبية ؟
- هل صادفتكم تعقيدات في مخرجات التقارير المالية ؟
- كيف تؤثر كفاءة مدقق الحسابات الخارجي المهنية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية ؟
- ما مدى تأثير إلزام مدقق الحسابات الداخلي بقواعد السلوك المهني في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية؟
- كيف تؤثر نزاهة و شفافية مدقق الحسابات الخارجي المهنية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية ؟
- كيف تؤثر إستقلالية مدقق الحسابات الخارجي المهنية في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية؟
- هل تساهم جودة التدقيق الخارجي في تحسين المعلومة المحاسبية و بالتالي القدرة على التوقع بالنتائج المستقبلية ؟
- هل نظام الرقابة الداخلية يساعد على التأكد من صحة المعلومات المحاسبية و كيف يتم ذلك ؟

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

مقرر رقم 1016 المؤرخ في 10/04/2016 الموافق لـ يتضمن المعايير الجزائية للتفتيش.

إن وزير المالية،

- بمقتضى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المقتضى القانون التجاري المعدل و المتمم،
- و بمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 و المتمم النظام المحاسبي المالي المعدل،
- و بمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يوليوز سنة 2010 و المتعلق بمسور الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد،
- و بمقتضى المرسوم رقم 15-125 المؤرخ في 25 رجب عام 1436 الموافق 14 مايو سنة 2015 و المتعلق بتعيين أعضاء الحكومة المعدل،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 و الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتعليمه وقواعد سيره،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وتنظيمه وقواعد سيره،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للثروة الوطنية لمحافظي الحسابات وتنظيمه وقواعد سيره،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-52 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و المتعلق بتعيين محافظي الحسابات،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011 و الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها،
- و بمقتضى القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 و الذي يحدد مستوى معايير تقارير محافظ الحسابات،
- و بمقتضى القرار المؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014 و الذي يحدد كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات،

-2-

بمقرر:

المادة الأولى:

يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز لتداول أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق الآتية:

- المعيار الجزائري للتدقيق -210- اتفاق حول أحكام مهام تدقيق،
- المعيار الجزائري للتدقيق -505- "التكديت الخارجية"،
- المعيار الجزائري للتدقيق -580- أحداث تقع بعد إقفال الحسابات و الأحداث اللاحقة،
- المعيار الجزائري للتدقيق -580- التفسيرات الكلية.

المادة 2 :

تستهدف المعايير الجزائرية لتدقيق الكشوف المالية و المعرفة لهذا المقرر، جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو بدائية.

المادة 3:

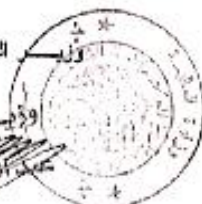
ينشر هذا المقرر في الجريدة الرسمية لوزراء المالية.

01 FEB. 2008
حضر بالجزائر، في

الوزير

مدير المصالح العامة

محمد المرحوماني



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة المالية

مقرر رقم ... 24... المؤرخ في 24 سبتمبر 2018... الموافق لـ يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

إن وزير المالية،

- بمقتضى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 و المتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم،
- و بمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، و المتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل،
- و بمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يوليو سنة 2010 و المتعلق بمن الخبير المحاسب و محاسبة الحسابات و المحاسب المحتم،
- و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 17-243 المؤرخ في 25 ذي القعدة عام 1438 الموافق 17 أغسطس سنة 2017 و المتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المعدل،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 و الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصرف الوطني للخبراء المحاسبين وتنظيمه وقواعد سيره،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للفرقة الوطنية لمحافظي الحسابات وتنظيمه وقواعد سيره،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011 و المتعلق بتعيين محافظي الحسابات،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جادى الثانية عام 1432 الموافق 26 ماي سنة 2011 و الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال و آجال إرسالها،
- و بمقتضى القرار المؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 و الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات،
- و بمقتضى القرار المؤرخ في 10 ربيع الأول عام 1435 الموافق 12 يناير سنة 2014 و الذي يحدد كيفية تسليم تقارير محافظ الحسابات،

-2-

يقرر ما يأتي:

المادة الأولى:

يهدف هذا المقرر إلى وضع حيز التنفيذ أربعة (04) معايير جزائرية للتدقيق الآتية:

- المعيار الجزائري للتدقيق -230- وثائق التدقيق ،
- المعيار الجزائري للتدقيق -501- العناصر المكتبة- اعتبارات خاصة ،
- المعيار الجزائري للتدقيق -530- النشر في التدقيق،
- المعيار الجزائري للتدقيق -540- تدقيق التدفقات المحاسبية بما فيها التدفقات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة به.

المادة 2 :

تستهدف المعايير الجزائرية لتدقيق الكشوف المالية و المرفقة بهذا المقرر، جميع أشكال مهلة التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية.

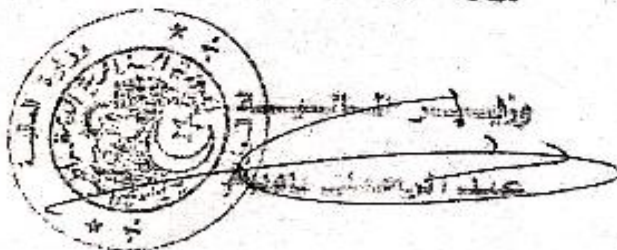
المادة 3:

ينشر هذا المقرر في الجريدة الرسمية لوزارة المالية.

24 SEP. 2018

حرر بالجزائر، في

وزير المالية



المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 210 : اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

نموذج عن رسالة مهمة (تكيف وفق طبيعة المهمة، قاتونية أو تعاقدية)

مثال: نموذج رسالة مهمة محافظة الحسابات

رأسية المكتب:

رقم الاعتماد:

رقم التسجيل في الجدول:

العنوان:

الهاتف/الفاكس:

المكان والزمان

موجه إلى إدارة الكيان

سيدة/سيد،

في إطار عهدة محافظ حسابات لكيانكم، أؤكد أدناه الأحكام المتعلقة بمهمتي لأجل السنوات
ن، ن+1، ن+2.

1. هدف ونطاق تدقيق الكشوف المالية

في إطار هذه المهمة، سأقوم بإجراء تدقيق الكشوف المالية لكيانكم بهدف تقديم رأي حول
انتظام وصحة والصورة المطابقة التي تقدمها حسابات شركتكم.

و سيجسد بتحرير تقارير إبداء الرأي وتقارير خاصة كما ينص عليها القانون التجاري
والقانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد
والنصوص المنبثقة.

سأقوم بإجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المطبقة في الجزائر. هذه المعايير تتطلب وضع
حيز التنفيذ الواجبات التي تسمح بالحصول على ضمان معقول بعدم احتواء الحسابات على
اختلالات معتبرة.

أذكركم في هذا الإطار أن التدقيق يتمثل في فحص من خلال سير، العناصر المقنعة التي
تبرر المعطيات المحتواة في الكشوف المالية.

يتمثل التدقيق أيضا في تقييم المبادئ المحاسبية المتبعة، التقديرات المعتمدة المتخذة لإقفال
الحسابات وتقدير محتوى وعرض الكشوف المالية وكذلك المعلومات المقدمة.

المعيار الجزائري للتحقيق (م.ج.ت) 210 : اتفاق حول أحكام مهمة التحقيق

2. مسؤولية محافظ الحسابات

يستوجب على أن أشير أنه نظرا لتقنيات السير وحدود أخرى مرتبطة للتحقيق وكذلك تلك المتعلقة بسير كل نظام محاسبية ومراقبة داخلية فإن خطر عدم اكتشاف اختلالات محتملة، كذلك تلك المنبثقة عن حالات الغش أو نتيجة للأخطاء، لا يمكن تفاديه كليا. لهذه الأسباب لا يمكنني منح ضمان بأن كل النقائص المهمة في النظام المحاسبي والمراقبة الداخلية الناتجة عن الانحرافات المحتملة، يمكن تجنبها.

أنا أخضع للسر المهني طبقا لأحكام المادة رقم 71 من القانون 10-01 المنكور آنفا، ولا يمكن أن أعفي منه إلا ضمن الشروط المحددة من خلال المادة 72 من نفس القانون.

3. مسؤولية المبررين الاجتماعيين للكيان

أذكركم أن إعداد الكشوف المالية السنوية لكيانكم يقع على عاتق المسؤولين الاجتماعيين، وهذه المسؤولية تستلزم:

- مسك محاسبي وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي والمالي والنصوص المنبثقة،
- وضع نظام مراقبة داخلية مناسب.

المسيرون الاجتماعيون ملزمون كذلك ب:

- وضع في متناول كل الوثائق المحاسبية للكيان وبصفة عامة كل المعلومات الضرورية لقيامي بمهمتي، خاصة محاضر جمعيات المساهمين ومجالس الإدارة.
- السماح لي بالتواصل الحر مع المستخدمين و الذين أعتبر أنه من الضروري التواصل معهم للوصول إلى أدلة مثبتة.
- يجب أن يرسل إلي مشروع الكشوف المالية السنوية التي ستعرض على مجلس الإدارة أو هيئة التدبير، 45 يوما قبل تاريخ الاجتماع المخصص لإقفال الحسابات.
- لكن سأدخل مسبقا، من حين لآخر، حول المشاريع التي ستعد وتعرض على الهيئات المتداولة.

سأكون ممتنا بتلقي إرسالكم : (على سبيل المثال)

- الاستدعاءات المرسله وفق الأجل المحددة في القانون التجاري،
- قائمة بالاتفاقيات المنظمة الجديدة في الشهر الذي يلي عتدها،
- قائمة بالاتفاقيات المنظمة قيد التنفيذ في الشهر الموالي لتاريخ إقفال السنة المالية.

المعيار الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 210 : اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

4. مخطط التدخل و الفريق المخصص للمهمة

مخطط التدخل الخاص بالسنة المالية الأولى كالتالي:

جانفي:.....

فيفري:.....

الخ:.....

هذا المخطط سيد كل سنة بالتشاور الوثيق مع مصالحكم. بيد أنني ألفت انتباهكم إلى أن احترام الرزنامة يتوقف على افتراض أن حساباتكم تم إقفالها و عرضها علي في الأجل المتفق عليها و التي تسمح لي بالقيام بمهمتي في الأجل المحددة. أشير فضلا عن ذلك أن مهمة محافظ الحسابات تتطلب بعض الفحوصات والأعمال الخاصة.

أعتمد على تعاونكم التام وكذا مستخدمكم حتى يتاح لي الحصول على مجموع الوثائق المحاسبية والمعلومات الضرورية في الأجل المعقولة.

سيكون ضمن مسؤوليتي ضمان خدمة ذات نوعية للكيان.

ستتم مساعدتي في مهمتي من طرف:

(تحديد الهوية، المؤهلات المهنية و المركز).

عند الإقتضاء سيتم اللجوء إلى أشخاص من أهل الاختصاص وذلك لمساعدتي في انجاز مهمتي.

5. رسالة التأكيد

تجنبنا لكل خطر نسيان معلومة مهمة وتأكيد عدد من التصريحات المجمعة أثناء المهمة، سألطلب من الإدارة عند نهاية أعمال التدقيق رسالة تأكيد. هذه الرسالة ستسمح على الخصوص بإعطاء ضمان أن كل المعلومات والقرارات المهمة لاسيما تلك المتعلقة بالتزامات كيانتكم اتجاه الغير أو المنازعات الجارية أو المحتملة قد تم إدراجها بشكل صحيح في الحسابات السنوية أو، إذا لم يكن بالإمكان إدراجها، قد تم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الكشوف المالية (الملحق).

6. الأتعاب

لقد اتفقنا على تحديد أتعابي ب.....دج خارج الرسم والنفقات.

وقفا لرزنامة المهمة فإن أتعابي ستتم فوترتها كالتالي:

المحيط الجزائري للتدقيق (م.ج.ت) 210 : اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق

(وضع رزمة الفوترة والدفع)

ساعظكم في الحين عن كل حدث قد يؤثر بشكل معتبر على أتعابي وسيؤدي، عند الاقتضاء، إلى مراجعتها.
أرجو منكم إعادة النموذج المرفق بالرسالة مضمونا بإمضاءكم ومكتوب عليه بخط اليد "قرئ وتمت المصادقة عليه"

تقبلوا مني، سيدي/سيدي، خالص عبارات التقدير و الاحترام.

محافظ الحسابات
الكيان

التاريخ:

سيدي/سيدي:

الوظيفة:

VI - الملحق

نموذج رسالة الإدارة

(رسالة تأكيد حول الحسابات السنوية)

مثال: مهمة محافظة الحسابات

كل النقاط المذكورة في هذا النموذج موافقة، و بشكل مستقل عن المعلومات المتضمنة في م.ج.ت 580 بغض النظر عن التصريحات الكتابية التي قد يعتبرها محافظ الحسابات ضرورية.

علاوة على ذلك، فإنه يجب تكييف هذه الرسالة في إطار التدقيقات الأخرى غير تلك القانونية.

(ترجع إلى محافظ الحسابات على ورق برأسية الشركة)

التبديد.....

محافظ حسابات

(العنوان)

توجه إليكم هذه الرسالة تطبيقاً لمعاييركم و ممارساتكم المهنية في إطار تدقيقكم القانوني للكشوف المالية المقدمة من طرف الهيئة المخولة بتاريخ.....مع.....

- صافي الميزانية.....دج

- النتيجة الصافية للسنة.....دج

- مبلغ التكاليف و النتائج، الصافية من الضرائب، المسجل في حساب ترحيل من حديد.....دج

و الذي يهدف إلى إبداء رأي حول مصداقية و انتظام و الصورة المطابقة للكشوف المالية.

باعتبارنا مسؤولين عن المؤسسة.....، عن إعداد الكشوف المالية مع وضع نظم المراقبة الداخلية و بعد أن قمنا بطلب المعلومات التي اعتبرناها ضرورية حتى نتمكن من إصدار التصريحات الكتابية، و نؤكد لكم، فيما يلي، و بنية صادقة و على قدر علمنا، المعلومات و التأكيدات التي قدمت لكم في إطار مهمتكم:

- تم إعداد الكشوف المالية على مسؤوليتنا قصد تقديم الوضعية المالية و النتيجة، بشكل منتظم و نزيه و طبقاً للمعايير الجزائرية للمحاسبة.

- قمنا بتصوير و وضع حيز التنفيذ عمليات مراقبة تهدف إلى تفادي و كشف الأخطاء و الغش.

- لم تنتهي إلى علمنا أية نقائص في نظام المراقبة الداخلية أو ضعف من شأنهم أن يؤثر بشكل معتبر على الكشوف المالية.

- لا توجد أية اختلالات سيكون لها أثر معتبر على الكشوف المالية في مجملها.
- إلى يومنا هذا، لم ينته إلى علمنا أي من الأحداث ، غير تلك التي تم أخذها بعين الاعتبار، وقع منذ تاريخ إقفال الحسابات و الذي قد يتطلب إحداث تعديلات في الحسابات أو أي علامة في الملحق.
- لم ينته إلى علمنا، إلى تاريخ اليوم، أي حدث أو أية صفقة يمكن لهما أن يؤثر بشكل معتبر على الكشوف المالية أو، برغم خلوها من أي أثر على هذه الكشوف، من شأنهما أن يكونا لهما أثر ايجابي أو سلبي معتبرين على الوضعية المالية المستقبلية لمؤسستا،
- قمنا بإعلامكم بحالات الغش المعتبرة المرتكبة أو تلك موضع الشك، و التي يجب أخذ نتائجها بعين الاعتبار عند إعداد الكشوف المالية،
- قمنا بتطبيق القانون بقدر المستطاع و في حدود علمنا به،
- كل العمليات و/أو النتائج المالية لأي عهد/اتفاقية من المفترض أن تقيد في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة، هي مدونة فعلا و ينعكس ذلك بشكل صحيح في الكشوف المالية،
- خلال السنة، قامت المؤسسة:

(أ) إبرام اتفاقيات نظامية مع الإداريين:

.....-

.....-

(ب) لم تبرم أية اتفاقية.

- خلال السنة، لم تمنح المؤسسة أي قرض، كفالة، دعم أو سحب على المكشوف على حساب جاري لأي من إدارييها.
- لا يوجد أي نزاع مع الإدارة الجبائية أو هيئات الضمان الاجتماعي.
- لم ينته إلى علمنا أي حدث جديد من شأنه تهديد استمرارية الاستغلال.
- الخ.....

(أي مسائل أخرى قد يعتبرها المدقق ضرورية)

المسيرين أو رئيس مجلس الإدارة.

المعلق 2

تقرير مراجعة المساهمات

(يشار في هذا المرفق إلى المرسل إليه بالقرين)

في إطار مهمة المراجعة التي كلفنا بها، لقد قمنا بحالة استطلاعات الإجابة (أو الإجابات) المستمرة للجمعية..... للسنة الحالية من إلى

تم اللجوء الذي تمت به بحسب قواعد المهنة وطبقها للجمعية التحريمية والتخطيطية الممول بها. لا سيما المرسم التخطيطي رقم 01-361 الموزع في 24 قسبان عام 1422 الموافق 10 نوفمبر سنة 2001 والمتضمن تطبيق أحكام المادة 101 من القانون رقم 89-11 الموزع في 28 ديسمبر سنة 1989 والمتضمن قانون الحالية لسنة 2000 والمتعلقة بعمليات مرافق استخدام إمانات التزلة أو الإجابات المحلية للجمعيات والمنظمات.

يمكن هذا العمل في مراجعة استخدام الإجابة (أو الإجابات) المستمرة للجمعية نظراً و/أو حيث باستخدام المرافقات حسب الهيئات بالائتلاف وبطرس تملطي وبإجراء مسابقات مع الهيئة الإدارية والمعلوماتية الممثلة عليها من الغير.

مبنى انتهاء أعمالنا، لم تسهل أية محافظة للجمعية التحريمية والتخطيطية الممول بها أو أي شخص يطلع مسألة تطابق النفاذ مع الأهداف التي منحت من أجلها هذه الإجابة (أو الإجابات) عند نهاية السنة الحالية.

تضمين الإجابة (أو الإجابات) المستخدمة من طرف الجمعية..... بمبلغ تقديري إجمالي قدره وسيلح قدره فيما مع الاستمارات التي كتبت والمنطقة بهذا التقرير.

مركز به
في.....

المساق 3

تقرير موازنة المساهمات

(يشار في هذا التقرير إلى المرسى إليه بالتفصيل)

في إطار مهمة المراجعة التي عدنا بها، لقد قمنا بحالة استقدمات الإحصاء (أو الإحصائيات) المستخرجة للجمعية لسنة المالية من إلى تم التمسك الذي
 ولما به حسب قراءه الصفحة طبق للتصريح التشريعية والتخطيطية المجموع بها، لا سيما المرسوم الكيفي
 رقم 01-01-851 الملزخ في 24 ديسمبر عام 1422 الموافق 10 نوفمبر سنة 2001 والمتضمن تطبيق أحكام المادة
 101 من القانون رقم 99-11 الملزخ في 28 ديسمبر سنة 1999 والمتضمن قانون المالية لسنة 2000
 والمطابقة بعمليات من اقية استكمال إحصاءات الدولة أو الإحصاءات المحلية للجمعيات والمنظمات.

يمكن هنا التمسك في مراجعة استكمال الإحصاء (أو الإحصائيات) المستخرجة للجمعية نظرا و/أو صيغا باستخدام
 المرافعات حسب البراهين بالأدلة وبفحص تحليلي وبإجراء مساعدات مع الهيئة الإدارية والمعلومة المتضمن عليها
 من الغير.

سندت لنا من اجتهادها بالاعتماد الميوزب الاقية :

نظرا لأهمية هذه الميوزب، لا نستطيع تأكيد تطابق الصفقات مع الاهداف التي منحت من اجلها هذه
 الإحصاء (أو الإحصائيات) منذ نهاية هذه السنة المالية.

تفصيل الإحصاء (أو الإحصائيات) المستخرجة من طرف الجمعية بمبلغ تقديري إجمالي قدره
 مبلغ قدره عينا مع الاستقدمات التي تمت، و المعلقة بهذا التقرير.

مركز بيدا
 في

الفصل الأول

الفصل الثاني

الفصل الثالث

مقدمة عامة

خاتمة عامة

المراجع

الملاحق

المخلص

المخلص :

تناولت الدراسة أثر جودة التدقيق الخارجي على المعلومة المحاسبية ، حيث تمثلت إشكالية الدراسة في كيفية تأثير جودة التدقيق الخارجي على المعلومة المحاسبية ، وهدفت إلى التعرف على الأسس النظرية التي يقوم عليها كل من جودة التدقيق الخارجي والمعلومة المحاسبية مع معرفة بأن هل هناك تأثير أم لا ، كما إستمدت أهميتها في محاولة تقييم جودة التدقيق الخارجي والركائز الأساسية التي يقوم عليها التدقيق الخارجي وكيفية مساهمته في الرفع من كفاءة وجودة أداء المدقق الخارجي ولأجل ذلك تم الإعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي في الجانب النظري أما في الجانب الميداني سوف نقوم بدراسة إستقصائية لدى مكتب المحاسبة الناشط في ولاية مستغانم والإستعانة ببعض آراء الأسانذة الأكاديميين من خلال إجراء مقابلة مع تحليل الإجابات المقدمة ، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن جودة التدقيق الخارجي تؤثر على المعلومات المحاسبية عن طريق تحسينها من خلال مصداقيتها وخلوها من أي إنحرافات والتحيز مما يزيد من ثقة مستخدمي التقارير المالية والتوقع بنتائج مستقبلية جيدة للمؤسسة والأطراف المشاركة فيها كما أنها تعتمد على كفاءة ومهارة المدقق وكذا إستقلاليته ومسؤوليته مع وجود نظام رقابة داخلي فعال داخل المؤسسة والتوصل إلى الوضعية الحقيقية والصادقة للمؤسسة .

الكلمات المفتاحية : جودة التدقيق ، التدقيق الخارجي ، المعلومات المحاسبية .

Abstract :

The study dealt with the impact of the quality of the external audit on the accounting information, as the problem of the study was how the quality of the external audit affects the accounting information, and it aimed to identify the theoretical foundations on which both the quality of the external audit and the accounting information are based, knowing that there is an effect or not. , It also derived its importance in trying to assess the quality of the external audit, the basic pillars upon which the external audit is based, and how it contributes to raising the efficiency and quality of the performance of the external auditor . And the analytical method is in the theoretical side, but in the field side, we will conduct a survey at the active accounting office in the state of Mostaganem And using some of the academic professors' opinions by conducting an interview with the analysis of the answers provided, the study reached several results, the most important of which is that the quality of the external audit affects the accounting information by improving it through its credibility and freedom from any deviations and biases, which increases the confidence of the users of financial reports and the expectation of good future results. For the institution and the parties involved in it, it also depends on the competence and skill of the auditor, as well as his independence and responsibility, with the existence of an effective internal control system within the institution and reaching the true and honest position of the institution.

Keywords: audit quality, external audit, accounting information.