جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

**الموضوع :**

# الإفصاح المحاسبي وإسهاماته في التدقيق الخارجي

## دراسة حالة مكتب محافظ حسابات بخميس مليانة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم محاسبة ومالية،
تخصص: محاسبة وتدقيق.

**إعداد الطالبين:** - فرحي سيدعلي
- بوكريطة أمحمد خليفة

نوقشت أمام اللجنة المكونة من :

أ / ..... (..... - جامعة الجيلالي بونعامة) **رئيسا**
ب/ حواسني صليحة (أستاذة مساعدة -جامعة الجيلالي بونعامة) **مشرفا**
ج/ ..... (.....-جامعة الجيلالي بونعامة) **ممتحنا**

**السنة الجامعية:** 2022/2021.

**الإهـــــــــــداء**

يا رب لك الحمد ولك الشكر كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك

الفضل يهدى لأصحابه، ومن لا يشكر الناس لا يشكر الله

فإلى أصحاب الفضل علينا: تربية، ورعاية، وعلما وبحثا،

فإلى والدي الكريمين جزاء ما قدّما، وتحملا

إليهم أهدي هذا الجهد العلمي المتواضع عل فيه ما يسعدهم

إلى اخوتنا وكل أفراد عائلتنا

إلى كل الأصدقاء والصديقات وإلى جميع الطلبة في كل مكان.

**فرحي سيدعلي.**

## الإهـــــــــــــــــداء

الحمد لله الذي وفقني لانجاز هذا العمل المتواضع والذي أهديه إلى:

من قال فيهما الحق تعالى: « وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا »

ريحانة الدنيا ونور عيني، إلى التي تعبث وقاست الكثير من أجلي وعلمتني أن الحياة كفاح ووراء كل تعب نجاح إلى من رضت بالقليل لتصنع منه الكثير **لأمي** الغالية.

إلى روح **أبي** الراحل.. الذي علمني كيف أمسك بالقلم وكيف أخط الكلمات بلاندم..أنحني أمامك عرفانا بالجميل يا من علمتني سر الإنسان الأصيل

إلى أختاي العزيزتين وإخوتي الأعزاء حفظهم الله ورعاهم

إلى كل الأهل والأصدقاء والزملاء والأحباء

إلى كل شخص شاركني عملي، و قدم لي يد المساعدة لإتمام هذا البحث المتواضع

إلى كل الأساتذة في كل المراحل (الابتدائي، الأساسي، الثانوي والجامعي)

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي إلى كل طالب جاد في طلبه غيور على دينه.

**بوكريطة أحمد خليفة**

# كلمة شكر

لعل أصدق وأعظم شكر نستطيع أن نوجهه هو شكرنا لمقدر الأقدار ومصرف الأمور على ما يشاء و يختار، إلى من لا يقصده أحد في محنه إلا وفرج كربته، إلى الذي يهب الأيسر بعد العسر إليك يارب كل الحمد والثناء، ونحمدك حمدا كثيرا طيّبًا مباركا وصلى الله على سيدنا محمد .

نتقدم بجزيل الشكر وبكلي احترام وتقدير إلى أستاذة " **حواسني صليحة** " التي ساعدتنا طوال بحثنا ولم تبخل علينا بنصائحها، إلى كل من علمني حرفا وساهم في تكويننا علميا وأخلاقيا من الابتدائي إلى الجامعي أخص بالذكر أساتذة الجامعة كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر والعرفان ولا ننسى المؤطر في التربص الميداني السيد مجاهد محمد ومساعدته و في الأخير أزف جزيل الشكر والتقدير والعرفان وإلى كل من ساهم في إعداد هذا البحث المتواضع من بعيد أو من قريب.

# قائمة المحتويات

**قائمة المحتويات:**


| قائمة المحتويات | الصفحة |
|---|---|
| **الإهداء** | |
| **الشكر** | – |
| **الملخص** | – |
| **قائمة المحتويات** | – |
| **قائمة الجداول والأشكال والملاحق** | – |
| **المقدمة** | أ.ب.ت |
| **الفصل الأول: مدخل للإفصاح المحاسبي والتدقيق الخارجي** | |
| **تمهيد** | 05 |
| **المبحث الأول: مفاهيم حول الإفصاح المحاسبي والتدقيق الخارجي** | 05 |
| المطلب الأول: مفاهيم اساسية للإفصاح المحاسبي | 05 |
| الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه | 05 |
| الفرع الثاني: الإفصاح المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي | 07 |
| الفرع الثالث: أهمية و أهداف الإفصاح المحاسبي | 08 |
| المطلب الثاني: أساسيات التدقيق الخارجي | 09 |
| الفرع الأول: مفهوم التدقيق الخارجي و مراحل تطوره | 09 |
| الفرع الثاني: أنواع ومعايير التدقيق الخارجي | 11 |
| الفرع الثالث: أهداف وأهمية التدقيق الخارجي | 14 |
| **المبحث الثاني: دور الإفصاح المحاسبي في التدقيق الخارجي** | 15 |
| المطلب الأول: الافصاح المحاسبي في القوائم المالية | 15 |
| الفرع الأول: متطلبات الافصاح المحاسبي ومعوقاته | 15 |
| الفرع الثاني: القوائم المالية الواجب الافصاح عنها والإفصاح في ظل IAS | 17 |
| المطلب الثاني: علاقة التدقيق الخارجي بالمعلومة المالية | 22 |
| الفرع الأول: مفهوم المعلومة المالية وخصائصها | 22 |
| الفرع الثاني: إجراءات التدقيق الخارجي وأثره على جودة المعلومة المالية | 25 |
| المطلب الثالث: علاقة الافصاح المحاسبي بتحسين التدقيق الخارجي | 27 |
| **المبحث الثالث: عرض ومناقشة الدراسات السابقة** | 28 |

| | |
|---|---|
| **المطلب الأول: الدراسات السابقة** | 28 |
| الفرع الاول: الدراسات السابقة باللغة العربية | 28 |
| الفرع الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية | 30 |
| **المطلب الثاني: القيمة المضافة للدراسة الحالية** | 33 |
| الفرع الأول: أوجه التشابه وأوجه الاختلاف | 33 |
| الفرع الثاني: مميزات الدراسة الحالية | 36 |
| **خلاصة الفصل الأول** | 37 |
| **الفصل الثاني: دراسة حالة مكتب محافظ حسابات بخميس مليانة** | |
| **تمهيد** | 38 |
| **المبحث الاول: التعريف بقطاع محاسبة في الجزائر وبطاقة فنية حول مكتب محافظ الحسابات** | 39 |
| المطلب الاول: لمحة تاريخية عن قطاع المحاسبة في الجزائر وبطاقة فنية لمكتب المحافظ | 39 |
| الفرع الاول: لمحة تاريخية عن قطاع المحاسبة في الجزائر وأهميته | 39 |
| الفرع الثاني: بطاقة فنية لمكتب محافظ الحسابات | 41 |
| المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي والجزئي | 42 |
| الفرع الاول: الهيكل التنظيمي | 42 |
| الفرع الثاني: الهيكل الجزئي | 44 |
| المطلب الثالث: ظروف وتنظيم العمل في مكتب محافظ حسابات | 45 |
| الفرع الاول: ظروف العمل | 45 |
| الفرع الثاني: تنظيم العمل | 45 |
| المطلب الرابع: المحيط الاجتماعي والاتصال الداخلي لمكتب محافظ حسابات | 47 |
| الفرع الاول: المحيط الاجتماعي للعمل | 47 |
| الفرع الثاني: الاتصال الداخلي | 48 |
| **المبحث الثاني: الاجراءات المنهجية للدراسة الميدانية في مكتب محافظ حسابات بخميس مليانة** | 48 |
| المطلب الاول: واقع الافصاح المحاسبي والتدقيق الخارجي في مكتب محافظ حسابات بخميس مليانة | 48 |
| الفرع الاول: واقع الافصاح المحاسبي | 48 |
| الفرع الثاني: واقع التدقيق الخارجي | 53 |
| المطلب الثاني: أدوات البحث العلمي والمنهج المعتمد في الدراسة الحالية | 54 |
| الفرع الأول: أدوات البحث العلمي المستخدمة في الدراسة الحالية | 55 |
| الفرع الثاني: المنهج المعتمد في الدراسة الحالية | 55 |
| المطلب الثالث: عرض النتائج وتقديم الإجابات عن تساؤلات البحث | 56 |

| | |
|---|---|
| الفرع الأول: عرض النتائج | 56 |
| الفرع الثاني: الإجابات على تساؤلات البحث | 57 |
| التقييم الشخصي | 59 |
| خلاصة الفصل الثاني | 60 |
| خاتمة | 62 |
| قائمة المراجع | 66 |
| الملاحق | 70 |

# قائمة الجداول والأشكال

**قائمة الجداول:**


| الرقم | عنوان الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | التطور التاريخي لعملية التدقيق..... | 10 |
| 02 | مقارنة بين أنواع التدقيق ..... | 11 |
| 03 | أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة..... | 34 |

**قائمة الأشكال:**


| الرقم | عنوان الشكل | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ حسابات بخميس مليانة..... | 43 |
| 02 | الهيكل الجزئي لمكتب محافظ الحسابات بخميس مليانة..... | 44 |

**قائمة الملاحق:**


| الرقم | عنوان الملحق | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | المقابلة..... | 70 |
| 02 | ميزانية الاصول..... | 73 |
| 03 | ميزانية الخصوم..... | 74 |
| 04 | حسابات النتائج..... | 75 |

**الملخص**

نظرا للاهتمام المتزايد بالإفصاح المحاسبي والتدقيق الخارجي واللذان أصبحا جوهر تميز اغلب المؤسسات الرائدة في العالم، تم تقديم هذه الدراسة قصد التعرف على إسهامات الإفصاح المحاسبي في التدقيق الخارجي،التي تناولت دراسة حالة على مستوى مكتب محافظ حسابات بخميس مليانة، حيث تم استخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري ومنهج دراسة حالة في الشق التطبيقي، بالاعتماد على المقابلة والملاحظة كأداتين رئيسيتين لجمع المعلومات، إضافة للوثائق المسلمة من قبل مسؤولي المكتب، من اجل الكشف عن واقع الافصاح المحاسبي والتدقيق الخارجي.

وخلصت الدراسة إلى وجود علاقة وطيدة تربط الإفصاح المحاسبي السليم بالتدقيق الخارجي، الذي في حالة ضعف إجراءاته أو غيابها بالأساس، سوف يشكل ذلك عائقا أمام دقة وصحة معلومات القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية.

**الكلمات المفتاحية:**الإفصاح المحاسبي، التدقيق الخارجي، القوائم المالية، محافظ الحسابات.

**Abstract**

Due to the growing interest in accounting disclosure and external auditing, which have become the cores of distinguishing of most of the world's leading institutions, this study was conducted in order to explore the contributions of accounting disclosure to external auditing. It is a case study which was performed at the level of the auditor’s office in Khemis Miliana, using the descriptive approach in the theoretical part and the case study method in the practical part. The present study uses interview and observation as two main tools for collecting data, in addition to the documents submitted by the office officials, in order to reveal the reality of the accounting disclosure and the external audit.

The current study showed that there is a strong relationship between sound accounting disclosure and external auditing; which, in the case of the weakness or absence of procedures relating to the accounting disclosure, will constitute an obstacle to the accuracy and validity of the information of the financial statements of the economic institution.

**Keywords:** Accounting disclosure, External audit, Financial statements, Auditor.

المقدمة

**توطئة**

يشهد العالم تقدم علمي وتقني كبيرين تجلت انعكاسه على الحياة الاقتصادية، وأصبح الاعتماد على المعلومات الصحيحة الدقيقة أمرا ضروري للغاية.

تلعب مهنة التدقيق دورا كبيرا وهاما في رقي ونمو الوحدات الاقتصادية والمجتمع، وجاءت خدمات التدقيق استجابة لطلب المقرضين والمستثمرين وغيرهم من الأطراف ذوى العلاقة، وذلك نتيجة لوجود تعارض في المصالح بين المسؤولين عن إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية ومستخدمي القوائم المالية التي تتضمن هذه المعلومات.

يتوقع أصحاب الشركة وإدارتها والطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية يتوقعون من المدقق الخارجي اكتشاف الأخطاء وحالات الغش والاختراقات غير القانونية التي تؤثر على المركز المالي ونتائج الأعمال، ويطالبون منع صدور القوائم المالية المضللة، حيث يعتبر المدقق الخارجي مسؤولا عن اكتشاف معظم حالات الغش والإفصاح عنها.

ويعتبر الإفصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسية والأداة الفعالة لإيصال نتائج تلك الأحداث لهؤلاء المستخدمين للدعم قراراتهم خصوصا المتعلقة بمجالات الاستثمار والتمويل.

**اشكالية البحث**

انطلاقا مما سبق ذكره تتجلى معالم إشكالية البحث بالسؤال التالي: "**هل يساهم الإفصاح المحاسبي في تحسين التدقيق الخارجي في مكتب محافظ حسابات مجاهد محمد بخميس مليانة؟**"

**الاسئلة الفرعية**

يندرج ضمن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

-هل الافصاح المحاسبي للمعلومة المحاسبية في الكشوف المالية يعد كافيا لتلبية احتياجات المستفيدين في اتخاذ القرارات؟

-ما هي منهجية التدقيق التي يتبعها المدقق الخارجي في إعداد تقريره؟

-كيف يحسن الافصاح المحاسبي عملية التدقيق الخارجي؟

**فرضيات البحث**

وكمحاولة أولية سنضع بعض الفرضيات للتساؤلات المطرحة:

- الإفصاح عن الكشوف المالية يلبي احتياجات مستخدمي المعلومة المحاسبية ويفي لهم قدر من المعلومات تساعدهم في اتخاذ قراراتهم.

– تتم عملية التدقيق الخارجي وفقا لمعايير ومنهجية منظمة يتبعها المدقق الخارجي ومحددة تمكنه من إبداء رأيه الفني والمحايد حول القوائم المالية والمستندات الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق.

– يساعد الافصاح المحاسبي المدقق الخارجي في عملية التدقيق الخارجي ومعالجة البيانات والمعلومات من أجل تقليل الأخطاء وتخفيض درجة عدم التأكد.

**مبررات اختيار البحث**

تم اختيار البحث للأسباب التالية:

- **أسباب موضوعية**

– الموضوع يدخل ضمن مجال التخصص.

– الاهتمام المتزايد بالموضوع من قبل الباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق.

- **أسباب شخصية**

– عدم تناول هذا الموضوع في جامعة جيلالي بونعامة على حسب علم الطالبين.

– الميول الشخصي للطالبين لمواضيع التدقيق.

– الرغبة في الاطلاع على كل ما هو جديد في الموضوع.

**أهداف البحث**

تتجلى أهمية البحث فيما يلي:

– معرفة رأي محافظي الحسابات حول المدقق الخارجي من أجل تحسين الإفصاح المحاسبي.

– تحديد أدوار الفعالة للعملية التدقيق الخارجي في تحسين الإفصاح المحاسبي.

**أهمية البحث**

إن تنوع العمليات المالية وكثرتها يتطلب دائما طرف ثالث يحقق في صدق ما قدمه الأطراف لبعضهم، ولهذا يلعب المحقق الخارجي دورا مهما أثناء قيامه بعمله، وإن التحقيق الخارجي الجزائري في تقدم بطئ، حيث هناك شركات تدقيق في العالم بآلاف العمال، لذلك هذا البحث مرجع توضيحي للباحثين حول أهمية التدقيق الخارجي على صدق المعلومة المالية.

وتحسينها، والسعي إلى تشجيع الباحثين تطوير معارفهم في هذا المجال ومحاولة إنشائهم الشركات تدقيق كبرى.

**حدود البحث**

في محاولة الإجابة على الإشكالية تم بحثنا وفقا لحدود معينة:

- **الحدود المكانية:** مكتب محافظ الحسابات مجاهد محمد بحي 20 أوت EPLF بلدية خميس مليانة ولاية عين الدفلى.
- **الحدود الزمنية:** القيام بتربص ميداني على مستوى مكتب محافظ الحسابات بخميس مليانة ابتداء من 15 جانفي 2021 إلى غاية 20 ديسمبر 2022.

**منهج البحث:**

منهج البحث يتمثل في الطريقة أو الأسلوب المتبع في إعداد هذا البحث وعليه تم التركيز والاعتماد على المنهجين التاليين:

الوصفي في الجانب النظري من البحث، أما في الجانب التطبيقي فقد تم استعمال المنهج ودراسة حالة.

**صعوبات البحث:**

صعوبة الحصول على وثائق مرجعية خاصة بالموضوع، نظرا لسرية المهنة لم يسمح لنا باستعمال وثائق الخاصة بالزبائن في التربص الميداني فاعتمدنا على وثائق غير رسمية، فيها تعديلات وأرقام وهمية.

أما بالنسبة للكتب والمراجع فهي متاحة.

**هيكل البحث:**

للإجابة على الإشكالية المطروحة والإلمام بكل جوانب الموضوع تم الاعتماد على منهجية تقسيم موضوع الدراسة إلى فصلين حسب طريقة IMRAD. فالفصل الأول سيقسم إلى ثلاث مباحث، حيث كل مبحث يحتوي على مطلبين فالمبحث الأول يتناول مفاهيم أساسية حول كل من الافصاح المحاسبي والتدقيق الخارجي. أما المبحث الثاني فيهدف إلى تحديد العلاقة والروابط بينهما، وبالنسبة للمبحث الثالث يشمل على الدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية ومقارنة بين هذه الدراسات والدراسة الحالية، ثم تحديد القيمة المضافة.

كما أن الفصل الثاني المتمثل في الجانب التطبيقي سنقسمه إلى مبحثين وكذلك كل مبحث يحتوي على مطلبين فالمبحث الأول سيتم فيه تقديم القطاع وتحديد الهيكلين التنظيمي والجزئي مع تحديد ظروف وتنظيم العمل في المصلحة، أما المبحث الثاني فسيتضمن تفسير للنتائج ومناقشتها، مع وضع تمهيد وخلاصة لكل فصل.

# الفصل الأول:
# مدخل للإفصاح المحاسبي والتدقيق الخارجي

**تمهيد**

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي من المهن الهامة التي تلعب دورا حيويا في تقدم ورقي ونمو الوحدات الاقتصادية والمجتمع، حيث نشأت الحاجة والطلب على خدمات هذا النوع من التدقيق من قبل المقرضين والمستثمرين والجهات الحكومية وغيرهم من ذوي العلاقة، وذلك نتيجة وجود تعارض في المصالح بين المسؤولين عن إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية ومستخدمي القوائم المالية المتضمنة لهذه المعلومات.

ويعتبر الإفصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسية والأداة الفعالة لإيصال نتائج تلك الأحداث لهؤلاء المستخدمين للدعم قراراتهم خصوصا المتعلقة بمجالات الاستثمار والتمويل.

وسنتطرق في هذا الفصل الى الجوانب النظرية لكل من الإفصاح المحاسبي والتدقيق الخارجي، حيث قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى 3 مباحث:

**المبحث الأول:** مفاهيم حول الإفصاح المحاسبي والتدقيق الخارجي.

**المبحث الثاني:** دور الإفصاح المحاسبي في التدقيق الخارجي.

**المبحث الثالث:** الدراسات السابقة

## المبحث الأول: مفاهيم حول الإفصاح المحاسبي والتدقيق الخارجي

يعتبر الافصاح المحاسبي والتدقيق الخارجي من أهم وسائل للوصول الى بيانات محاسبية دقيقة التي تؤدي الى حماية أصول مؤسسة من السرقة أو الاحتيال، لذا سنحاول في هذا المبحث التطرق الى مفاهيم أساسية للافصاح المحاسبي وكذلك أساسيات التدقيق الخارجي.

### المطلب الأول: مفاهيم اساسية للافصاح المحاسبي

يتناول المطلب الحالي مفاهيم أساسية تتعلق بموضوع الافصاح المحاسبي وهي كالتالي:

#### الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي وأنواعه

يعتبر الإفصاح المحاسبي أساس أي سوق مالية والمفتاح السحري لنجاحه، فهو يحقق في حال توفره جوا من الثقة والأمان بين المتعاملين ومن خلال شفافية المعلومات والبيانات المفصح عنها تتمكن الجهات المستفيدة من اعتمادها إضافة إلى معلومات أخرى، وتتولى جهات معينة بمراقبة البيانات والمعلومات التي تمثلها القوائم المالية وملاحقها الخاصة بنشاطات الوحدات الاقتصادية المتعاملة في السوق.[1]

##### أولا: مفهوم الإفصاح المحاسبي

الإفصاح في اللغة العربية، هو (الفصاحة) والبيان، ويقال رجل (فصيح) وكلام فصيح أي بليغ. ولسان فصيح أي طليق. (فصاحة الرجل) انطلاق اللسان بكلام صحيح واضح، ويقال (أفصح الصبح) أو أفصح الأمر، أي وضح وبدأ في الظهور. وتعني إفشاء، وكل ما يكشف عنه.

فالإفصاح في الأصطلاحا هو اتصال الشركة بالعالم الخارجي بالوسائل المختلفة لكشف المعلومات الهامة للمستثمرين والمساهمين وسوق المال وغيرهم من أصحاب المصالح المختلفة وذلك بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة الشركة على الأرباح وسداد التزاماتها. والإفصاح في الشركات وسوق المال يعني:[2]

- إشهار كافة الحقائق عن الشركة،
- إظهار جميع البيانات والمعلومات،
- توفير كافة المعلومات سواء الدورية أو غير الدورية، وكذلك المالية وغير المالية لجميع الأطراف وسوق المال،
- يجب على التقارير المحاسبية أن تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة.

---

1- أحمد علي خضر، 'الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات، دار الفكر الجامعي' ، 2012، ص52.

2- محمد مطر، موسى السويطي، 'التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية' ، دار وائل للنشر والتوزيع، 2008، ص344.

" وتقتضي أن معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية، وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها لتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم، وذلك بشأن جميع الأمور المادية (الجوهرية)، وعنصر الإفصاح المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية والمصطلحات المستخدمة فيها، وأيضا بالملاحظات المرفقة بها، وبمدى ما احتوتها من تفاصيل، وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدميها ".

يعرف الإفصاح المحاسبي بشكل عام بأنه عرض وتقديم البيانات والمعلومات الخاصة بنشاطات وفعاليات الوحدة الاقتصادية إلى الأطراف المستفيدة منها بصورة كاملة وملائمة وفي الوقت المناسب لغرض مساعدتهم على اتخاذ القرارات المناسبة وخاصة الاستثمارية منها.[1]

**ثانيا: انواع الإفصاح المحاسبي**

يعد الإفصاح المحاسبي أهم الموضوعات المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أنفسهم أو بينهم وبين إدارة الوحدة ومراجعي الحسابات من جهة وبين مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى، ويمكن القول إن أنواع الإفصاح المحاسبي هي:[2]

- **الإفصاح الكامل:** نشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأية معلومات ذات أثر محسوب على القارئ.
- **الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):**هو التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله،
- **الإفصاح الكافي:** يشير الإفصاح الكافي إلى الحد الأدنى الواجب إشهاره من المعلومات،
- **الإفصاح الملائم:** هو الإفصاح الملائم لحاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة المنشأة،
- **الإفصاح العادل:** يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المعنية،
- **الإفصاح الوقائي:** ويعني أن التقارير المالية يجب أن يتم الإفصاح فيها عن كل ما يجعلها غير مضللة لأصحاب الشأن ويهدف هذا النوع من الإفصاح إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المحاسبية.

---

1- إبراهيم جابر السيد، 'الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية داخل البلاد الأجنبية'، دار غيداء، 2014، ص29.

2- رولا كاسر لايقة، 'القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار' ، الماجستير في المحاسبة المصرفية، كلية الاقتصاد، سوريا، ص56.

**الفرع الثاني: الإفصاح المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي**

تعد الكيانات التي تدخل ضمن تطبيق هذا القانون، الكشوف المالية سنويا على الاقل تتضمن التقارير المالية الخاصة بالمؤسسات عدا الكيانات الصغيرة.

**أولا: تعريف النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه**

**تعريف النظام المحاسبي المالي:** حسب ماورد في نص المادة 03 من القانون 07-11 "المحاسبية المالية هي نظام التنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية. "

**مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:**"تطبق أحكام النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي، ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها. يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية. "

**ثانيا: التقارير المالية وفق النظام المحاسبي المالي**

حسب ماورد في نص المادة 25 من القانون السابق"... تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة:[1]

- الميزانية،
- حساب النتائج،
- جدول سيولة الخزينة،
- جدول تغيرات الأموال الخاصة،
- ملحق يبين الطرق والقواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج، ويحدد محتوى وطرق إعداد الكشوف المالية عن طريق التنظيم.

**الفرع الثالث:اهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي**

يعد الافصاح المحاسبي أحد اهم عناصر في عملية التدقيق حيث لديه دورا فعال للحصول على نتائج دقيقة للشركات المراد تدقيقها.

1- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 74 المواد رقم: 02، 03 و25، ص ص 3 - 5.

**أولا: أهمية الإفصاح المحاسبي**

للإفصاح المحاسبي أهمية بالغة والتي يمكن ذكرها في النقاط التالية:[1]

– توفير المعلومات التي تفيد المستثمرين الحاليين والمراقبين والدائنين الحاليين والمرتقبين وغيرهم من مستخدمي المعلومات لترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية وغيرها من القرارات الاقتصادية،

– توفير المعلومات التي تفيد المستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين الحاليين والمرتقبين حول التدفقات النقدية وذلك من حيث تقدير حجم وتوقيت التدفقات المتوقعة،

– تقديم المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمنشأة وإلتزماتها والتغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والالتزامات،

– المساعدة في توفير المعلومات اللازمة لتقييم أداء وقدرة الإدارة على النهوض بمسؤوليتها والحكم على كفاءة أدائها،

– المساعدة المعلومات المتوفرة في التقارير المالية المساهمين في بيان مدى نجاح الإدارة في إدارة الأموال إدارة اقتصادية تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين.

**ثانيا:أهداف الإفصاح المحاسبي**

يهدف الإفصاح المحاسبي إلى تقديم معلومات إلى المستخدمين من أجل:[2]

– وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لقائمة المركز المالي،

– وصف العناصر غير المعترف بها وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصر مثل مبلغ الضرائب المؤجل غير المعترف به ووصف للضمانات التي على عاتق المنشأة مقابل الديون،

– تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات،

– توفير المعلومات لمساعدة المستثمرين والدائمين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها،

– تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقلة.

---

1– بالعيد محمد الكامل، 'دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها' ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح– ورقلة، 2010، ص16.

2– فلاح حمودة شرار المطيري، 'الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي في اتخاذ قرارات الإقراض' ، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاعمال، جامعة شرق الاوسط، 2010، ص16.

**المطلب الثاني:اساسيات التدقيق الخارجي**

يتناول المطلب الحالي أساسيات حول التدقيق الخارجي

**الفرع الاول:مفهوم التدقيق الخارجي ومراحل تطوره**

نبرز في هذا الفرع مفاهيم التدقيق الخارجي المختلفة والتطور التاريخي لعملية التدقيق.

**أولا: مفهوم التدقيق الخارجي**

يعرف إتحاد المحاسبين الأمريكيين التدقيق الخارجي على أنه إجراءات منظمة للحصول على الأدلة المتعلقة بالقرارات والأرصدة الإقتصادية، وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات بمقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين.[1]

وعرف التدقيق الخارجي على أنه الأداة الرئيسية المستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية ومن ناحية أخرى فإن التدقيق الخارجي بمعناها المتطور والحديث والشامل ما هو إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي، في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المنشأة موضوع التدقيق.

ويعرف التدقيق الخارجي على أنه عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم العميل، بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي هذه المزاعم مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية، أصحاب المصلحة في المشروع.[2]

وبالتالي يمكن تعريف التدقيق الخارجي على أنه مجموعة من الإجراءات المنظمة للحصول على أدلة الإثبات لأرصدة الحسابات، وتقوم بتحديد موضوعي لمدى تماشي العمليات الإقتصادية مع المعايير السائدة من أجل الإدلاء برأي فني ومحايد حول صدق وشرعية القوائم المالية والعمليات.[3]

---

1- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، 'المراجعة وتدقيق الحسابات' ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص45.

2- سرايا محمد السيد، 'أصول وقواعد المراجعة والتدقيق' ، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002 ص41.

3- نصر عبد الوهاب، وأخرون،' أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية' ، دار العلوم الأكاديمية للنشر والتوزيع، مصر، 2013، ص9.

**ثانيا: مراحل تطور التدقيق الخارجي**

يمكن تلخيص مراحل تطور التدقيق الخارجي من خلال الجدول أدناه.

**جدول رقم 1: التطور التاريخي لعملية التدقيق**

| المدة | الامر بالتدقيق | المدقق | أهداف التدقيق |
|---|---|---|---|
| من 2000 ق. م الى 1700 م | الملك، إمبراطور الكنيسة، الحكومة. | رجل الدين، الكاتب | معاقبة السارق على إختلاس الأموال، حماية الأموال. |
| من 1700 م الى 1850م | الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين. | المحاسب | منع الغش ومعاقبة فاعلية وحماية الأصول |
| من 1850م الى 1900م | الحكومة والمساهمين. | شخص مهني في المحاسبة أو قانوني. | تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية. |
| من 1900م الى 1940م | الحكومة والمساهمين. | شخص مهني في المحاسبة والتدقيق. | تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية. |
| من 1940م الى 1970م | الحكومة، البنوك والمساهمين. | شخص مهني في المحاسبة والتدقيق. | الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية. |
| من 1970م الى 1990م | الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين. | شخص مهني في المحاسبة، التدقيق والاستشارة. | الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق. |
| ابتداء من 1990م | الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين. | شخص مهني في المحاسبة، التدقيق والاستشارة. | الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي. |

**المصدر**: محمد التهامي طواهر، المرجع السابق، ص07.

**الفرع الثاني: أنواع ومعايير التدقيق الخارجي**

سوف نتكلم في هذا الفرع على أنواع التدقيق الخارجي وأهم الاختلافات التي يتميز بها كلا من التدقيق الإلزامي، التعاقدي والخبرة القضائية، وكذلك معايير التدقيق المتعارف عليها.

**أولا: أنواع التدقيق الخارجي**

ينقسم التدقيق إلى 3 أنواع نذكرها:

- **التدقيق الإلزامي:** تدقيق إجباري فرضه القانون على المؤسسات الاقتصادية، يقوم به محافظ الحسابات.
- **التدقيق الاختياري أو التعاقدي:** يتم بطلب من الجهات الداخلية أو الخارجية للمؤسسة، يقوم به شخص محترف.
- **الخبرة القضائية:** يتم بطلب من المحكمة، ويقوم به شخص محترف.

سوف نتطرق من خلال الجدول أدناه إلى أهم الاختلافات التي يتميز بها كلا من التدقيق الإلزامي، التعاقدي والخبرة القضائية.

**جدول رقم 2: مقارنة بين أنواع التدقيق**

| المميزات | التدقيق الإلزامي | التدقيق الاختياري | الخبرة القضائية |
|---|---|---|---|
| طبيعة الحجم | مؤسساتية، ذات طابع عمومي | تعاقدية. | تحدد من طرف المحكمة |
| التعيين | لمساهمين | المديرية العامة أو مجلس الإدارة | المحكمة |
| الهدف | المصادقة على مصداقية الحسابات المصادقة والصورة الفوتوغرافية. | المصادقة على مصداقية الحسابات | إعلام العدالة وإرشادها حول الأوضاع المالية والمحاسبية. تقديم مؤشرات بالأرقام. |
| مدة التدخل | مهمة دائمة على حسب مدة التعيين القانونية. | مهمة محددة على حسب الاتفاقية. | ظرفية يحددها القاضي. |
| الاستقلالية | تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين. | تامة من حيث المبدأ. | تامة اتجاه الأطراف. |
| مبدأ عدم التدخل في التسيير | احترام تام. | احترام مبدئي مع تقديم الإرشادات. | احترام تام. |
| إرسال التقارير | مجلس الإدارة والجمعية | المديرية العامة ومجلس | القاضي المكلف بالقضية. |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | العامة | الإدارة. | |
| شروط ممارسة المهنة | التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات. | التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية | التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء. |
| اختيار وكيل | نعم | لا | غير مطلوب |
| الالتزام | بحسب الوسائل | بحسب الوسائل والنتائج. حسب نوع المهمة. | بحسب النتائج مبدئيا. |
| المسؤولية | مدنية، جنائية، تأديبية. | مدنية، جنائية، تأديبية. | مدنية، جنائية، تأديبية. |
| التسريح | عادة من طرف القضاء بطلب المؤسسة. | محددة في العقد. | من طرف القاضي المشرف على الخبرات. |
| الاتعاب | قانون رسمي. | محددة في العقد. | اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي. |
| طريقة العمل المتبعة | تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية. | تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات. | على حسب حاجة الخبرة القضائية المطلوبة. |

**المصدر**: محمد بوتين، المراقبة ومراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط03، 2008، ص ص27، 29.

**ثانيا:معايير التدقيق الخارجي**

للتدقيق الخارجي معايير عديدة ومن اهمها نذكر:

*** معايير التدقيق المتعارف عليها:**

تتمثل معايير التدقيق المتعارف عليها في:[1]

**المعايير العامة:** ويقصد بها المعايير الشخصية التي تمس الصفات الشخصية للمدقق والمتمثلة في: المؤهل العلمي والعملي، الاستقلالية، العناية المهنية اللازمة.

**1- المؤهل العلمي والعملي:** حيث يجب أن يتوفر لدى المدقق التأهيل العلمي في مجال المحاسبة و التدقيق وكذا الخبرة حتى يتمكن من ممارسة المهمة بأفضل طريقة ممكنة.

**2- الاستقلالية:** من بين الشروط الأساسية الواجب توفرها في المدقق، ويتضمن هذا المعيار ثلاثة أبعاد

1- أحمد قايد نور الدين، 'التدقيق المحاسبي وفق للمعايير الدولية'، دار الجنان للنشر والتوزيع، ط01، 2015، ص ص22-25.

المتمثلة في:

**2-1- الاستقلالية في إعداد برنامج التدقيق:** أي التمتع بالحرية التامة عند تحديد برنامج التدقيق.

**2-2- الاستقلالية في مجال الفحص:** أي عدم التعرض لضغوطات أو تدخلات عند اختيار السجلات أو العمليات المحاسبية التي سيتم فحصها، ويتضمن هذا الشرط عدة جوانب:

- حصول المدقق على حقه الكامل في فحص جميع سجلات ودفاتر المؤسسة وكذا فروعها؛
- مساعدة الموظفين للمدقق أثناء القيام بعملية الفحص؛
- لا يحق للإدارة أن تفرض على المدقق السجلات الواجب فحصها؛
- الاستقلال التام للمدقق وابتعاده عن تحقيق مصالحه الشخصية.

**2-3- الاستقلالية عند إعداد التقرير:** يجب على المدقق أن يبدي رأيه الفني حول مصداقية القوائم المالية بكل استقلالية، ويتوفر هذا المعيار على عدة جوانب:

- يجب أن يتضمن التقرير جميع الحقائق والعناصر المهمة الواجب ذكرها؛
- تجنب استخدام العبارات والكلمات الغامضة؛
- لا يحق للإدارة أن تتدخل في المدقق عند كتابة التقرير.

**3- العناية المهنية اللازمة:** من بين المعايير الأساسية الواجب توفرها لدى المدقق، حيث تتطلب عملية التدقيق مهارة خاصة ومستوى أداء معين، كما يجب عليه أن يلتزم بالقوانين والتشريعات المنصوص عليها. من بين الشروط الواجب توفرها في المدقق الحكيم ما يلي:

- التنبؤ بالأخطار المحتمل وقوعها عند القيام بمهمة التدقيق والتي قد تلحق الضرر بالآخرين؛
- أن يكون مستعد للظروف والعراقيل التي قد تواجهه أثناء التخطيط لعملية التدقيق أو عند القيام بعملية الفحص؛
- الاستفسار عن جميع العمليات أو السجلات المشكوك فيها؛
- قيام المدقق بدورات تكوينية أو المشاركة في برامج من أجل تطوير مهارته خاصة فيما يتعلق باكتشاف الأخطاء والتلاعب.

**الفرع الثالث:أهمية وأهداف التدقيق الخارجي**

يشير التدقيق الخارجي الى وضعية حقيقية للمؤسسة حيث انها تتم من طرف شخص محايد ومستقل عن الشركة وذلك للقيام بعمله على أكمل وجه.

**أولا:أهمية التدقيق الخارجي**

للتدقيق الخارجي أهمية كبيرة نظرا للفوائد التي يقدمها لمختلف الجهات ذات العلاقة بالمؤسسة سواء كانت

داخلية أو خارجية والمتمثلة في:[1]

- **إدارة المؤسسة:** يساعد التدقيق الخارجي الإدارة في اتخاذ القرارات والتخطيط للمستقبل، وذلك من خلال مصادقته على مصداقية وشفافية القوائم المالية.

- **الملاك والمستخدمين:** تساهم مصادقة المدقق الخارجي على القوائم المالية على طمأنة الملاك والمستخدمين، حيث تقوم هذه الفئة باستخدامها من أجل التعرف على الوضع المالي للمؤسسة لاتخاذ القرارات والاستثمار.

- **الهيئات الحكومية:** تعتمد الهيئات الحكومية على القوائم المالية المصادق عليها للتأكد من الأنشطة الاقتصادية، فرض الضرائب وتحديد مبلغ الإعانات المالية.

- **رجال الاقتصاد:** يعتمد رجال الأعمال على القوائم المالية المصادق عليها من أجل تحليلها لتحديد الدخل القومي والمخططات الاقتصادية.

- **نقابات العمال:** تقوم نقابات العمال بتحديد السياسة العامة للأجور وتوفير المزايا للعمال من خلال الاعتماد على القوائم المالية المصادق عليها.

- **أهمية التدقيق في تخصيص الموارد:** يساهم التدقيق الخارجي في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل طريقة ممكنة وبالكمية المطلوبة بالإضافة إلى جذب الموارد النادرة بفضل البيانات المحاسبية المصادق عليها.

- **أهمية التدقيق بالنسبة للاقتصاد القومي:** يساهم التدقيق في مساعدة الدولة في بناء سياستها الاقتصادية ومعالجة الانحرافات والوصول للكفاية الإنتاجية من خلال الاستخدام الأمثل لمواردها، بالإضافة إلى تحقيق الرفاهية الاقتصادية الاجتماعية.

**ثانيا: أهداف التدقيق الخارجي**

يهدف التدقيق الخارجي بشكل رئيسي إلى إبداء رأي فني محايد حول مصداقية القوائم المالية ومدى تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، بالإضافة إلى التأكد من ظاهرة الغش والتزوير من خلال تحقيق الأهداف التالية:[2]

- التأكد من الموجودات؛
- التأكد من الملكية والتقييم؛
- التأكد من مصداقية العمليات المالية؛
- التأكد من الإفصاح المحاسبي.

كما يعمل التدقيق الخارجي على:[3]

---

1- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، 'علم تدقيق الحسابات النظري والعملي' ، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 01، 2009، ص ص12-13.

2- عبيد سعد الشريم، لطف حمود بركات، 'أصول مراجعة الحسابات' ، الأمين للنشر والتوزيع، ط3، 2011، ص12.

3- زوهري جليلة، 'أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر' ، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد04، 2016، ص56.

- مساعدة إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات ووضع الاستراتجيات؛
- تسهيل مهمة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛
- متابعة الإدارة لمدى تنفيذ خططها مع تحديد الانحرافات وطرق معالجتها؛
- تقييم النتائج المتوصل إليها مقارنة بما تم التخطيط له؛
- تحقيق الكفاية الإنتاجية من خلال الإدارة الرشيدة لجميع أنشطة المؤسسة؛
- بلوغ أفراد المجتمع أكبر قدر ممكن من الرفاهية.

## المبحث الثاني: دور الإفصاح المحاسبي في التدقيق الخارجي

وتطرقنا في هذا المبحث الى:

### المطلب الأول: الافصاح المحاسبي في القوائم المالية

تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين حيث نبين في الفرع الاول متطلبات الافصاح و معوقاته و كذلك القوائم المالية الواجب الافصاح عنها و الافصاح في ظل المعايير المحاسبية الدولية في الفرع الثاني.

#### الفرع الأول: متطلبات الافصاح المحاسبي ومعوقاته

سوف نشير في هذا الفرع الى المتطلبات التي يجب أن يلتزم بها الافصاح المحاسبي، ليصبح كاملا وملائما للجهات المستفيدة منه، و كذلك الاشارة إلى معوقات رفع مستوى الإفصاح المحاسبي.

**أولا: متطلبات الإفصاح المحاسبي**

**1. السياسات المحاسبية:** تقاس بنود القوائم المالية بتطبيق سياسات محاسبية قد تختلف من منشأة إلى أخرى، فالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تتضمن سياسات وطرق محاسبية مختلفة، وقد أوضحت المعايير المحاسبية الدولية هذه الحقيقة بالقول بأنه يعتبر استخدام سياسات محاسبية مختلفة في مجالات متعددة من العوامل التي تؤدي إلى صعوبة تفسير القوائم المالية، وليست هناك مجموعة معينة بالذات للسياسات المحاسبية المقبولة يمكن الرجوع إليها، ومن ثم فإن استخدام ما هو متاح من السياسات المحاسبية المختلفة قد يسفر عن قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض لمجموعة واحدة من الأحداث والظروف، لذلك يكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية وثيقة هامة للمعلومات تمكن من تفسير الأرقام الواردة في القوائم المالية وفقا للسياسات المحاسبية التي أدت إليها.

**2. الأطراف والصفقات الهامة:** يجب أن تشتمل الإيضاحات المتممة للقوائم المالية على وصف للصفقات المبرمة بين المنشأة وأطرف أخرى، وكذلك العلاقات الهامة بين المنشاة وأطراف خارجية أخرى مثل العلاقات بين الشركة القابضة والشركة التابعة.

**3. الأحداث اللاحقة:** تغطي القوائم المالية فترة محددة من الوقت، ولكنها لا تكون متاحة للنشر مباشرة في نهاية الفترة المالية، وغالبا ما تنشر بعد انتهاء الفترة المالية بعدة شهور، وتسمى الفترة بين نهاية الفترة المالية وإصدار نشر القوائم بالفترة اللاحقة.

وأثناء الفترة اللاحقة قد تحدث أحداث هامة أو تتاح معلومات جديدة متصلة بالقوائم المالية التي تم إعدادها، فإذا لم تكن منعكسة على القوائم المالية فإن الأمر يتطلب تعديل القوائم أو عرضها في صورة الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

**4. الشكوك حول استمرار المنشاة:** يتم إعداد القوائم المالية على أساس استمرار المنشأة، وأنه في ظل غياب أي معلومات وتوقعات بفشل المشروع أو عدم استمراريته فإنه يفترض أن المشروع مستمر إلى ما لانهاية، وفي حال توفر لدى معدي القوائم المالية معلومات تفيد بعدم استمرارية المشروع، أو أن هناك شكوكا حول استمرار المشروع، عندئذ يجب الإفصاح عن تلك المعلومات في صورة ملاحظات مرفقة للقوائم المالية.

**5. الالتزامات المحتملة:** تتمثل عادة بالتزامات يحيط بها الكثير من عدم التأكد، فيما يختص بحدوثها أو مبالغها، وتظهر عادة نتيجة للقضايا المرفوعة ضد المنشأة أو المنازعات مع الأطراف الأخرى، والتي تتطلب تحويل بعض المبالغ مستقبلا عند تسوية النزاع، وفي بعض الحالات التي يتأكد فيها بعض هذه الالتزامات فإنها تدخل ضمن الدفاتر المحاسبية لتصبح جزءا من القوائم المالية بينما يتم الإفصاح عن الالتزامات المحتملة الأقل تأكيدا في ملاحظات القوائم المالية، والإفصاح في الحالة يخبر القارئ بالنتائج السلبية المحتملة للأحداث التي وقعت ولكنها لم تصل إلى الدرجة الموضوعية اللازمة لإدخالها إلى القوائم المالية. [1]

**ثانيا: معوقات الإفصاح المحاسبي:** إن السلبيات التي سنذكرها لا تنقص من أهمية الإفصاح وعلى الأخص تلك الشركات المدرجة في سوق المال ويعود ذلك لعدة أسباب منها، على سبيل المثال أن جهود هيئة سوق المال في الرقابة على تلك الشركات رفعت من الأنظمة المحاسبية وخاصة التوقيت والنوعية بالإضافة إلى توافر حد أدنى من الإفصاح المحاسبي، وزيادة الوعي المحاسبي وضغط الملاك والمواطنين كافة على الإدارة لزيادة مستوى الإفصاح ومن أهم معوقات رفع مستوى الإفصاح المحاسبي ما يلي: [2]

1. تركيز اهتمام الإفصاح بالشركة المدرجة لسوق المال فقط على الرغم من أنها لا تمثل إلا جزء من النشاط الإقتصادي.
2. تشابك الصلاحيات بين عدة جهات لتحديد الجهة المسؤولة عن كافة الإفصاح المحاسبي.
3. استقلال بعض الأشخاص والمؤسسات للمعلومات الداخلية والتداول بناءا عليها.

---

1- حماد طارق عبد العال، التقارير المالية، 'أسس الإعداد والعرض والتحليل' ، جامعة عين الشمس مصر، 2000، ص54.

2- وائل إبراهيم الراشد، 'ملامح الافصاح في الكويت' ، مجلة المحاسبون، العدد33، الكويت، يوليو2006، ص30.

4. تحديد مستوى الإفصاح يأتي انعكاسا للبيئة وليس الجهات الرقابية.
5. اختلاط المعلومة مع الإشاعات والتداول الفردي بدلا من المؤسساتي.
6. إصرار الشركات على سرية جميع المعلومات ما عدا ما يفصح عنه في القوائم المالية التي لا تساعد المحللين الماليين للتنبؤات المستقبلية.

**الفرع الثاني: القوائم المالية الواجب الافصاح عنها والإفصاح في ظل المعايير المحاسبية الدولية**

بعد أن تكلمنا على أهم متطلبات ومعوقات المتغير الأول الافصاح المحاسبي، سوف نتطرق في هذا الفرع إلى القوائم المالية الواجب الافصاح عنها، و الافصاح في ظل المعايير المحاسبية الدولية.

**أولا: القوائم المالية الواجب الافصاح عنها**

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، وتنقسم هذه المخرجات الى قسمين الأول قوائم مالية أساسية والتاني قوائم مكملة للقوائم الأساسية، أما الأساسية فهي القوائم التي يتعين على الوحدات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين وهي:[1]

- قائمة المركز المالي.
- قائمة الدخل.
- قائمة الأرباح المحتجزة.
- قائمة التدفقات النقدية.

**1. قائمة المركز المالي (الميزانية ):** تعرف الميزانية من الزاوية المحاسبية التقليدية على أنها حصيلة الأرصدة مجموعة من الحسابات المسجلة دفتريا على أساس القيد المزدوج أو أنها ملخص مبوب لأرصدة الحسابات التي لا زالت مفتوحة بدفاتر الأستاذ وذلك بعد ترحيل أرصدة الحسابات الإسمية إلى حساب الأرباح والخسائر ولكنها تحتوي رصيد هذا الحساب.

ويمكن تعريف الميزانية من الزاوية الاقتصادية على أنها توازن لأصول معينة تمثل موارد اقتصادية موضوعة تحت تصرف وحدة اقتصادية معينة وخصوم تمثل طريقة تمويل هذه الأصول.

**2. قائمة الدخل:** هي قائمة المكاسب كما يطلق عليها البعض أحيانا، التي تعبر عن مدى نجاح عمليات المنشأة في فترة زمنية معينة، وتستخدم هذه القائمة لتحديد ربحية المنشأة، وتعد قوة الثقة في قائمة الدخل من الأمور الظنية، لأن الدخل المستخرج منها يعتبر في أحسن الحالات تقريبا، وعليه يمكن القول أن قائمة الدخل هي عبارة عن أداة لتحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد صافي الدخل أو الخسارة بطريقة مبسطة وواضحة.

---

1 – غسان فلاح المطارنة، خنفر مؤيد راضي، 'تحليل القوائم المالية نظري وتطبيقي'، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن، الطبعة الأولى، السنة 2006 ص 28.

**3. قائمة التغير في حقوق الملكية:** هي حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، ولكن مع تعدد مصادر التغير في حقوق الملكية، توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره.

**4. قائمة التدفقات النقدية:** هي كشف بالمقبوضات والمدفوعات النقدية للمنشأة من خلال فترة زمنية معينة، وقد ألزم مجلس معايير المحاسبة المالية الشركات بإعداد هذه القائمة من خلال إصدار للمعايير رقم (7).

**ثانيا: الإفصاح في ظل المعايير المحاسبية الدولية**

لا يوجد معيار واحد فقط يتناول الإفصاح المحاسبي وكيفية عرض القوائم المالية من حيث شكل ومحتوى وهيكل القوائم المالية والسياسات المحاسبية، وبالطبع فإن جميع المعايير المحاسبية الدولية تحدد بعض الإفصاحات المطلوبة ويذكر الكثير منها مستوى البروز المطلوبة (مثل في صلب القائمة الأساسية وليس في إيضاح متمم لها)... ومن أهم معايير المحاسبة الدولية التي تناولت الإفصاح المحاسبي ما يلي:

معيار المحاسبة الدولية رقم (1) عرض القوائم المالية، معيار المحاسبة الدولية رقم (24) الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة.

**المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية العمومية:** يجب أن تحتوي الميزانية العمومية في صلبها كحد أدنى على البنود التي تعرض المبالغ التالية. [1]

أ- الممتلكات والتجهيزات والمعدات.

ب- الموجودات غير الملموسة.

ج- الموجودات المالية.

د- الاستثمارات التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية.

هـ- المخزون.

و- الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى.

ز- النقد والنقد المعادل.

ح- الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى.

ط- المطلوبات والموجودات الضريبية حسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 12- ضرائب الدخل.

ى- المخصصات.

ك- المطلوبات غير المتداولة المنتجة للفائدة.

---

1 - مجدي أحمد الجعبيري، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانية على الشركة السعودية (سابك) شركة مساهمة سعودية، رسالة ماجستير في علوم محاسبة ومالية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2010، ص 12.

ل- حصة الأقلية.

م- رأس المال الصادر والاحتياطيات.

- يجب عرض البنود والعناوين والمجاميع الفرعية في صلب الميزانية العمومية عندما يتطلب معيار محاسبة دولي ذلك، أو عندما يكون هذا العرض ضروريا لإجراء عرض عادل للمركز المالي للمنشأة.

- هذا المعيار لا يبين الترتيب أو الشكل الذي تقدم به البنود.

- إن الحكم فيما إذا كانت بنود إضافية معروضة بشكل مستقل هو بناء على تقييم ما يلي:[1]

أ. طبيعة وسيولة الموجودات وماديتها التي تؤدي في معظم الحالات لعرض مستقل للشهرة والموجودات الناجمة عن مصروفات التطوير والموجودات النقدية وغير النقدية والموجودات المتداولة وغير المتداولة.

ب. عمل البنود ضمن المنشأة مؤديا على سبيل المثال إلى عرض مستقل للموجودات التشغيلية والمالية والمخزونات والذمم المدينة والموجودات النقدية والنقدية المعادلة.

ج. مبالغ وطبيعة وتوقيت المطلوبات مما يؤدي على سبيل المثال إلى عرض مستقل المطلوبات ومخصصات منتجة للفائدة وغير منتجة للفائدة مصنفة على أنها متداولة أو غير متداولة إذا كان ذلك مناسبا.

- في بعض الأحيان تكون الموجودات والمطلوبات التي تختلف في طبيعتها أو عملها خاضعة لأسس قياس مختلفة، فعلى سبيل المثال يمكن أن تسجل فئات معينة من الممتلكات والتجهيزات والمعدات بمقدار تكلفتها أو حسب مبالغ أعيد تقييمها بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 16، ويوحي استخدام أسس قياس مختلفة لفئات مختلفة من الموجودات أن طبيعتها أو عملها مختلف وأنه لذلك يجب عرضها كبنود مستقلة.

**المعلومات التي تعرض إما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات.**

- يجب على المنشأة أن تفصح إما في صلب الميزانية العمومية أو في إيضاحات الميزانية العمومية عن تصنيفات فرعية أخرى للبنود المعروضة مصنفة بشكل مناسب لعمليات المنشأة، ويجب أن يتم تصنيف كل بند إلى أنواع فرعية حينما يكون ذلك مناسبا حسب طبيعته، ويجب الإفصاح بشكل مستقل عن المبالغ الدائنة والمدينة للمنشأة الأم والشركات التابعة والزميلة والأطراف الأخرى ذات العلاقة.

- يعتمد التفصيل الوارد في التصنيف الفرعي إما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات على متطلبات معايير المحاسبة الدولية وعلى حجم وطبيعة وعمل المبالغ ذات الصلة.

1 - مجدي أحمد الجعبيري، المرجع السابق، ص 13.

- يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي إما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات:

1- بالنسبة لكل نوع من رأس المال المساهم:

- عدد الأسهم المصرح بها.
- عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم الصادرة ولكنها ليست مدفوعة بالكامل.
- القيمة الاسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية.
- مطابقة لعدد الأسهم غير المسددة في بداية ونهاية السنة.
- الحقوق والأفضليات والقيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وتسديد رأس المال.
- أسهم المنشأة التي تملكها المنشأة نفسها أو شركاتها الفرعية أو شركاتها الزميلة.
- الأسهم المحتفظ بها لإصدارها بموجب الخيارات وعقود المبيعات بما في ذلك الشروط والمبالغ.

2- وصف الطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق المالكين.

3- مبلغ أرباح الأسهم الموزعة المقترحة أو المصرح عنها بعد تاريخ الميزانية العمومية لكن قبل المصادقة على إصدار البيانات المالية.

4- مبلغ أية أرباح أسهم تفضيلية متراكمة لم يتم الاعتراف بها.

يجب على المنشأة التي هي بدون رأسمال مساهم مثل شركة الأشخاص الإفصاح عن معلومات معادلة للمعلومات المطلوبة أعلاه مبينة الحركات أثناء الفترة في كل فئة من حصة الملكية والحقوق والأفضليات والقيود لكل فئة من حصة الملكية.

**المعلومات التي تقدم في صلب قائمة الدخل.**

يجب أن يشمل قائمة الدخل كحد أدنى البنود التي تعرض المبالغ التالية: [1]

أ- الإيراد.

ب- نتائج الأنشطة التشغيلية.

ج- تكاليف التمويل.

د- حصة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في الأرباح والخسائر التي تمت محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

هـ- المصروف الضريبي.

و- الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية.

ز- البنود غير العادية.

---

1 - مجدي أحمد الجعبيري، المرجع السابق، ص 14.

ح- حصة الأقلية.

ط- صافي الربح أو الخسارة للفترة.

يجب عرض البنود الإضافية والعناوين والمجاميع الفرعية في صلب قائمة الدخل حينما يتطلب ذلك معيار محاسبة دولي، أو عندما يكون هذا العرض ضروريا من أجل العرض العادل للأداء المالي للمنشأة.

**المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات.**

- يجب على المنشأة أن تعرض إما في صلب قائمة الدخل أو في إيضاحات قائمة الدخل تحليلا للمصروفات باستخدام تصنيف مبني إما على طبيعة المصروفات أو عملها ضمن المنشأة.

- يتم إجراء تقسيم فرعي لبنود المصروفات من أجل إبراز سلسلة من أجزاء الأداء المالي التي قد تختلف من ناحية الثبات وإمكانية الربح أو الخسارة وإمكانية التنبؤ بها.

- يجب على المنشأة أن تفصح إما في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات عن مبلغ ربح السهم المعلن أو المقترح للفترة التي تغطيها البيانات المالية.

**المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة التغيرات في حقوق الملكية.**

يجب على المنشأة أن تعرض كجزء مستقل لبياناتها المالية قائمة ويشترط IAS 1 عرض قائمة بالتغييرات في حقوق الملكية بحيث يظهر في صلب هذه القائمة ما يلي: [1]

1- صافي الربح أو الخسارة للفترة.

2- كل بند من بنود الدخل أو المصروف أو الربح أو الخسارة التي يتم الاعتراف بها حسب متطلبات المعايير الأخرى بشكل مباشر في حقوق المساهمين وإجمالي هذه البنود.

3- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء الرئيسة التي تم التعامل معها بموجب المعالجات القياسية في معيار المحاسبة الدولي رقم (8).

إضافة إلى ذلك يجب على المنشأة أن تعرض ضمن هذه القائمة أو في الإيضاحات ما يلي:

4- المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات للمالكين.

5- رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية العمومية.

6- الحركات خلال الفترة.

7- مطابقة بين القيمة الدفترية لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال وعلاوة الإصدار وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة مبينة بشكل مستقل كل حركة.

1- مجدي أحمد الجعبيري، المرجع السابق، ص 14.

**المطلب الثاني: علاقة التدقيق الخارجي بالمعلومة المالية**

نتناول في هذا المطلب مفهوم المعلومة المالية و ما تتميز به من خصائص رئيسية و ثانوية في الفرع الأول، أما في الفرع الثاني فسوف نتكلم على إجراءات التدقيق الخارجي وأثره على جودة المعلومة المالية.

**الفرع الاول: مفهوم المعلومة المالية وخصائصها**

نشير في هذا الفرع إلى مفاهيم المعلومة المالية المختلفة، وما تتميز به من خصائص.

**أولا: مفهوم المعلومات المالية**

هي كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية، التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية.[1]

هي أي معلومات تخص الموقف المالي للمنشأة من أصول أو التزامات أو حقوق الملكية التي تخص الأداء المالي من إيرادات أو مصروفات.

هي تلك المعلومة ذات المصادر المختلفة، والتي يمكن التعامل معها تحليلا وتفسيرا وشرحا ووصفا، لمعالجتها وإخراجها في شكل معلومات تمثل المعطيات التي تفيد في عملية اتخاذ القرارات. [2]

" مجموعة البيانات المعالجة والمبوبة في التقارير المالية وفق أشكال مختلفة يحددها الهدف الأساسي القاضي باهتمامات كل الأطراف الداخلية والخارجية عن المؤسسة، المتعلقة بنشاطاتها التجارية وآفاقها المستقبلية. "[3]

**ثانيا: الخصائص النوعية للمعلومة المالية**

إن عرض التقارير المالية للمؤسسة يسمح بإظهار مختلف البيانات المالية، حيث إن البيانات المالية هي عبارة عن عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمنشأة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من البيانات المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم معلومات حول المركز المالي للمنشأة وأدواتها وتدفقاتها النقدية بما هو نافع بسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

وجودة هذه المعلومات هي في الأصل مرتبطة باحتوائها على جملة من الخصائص النوعية التي تم تحديده من طرف المعايير المحاسبية الدولية وبالأخص البيان المحاسبي الذي أصدره مجلس المعايير المحاسبة المالية

---

1 – علي حمادي، أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية 2010–2011، ص 84.

2– عبد الوهاب نصر علي، مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعيار المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2003 – 2004، ص 29.

3– القانون 07–11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد:74، المادة رقم 24، ص11، (بتصرف).

FASB 1980، الذي يحدد أهم الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومة المالية لكي تكون مفيدة ومن أهم الخصائص المالية نجد:

**1- الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومة المالية:** إن المعلومة المالية الجيدة ترتبط بعدد كبير من الخصائص التي يمكن ترتيبها بحسب درجة أهميتها وتأثيرها على جودة هذه المعلومة، يمكن تقسيم هذه الخصائص إلى خصائص أساسية وخصائص ثانوية.

**1-1 - الملائمة:** المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار، وبالتطبيق على التقارير المالية يكون ذلك عن طريق مساعدة مستخدمي هذه التقارير على تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب من الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية.[1]

كما عرفها FASB في البيان رقم 2 الصادر في 1980 هي تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار، وذلك من خلال زيادة تأثيرها في التحكم بالحاضر واستيعاب الماضي من أجل التنبؤ بالمستقبل بموضوعية تسهل على مستخدمي تلك المعلومات عمليا.[2]

بحسب التعاريف السابقة الذكر تقتضي توافر مجموعة من الشروط الأساسية التي يمكن لها أن تجعل من القيمة الإعلامية للمعلومة المالية عالية، وهذه الشروط تتمثل في:

**أ- شرط القيمة التنبؤية للمعلومة:** إن ملائمة المعلومة المالية وجودتها ترتبط ارتباطا وثيقا بقدرتها على تحقيق الأهداف المرجوة من طرف مستخدميها، حيث أنها وانطلاقا من مخلفات الأحداث الماضية والنتائج الحاضرة تمكن مختلف المستخدمين من بناء متنبئات مستقبلية (ربط الحاضر بالمستقبل) والمساهمة في اتخاذ القرار بناء على توقعات مستقبلية فيما يخص الكيان ونشاطاته المالية والتنبؤية بالنتائج المتوقعة في المستقبل.

**ب- شرط القيمة الاسترجاعية:** هي خاصية لا تقل أهمية عن القيمة التنبؤية؛ أي أنها تملك مستوى عالي من التقيم الارتدادي من جهة، وتقلل من درجة عدم التأكد في عملية اتخاذ القرارات بالنسبة لمستخدميها من جهة ثانية.

**ج- شرط التوقيت المناسب للمعلومة:** أي يجب أن تنشر المعلومات في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات، فمن البديهي أنه إذا لم تتوفر المعلومات عند الحاجة إليها، فلن يكون لها تأثير على القرار، إذ أن عملية اتخاذ القرار محددة دائما بفترة زمنية معينة، ويختلف توقيت الملائمة مع اختلاف طبيعة القرار، فبعض القرارات تستلزم سرعة أكثر من غيرها في توفير المعلومات الملائمة.[3]

---

1- عباس مهدي الشيرازي، 'نظرية المحاسبة' ، الطبعة الأولى، مطبعة ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص199.

2- وليد ناجي الحبالى، 'نظرية المحاسبة' ، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 2007، ص19.

3- رضوان حلوى حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير- دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2006، ص201. ..

**1-2 - الموثوقية:** عرفها FASB في بيان رقم 2 الصادر 1980 على أنها : "خاصية في المعلومات تسمح بالتأكد من خلو تلك المعلومة المالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة، وأنها تمثل بصدق الشيء الذي تعبر عنه.

كما توفر خاصية الموثوقية في المعلومة المالية حتميا بتوفر جملة من الشروط الأساسية هي:

**أ- الصدق في التعبير:** الصدق في التعبير الذي تقوم به المعلومة المالية يتمثل أصلا في وجود تطابق فعلي بين مختلف الأحداث والظواهر الاقتصادية التي عرفتها المؤسسة خلال فترة إعداد التقارير المالية فعندما تبين التقارير المالية الواقع الأقتصادي للمؤسسة نتيجة المعاملات والأحداث الفعلية فان التقارير تكون صادقة العرض.

**ب- الحياد:** يعتبر من أهم الشروط والخصائص التي يجب أن ترتكز عليها المعلومة المالية الصادقة، وحياد المعلومة المالية يعني أن تكون خاصية الإعلام لهذه المعلومة عامة وغير موجهة بحسب افتراضات مسبقة ولصالح أطراف محددة من جهة، أما من جهة ثانية فإن شرط الحياد يتعلق كذلك بمرحلة إنتاج المعلومة. [1]

**2- الخصائص النوعية الثانوية للمعلومة المالية:** بالإضافة إلى الخصائص النوعية الأساسية للمعلومة المالية التي تعتبر الأساس في جودة المعلومات المستخرجة من القوائم المالية، توجد خصائص نوعية ثانوية يؤدي توفرها في المعلومة المالية إلى تقوية الثقة بها والرفع من جودتها، ومن أهم الخصائص الثانوية نجد: [2]

**1-2- الثبات:** هو ذلك الاتساق المستمر من حيث التقيد باستخدام وتطبيق المبادئ المحاسبية والطرق والسياسات المتبعة في العملية المحاسبية وغيرها من الآليات المتبعة في عملية الترحيل والعرض.

**2-2- القابلية للمقارنة:** يقصد بذلك أن يكون لمستخدمي البيانات المالية إمكانية المقارنة بينها عبر الزمن لمختلف الأحداث في القوائم المالية. أي من فترة إلى أخرى وذلك لتحديد اتجاه التغير في المركز المالي للمؤسسة وأدائها. أي المقارنة بين البيانات المالية لمختلف المؤسسات من أجل تقييم المركز المالي والتغيرات فيه وكذلك الأداء النسبي لتلك المؤسسات، وبالتالي تصبح عملية المقارنة سهلة وأكثر دلالة، ومن أجل توفر هذه الخاصية يجب توفر عنصرين أساسين:

**أ- عنصر التوحيد:** ويقضي بتوحيد الأساليب والطرق المتبعة في إعدادها وذلك سواء في مجالات القياس أو مجالات الإفصاح.

---

1- دونالد كيسو، تعريب احمد حامد حجاج، 'المحاسبة المتوسطة'، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية، 2005، ص70.

2- محمد مطر موسى السويطي، 'الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق' ، دراسات إستراتيجية، العدد18، أبوظبي، الإمارات العربية المتحدة، 1998، ص 334.

**ب- عنصر الاتساق:** هو مكمل لعنصر التوحيد، ويقضي ضرورة توفر التماثل في إتباع الأسس والمبادئ نفسها على مدار الفترات المالية المتتالية، في مجالات القياس والإفصاح لكي تكون المعلومات المالية المنشورة قابلة للمقارنة.

**الفرع الثاني: إجراءات التدقيق الخارجي وأثره على جودة المعلومة المالية**

إن القيام بعملية التدقيق يستوجب تسطير برنامج وفق منهجية تسمح للمدقق بضمان السير الحسن لعملية التدقيق، وبالتالي إبداء رأي سليم حول مدى شرعية وصدق الحسابات السنوية مدعما ذلك بأدلة وقرائن إثبات.

**أولا: إجراءات التدقيق الخارجي على المعلومة المالية**

لتحقيق أهداف التدقيق الخارجي يفرض على المراجع إتباع خطوات متكاملة، لذا عليه فهم المؤسسة التي يراجعها لحصوله على معرفة عامة حولها ثم عليه التمكن من فهم نظامها الإداري الذي تسير عليه وما يتضمنه من ضمانات من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية أين يتم تحديد نقاط القوة والضعف، ومن خلالها يضع المدقق خطة خاصة لتنفيذ مهمته التي تنتهي بتوصيات وحلول.

**1- الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:** عليه أن يحصل على معلومات كافية عن الشركة، وتوصيل هذه المعلومات إلى فريق التدقيق المساعد له، وتنقسم هذه المرحلة إلى جزئين:

**أ- البحث عن المعلومات:** وتشتمل بدورها على ثلاث نقاط أساسية.

- **الأشغال الأولية:** يقوم المدقق الخارجي بالإطلاع على الوثائق الخارجية للمؤسسة، والتعرف على محيطها، القطاع والتنظيمات والقوانين التي تحكمه.

- **الإتصال الأولي مع المؤسسة:** حيث يقوم المدقق بزيارات ميدانية يلتقي فيها المدقق المساهمين والمسيرين في المؤسسة، كما يطلع على المصالح والوثائق، إلى جانب محاولة معرفة السياسة العامة، إستراتيجية وأهداف المؤسسة.

- **إنطلاق الأشغال:** يتم جمع المعلومات الموجودة في الملف الدائم الذي يتضمن المعلومات التاريخية والتي لا يمكن إخراجها من المؤسسة مثل عقود التأسيس وتقارير الدورات السابقة، وجمع كل ما يتعلق بالجباية، الضمان الإجتماعي والعقود القانونية.

**ب- تحديد الأهداف:** هي عبارة عن مرحلة تمهيدية لعملية تقييم نظام الرقابة الداخلي فتوضع خطة حسب الأهداف المسطرة.

**2- تقييم نظام الرقابة الداخلية:**

وتتم مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية كما يلي:

**أ- جمع الإجراءات:** يقوم المدقق بجمع الإجراءات المكتوبة وغير المكتوبة مع تدوينه لملخصات لها، فمثلا: حدثت عملية شراء فيقوم بتدوين ملخص يحتوي على المصلحة المعنية والوثائق المستعملة، أو يستعمل إستمارات مفتوحة تتضمن أسئلة يتم الإجابة عنها مع شرح لكافة الجوانب العلمية.

**ب- إختبارات الفهم:** الغاية من هذا الإختبار فهم النظام المتبع عن طريق قيامه باختبارات ومطابقتها، كما يتأكد من فهمه.

**ت- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:** إذا تمكن المدقق من الحصول على معلومات كافية عن نظام الرقابة الداخلي من خلال النقطتين السابقتين فيمكنه تحديد نقاط قوة وضعف النظام.

**ج- إختبار الإستمرارية:** يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الإختبارات من أن النقاط المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا، أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة.

**د- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:** بالإعتماد على الإختبار السابق يقف المدقق على ضعف النظام، وسوء تسييره أو عدم تطبيق نقاط القوة بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها في التقييم الأولي، فإختبار الإستمرارية يركز على نقاط القوة أما التقييم النهائي فيركز بشكل كبير على نقاط الضعف.[1]

**3- تنفيذ مهمة التدقيق:** يشرع في هذه المرحلة المدقق وعلى أساس ما جمعه من معلومات في الفحص والتحقق، وفقا للخطة التي وضعها مع مراعات الوقت وشروط التدقيق.

**4- إعداد التقرير:**

وتنقسم مرحلة إعداد التقارير الى قسمين:

**أ- الإجتماع النهائي:** يجتمع كل من المدقق، العميل، المسيرين ومختلف المسؤولين، لعرض وتوضيح كل النقاط والأدلة المتوصل إليها، ليتمكن العميل من التعرف على الشكوك والمشاكل المتوصل إليها ومناقشتها والحصول على توصيات من المدقق.

**ب- تقرير التدقيق:** وهوعبارة عن مخرج نهائي لعملية التدقيق فيكشف عن الوضعية المالية للمؤسسة، كما يصبح بمثابة مرجع للمستخدمين خاصة المساهمين فيصبحون على إطلاع تام بالأخطاء والتلاعبات التي يتم تداركها فيما بعد لتقديم معلومة مالية ذات جودة في المستقبل.

**ثانيا: أثر التدقيق الخارجي على جودة المعلومة المالية:** يتمثل أثر التدقيق الخارجي على جودة المعلومة المالية في ما يلي:

- يساعد التدقيق الخارجي في إكتشاف الغش والأخطاء، مما يجعل القوائم المالية أكثر مصداقية وموثوقية؛
- يساعد التدقيق الخارجي في تجنب الأخطاء في المعلومة المالية قبل حدوثها؛

---

1- حمزة بوسنة، 'دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح' ، مذكرة ماجيستر في علوم محاسبة ومالية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسير، جامعة سطيف- بالجزائر-2010/2011 ص44.

– يساهم التدقيق الخارجي في إعطاء معلومة يعتمد عليها في اتخاذ القرار؛
– يعمل على التحقق من صدق المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة؛
– تكون جودة المعلومة المالية جيدة كلما تم الإلتزام بالمعايير، وإعتماد الطرق المحاسبية المتعارف عليها؛
– يساهم التدقيق الخارجي في التحقق من الأهداف المسطرة للمؤسسة ومن بينها تحقيق دقة المعلومة المالية؛
– زيادة القدرات التنافسية للشركات من خلال توفر الموثوقية والشفافية في قوائمها المالية مما ينعكس أثره على برامج خفض التكلفة والإرتقاء بجودة المنتجات وزيادة حصة الشركة التسويقية؛
– كلما كانت القوائم المالية ذات جودة وعاكسة للوضعية المالية للمؤسسة تزيد ثقة المتعاملين في البورصة، والزيادة من تداول الأسهم؛

– التأكيد من طرف خارجى مستقل يزيد من حيادية المعلومة المالية؛ [1]

يعد تقرير المدقق هو المنتج النهائي لعملية التدقيق وأداة إتصال، التي يمكن أن يوصل المدقق من خلاله نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن، ويدلي برأيه الفني المحايد عن صدق وشرعية المعلومة المالية.

ترتب تقارير التدقيق الخارجي حسب الأهمية والقيمة التي تعود بها على المعلومة المالية. [2]

**المطلب الثالث: علاقة الافصاح المحاسبي بتحسين التدقيق الخارجي**

إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق هي مراجعة البيانات المالية للشركة والتحقق من صحتها لغرض تكوين رأي بخصوصها، لذلك قد يؤيد المدقق المعلومات والبيانات أو قد لا يؤيدها، وفي بعض الأحيان قد يكون رأيه مخالفا تماما لما تعرضه الشركة، وفي حالات أخرى قد يبدي المدقق رأيا يودي بالنتيجة إلى إخلاء مسؤوليته التدقيقية تجاه المعلومات والبيانات الخاصة بالشركة، لهذا تكون كل واحدة من هذه للآراء مهمة جدا بالنسبة للشركة، هذه الآراء قد تعبر عن عدالة البيانات والمعلومات المقدمة، أو قد تصفها بالتضليل أو عدم كفايتها لتكوين الرأي التدقيقي بشأنها، وبهذا قد يتأثر أصحاب المصلحة ولحد كبير بنتائج عملية التدقيق الجارية.

وبشكل عام فإن النتائج التي يتوصل إليها المدقق والتي تعرض على المستفيدين (ذوي المصلحة منهم)، سوف تبين مدى مصداقية ووضوح البيانات المالية للشركة أو فيما إذا كانت على النقيض من ذلك، لذا قد يعتبر المدقق الخارجي بمثابة رجل شرطة أو رجل قضاء في الشؤون المالية العامة. وبالنتيجة يكون هدفهم الوصول إلى مجموعة آمنة وسليمة من البيانات والمعلومات التي تؤدي إلى حماية الاستثمارات الخاصة والعامة.

---

1- زلاسى رياض، 'إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية'، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2008، ص 44.

2- عبد الفتاح صحن، وآخرون، 'أسس المراجعة الخارجية'، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص316.

إذن، فمهمة التدقيق الخارجي تعتبر ضرورية جدا، حيث توفر لنا الأرضية اللازمة التي من خلالها يمكننا الوصول إلى معلومات وبيانات مالية ومحاسبية تتصف بالدقة والشفافية التي قد لا يمكن الحصول عليها في حالة عدم وجود التدقيق الخارجي. بذلك يكون واضحا تأثير ذلك على عملية الإفصاح المحاسبي.[1]

**المبحث الثالث: عرض ومناقشة الدراسات السابقة.**

هنالك العديد من الدراسات التي تناولت موضوع الافصاح المحاسبي والتدقيق الخارجي، حيث ان كل دراسة استعملت اسلوب معين لتعبير عن أفكارها، وفي هذا البحث سنتطرق الى كل من الدراسات السابقة وعلاقة الدراسة الحالية بهذه الدراسات.

**المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية.**

تختلف الدراسات باختلاف المنهج والهدف من كل دراسة، حيث ان لكل بحث نتيجة معينة يسعى للوصول اليها، وفي هذا المطلب سنتناول الدراسات السابقة باللغة العربية.

**الفرع الاول: المراجع الخاصة بأطروحة الدكتوراه**

تعددت أطروحات الدكتوراه التي تناولت موضوع قيد الدراسة ومن أهمها نذكر:

1- ناصر الدين ديلمي، 'دور محافظ الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية'، أطروحة دكتوراه، في تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف، السنة الجامعية 2018/2017.

فالإشكالية تتمحور على: إلى أي مدى يساهم محافظ الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومة المحاسبية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية.

خلال هذا الفصل، تم التعرف على مختلف الجوانب الخاصة بالعينة محل الدراسة الميدانية التي تمثلت في فئة محافظي الحسابات في الجزائر، من خلال التعرف على مهنة محافظ الحسابات من مختلف الجوانب بدءا بالماهية ثم التعرف على تنظيم المهنة وأخيرا معايير العمل التي يسترشد بها محافظ الحسابات، وقد كان ذلك في المبحث الأول. كما تم التطرق إلى منهج وإطار الدراسة الميدانية بتبيان لمراحل إعداد الدراسة الميدانية، من تصميم الاستمارة وقياس صدقها وثباتها، وكذا التعريف بمجتمع الدراسة وعينة الدراسة التي وزعت عليها الاستمارة.

1- إبراهيم جابر السيد، 'الافصاح المالي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية داخل البلاد الأجنبية'، دار غيداء، الأردن، 2014، ص 245، ص249.

ثم تم عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية باستخدام الأدوات الإحصائية المناسبة في كل نقطة، وذلك بتوظيف كل من التكرارات والنسب المئوية، إضافة إلى المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، وفي الأخير تم اختبار صحة الفرضيات التي سبق وضعها في المقدمة، كل هذا بالاستعانة ببرنامج المعالجة الإحصائية.spss.19

وقد خلصت الدراسة الميدانية لإثبات صحة الفرضيات الأربعة، وذلك بعد أخذ آراء مجموعة من المهنيين الممارسين للمراجعة الخارجية في الجزائر، والذين لم يبخلوا علينا بآرائهم وتوجيهاتهم وكذا اقتراحاتهم التي سندرجها في الخاتمة العامة للبحث.

**الفرع الثاني: مذكرات الماستر**

1- عواج هدى، دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، في تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف – مسيلة، السنة الجامعية 2014-2015.

تمحورت الإشكالية حول كيفية مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية للمؤسسات الإقتصادية.

حاولنا من خلال هذا البحث إستخلاص دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية, ولمعالجة الموضوع إعتمدنا على عينة من تقارير محافظ الحسابات التي تتضمن رأيه حول تدقيق القوائم المالية، وذلك خلال فترة (2012).

إستخدمنا أداتي المقابلة الشخصية والمستندات بهدف التوصل إلى فهم أوضح لإشكالية مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية بالإعتماد على منهج دراسة حالة وإستنادا للنتائج المتوصل اليها نجد أن التدقيق المحاسبي له دور في زيادة موثوقية ومصداقية المعلومة المحاسبية وهذا ما يوفره التدقيق الداخلي أو الخارجي غير أن التدقيق الخارجي يمثل ضمان أكبر حول مصداقية القوائم المالية.

2- أمين عمارة وعلاءالدين بوترعة، أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الإقتصادية مذكرة ماستر، في تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد بوضياف مسيلة، السنة الجامعية 2017/2016.

كانت إشكالية الدراسة كالأتي: ما هو أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية في المؤسسة الجزائرية.

تعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، صحة هذه الاخيرة مرتبطة مباشرة بصدق المعلومات المقدمة.

محافظ الحسابات هو الضامن الوحيد لهذه الميزة ما جعلنا نتطرق لموضوع أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية بالمؤسسة الاقتصادية.

وهذا بهدف التعرف على الإجراءات العملية لمحافظ الحسابات والاجابة على الاشكالية التالية:
ما هو أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية ؟ وفي هذا السياق باعتبار التدقيق عملية ابداء رأي محايد حول مدى مصداقية القوائم المالية للمؤسسة.

للإجابة على الاشكالية المطروحة قمنا بإجراء بحث بجانبين جانب نظري استعنا فيه بالمنهج الوصفي التحليلي تناول شقي الموضوع مع محاولة الاسقاط على الواقع الجزائري، اضافة لجانب تطبيقي اعتمدنا فيه على منهج دراسة الحالة اين قمنا بتتبع محافظ حسابات خلال قيامه بمهمة التدقيق الشركة ذات مسؤولية محدودة، حيث استخدمنا عدة ادوات ابرزها المقابلة والملاحظة اضافة للوثائق والسجلات المتحصل عليها من محافظ الحسابات من خلال النتائج المتوصل اليها استخلصنا أن المحافظ الحسابات دور اساسي لتعزيز مصداقية القوائم المالية.

**الفرع الثالث: المراجع الخاصة بالمجلات**

1- حميدي أحمد سعيد، مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد: 09، افريل 2018.

هدف هذه الدراسة هو إبراز مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز مفهوم حوكمة الشركات، فالمدقق الخارجي باعتباره شخص مستقل عن الشركة يقوم بإبداء رأي فني، موضوعي ومحايد حول القوائم المالية، فهو بقوم بمهمة .تضمن الشفافية والمصداقية في هذه القوائم، وعلى أساسها يتخذ مستخدمو القوائم المالية قراراتهم.

وخلصت الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي كونه أداة من أدوات حوكمة الشركات يساهم في إرساء مبادئها من خلال الزيادة في مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، وزيادة مستوى الإفصاح عن هذه المعلومات، بالإضافة إلى أنه يساهم في حل مشكلة نظرية الوكالة بين المسيرين والمساهمين.

**المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.**

بتعدد الدراسات باللغة العربية كذلك يوجود العديد من المذكرات وأطروحات باللغة الاجنبية وفيما يلي نذكر بعض هذه الدراسات.

**المراجع الخاصة بأطروحات الدكتوراه :**

1- ألاسن وتارا، مساهمة في دراسة جودة التدقيق، أطروحة دكتوراه، في تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة باريس الشرقية – باريس، سنة 2016.

Contribution a l'etude de la qualite d'audit

في إدارة الأعمال، يعتبر التدقيق آلية حوكمة رئيسية من خلال المساهمة بشكل خاص في تحسين جودة التقارير المالية وبالتالي تقليل عدم تناسق المعلومات بين أصحاب المصلحة. لضمان هذا الهدف، يجب أن تكون المراجعة ذات نوعية جيدة، أي أن يتم إجراؤها من قبل مدققين يتمتعون بالكفاءة والاستقلالية. على المستوى الأكاديمي، منذ تأسيس أعمال Watts and Zimmerman (1979) و DeAngelo (1981)، لا تزال صعوبة تفعيل جودة التدقيق قائمة، نظرًا للطبيعة غير القابلة للملاحظة لهذا الإجراء. بناءً على هذه الملاحظة، يقدم بحث الدكتوراه هذا إطارًا تحليليًا للتدقيق مفيدًا للدراسة التجريبية لعواقبها الاقتصادية على أصحاب المصلحة في الشركة.

أولاً، في سياق مؤسسي يُعرف بالمراجعة الضمنية – WAEMU – ومن عينة مكونة من البنوك، خلال الفترة 2006–2010، نظهر أن تدقيق الجودة يثبت أنه آليات حوكمة تقليدية مكملة. ثانيًا، في سياق مؤسسي يُعرف باسم التدقيق الصريح – فرنسا – نقترح مقياسًا أصليًا لاستقلالية المدقق من أجل دراسة عواقبه الاقتصادية على الشركات المدرجة.

استنادًا إلى عينة من الشركات المدرجة في CAC All–Tradable، للفترة من 2006 إلى 2013، نستنتج أن تعزيز استقلالية المدققين، فرديًا وجماعيًا، له تأثير كبير على (1) جودة البيانات المالية التي تم الإفصاح عنها من خلال تحسين جودة النتائج، (2) سلوك المستثمرين من خلال تكلفة رأس المال و(3) توقعات المحللين الماليين في السياق المحدد لاختبارات انخفاض قيمة الشهرة.

**المراجع الخاصة بمذكرات الماستر:**

1- يوسف يحياوي، جدوى تقرير المدقق الخارجيl'utilite du rapport de l'auditeur exter، مذكرة ماجيستر، في تخصص محاسبة وتدقيق، المعهد العالي للتسيير بسوس التونسية، السنة الجامعية: 2005.

– تهدف هذه الدراسة إلى تبيين الغرض من تقرير المدقق الخارجي.

يعتبر تقرير المراجعة وسيلة مهمة في الاتصال المالي بين مختلف مستخدمي البيانات المالية. وبالفعل فإن اليقين الذي يوفره المدقق والالتزام القانوني بمراجعة البيانات المالية يؤيد أن هذا التقرير يلعب دورًا رئيسيًا في ضمان انتظام وصدق البيانات المالية.

أولاً، يتم استخدامه من قبل المساهمين والمديرين كمؤشر لفعالية وكفاءة قرارات المديرين وكذلك بين المساهمين والدائنين، وفي هذا السياق نتحدث عن طلب تقرير المدقق كحل لمشاكل الوكالة.

ثانيًا، يمكن اعتبار تقرير التدقيق أحد المصادر الرئيسية للمعلومات من قبل المصرفيين عند اتخاذ قرار بمنح الائتمان، على الرغم من حقيقة أن هناك مصادر أخرى، كما تبين من الدراسات أدلة تجريبية مثيرة للاهتمام على نقطة الاهتمام هذه، والتي لها قوة كبيرة فيما يتعلق بقرار المصرفي ومع ذلك عندما تكون هناك تحفظات من قبل المدقق الخارجي، يمكن اعتبار هذا الرأي مهمًا جدًا وبالتالي يحتل المرتبة الأولى بين المصادر التي يستخدمها المصرفي لاتخاذ القرار الدقيق.

من المسلم به أن الدور الذي لعبه تقرير المدقق الخارجي في حل تضارب المصالح والمساعدة في اتخاذ القرار يوضح أهمية رأي المدقق بين مختلف المستخدمين. في هذا الصدد، في حالة وجود خطأ في هذا الرأي يسبب ضررًا لمستخدمه، فقد يؤدي القانون بالتالي إلى تحميل المسؤولية الجنائية والمدنية للمراجع الخارجي إذا كانت هناك الشروط اللازمة. ولهذا السبب يتبع المراجع الخارجي نهجًا محددًا للغاية في صياغة رأيه من أجل تقليل المخاطر المحتملة المرتبطة بأداء مثل هذه المهمة.

2- إيمان كاسا، مهمة تدقيق خارجي la réalisation d'une mission d'audit externe، مذكرة ماستر، في تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة عبد الرحمان ميرة – بجاية، السنة الجامعية: 2018/2017.

كانت الإشكالية كالأتي: ما هي الخطوات المتبعة التي يطبق فيها التدقيق الخارجي الذي يؤدي إلى مهمة شرعية ؟

التدقيق القانوني هو نشاط إلزامي موجه نحو بيئة الأعمال، ويتم تحديد طرق التدخل والغرض منه ودوريته من خلال المعايير القانونية والتنظيمية.من خلال المهمة القانونية الموكلة من قبل المشرع، يكون المدقق بصفته محترفًا مختصًا ومستقلًا في مهمته المعتادة المتمثلة في التحقق من صدق البيانات المالية ومدى انتظامها.

إن نجاح مهمة المراجعة المحاسبية والمالية مرهون باستخدام الأدوات المناسبة ومنهجية صارمة في العمل الحالي، حاولنا وضع معرفتنا النظرية على المستوى المهني بإتباع النهج العالمي لمهمة المدقق القانوني، باختصار تظل المراجعة القانونية مهمة ثقة وإخلاص تتم في أعلى إطار أخلاقي.

**المراجع الخاصة بالمجلات:**

1- قيس مبروك بتونس، تأثير جودة التدقيق الخارجي على أهمية الأرباح المحاسبية Impact De La Qualité Comptab Bénéfices Des D'audit Externe Sur La Pertinence، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، سنة النشر 2017.

تهدف هذه الدراسة إلى إختبار أهمية ودور جودة التدقيق الخارجي وتأثيرها على القوائم المالية.

يهدف هذا المقال إلى دراسة أهمية دور الرقابة التي تمارسها جودة المراجعة الخارجية على مصداقية البيانات المالية في الشركات التونسية المدرجة. وبشكل أكثر تحديدًا، ندرس تأثير جودة المدقق الخارجي على علاقة الأرباح المحاسبية.

ولتحقيق هذا الهدف درسنا في الفترة من 2006 إلى 2010 عينة من 21 شركة تونسية تعمل في مختلف قطاعات النشاط. تؤكد نتائجنا الفرضية القائلة بأن عضوية المدققين في شبكة دولية "BIG4" والتخصص القطاعي للمدققين يحسنان من أهمية الفوائد المحاسبية. كما تظهر النتائج وجود علاقة إيجابية ملحوظة بين تركيز الملكية ومدى ملاءمة الأرباح المحاسبي.

**المطلب الثاني: القيمة المضافة للدراسة الحالية**

في هذا المطلب سوف نشير إلى أهم جوانب التشابه والاختلاف للدراسة السابقة مع الدراسة الحالية إضافة لتبيين مميزات الدراسة الحالية.

**الفرع الأول: أوجه التشابه وأوجه الاختلاف**

بعد استعراض الدراسات السابقة التي تم التطرق إليها سابقا نجد أن هناك أوجه الشبه وأوجه الاختلاف في عدة جوانب بين هذه الدراسات والدراسة الحالية، ونذكر أهمها في الجدول التالي:

**الجدول رقم 3: أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة**

| نوع الدراسة | عنوان الدراسة | أوجه التشابه | أوجه الإختلاف |
|---|---|---|---|
| **الدراسات السابقة باللغة العربية** | | | |
| 1- أطروحة دكتوراه | دور محافظ الحسابات في تعزيز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية | تبيين دور محافظ الحسابات في تقديم تقرير يساعد على إتخاذ القرار | ركزت هذه الدراسة على جانب تدقيق الحسابات فقط كما أنها تمت عن طريق إستبيان أغلب أسئلته عن معايير التدقيق الدولية وموقف الجزائر منها في حين ركزت الدراسة الحالية على دراسة حالة |
| 2-مذكرة ماستر | أثر التدقيق الخارجي على مصداقية القوائم المالية للمؤسسة الإقتصادية | إظهار أن المدقق الخارجي يقدم معلومات مالية مفيدة وشفافة للمستخدمين | رغم أن العنوان يخص التدقيق الخارجي إلا أنه كسابقته تطرق إلى التدقيق الخارجي فقط |
| 3- مذكرة ماستر | دور التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية | تبيين كيف يساهم محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المالية وإدلائه برأي موضوعي حول هذه الأخيرة | هذه الدراسة السابقة هي دراسة جزئية لأنها ركزت على نوع واحد من التدقيق الخارجي ألا وهو تدقيق الحسابات ولم تتطرق إلى الخبير المحاسبي والقضائي |
| 4- مقال | مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات | تم توضيح كيف تستفيد الإدارة والمساهمين بدرجة أولى من التدقيق الخارجي | تم التركيز كيف يعود التدقيق الخارجي بالفائدة على المساهمين والإدارة لكن في دراستنا تطرقنا إلى كافة المستخدمين |

| الدراسات السابقة باللغة الأجنبية | | | |
|---|---|---|---|
| 1- أطروحة دكتوراه | مساهمة في دراسة جودة التدقيق | تم التطرق إلى العلاقة الطردية بين جودة التقرير وجودة المعلومة المالية | ركزت هذه الدراسة في التدقيق الداخلي والخارجي على العمليات المصرفية فقط |
| 2- مذكرة ماجستير | جدوى تقرير المدقق الخارجي | كيفية مساهمة المدقق في ظهور المؤسسة بصورتها الحقيقية | تم في الدراسة الميدانية التطرق إلى أهمية التقرير للبنوك فقط في اتخاذ القرار |
| 3- مذكرة ماستر | إنجاز مهمة تدقيق خارجي | توضيح المفاهيم حول التدقيق الخارجي وتبيين كيفية سيره | شملت هذه الدراسة على التدقيق الخارجي وكيف يتغير حسب المهمة الموكلة، دون التركيز على كيفية تأثيره على المعلومة المالية |
| 4- مقال | تأثير جودة التدقيق الخارجي على أهمية الأرباح المحاسبية | بينت هذه الدراسة دور التدقيق الخارجي في تصحيح الأخطاء وتجنب الغش وإظهار المعلومة بصورة صادقة | تم التركيز على اسهام المدقق في تحسين الأرباح وكيفية استفادة من ذلك المساهمين والعمال دون غيرهم من المستخدمين |

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على الدراسات السابقة

**الفرع الثاني: مميزات الدراسة الحالية**

تعددت المتغيرات المعتمدة في ممارسة مهنة التدقيق في المؤسسات إلا أن الدراسة الحالية تعتمد في تحديد العلاقة بين الافصاح المحاسبي والتدقيق الخارجي.

إن الدراسات السابقة قد تناولت بعض جوانب موضوعنا كل على حدى إلا أنها لم تشر إلى أهمية وعلاقة الافصاح المحاسبي بالتدقيق الخارجي في مكتب محافظ حسابات بخميس مليانة، وهنا تكمن القيمة المضافة التي نسعى إلى الوصول إليها وتحقيقها من خلال بحثنا. إضافة لاعتماد اغلب الدراسات السابقة على المنهج الوصفي التحليل عكس دراستنا التي تعتمد على منهج دراسة الحالة.

**خلاصة الفصل:**

إن المعلومة المالية تمثل الصورة التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة التي يعتمد عليها المستخدمون فهي بمثابة أداة ربط تصل بين المؤسسة والمستخدمين، وبما أنها ذات أهمية كبيرة على المستخدمين وتأثر في قراراتهم فلا بد من تواجد طرف ثالث مؤهل يأكد على أن المعلومة المالية تظهر بصورة صادقة وهذا الطرف يتمثل في المدقق الخارجي الذي يتم تعيينه إلزاما أو بشكل إختياري، والذي تطور مفهومه بحيث كان يقتصر على إكتشاف الغش والأخطاء، إلا أنه أصبح يكشف عنها قبل حدوثها كما يتم الإعتماد على التدقيق الخارجي في الإستشارة، وبالتالي التدقيق الخارجي يحمي أصول المساهمين والملاك، ويجعلهم على دراية بأن ما يحدث من عمليات وما يوجد من معلومات صادقة وفي إطار التشريع السائد والمعمول به، ويساهم في إظهار المعلومة المالية بعدالة، وأنها معلومة مالية ذات جودة عالية يعتمد عليه.

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل من مفاهيم نظرية حول كل من التدقيق الخارجي والإفصاح المحاسبي ثم استنتاج العلاقة التي تربط بينهما، نستخلص أن مهمة التدقيق الخارجي تعتبر ضرورية جدا حيث توفر لنا الأرضية اللازمة التي من خلالها يمكننا الوصول إلى معلومات وبيانات مالية ومحاسبية تتصف بالدقة والشفافية، ومن هنا يكون تأثير التدقيق الخارجي على الإفصاح المحاسبي واضح فشفافية المعلومات المفصح عنها مرتبطة بمدى قيام المدقق الخارجي بدوره على أكمل وجه من خلال اكتشاف الغش والأخطاء التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية.

# الفصل الثاني:

# دراسة حالة مكتب محافظ حسابات بخميس مليانة

**تمهيد**

بعد استعراضنا في الجانب النظري أهم المفاهيم والجوانب الملمة بموضوع الافصاح المحاسبي واسهاماته في التدقيق الخارجي، وذلك من خلال عرض مختلف المفاهيم المفسرة للإفصاح المحاسبي والتدقيق الخارجي.
تم إسقاط ما تم عرضه في الجانب النظري على واقع مكتب محافظ الحسابات مجاهد محمد بخميس مليانة ولاية عين الدفلى. كميدان للدراسة التطبيقية، وذلك من خلال الإجراءات التي تم إتباعها بدءا من الدراسة الاستطلاعية والمنهج المتبع والأدوات المستعملة في هذا البحث، قصد الوصول إلى النتائج العلمية. وهذا من خلال ما تم الحصول عليه من معلومات من طرف الموظفين بالمؤسسة، حيث تم الحصول على هذه المعلومات من خلال المقابلة التي قمنا بإعدادها.

كما يتم التطرق أيضا إلى عرض وتحليل نتائج الفرضيات، بعدها تفسير النتائج وفقا لفرضيات البحث العلمي ليتم في الأخير الخروج بنتائج عامة للبحث.
وانطلاقا من هنا تم تقسيم الفصل الثاني إلى مبحثين وهما:
**المبحث الأول: بطاقة فنية حول مكتب محافظ الحسابات**
**المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات مجاهد محمد**

**المبحث الاول: التعريف بقطاع محاسبة في الجزائر وبطاقة فنية حول مكتب محافظ الحسابات**

يعمل محافظ الحسابات على حماية أصول المؤسسة من الاحتيال والغش وذلك عن طريق التدقيق المحاسبي للمستندات والقوائم المالية، وفي هذا المبحث سيتم التعرف على قطاع المحاسبة ومهنة محافظ حسابات في الجزائر، اضافة الى التعرف على مكتب محافظ حسابات بخميس مليانة.

**المطلب الاول: لمحة تاريخية عن قطاع المحاسبة في الجزائر وبطاقة فنية لمكتب المحافظ**

في هذا المطلب سنتعرف على لمحة تاريخية عن قطاع المحاسبة وأهميتها أما بالنسبة للفرع الثاني سنتعرف على بطاقة فنية لمكتب محافظ الحسابات.

**الفرع الاول: لمحة تاريخية عن قطاع المحاسبة في الجزائر وأهميته**

عرفت المحاسبة في الجزائر الكثير من تغيرات التي ساهمت في تطويرها، وفي هذا الفرع سنتناول نشأة قطاع وأهميته.

**أولا: لمحة تاريخية عن القطاع**

لقد مر تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر بعدة مراحل وتطورات نتيجة تطور وتغير الظروف التي عاشتها البلاد منذ الاستقلال إلى يومنا هذا، فقد كانت الجزائر بعد الاستقلال تابعة اقتصاديا لفرنسا بالرغم من استقلالها السياسي نتيجة عدم امتلاكها للإمكانيات المادية والبشرية والمالية، باعتبارها خارجة من مرحلة صعبة جدا، ولعل أهم الهيئات التي ساهمت في تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر مايلي:

- المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)؛
- المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين (ONEC)؛
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCA)؛
- الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين (SNCA).

عرف تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر لأول مرة عدد من التطورات، بدأت أولا بإنشاء مجلس أعلى للمحاسبة مهمته إعداد مخطط محاسبي وطني للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق الأمر 75-35 الصادر سنة 1975 والإشراف على مهنة المحاسب والخبير المحاسب ثم إنشاء مجلس المحاسبة الرقابة الأموال العمومية بموجب القانون 80-04 الصادر في 1980، ثم إصدار القانون المنظم للمهن المحاسبية رقم 91-08 الصادر في 1991، وهكذا إلى غاية الإصلاح المحاسبي الأخير لسنة 2010 وما انجر عنه من قوانين ومراسيم تنفيذية.[1]

1- أمر رقم 69/ 107 المؤرخ في1969/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1969، الجريدة الرسمية رقم 110 بتاريخ 1970/01/02 ص 18.

**ثانيا: أهمية المحاسبة**

يهدف صاحب العمل في كل الأنشطة لمعرفة نتائج أعماله من ربح أو خسارة ومدى تحقيقه للهدف في نهاية كل فترة من الزمن بغية الاستمرار في نشاطه أو تركه، كما يهمه معرفة علاقة نشاطه بالمنظمات الأخرى ومعرفة ما لديه من موجودات وما عليه من مطلوبات، فلا يمكن تحقيق هذا الأمر إلا بوجود نظام محاسبي يحقق ما يلي:[1]

1- إظهار نتائج النشاط من ربح أو خسارة: حيث أن الغرض الأساسي لكل مشروع تجاري هو تحقيق الربح لذلك يجب أن يكون عند التاجر دفاتر وسجلات منظمة ومبوبة تبويبا تبين إراداته ومصاريفه، مشترياته ومبيعاته، وبذلك يمكن معرفة صافي ربحه أو خسارته في أي وقت يشاء؛

2- بيان المركز المالي للنشاط: لكل منشأة موجودات أو ممتلكات مثل الصندوق (أي نقد موجود لدى المنشأة) البضاعة والأثاث والسيارات والأراضي والمباني وأوراق مالية... الخ. وهذه الموجودات قد تشتري بأموال التاجر نفسه (أي بكل أو جزء من رأس ماله) لأجل تلبية كل متطلبات إدارة النشاط، أو يلجأ إلى وسائل أخرى كمايلي:

- شراء جزء من الموجودات أو موجودات إضافية عن طريق اقتراض مبلغ من الغير، لاستعماله في تمويل العملية؛
- شراء الموجودات الإضافية بالدين (أي على الحساب بإعطاء وعد كتابي أو شفوي بدفع المبلغ في المستقبل)، أن الجهات التي يقوم التاجر بشراء الموجودات منهم بالأجل أو يفترض منهم المبلغ يسمون بالدائنين، ولهم الحق في موجودات التاجر لاستيفاء ديونهم وهذا الحق يطلق عليه في المحاسبة بالمطلوبات"؛

ونتيجة للعمليات التي قد تحصل بين المنشأة والمشاريع الأخرى تتأثر الموجودات وحقوق الدائنين والمالكين في ممتلكات المنشأة، فمن واجبات المحاسبة بيان نتيجة التغيرات، بالزيادة أو النقصان، على الموجودات والمطلوبات ورأس المال وهذا يعني التغيرات التي طرأت على المركز المالي للمنشأة:

- تحديد مقدار ضريبة الدخل: أن وجود دفاتر وسجلات محاسبية يسهل احتساب ضريبة الدخل على الأرباح التجارية بدلا من احتسابها بشكل تقديري ما لا يحقق العدالة للطرفين؛
- وسيلة إثبات أمام القضاء أو التحكيم، وجود سجلات محاسبية يسهل عملية التأكد من أرصدة مديني المنشأة أو دائنيها، كما تعتبر هذه السجلات وسيلة من وسائل الإثبات في المحاكم عند حدوث منازعات بين التجار؛
- إن البيانات المحاسبية أساس البيانات الإحصائية والتحليلات: يتم استخلاص بيانات من السجلات المحاسبية بعد تصنيفيها تحليلها وتقديمها إلى جميع الأطراف ذات العلاقة في المنشأة، وهي مصدر المعلومات التي تستخدم في التخطيط وصنع القرارات وتحديد الأهداف ورسم السياسات. وكذلك أن هذه البيانات مصدر كل الدراسات التي

1- يوحنا أل أدم، صالح الزرق، 'مبادئ المحاسبة أسس وأصول علمية وعملية'، الطبعة الأولى، دار حامد لنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص ص 23-24.

يقوم بها الباحثين، فضلا عن كونها أداة للاطمئنان المالكين على أموالهم وسيلة لسلطات السياسة في رسم السياسات وأداة الاقتصاد القومي وتوجيه الاستثمارات؛

– أن البيانات المحاسبية مصدر نظم المعلومات: تجميع البيانات المحاسبية وتنسيقها مع البيانات الأخرى (الإدارية، الديمغرافية، الاقتصادية، البيئية...الخ) وتحليلها بدقة يستنتج منها معلومات تقدم لطالبيها من داخل المنشأة أو خارجها لأجل الرقابة وتقديم الاستشارات وصنع القرارات وتحديد المسؤوليات لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة؛

تحقق هذه الأهداف جميعها بفضل النظم المحاسبية والمبادئ والقواعد المتبعة في إعداد وتنظيم السجلات واستخلاص النتائج وتحليل البيانات لإعداد المعلومات وتجهيزها في الوقت الملائم عن فترة محددة من الزمن.[1]

**الفرع الثاني: بطاقة فنية لمكتب محافظ الحسابات**

في هذا الفرع سيتم التعرف على مكتب محافظ الحسابات وتم تقسيمه كالتالي:

**أولا: نبذة موجزة عن مكتب محافظ الحسابات**

غداة الاستقلال وكما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلفها الاستعمار عانت مهنة محافظة الحسابات فراغا كثيرا والعديد من المشاكل على مستوى التنظيم والتسيير أو على مستوى التأطير والكفاءات، وظلت المهنة خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي.

ومنذ 1969 إلى يومنا هذا عرفت مهنة محافظة الحسابات في الجزائر تطورات اتسمت بالتذبذب إلى غاية سنة 1988 أما بعد 1988 شهدت تنظيما معمقا لمهمتها ومع تطبيق الجزائر للنظام المحاسبي المالي زاد الاهتمام بالمهنة أكثر وأصدرت عدة قوانين ومراسيم تنظمها.

**ثانيا: التعريف بمكتب محافظ الحسابات بخميس مليانة**

إن محافظ الحسابات هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات، ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير التدقيق المتفق عليها.

مكتب محافظ الحسابات المعتمد مجاهد محمد حيث له صفة محاسب معتمد، فهو محافظ حسابات وخبير محاسبي معتمد من طرف القضاء، يتكون هذا المكتب من محافظ الحسابات مجاهد محمد ومساعدة محاسب فقط، عنوانه حي 20 أوت EPLF بلدية خميس مليانة ولاية عين الدفلى أنشأ سنة 2015.

1– يوحنا أل أدم، المرجع السابق، ص ص 23–24.

قام هذا المحافظ بأداء اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا، مسجل لدى مفتشية الضرائب ليمارس عمله بصفة قانونية، مودع لملفه ومسجل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. من إحدى شروط مهنة محافظة الحسابات هي الحصول على إعتماد من وزارة المالية وللحصول على هذا الإعتماد يجب أن يكون لديه مكتب يمارس فيه مهنة محافظة الحسابات.

تتمثل الخدمات التي يقدمها المحافظ في مايلي:

– مسك المحاسبة سواء للأشخاص الطبيعيين كالمحامي، والطبيب، والأشخاص المعنوية كالمؤسسات التجارية والصناعية.

– ملئ التصريحات الجبائية الدورية الخاصة بالزبائن ؛

– تقديم إستشارات خاصة في المجال الجبائي ؛

– القيام بعملية الرقابة على المؤسسات في إطار القانون والشهادة على صدق الحسابات ؛

– التحقق من المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة ؛

– إعداد بطاقات الأجور للعمال، وطبع شهادات للعمال الأجراء ؛

– إعداد تقارير تقدم للمحكمة المختصة إقليميا.[1]

**المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي والجزئي**

نبرز في هذا المطلب الهيكل التنظيمي والهيكل الجزئي لمكتب محافظ حسابات بخميس مليانة.

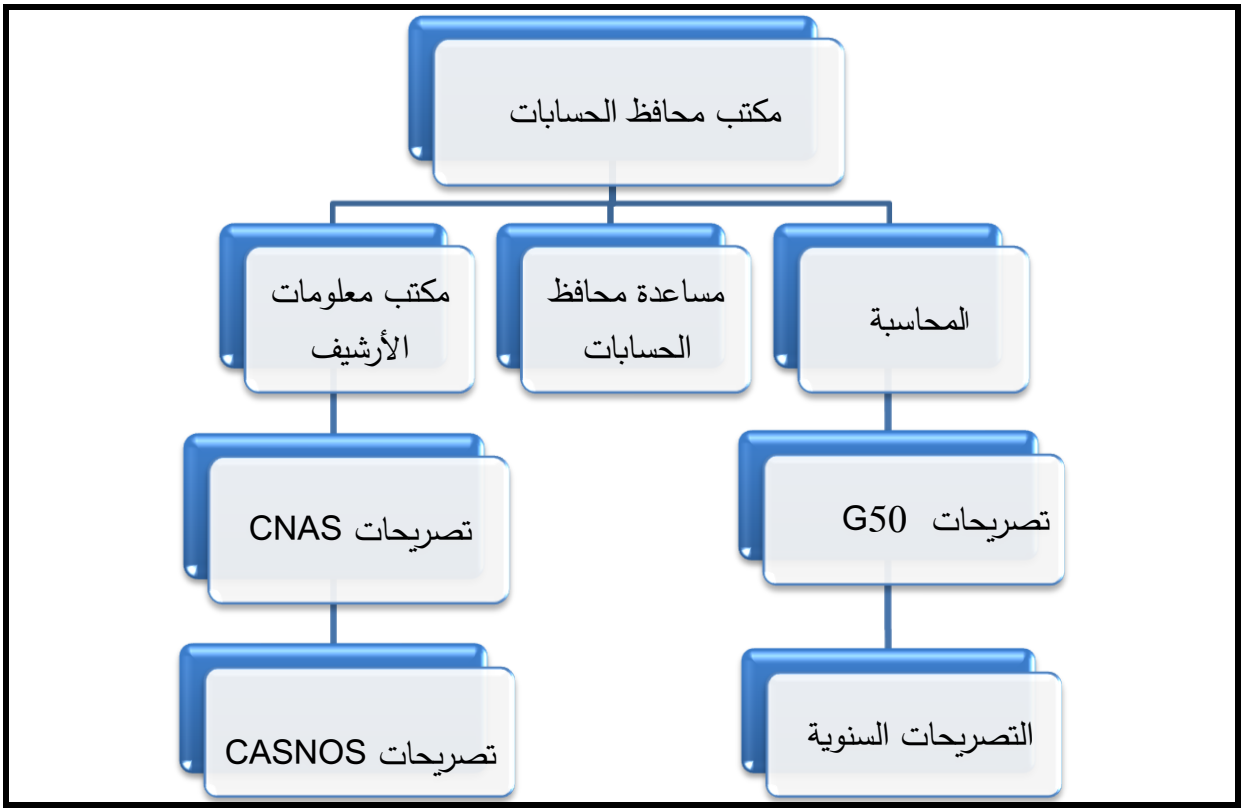
**الفرع الاول: الهيكل التنظيمي**

يعتبر الهيكل التنظيمي أساس الرقابة، ذلك لأن التنظيم الجيد يحدد المسؤوليات المختلفة بدقة، ويفوض السلطة بالقدر اللازم للنهوض بالمسؤولية، ويتم الحساب على أساس هذه المسؤولية وكلما كانت الواجبات محددة بدقة والعلاقات بين المستويات المختلفة واضحة، كلما كان من السهل الحصول على نظام جيد للرقابة.

وفيما يلي نبين التقديم الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات:

1– بناءا على وثائق المكتب.

**الشكل رقم 01: يمثل هيكل التنظيمي لمكتب محافظ حسابات بخميس مليانة**




**المصدر**: من اعداد الطالبين بالاعتماد على مقابلة محافظ الحسابات

**قراءة في الهيكل التنظيمي للمكتب**

– مكتب محافظ الحسابات: يقوم الأستاذ بالتنسيق بين الأمانة والمحاسبة والتسيير بتقديم خدمات اللازمة للزبائن ومن مهامه متابعة عمل مختلف الفروع الأخرى وإعداد تقارير محافظ الحسابات وتقديمها إلى اطراف ذوي المصلحة.

– مساعدة محافظ الحسابات: ودورها استلام الوثائق اللازمة للقيام بالتصريحات من الزبائن كما يذكرهم بمواعيد هذه التصريحات ويقدم لهم الأعمال المنجزة كما أنه يساعد الأستاذ (المسير) في مختلف المهام.

– المحاسبة: بناء على المعلومات المقدمة له من طرف الزبائن والوثائق اللازمة (فواتير الشراء والبيع والكشوفات البنكية ... الخ).

– مكتب معلومات الارشيف: يحتوي على مختلف سجلات والمستندات المحاسبية الي يحتفظ بها محافظ الحسابات في حالة مسائلة قانونية لمدة لا تقل عن 10 سنوات.

**الفرع الثاني: الهيكل الجزئي**

وسنتطرق في هيكل الجزئي الى مكتب محافظ الحسابات وكذلك مساعدته وذلك للتعرف على مهامهم.

- مكتب محافظ الحسابات: ويقوم بالمهام التالية:
  - التصريح بالعمال الاجراء وغير الاجراء ؛
  - التصريح برقم الاعمال ؛
  - كما يقوم بملاء سجل الأجرة وسجل المستخدمين ومتابعة حركة العمال لدى زبائن المكتب ؛
  - كما يقوم كذلك بملاء شهادات العمل وشهادة الأجرة ليقدمها إلى الزبائن ؛
  - ومن مهامه أيضا القيام بتصريح CASNOS الخاص بأرباب العمل وهذا بناء على الميزانية السنوية أو الدخل الإجمالي.

- مساعدة محافظ الحسابات: تقوم بمساعدة محافظ الحسابات عن طريق القيام بالمهام التالية:
  - طباعة الوثائق التي يحتاجها محافظ الحسابات؛
  - متابعة التصريحات الدورية والسنوية (G50)؛
  - إعداد الميزانية الجبائية؛
  - ملئ دفتر التقويم واليومية العامة ومتابعتهما.

وفيما يلي نبين الهيكل الجزئي لمكتب محافظ الحسابات:

**الشكل رقم 02: يمثل الهيكل الجزئي لمكتب محافظ الحسابات بخميس مليانة**

**مصدر**: من اعداد الطالبين باعتماد على المقابلة

**المطلب الثالث: ظروف وتنظيم العمل في مكتب محافظ حسابات**

يعرف مكتب محافظ حسابات الكثير من ظروف العمل التي تتغير من مكتب الى اخر، وفي هذا المطلب سنتعرف على ظروف العمل في مكتب مجاهد محمد اضافة الى تنظيم العمل حيث تم تقسيمه الى فرعين.

**الفرع الاول: ظروف العمل**

يحتوي مكتب محافظ حسابات من غرفتين حيث ان هنالك غرفة مخصصة لمحافظ وغرفة اخرى مخصصة لمساعد، حيث اعمارهم يترح مابين 25 و55 سنة، اما بالنسبة للعتاد فهنالك 3 مكاتب و3 حواسيب،، ويتعامل مكتب مع عدد كبير من الزبائن يتكفل بهم أستاذ ومساعد موزعين كما يلي: محافظ حسابات، مساعدة المحافظ، حيث يتم فتح مكتب مابين 8 صباحا الى 4 مساءا وكذلك هنالك عدة مرافق بالجنب من المكتب وهي: محامي ومحضر قضائي، مقهى، مطعم، طبيب...الخ، كما تتراوح اقدمية موظفين بالمكتب ما بين 3 و15 سنة ويتراوح المستوى الوظيفي للمكتب ما بين المستوى الجامعي إضافة إلى الدورات التكوينية لتحسين المستوى العام لهم للاطلاع على مهام وإستراتيجية المكتب مما يزيد من طابع الثقة والقدرة على الأداء الجيد.

**الفرع الثاني: تنظيم العمل**

يقوم محافظ الحسابات بتدقيق مؤسسة معينة وذلك بتوكيل والقبول هذا التوكيل أو رفضه هناك اجتهادات يبذلها محافظ الحسابات وهذا ما سوف نتطرق له في هذا المبحث وذلك في حالة قبوله التوكيل والدخول إلى الوظيفة وفي حالة رفضه للتوكيل وبعد ذلك إلى الاجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل ومن ثم إلى الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها محافظ الحسابات.

**أولا: قبول التوكيل**

يجب أن تكون طريقة عمل محافظ الحسابات حذرة وترتكز على منهجية منذ قبول التوكيل حتى إعداد تقرير مصادقة الحسابات السنوية.

عند الاستشعار بالتوكيل وقبل البدء في الوظيفة، على محافظ الحسابات أن يمتنع من إبداء قبوله بسهولة وهذا قبل أن يضع مسبقا بعض الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بما يلي:

- تجنب السقوط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية ؛
- التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لاسيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه ؛
- التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشويه مخالفات ومن ثم تجنب المؤسسة المراقبة أخطار بطلان مداولات جمعيتها للمساهمين.

إن هذه التوصية تدرس على ضوء القوانين والتنظيمات السارية المفعول، الاجتهادات الدنيا لمحافظ الحسابات قبل قبول التوكيل والبدء في الوظيفة، حيث يجب على محافظ الحسابات قبل إبداء قبوله للتوكيل الذي يستشعر به، أن يضع حيز التنفيذ الاجتهادات التالية:

– يتأكد محافظ الحسابات من عدم وقوعه تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية ؛

– يطالب محافظ الحسابات القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للمؤسسة المراقبة والمؤسسات المنسوبة وإذا اقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية ؛

– وفي حالة استشعار بتبديل محافظ الحسابات معزول عليه أن يتأكد أمام المؤسسة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفيا ؛

– وفي حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكيله، عليه الاتصال بالزميل المغادر لاستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكيله ؛

– يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن كفاءات مكتبة تسمح له بالتكفل وبتنفيذ التوكيل بطريقة صحيحة. كما يجب عليه أيضا أن يتأكد من أنه بإمكانه تلبية مهمته بكل حرية لاسيما إزاء مسيري المؤسسة.

**ثانيا: الدخول إلى الوظيفة**

بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل:

– يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه، يمضي القوانين العامة إما إذا تم تعيينه من طرف مجلس عام عادي يمضي المحضر مع الملاحظة " القبول التوكيل " وإذا لم يحضر للمجلس " يدلي بقبوله للمؤسسة كتابيا ".

– في كل أشكال التعيين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل، الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية.

– يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الجهة التي قامت بتعينه في ظرف 15 يوما التالية لقبوله التوكيل.

– قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات.

هذه الرسالة تشير إلى: مسؤولية المهمة، المتدخلين، طرق العمل المستعملة، فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها، الآجال القانونية لإيداع التقارير، الأتعاب.

– عند تنفيذ توكيله يجب على محافظ الحسابات الذي تم تعيينه حديثا أن يتصل بسلفه للحصول على كل معلومة تفيده في التكفل بتوكيله بطريقة صحيحة وشرعية.

– يجب على محافظ الحسابات المغادر أن يسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة وهذا عملا بمبدأ التضامن بين

الزملاء.

– وفي حالة تعدد محافظي الحسابات يلتزم كل واحد من هؤلاء احترام الإجراءات المشار إليها أعلاه وكأنه يتصرف لمفرده.

**ثالثا: حالة رفض القبول**

إذا تم استشعار محافظ الحسابات بالتكفل بتوكيل أو يحاط علما بتعيينه، رغم وقوعه تحت طائلة التنافي أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية، عليه بإعلام المؤسسة بعدم اكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل (رفض مبرر) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام وهذا في ظرف 15 يوما من تاريخ عمله بهذا الأمر، إذا لم يكن محافظ الحسابات في حالة التنافي أو امتناع قانوني أو تنظيمي يرفض قبول التوكيل عليه بإتباع الإجراء المنصوص في القانون التجاري، وإذا سبق وأن قامت المؤسسة بإجراء الإشهار القانونية والتنظيمية عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل.[1]

**المطلب الرابع: المحيط الاجتماعي والاتصال الداخلي لمكتب محافظ حسابات**

تناولنا في هذا المطلب المحيط الاجتماعي والاتصال الداخلي للمكتب محافظ حسابات بخميس مليانة.

**الفرع الاول: المحيط الاجتماعي للعمل**

هنالك عدة علاقات اجتماعية لمحافظ حسابات نذكر منها:

– مصلحة الضرائب: تعتمد على حسابات والقوائم المالية المعتمدة لتقليل الاجراءات الروتنية، وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد وعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.

– المؤسسات والجمعيات: يتم تدقيق حساباتها ثم اعداد تقرير الذي يتم فيه ابداء الراي حول وضعيتها مالية مثال على ذلك: جمعية الاحسان، جمعية نشاطات الشباب والرياضة، مؤسسة فلة للمواد الغذائية، مؤسسة شيبس تينا....الخ.

– مراكز الشرطة والإدارات: تعتمد الإدارة كلية على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومرتقبة تنفيذها واتخاذ القرارات الملائمة، وتقييم ذلك وتحديد الانحرافات وأسبابها ووضع الحلول المناسبة لتحقيق أهداف المشروع.

وتعتبر الإدارة تقرير المدقق بمثابة شهادة معتمدة بكفاءة وفعالية أدائها وإشرافها للمهام الموكولة إليها، ودليل المستخدمي القوائم المالية بأن الإدارة مارست مسؤولياتها بطريقة سليمة ودقيقة بإعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

– الملاك والمستخدمين: تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية إلى القوائم المالية المعتمدة ويسترشدون ببياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الاقتصادية ومدة متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم الموجهة

1– بناءا على وثائق المكتب.

التي تحقق لهم اكبر عائد ممكن، ولضمان حماية مدخرات المستثمرين فيتحتم إن تكون البيانات الموضحة بالقوائم المالية الحقيقة وصحيحة.

– الدائنين والموردين: يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل المشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي.

**الفرع الثاني: الاتصال الداخلي**

فيما يتعلق بالاتصال الداخلي لمكتب محافظ حسابات مجاهد محمد، بخميس مليانة بصفة خاصة يظهر من خلال الاجتماعات بين مختلف الأطراف، إلى أن المكتب يعتمد على عدة أنواع للاتصال كالاتصال العمودي الذي يكون من المحافظ لمساعدته على شكل قرارات في حالة نزول تعليمات جديدة او اصدار قوانين جديدة، او صاعد من مساعدة محافظ الحسابات لمكتب محافظ حسابات وغالبا تكون عبارة عن شكاوي او انشغالات او حتى اهتمامتهم المهنية والاجتماعية أو بعض المطالب.

أما الاتصال الأفقي فهو غير موجود في المكتب. وبالنسبة لوسائل الاتصال المستخدمة نجد الهاتف، الفاكس، الاتصال المباشر اي الشفهي، اضافة لبعض الوسائل الكتابية كالمذكرات، القصاصات، البريد والمراسلات وكذا التدوين في سجلات خاصة.

**المبحث الثاني: الاجراءات المنهجية للدراسة الميدانية في مكتب محافظ حسابات بخميس مليانة**

للافصاح المحاسبي دورا كبير في تعزيز جودة التدقيق الخارجي في مكتب محافظ الحسابات، فمن خلال هذا المبحث سوف نتعرف على واقع الافصاح المحاسبي وواقع التدقيق الخارجي في مكتب محافظ حسابات بخميس مليانة إضافة لعرض ومناقشة نتائج الدراسة.

**المطلب الاول: واقع الافصاح المحاسبي والتدقيق الخارجي في مكتب محافظ حسابات بخميس مليانة**

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى الجانب الملموس لموضوع الدراسة أي واقع الافصاح المحاسبي والتدقيق الخارجي في مكتب محافظ حسابات بخميس مليانة.

**الفرع الأول: واقع الافصاح المحاسبي**

هذا الفرع سوف نتطرق إلى واقع الافصاح المحاسبي في مكتب محافظ الحسابات مجاهد محمد بخميس مليانة من خلال صفات وخصائص الافصاح وأساليبه.

**1- خصائص الإفصاح:** سوف نشير في هذا الجزء إلى خصائص الافصاح المحاسبي في محل الدارسة من خلال خاصية القابلية للفهم والتي تعني إدراك مستخدمي المعلومات بأهمية محتواها مما يجعلهم يستخدمونها كمدخلات للقرار.

**أ- خاصية القابلية للفهم:** ومن خلال الملاحظة العينية في المكتب يتبين أن الافصاح عن المعلومات المحاسبية من خلال خاصية قابلية القوائم المالية للفهم موجود حيث يتم إظهار المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث شكل وترتيب هذه القوائم مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وواضحة وعلى سبيل المثال قائمة المركز المالي تظهر بنود أصول وخصوم المؤسسة وكذلك حقوق الملكية وجدول حسابات النتائج الذي يلخص الأعباء والمنتوجات المنجزة من المكتب خلال السنة المالية.

ولسهولة فهم التقارير المالية ووضوحها لاحظنا أنه يتم إبراز الجداول والملاحق الإضافية في التقارير المالية بشكل مستقل عن الإيضاحات حيث تعتبر المعلومات المتواجدة فيها أقل أهمية من تلك الواردة في صلب القوائم المالية والاضاحات، وتساعد هذه الجداول في زيادة فهم القوائم المالية من قبل مستخدميها.

**ب- خاصية الملائمة:** أما فيما يخص خاصية الملائمة والتي تعني أن تؤدي المعلومات إلى التوصل إلى البديل الأفضل سواء لقدرتها التنبؤية المرتفعة أو لقدرتها على تعديل التوقعات المسبقة لمتخذي القرارات أو لتوصيلها لمتخذي القرار في التوقيت المناسب قبل أن تفقد أهميتها.

فما لاحظناه في المكتب أن هذه الخاصية متوفرة من خلال المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول أنها مفيدة وذات منفعة ومصداقية ويمكن الاعتماد عليها لتعديل توقعات مسبقة لمتخذي القرارات وأنها قابلة للمراجعة والتحقق.

**ج- خاصية قابلية المقارنة:** أما فيمايخص خاصية قابلية المقارنة ويقصد بها قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة بمعلومات مماثلة عن نفس المكتب عن فترات زمنية مختلفة أو قابلية المعلومات للمقارنة بمعلومات مماثلة عن مكاتب أخرى، فحسب ما تم الوصول إليه عن طريق الملاحظة نجد أن المعلومات المفصح عنها في مكتب محافظ الحسابات مجاهد محمد تتصف بهذه الخاصية كون أن المكتب يقوم بالافصاح بالطريقة التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي، وذلك باتباع المكتب نظام لتنظيم المعلومات يسمح بتخزين معطيات قاعدية، عددية وتصنيفها وتقسيمها وتسجيلها، وكذلك اعتماد المكتب على توحيد طرق وعرض القوائم المالية وكذا المبادئ والسياسات المعتمدة في إعدادها والثبات عليها لعدة سنوات مختلفة، وكذلك استخدام نفس طرق التقييم المحاسبي والثبات عليها لعدة سنوات، هذا مايجعل من المعلومات الموجودة في القوائم المالية تتسم بخاصية القابلية للمقارنة.

**د- خاصية المصداقية:** أما خاصية المصداقية فاعتمادا على المعلومات المفصح عنها في القوائم نجد أن المكتب يستند على دليل موضوعي (مستند) لكل عملية مثبتة في الدفاتر والقوائم هذا ما يجعل المعلومات صادقة ويمكن الاعتماد عليها ومحققة ومحايدة.

**هـ- خاصية التوقيت المناسب:** كذلك خاصية هامة للإفصاح التوقيت المناسب ويقصد به أن يتم توصيل المعلومات المحاسبية للمستفيدين دون بطء أو تأخير وعند الحاجة إليها، بمعنى توافر المعلومات المحاسبية عند حاجة متخذ القرار إليها وبصورة حديثة حتى لا تفقد المعلومات المحاسبية حيويتها ونفعيتها، ومالاحظناه أن التوقيت المناسب للتقارير المالية يتضمن عنصرين أساسيين: الأول: يتعلق بالفترة الزمنية التي تعد عنها التقارير المالية تكون سنوية ذلك نظرا لقلة فريق العمل في المكتب، أما الثاني يتعلق بالفترة الزمنية التي تقضي من نهاية فترة إعداد التقارير المالية حتى تنشر وتستخدم هذه التقارير.

على العموم عملية ايصال المعلومات المحاسبية للمستفيدين في المكتب ليست بطيئة كل البطئ، بل متوسطة نظرا لقلة فريق العمل.

**2- أما فيما يخص مظاهر الافصاح المحاسبي والأساليب والطرق التي يجب مراعاتها وإتباعها في مكتب محافظ الحسابات مجاهد محمد تتمثل فيما يلي:**

**أ- القوائم المالية:**

يتم إظهار المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث شكل وترتيب هذه القوائم، والتي تتمثل فيما يلي:

**. الميزانية (قائمة المركز المالى):** حيث تساعد المكتب في:

- تقييم هيكل رأس المال للمكتب؛
- تقدير درجة السيولة والمرونة المالية للحكم على درجة المخاطر التي يتعرض لها المكتب وتقديرها.

انظر الى الملحقين 2 و3.

**. جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل):**

- يساعدنا بالتنبؤ بشكل دقيق لدخل المكتب في المستقبل؛
- تساعد في التقييم الأفضل لإمكانية استلام المشروع لمبالغ نقدية؛
- تساعد في التأكد من الاستخدام الأمثل لمصادره الاقتصادية.

انظر الى الملحق 4.

**. جدول تغيرات الأموال الخاصة ( قائمة تغير حقوق الملكية):**

– الإفصاح عن التغير الناجم عن قائمة الدخل متمثلا في صورة أرباح أو خسائر الدورة المالية، وما ينجم عنه من تغير في الأرباح المحتجزة؛

– تقوم بترصد التيارات التي تؤثر على بنود حقوق الملكية من أول الدورة المالية لغاية نهايتها.

**. جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية):**

– تقدم معلومات أكثر وضوحا عن مصادر واستخدام الأموال التي تعرضها كل من قائمة المركز المالي وقائمة الدخل؛

– تعرض ملخص تفصيلي لكل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال الدورة المالية في المكتب؛

– تمكن قائمة التدفقات النقدية مستعملي القوائم المالية من معرفة الطريقة التي يسير بها المكتب، نقديته والعناصر المعادلة النقدية، فقائمة التدفقات النقدية تسمح للمستعملين بتقييم الأصول الصافية للمكتب، وهيكله المالي بما فيها النقدية وقدرته على الوفاء.

**. ملحق الكشوف المالية:**

– القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد كشوف مالية؛

– مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛

– المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية؛

يشمل الملحق المعلومات الآتية حول القواعد والطرق المحاسبية:

– مدى المطابقة أو عدم المطابقة للمعايير، كل مخالفة لهذه المعايير يجب تفسيرها؛

– بيان أنماط التقييم المطبقة على مختلف فصول الكشوف المالية ولا سيما في مجال تقييم إهتلاكات العناصر العينية والعناصر المعنوية الواردة في الميزانية، تقييم الأرصدة، تقييم ومتابعة المخزونات، تقييم الأصول والخصوم في حالة مخالفة طريقة التقييم بالتكلفة التاريخية؛

– تفسيرات لعدم إدراج الحسابات في المحاسبة او عمليات إعادة الترتيب والتعديلات للمعلومات المرقمة الخاصة بالسنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة؛

– تفسيرات حول وضع تغيير الطريقة أو التنظيم موضع التنفيذ، تبرير هذه التغيرات التأثير في النتائج ورؤوس الأموال الخاصة في السنة المالية الحاضرة والسنوات المالية السابقة.

**ب– الملاحظات الهامشية:** يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير، أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، والتي يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية، كالإفصاح عن الأحداث اللاحقة التاريخ الميزانية، أو الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة، إضافة إلى الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.

**ج- استخدام الجداول والملاحق الإضافية:** يتم إبراز الجداول والملاحق الإضافية في التقارير المالية بشكل مستقل عن الإيضاحات حيث تعتبر المعلومات المتواجدة فيها أقل أهمية من تلك الواردة في صلب القوائم المالية والاضاحات، وتساعد هذه الجداول في زيادة فهم القوائم المالية من قبل مستخدميها.

**ت- الإفصاح في القوائم المالية الملحقة بالقوائم الأصلية:**

تظهر بعض البنود المعلوماتية في القوائم المالية الرئيسية بصورة إجمالية في معظم الأحيان، وقد يكون من الضروري تفصيل بعض هذه البنود عن طريق ملاحق إضافية، مثل ذكر معلومات إضافية عن الموجودات الثابتة واندثاراتها أو عن الاستثمارات قصيرة الأجل أو أي فقرة أخرى تمتاز بالأهمية النسبية وكذالك في بعض الأحيان نريد إظهار المعلومات وفقا لأسس محاسبية اخرى لأن المعلومات الواجب الإفصاح عنها تعد كثيرة من ناحية الأهمية مثل إعداد الكشوفات المالية بالكلفة التاريخية أو بالقيمة الجارية.

**د- تقرير المراجع الخارجي:**

يعتبر من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها تقرير المراجع الخارجي، وتقرير مجلس إدارة المكتب حيث يتم من خلال تقرير المراجع إعطاء رأي محايد عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، وذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة، في حين يقوم مجلس الإدارة بالإفصاح عن الأداء الحالي للمكتب وعن الخطط المستهدفة.

**هـ- استخدام المصطلحات والعرض المفصل:** تعتبر المصطلحات المستخدمة في وصف محتويات القوائم المالية ودرجة التفصيل فيها من الأمور الهامة في عملية الإفصاح حيث تساعد عملية الوصف الصحيحة للبنود في تلك القوائم، على زيادة فهم القارئ وإزالة الغموض فيها، ونظرا لمحدودية إدراك العنصر البشري ونطاق عنايته، لذالك على البيانات المحاسبية أن تكون ملخصة لتصبح ذات معنى ومفيدة ويعتمد خيار كمية المعلومات الواجب عرضها والبنود التي ستعرض بشكل مفصل على أهداف الإبلاغ المالي والأهمية النسبية للبند.

**ك- المعلومات الموجودة من خلال الأقواس:**

تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة، مثل بيان الطريقة المستخدمة للوصول إلى الرقم الظاهر بالقوائم المالية أو لبيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة.

**الفرع الثاني: واقع التدقيق الخارجي على مستوى مكتب محافظ خميس مليانة**

اعتمادا على الملاحظة المباشرة والمقابلات الحرة التي أجريناها استطعنا جمع المعلومات والاطلاع على بعض الوقائع حيث الملاحظة المباشرة والغير مباشرة مفيدة في استكشاف طبيعة التدقيق الخارجي وتقديم صور حية لها. فمن بين خصائص التدقيق الخارجي في المؤسسة يتجسد في العوامل التالية:

**كفاءة المدقق الخارجي:** تعرف كفاءة المدقق الخارجي عموما على أنها قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والنقائص في القوائم المالية التي يتم تدقيقها، وبالتالي يمكن القول أن كفاءة المدقق الخارجي تتحدد من خلال عنصرين أساسيين هما:

– التأهيل المطلوب واللازم للدخول إلى المهنة حيث ان محافظ حسابات يملك شهادة ماجستر في تخصص محاسبة ومالية.

– الخبرة العملية الناتجة من الممارسة الفعلية للمهنة حيث يملك محافظ حسابات محل دراسة 20 سنة خبرة في مجال العمل.

**استقلالية المدقق الخارجي:** تعتبر استقلالية المدقق مكونا مهما لجودة التدقيق لأنها تقدم الضمان بأن الأعمال والنتائج المتوصل إليها من طرف المدقق ليست ملوثة بالذاتية أو التلاعب أو الإغفال المتعمد بالتواطؤ مع إحدى الأطراف المتعاقدة في المؤسسة. وتشير استقلالية المدقق الخارجي إلى رغبته وقدرته على الإفصاح عن الأخطاء والانحرافات المكتشفة لدى العميل، لذا ينظر للاستقلالية من وجهين:

– الاستقلالية الذهنية وهي الحالة الذهنية التي تسمح بتقديم رأي التدقيق دون التأثر بأية مؤثرات تشكك أو تقلل من مصداقية الحكم المهني، وتسمح للمدقق أن يتصرف باستقامة ويمارس الموضوعية والشك المهني،

– الاستقلالية الظاهرية وتعني تجنب الأحداث والظروف الهامة التي إذا علم بها طرف ثالث، لديه المعلومات المناسبة بما فيها الضمانات المطبقة، يمكن أن يستنتج بعقلانية أن نزاهة، موضوعية، أو الشك المهني للمدقق أو أحد أعضاء فريق التدقيق قد انتقصت.

وفي محل دراسة يتوفر كل من استقلالية الذهنية والظاهرية حيث يتمتع محافظ حسابات بخميس مليانة بكافة الاستقلالية حتى يمارس عمله على احسن وجه.

**حجم مكتب التدقيق:** يعتبر حجم مكتب التدقيق أحد خصائص جانب العرض الذي يؤثر في جودة خدمة التدقيق الخارجي، حيث يتم الاعتماد عليه كمقياس غير مباشر لجودة التدقيق خاصة وأنه مؤشر يمكن ملاحظته وإدراكه بسهولة في سوق التدقيق.

ويمكن قياس حجم مكتب التدقيق وفقا العدة معايير

كعدد العاملين بالمكتب،

عدد العملاء،
إجمالي أصول أو مبيعات العملاء،
حجم أتعاب التدقيق.

هذه الخاصية متوفرة وذلك لأن جودة التدقيق مرتفعة في مكتب محل الدراسة، حيث أنها تتم بكل دقة وشفافية.

**سمعة مكتب التدقيق:** يمكن اعتبار سمعة مكتب التدقيق أحد الأصول المعنوية الخاصة به والتي يتم اكتسابها من خلال الممارسة والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية. ويمكن ملاحظة وجود أثار اقتصادية مباشرة كنتيجة للحصول على خدمات مكاتب تدقيق ذات سمعة عالية، والتي عادة ما تكون من مكاتب التدقيق الكبرى، مما يؤكد وجود ارتباط بين سمعة المكتب وجودة التدقيق. معدل الدعاوى القانونية كمؤشر لقياس سمعة مكتب التدقيق، حيث أظهرت نتائج الدراسة التي قامت بها أن مكاتب التدقيق من غير الثمانية الكبار في ذلك الوقت كمجموعة تعرضت لقضايا أكثر من الثمانية الكبار، وهو ما يدعم تميز مكاتب التدقيق الثمانية في الجودة، أي أن هناك علاقة عكسية بين عدد القضايا المرفوعة ضد مكاتب التدقيق وجودة خدمة التدقيق التي تقدمها. وفي مكتب محافظ حسابات بخميس مليانة محل دراسة يتمتع بسمعة جيدة حيث ان معدل دعاوى قضائية مرفوعة ضد مكتب منعدمة وهذا دليل على جودة التدقيق المقدمة من طرف المكتب محل الدراسة.

**أتعاب التدقيق:** تعتبر أتعاب التدقيق عاملا مؤثرا في جودة التدقيق بالنظر إلى كونها محددا أساسيا للاستقلالية المالية المكتب التدقيق، حيث إن أتعاب التدقيق المرتفعة تحفز المدققين على بذل جهد أكبر وتحسين جودة الخدمة التي يقدموها، في حين أن حصول مكتب التدقيق على أتعاب تدقيق منخفضة يحتم عليه تخفيض حجم ساعات العمل مما ينعكس سلبا على قدرة المدققين على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية.
وهذه الخاصية موجودة في محل الدراسة تتم بنسبة مالية قابلة للتغيير على حسب الجهد المبذول في مهمة التدقيق.

**التخصص الصناعي:** ترتبط جودة التدقيق إيجابيا بتخصص مكتب التدقيق وخبرته في صناعة عميل التدقيق، حيث أن التخصص الصناعي يقود إلى معرفة متخصصة ومستوى عال من الكفاءة التقنية للمدقق، مما ينعكس في قدرته على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية، وفي محل الدراسة موجودة هذه الخاصية.

**تنظيم مكتب التدقيق:** إن مكاتب التدقيق هي منظمات مكونة من العديد من الأفراد – المدققين الذين لديهم أوضاع تراتبية ودوافع مختلفة تجاه هدف تحسين جودة التدقيق، وبالتالي، وكأي كيان اقتصادي، فإن جودة الخدمة المقدمة من مكتب التدقيق تتوقف على التنظيم الداخلي وعلى مستوى الجهود المبذولة من الأفراد المدققين. هذه الخاصية موجودة في محل الدراسة.

**المطلب الثاني: أدوات البحث العلمي والمنهج المعتمد في الدراسة الحالية**

في هذا المطلب سوف نتعرف على أدوات البحث المستعملة في دراستنا إضافة لمنهج البحث.

**الفرع الأول: أدوات البحث العلمي المستخدمة في الدراسة الحالية**

تأتي أدوات جمع البيانات تلبية لطبيعة الموضوع وخصوصيته وتبعا لما تقضيه الحاجة للإجابة على التساؤلات المطروحة وكذا من اجل جمع البيانات المراد الحصول عليها، ولتحقيق الهدف من الدراسة اعتمد أسلوب جمع البيانات على ما يلي:

**أ- الوثائق والتسجيلات:** تم الاعتماد على الوثائق كوسيلة لجمع البيانات خاصة فيما يتعلق بتعريف المؤسسة وهيكلها التنظيمي، إضافة للخدمات التي تقدمها.

**ب- الملاحظة المباشرة (المشاهدة العينية):** تم استخدام الملاحظة كوسيلة ثانية سمحت لنا بتسجيل الملاحظات العامة. وتعني الانتباه والنظر لشيء ما، حيث تعتبر أداة من أدوات البحث العلمي تجمع بواسطتها المعلومات التي تمكن الباحث من الإجابة على أسئلة البحث واختبار فروضه، بحيث ساعدتنا على ملاحظة عمل رؤساء بعض الأقسام بتقنيات حديثة وملاحظة أيضا جو العمل الذي يعمل المستخدمين فيه وكذلك الظروف المتاحة لديهم.

**ج- المقابلة:** تعتبر المقابلة من أهم الأدوات في جمع البيانات والتي تعطي فكرة أوضح عن إجابات المستخدمين من خلال إجاباتهم وتفاعلاتهم، إيماءاتهم، ردود أفعالهم... والتي من شئنها أن تخدم الموضوع بالشأن الكبير ولتحقيق الهدف من الدراسة ثم اللجوء إلى المقابلة الشخصية التي تعتمد على مقابلة الباحث والشخص المعني وجها لوجه من اجل طرح أسئلة واستفسارات والإيضاحات عن مختلف جوانب متغيرات الدراسة موجهة لكل من محافظ حسابات، مساعدته. قد يتم اختيار هؤلاء المسؤولين بوصفهم الجهة الأكثر اطلاعا على خصائص المكتب.

**الفرع الثاني: المنهج المعتمد في الدراسة الحالية**

إن خصوصية الموضوع المدروس من حيث تعدد متغيراته، كما أنه من بين المواضيع التي لم يتم التعرض إليها كثيرا خاصة في مجال علوم المحاسبة والتدقيق في الجزائر، ارتأينا أن المنهج العلمي ملائم ويحدد مصداقية أي دراسة علمية من اجل الإجابة على الاستفسارات الإشكالية الرئيسة، فاختياره لا يكون عشوائيا، وإنما يكون مؤسس على عدة اعتبارات على رئسها طبيعة الموضوع ومدى ملائمة المنهج لهذه الدراسة.

وفيما يخص موضوع دراستنا،ومدى حرصنا على توضيح العلاقة الموجودة بين الافصاح المحاسبي والتدقيق الخارجي في مكتب محافظ حسابات لمدينة خميس مليانة، فقط اعتمدنا في دراستنا على منهج الدراسة الأساسي وهو المنهج الوصفي باعتباره أهم المناهج العلمية الملائمة لمثل هذه الدراسات،قصد الإجابة على الإشكالية التي تم طرحها سابقا، حيث اعتمدنا عليه في الفصل النظري من خلال جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالافصاح المحاسبي والتدقيق الخارجي قصد تحليلها وتفسيرها، كما اعتمدنا على منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي من اجل تجسيد وإسقاط الجانب النظري على واقع الافصاح المحاسبي واسهاماته في تدقيق الخارجي على مستوى مكتب محافظ حسابات خميس مليانة.

في هذا الإطار فقد تم تصميم نموذج للمقابلة احتوى على أسئلة وجهت إلى محافظ حسابات ومساعدته بغية جمع اكبر قدر من المعلومات تساعدنا في خدمة الموضوع وإبراز أهمية المتغير الأول (الافصاح المحاسبي) وعلاقته بالمتغير الثاني ( التدقيق الخارجي ).

تعتبر مناقشة المحاور خطوة أساسية في كل بحث علمي وذلك بالتركيز على تفسير النتائج العامة المحصل عليها عن طريق المقابلة وبما أن دراستنا جاءت من خلال الإشكالية التالية:

**هل يساهم الإفصاح المحاسبي فيتحسين التدقيق الخارجي في مكتب محافظ حسابات مجاهد محمد بخميس مليانة؟**"

تطرقنا إلى تقسيم المقابلة إلى ثلاثة محاور تحتوي على مجموعة من الاسئلة التي تثيرها اشكالية الدراسة والفرضيات المطروحة في محاولة ابراز واقع المتغيرين بالمكتب محافظ حسابات –خميس مليانة– والتي تضمنت سؤال ووزعت على ثلاثة محاور حسب الفرضيات التي تم تصميمها كما يلي:

**– الإفصاح عن الكشوف المالية يلبي احتياجات مستخدمي المعلومة المحاسبية ويفي لهم قدرمن المعلومات تساعدهم في اتخاذ قراراتهم.**

**– تتم عملية التدقيق الخارجي وفقا لمعايير ومنهجية منظمة يتبعها المدقق الخارجي ومحددة تمكنه من إبداء رأيه الفني والمحايد حول القوائم المالية والمستندات الخاصة بالمؤسسة محل التدقيق.**

**– يساعد الافصاح المحاسبي المدقق الخارجي في عملية التدقيق الخارجي ومعالجة البيانات والمعلومات من أجل تقليل الأخطاء وتخفيض درجة عدم التأكد.**

**المطلب الثالث: عرض النتائج وتقديم الإجابات عن تساؤلات البحث**

سوف نتعرف في هذا المطلب على النتائج المتحصل عليها من خلال الجانب النظري والدراسة الميدانية في مكتب محافظ حسابات، إضافة لتقديم الإجابات عن تساؤلات البحث.

**الفرع الأول: عرض النتائج**

عرض النتائج من خلال أجوبة المقابلة والجانب النظري توصلنا إلى النتائج التالية:

**أ– النتائج النظرية:** تتضمن النتائج النظرية مايلي:

– إن القوائم المالية يجب أن تحتوي على المعايير المحاسبية الدولية المتضمنة الإفصاح المحاسبي لتكون على درجة كبيرة من الشفافية والموضوعية.

– إن النظام المحاسبي المالي الجديد أعطى دفعة جديدة في مخرجات النظام المحاسبي بعد تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية.

– إن القوائم المالية يجب أن تحتوي على المعايير المحاسبية الدولية المتضمنة الإفصاح المحاسبي لتكون على درجة كبيرة من الشفافية والموضوعية.

– يلعب الإفصاح المحاسبي في المؤسسة دورا هاما في تحقيق جودة المعلومات من خلال المعلومات التي قدمتها المؤسسة والتي كانت تتميز بالخصائص النوعية للمعلومات مما يجعلها تتصف بجودة عالية.

– يسمح الإفصاح المحاسبي وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي بتعزيز المعلومة المحاسبية المفصح عنها من قبل المؤسسة.

– التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح عن جميع المعلومات المحاسبية ينتج عنه كشوف مالية ذات مصداقية وموثوقية وهذا ما يساهم في مساعدة المدقق الخارجي في تدقيق ومعالجة البيانات والمعلومات في تقليل الأخطاء وتخفيض درجة عدم التأكد.

– تقرير المدقق الخارجي يوضح النتائج المتوصل إليها ويبين نقاط الضعف والخلل في المؤسسة حتى لا تولد أخطار مستقبلية على المؤسسة، كما يقوم بتقديم توصيات واقتراحات ذات طابع علاجي ووقائي للمؤسسة.

– هناك عدة مبادئ وفروض محاسبية يجب على العون المدقق الإطلاع عليها من أجل كشف الأخطاء والتجاوزات المتعلقة بالمعالجة المحاسبية وما تخفيه من تدليسات على مستوى تخفيض الإيرادات أو تضخيم المصاريف بغية التقليل من حجم النشاط الممارس.

**ب– النتائج التطبيقية:** تتضمن النتائج التطبيقية مايلي:

– عرفت المحاسبة ومهنة محافظ الحسابات في الجزائر عدة تطورات واتجاهات فهي تتطور وتتغير بمرور الزمن.

– هناك علاقة بين المهنتين فتطور مهنة المحاسبة يؤدي إلى تطور مهنة محافظ الحسابات حيث أن محافظ حسابات يعتمد على نتائج المحاسبة.

– هناك أربعة هيئات تسهر على تنظيم مهنة المحاسبة وهي المجلس الوطني للمحاسبة، المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

– تقرير المدقق الخارجي يزيد من صدق المعلومة المالية لأنه كلما كان التقرير يظهر الأخطاء ويقدم إرشادات فبالتالي يفيد المستخدمين في تصحيح المعلومة وعرضها بشكل أكثر شرعية وصدقا.

– إن عملية الإفصاح تفيد الإدارة في المؤسسات الإقتصادية والجهات الرسمية الأخرى وهذا يستوجب تحديث التشريعات والقوانين دائما لمسايرة المعايير المحاسبة الدولية.

– يلعب التدقيق الخارجي دورا فعالا في تفعيل حوكمة المؤسسات من خلال ضمان الشفافية والمصداقية قصد الوصول لجودة المعلومة المحاسبية بالإضافة إلى تضييق فجوة التوقعات.

**الفرع الثاني: الإجابة على تساؤلات البحث**

بناءا على ما سبق ذكره، يمكن التأكد من صحة الفرضيات من عدمها كما يلي:

أ- **بخصوص الفرضية الأولى** والتي تقوم على أن الإفصاح عن الكشوف المالية يلبي احتياجات مستخدمي المعلومة المحاسبية ويفي لهم قدر من المعلومات تساعدهم في اتخاذ قراراتهم، فما استنتجناه من دراستنا، هو أن المعلومات المحاسبية المفصح عنها في الكشوف المالية للمؤسسة تعتبر ملائمة وتؤثر في قرارات مستخدميها، وعليه الفرضية صحيحة.

ب- **بخصوص الفرضية الثانية** والتي تقوم على أن عملية التدقيق الخارجي تتم وفقا لمعايير ومنهجية منظمة ومحددة تمكن المدقق الخارجي من إبداء رأيه الفني والمحايد حول القوائم المالية والمستندات للمؤسسة محل التدقيق وهو ما يؤكد صحة الفرضية حيث تتمثل الخطوات والإجراءات المتبعة في مهنة تدقيق الحسابات في: اكتساب معرفة عامة حول المؤسسة من خلال جمع معلومات عامة حول المؤسسة، تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تقييم كل طرق العمل والاجراءات المعمول بها، وأخيرا تنفيذ مهمة التدقيق وتقديم التقرير النهائي الى الجهات المستفيدة من خلال اختيار المدقق التقنيات والوسائل اللازمة لكل مهمة تدقيق وفحص. مما يثبت صحة الفرضية.

ج- **بخصوص الفرضية الثالثة** والتي تمثل مساعدة الافصاح المحاسبي المدقق الخارجي في عملية التدقيق الخارجي، فإن النتائج التي يتوصل إليها المدقق والتي تعرض على المستفيدين (ذوي المصلحة منهم)، سوف تبين مدى مصداقية ووضوح البيانات المالية للشركة أو فيما إذا كانت على النقيض من ذلك، لذا قد يعتبر المدقق الخارجي بمثابة رجل شرطة أو رجل قضاء في الشؤون المالية العامة. وبالنتيجة يكون هدفهم الوصول إلى مجموعة آمنة وسليمة من البيانات والمعلومات التي تؤدي إلى حماية الاستثمارات الخاصة والعامة.

فالتزام المؤسسة بمتطلبات الإفصاح عن جميع المعلومات المحاسبية ينتج عنه كشوف مالية ذات مصداقية وموثوقية وهذا ما يساهم في مساعدة المدقق الخارجي في تدقيق ومعالجة البيانات والمعلومات في تقليل الأخطاء وتخفيض درجة عدم التأكد وتسهيل العمل على المدقق في اكتشاف الأخطاء. هذا ما يؤكد صحة الفرضية.

**التقييم الشخصي:**

انطلاقا من القيام بالدارسة الميدانية، التي تمت على مستوى مكتب محافظ الحسابات مجاهد محمد بخميس مليانة، تحت عنوان "**الافصاح المحاسبي واسهاماته في التدقيق الخارجي**". وباعتبارنا طلبة في تخصص علوم المالية والمحاسبة ثانية ماستر تخصص محاسبة وتدقيق فقد تعرفنا من خلال هذا التربص عن كيفية إعداد الهيكل التنظيمي بالاعتماد على معلومات المقابلة كما تمكنا من معرفة تقسيم المسؤوليات وتنظيم العمل مع معرفة آليات تسيير هذا المكتب والمهام المخولة فيه.

أما فيما يخص موضوع الدارسة فقد حاولنا إسقاط الجانب النظري على واقع مكتب محافظ الحسابات مجاهد محمد حيث يخضع لمستويات مختلفة من السلطة من المساعد والمدير والمساعدين المدققين الذي يشرف عليهم المدقق الخارجي، فمن خلال قيامنا بهذا التربص فقد اكتسبنا ما يلي:

- خبرة مهنية إضافية وهذا من خلال احتكاكنا بالمستخدمين
- تمكنا من معرفة المقومات والمبادئ التي يقوم عليها العمل في المؤسسة
- إزلة الابهام والغموض وفهم موضوع الدارسة والإلمام بمختلف جوانبه
- اكتساب معرفة حول منهجية وبرنامج تدقيق القوائم المالية

**خلاصة الفصل**

حاولنا في هذا الفصل أن نسقط جانبا من الجزء النظري على دراسة ميدانية، من خلال تبيين واقع المتغير الأول (الافصاح المحاسبي ) وعلاقته بالمتغير الثاني (التدقيق الخارجي) مستعينين بذلك على ما تحصلنا عليه من معلومات من مصادر مختلفة على مستوى المكتب المستقبل، أين تم التعرف وعن كثب عن الجانب العملي لنشاطات مكتب محافظ حسابات خميس مليانة بعين الدفلى، نظرا لأهميته في تحسين ثمار العمل في المكتب، وذلك بالتعريج والتعمق في:

1. تقديم محل الدراسة (مكتب محافظ حسابات بخميس مليانة).
2. تقديم مختلف المصالح والهيكل التنظيمي للمكتب وتقديم بعض من خدماته.
3. الوقوف على واقع الافصاح المحاسبي والتدقيق الخارجي في مكتب محافظ حسابات.

فمن خلال المقابلة مع محافظ حسابات ومساعدته ومقارنة النتائج مع الجانب النظري تم الوصول إلى نتائج مهمة ساعدتنا في الإجابة على الإشكالية العامة والإشكاليات الفرعية والمتمثلة في كون أن المدقق الخارجي يساهم في إعطاء أكثر مصداقية للقوائم المالية ويجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقة للمؤسسة مما ينعكس ذلك على الإفصاح المحاسبي ككل ويساهم في تحسينه، إضافة لاستخلاص صحة نتائج الفرضيات والتي سنحاول توضيحها بشكل دقيق ومفصل في الخاتمة مع بعض الاقتراحات المتعلقة بموضوع دراستنا والأفاق المستقبلية.

الخاتمة

استهدفت الدراسة في هذا البحث إبراز دور التدقيق الخارجي في تحسين الإفصاح للمؤسسة الاقتصادية من خلال تناول هذا الموضوع في إطاره النظري و التطبيقي. وخلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة وثيقة تربط ما بين التدقيق والإفصاح المحاسبي السليم، ففي حالة ضعف إجراءات التدقيق أو عدم وجودها بالأساس، سوف يشكل ذلك عائقا أمام دقة و صحة المعلومات و البيانات المقدمة عن نشاطات و فعاليات المؤسسة الاقتصادية، فقد أكد الكثير من الباحثين على أن القيادة مهمة صعبة لكن يوجد عدة مهارات وعوامل النجاح هذه الأخيرة، والتي نذكر من بينها الافصاح المحاسبي وللتأكد من ذلك بينا واقع الافصاح المحاسبي علاقته بالتدقيق الخارجي في محل الدراسة أي مكتب محافظ حسابات، مجاهد محمد، خميس مليانة.

وعلى ضوء هذه الدراسة المتواضعة لموضوع الافصاح المحاسبي وإسهاماته في تدقيق الخارجي في مكتب محافظ حسابات مجاهد محمد خميس مليانة تم التوصل إلى النتائج والاقتراحات المبينة على النحو التالي:

**أولا: نتائج الدراسة**

من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية التالية:

**النتائج النظرية:**

– إن القوائم المالية يجب أن تحتوي على المعايير المحاسبية الدولية المتضمنة الإفصاح المحاسبي لتكون على درجة كبيرة من الشفافية والموضوعية.

– إن النظام المحاسبي المالي الجديد أعطى دفعة جديدة في مخرجات النظام المحاسبي بعد تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية.

– إن القوائم المالية يجب أن تحتوي على المعايير المحاسبية الدولية المتضمنة الإفصاح المحاسبي لتكون على درجة كبيرة من الشفافية و الموضوعية.

– يسمح الإفصاح المحاسبي وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي بتعزيز المعلومة المحاسبية المفصح عنها من قبل المؤسسة.

– التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح عن جميع المعلومات المحاسبية ينتج عنه كشوف مالية ذات مصداقية وموثوقية و هذا ما يساهم في مساعدة المدقق الخارجي في تدقيق ومعالجة البيانات والمعلومات في تقليل الأخطاء وتخفيض درجة عدم التأكد.

– تقرير المدقق الخارجي يوضح النتائج المتوصل إليها ويبين نقاط الضعف والخلل في المؤسسة حتى لا تولد أخطار مستقبلية على المؤسسة، كما يقوم بتقديم توصيات واقتراحات ذات طابع علاجي ووقائي للمؤسسة.

**النتائج التطبيقية:**

– عرفت المحاسبة ومهنة محافظ الحسابات في الجزائر عدة تطورات واتجاهات فهي تتطور وتتغير بمرور الزمن.

– هناك علاقة بين المهنتين فتطور مهنة المحاسبة يؤدي إلى تطور مهنة محافظ الحسابات حيث أن محافظ حسابات يعتمد على نتائج المحاسبة.

– إن عملية الإفصاح تفيد الإدارة في المؤسسات الإقتصادية والجهات الرسمية الأخرى وهذا يستوجب تحديث التشريعات والقوانين دائما لمسايرة المعايير المحاسبة الدولية.

– هناك أربعة هيئات تسهر على تنظيم مهنة المحاسبة وهي المجلس الوطني للمحاسبة، المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، الشركة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

– يلعب التدقيق الخارجي دورا فعالا في تفعيل حوكمة المؤسسات من خلال ضمان الشفافية والمصداقية قصد الوصول لجودة المعلومة المحاسبية بالإضافة إلى تضييق فجوة التوقعات.

– تقرير المدقق الخارجي يزيد من صدق المعلومة المالية لأنه كلما كان التقرير يظهر الأخطاء و يقدم إرشادات فبالتالي يفيد المستخدمين في تصحيح المعلومة و عرضها بشكل أكثر شرعية و صدقا.

**نتائج صحة فرضيات**

– الإفصاح عن الكشوف المالية يلبي احتياجات مستخدمي المعلومة المحاسبية ويفي لهم قدر من المعلومات تساعدهم في اتخاذ قراراتهم.

– تتم عملية التدقيق الخارجي وفقا لمعايير و منهجية منظمة يتبعها المدقق الخارجي ومحددة تمكن المدقق الخارجي من إبداء رأيه الفني و المحايد حول القوائم المالية و المستندات للمؤسسة محل التدقيق.

– اكتشاف المدقق الخارجي للغش و الأخطاء في القوائم المالية يحسن الإفصاح المحاسبي لكن هو غير مسئول عنه.

– أن النظام المحاسبي المالي يعمل على تحسين الإفصاح المحاسبي،

– تلتزم أغلبية المؤسسات على تطبيق النظام المحاسبي المالي،

– أن نظام الرقابة الداخلية السليم يساهم في منع الغش و التلاعب في القوائم المالية وهو مساعد لعمل المدقق الخارجي.

**الاقتراحات المناسبة**

من خلال هذه الدراسة توصلنا لبض المقترحات التي نلخصها في النقاط التالية:

– أن تقوم المؤسسات بزيادة المعرفة والإطلاع على المعايير المحاسبية الدولية، لما لها من أهمية كبرى للارتقاء بمستواهم العلمي والذي يزيد من شفافية القوائم المالية.

– على المؤسسات عمومية كانت أم خاصة أن تأخذ ملاحظات المدقق الخارجي حول نظام الرقابة الداخلية بعين الاعتبار نظرا لأهميته البالغة التي يلعبها داخل المؤسسات.

– نقترح على المدقق الخارجي القيام بتنظيم عملية المراجعة والاستعانة بالمساعدين ذوي الخبرة.

– نقترح كذلك على المراجعين المشاركة في الدورات التدريبية، والندوات العلمية من أجل الاطلاع على كل ما هو جديد.

– إصدار قوائم مالية دورية لفترات أقل من السنة وذلك لأن الكثيرمن الأحداث الهامة قد تحدث خلال السنة و المكتب يصدرها كل سنة.

– إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية يكسبها مصداقية و موثوقية أكبر ويسمح مقارنة نشاطها مع نشاط الدول التي تطبق هذه المعايير لذلك يجب إلزام المؤسسات بإعداد قوائم مالية وفقا الأسس والقواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية وهي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، الملاحظات والإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

**أفاق الدراسة**

تناولنا في هذه الدراسة الافصاح المحاسبي واسهاماته في تدقيق الخارجي، غير أننا لاحظنا أفاقا يمكن البحث فيها وهي:

– دور التدقيق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعي.

– دراسة مدى التزام المؤسسات الجزائرية بمتطلبات الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي في الكشوف المالية.

– إجراء دراسات مستقبلية تتعلق بكل من الإفصاح المحاسبي وتدقيق الخارجي وسببها في تفادي الأزمات الإقتصادية.

# قائمة المراجع

**الكتب:**

1- أحمد علي خضر، الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات،دار الفكر الجامعي، 2012.

2- محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر و التوزيع، 2008.

3- إبراهيم جابر السيد، الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية داخل البلاد الأجنبية، دار غيداء، 2014.

4- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.

5- سرايا محمد السيد، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002.

6- نصر عبد الوهاب، وأخرون، أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، دار العلوم الأكاديمية للنشر والتوزيع، مصر، 2013.

7- محمد بوتين، المراقبة و مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، ط03، 2008.

8- أحمد قايد نور الدين،التدقيق المحاسبي وفق للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، ط2015،01.

9- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري و العملي، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 01، 2009.

10- عبيد سعد الشريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الأمين للنشر و التوزيع، ط3، 2011.

11- حماد طارق عبد العال، التقارير المالية، أسس الإعداد و العرض و التحليل، جامعة عين الشمس مصر، 2000.

12 - غسان فلاح المطارنة، خنفر مؤيد راضي، تحليل القوائم المالية نظري وتطبيقي، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن، الطبعة الأولى، السنة 2006.

13- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، مطبعة ذات السلاسل، الكويت، 1990.

14- وليد ناجي الحبالى، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 2007.

15- رضوان حلوى حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير- دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، 2006.

16- دونالد كيسو، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية، 2005.

17- عبد الوهاب نصر علي، مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعيار المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر 2003 - 2004.

18 – محمد مطر موسى السويطي، الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقيق، دراسات إستراتيجية، العدد18، أبوظبي، الإمارات العربية المتحدة، 1998.
19– عبد الفتاح صحن، وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
20– يوحنا أل أدم، صالح الزرق، 'مبادئ المحاسبة أسس وأصول علمية وعملية'، الطبعة الأولى، دار حامد لنشر والتوزيع، الأردن، 2000.

**رسائل الماجستير:**

21– فلاح حمودة شرار المطيري، الأهمية النسبية للإفصاح المحاسبي في اتخاذ قرارات الإقراض، رسالة ماجستير، 2010.
22– مجدي أحمد الجعبيري، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانية على الشركة السعودية (سابك) شركة مساهمة سعودية، رسالة ماجستير، 2010.
23– علي حمادي، **أثر** جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية 2010–2011.

**مذكرات الماستر:**

24– رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة الماجستير، كلية الاقتصاد، سوريا.
25– بالعيد محمد الكامل، دور الإفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها، مذكرة ماستر، 2010.
26– حمزة بوسنة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة ماجيستر، جامعة سطيف– بالجزائر– 2010/2011.
27– زلاسى رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2008.

**المجلات:**

28– وائل إبراهيم الراشد، 'ملامح الافصاح في الكويت'، مجلة المحاسبون، العدد33، المجلد12، يوليو2006.
29– زوهري جليلة، أثر الإصلاحات المحاسبية و المالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد04، 2016.

**القوانين والمراسيم:**

30- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 يتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 74 المادة رقم: 02و03 و25.

31- أمر رقم 69/ 107 المؤرخ في1969/12/31، المتضمن قانون المالية لسنة 1969، الجريدة الرسمية رقم 110 بتاريخ 1970/01/02.

# قائمة الملاحق

**الملحق رقم 01**

جامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة

**كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير**

**قسم علوم المالية ومحاسبة**

**مخطط دليل المقابلة:**

التحضير لمذكرة التخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم محاسبة ومالية تخصص محاسبة وتدقيق.

مذكرة بعنوان: **الافصاح المحاسبي وإسهاماته في تدقيق الخارجي**

**تحية طيبة**

نشكركم على منحنا جزءا من وقتكم نحن الطالبين: فرحي سيدعلي وبوكريطة أمحمد خليفة طالبين بجامعة الجيلالي بونعامة خميس مليانة جئنا لمحاورتكم في اطار اذا كنتم لا تمانعون فسنقوم بتسجيل كلامكم حتى نتذكره نعاهدكم ان ما ستدلون به سيمحى بمجرد انتهاء الدراسة بطبيعة الحال فان كلامكم سيبقى جد سري و لا يذكر اسمكم اطلاقا اذا كنتم مستعدون سأشرع في طرح الأسئلة.

**في الاخير نشكركم مسبقا على تعاونكم ومساهمتكم في هذه الدراسة.**

**محور البيانات الشخصية**

1. الجنس: //
2. السن: //
3. المستوى التعليمي: //
4. الاقدمية في العمل: //
5. الوظيفة الحالية: //

**المحور الأول: الافصاح المحاسبي**

- س1: هل المعلومات الظاهرة في القوائم المالية للمكتب قابلة للفهم و واضحة و غير مضللة ؟
- س2: هل المعلومات المفصح عنها من طرف المكتب تؤدي إلى التوصل إلى البديل الأفضل أي ارتفاع قدرتها التنبؤية ومدى قدرتها على تعديل التوقعات المسبقة لمتخذي القرارات ؟
- س3: هل المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية للمكتب تعتبر قابلة للمقارنة اذا ما قورنت بمعلومات مماثلة عن نفس المكتب في فترات زمنية مختلفة، أو بمعلومات مماثلة عن مكاتب أخرى ؟
- س4: هل المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية للمكتب تعتبر قابلة للمقارنة، اذا ما قورنت بمعلومات مماثلة عن نفس المكتب في فترات زمنية مختلفة، أو بمعلومات مماثلة عن مكاتب أخرى ؟
- س5: كيف تكون مدة وصول المعلومات المفصح عنها و توافرها عند حاجة مستخدميها اليها أي ما مدى توافر خاصية التوقيت المناسب في مكتب محافظ الحسابات مجاهد محمد ؟
- س6: في ماذا تساعد القوائم المالية التي نفصح فيها عن معلومات المكتب مستخدمي هذه المعلومات ومتخذي القرار ؟
- س7: ما هي الاساليب والطرق المعتمدة في الافصاح المحاسبي في مكتب محافظ الحسابات ؟

**المحور الثاني: التدقيق الخارجي**

- س1: ماهي الخبرة العملية والعلمية لممارسة مهنة محافظ حسابات ؟
- س2: هل تعتبر استقلالية المدقق مكونا مهما لجودة التدقيق ؟

- س3: هل حجم مكتب التدقيق أحد خصائص الذي يؤثر في جودة خدمة التدقيق الخارجي ؟
- س4: هل يمكن اعتبار سمعة مكتب التدقيق أحد الأصول المعنوية الخاصة به ؟
- س5: هل أتعاب التدقيق عاملا مؤثرا في جودة التدقيق ؟
- س6: هل التخصص الصناعي يساعد في اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية ؟
- س7: هل تنظيم الداخلي يساهم في تحسين جودة التدقيق ؟

**المحور الثالث: علاقة الافصاح المحاسبي بالتدقيق الخارجي**

- س1:هل التزام المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلي يساهم في دقة وشفافية قوائم مالية ؟
- س2: هل اكتشاف الغش والاخطاء في قوائم المالية يساهم في تحسين الافصاح المحاسبي ؟
- س3: هل تطبيق المؤسسة لمبادئ نظام محاسبي المالي يحسن الافصاح المحاسبي ؟
- س4: هل يعتبر مدقق خارجي مسؤولا عن اكتشاف معظم حالات الغش والافصاح عنها ؟
- س5: هل يتحمل مدقق الخارجي مسؤولية الافصاح المحاسبي في كل الحالات ؟
- س6: هل شفافية المعلومات المفصح عنها مرتبطة بمدى قيام مدقق خارجي بدوره ؟
- س7: مامدى تاثير الغش والاخطاء على مصداقية القوائم المالية ؟
- س8: ما أخطار الافصاح المحاسبي الخاطئ على المدقق الخارجي ؟

**الملحق رقم 2:**

# ميزانية الاصول لسنوات 2020-2021

| أصول | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 2020 | 2021 | 2021 | 2021 | |
| *الإجمالي* | *الإجمالي* | *اهتلاكات-أرصدة* | *الخام* | *الأصول المالية* |
| | | | | **الأصول المثبتة (غير الجارية)** |
| | 0,00 | 0,00 | 0,00 | **فارق الشراء (ou goodwill)** |
| 50 893,00 | 109 591,00 | 236 769,00 | 346 360,00 | **التثبيتات المعنوية** |
| | | | | **التثبيتات العينية** |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | **الأراضي** |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | **البناءات** |
| 1 206 114,80 | 397 268,00 | 14 206 665,00 | 14 603 933,00 | **التثبيتات العينية الأخرى** |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | **إهتلاك التثبيتات العينية الأخرى** |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | **التثبيتات الجاري إنجازها** |
| | | | | **الثبيتات المالية** |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | السندات الموضوعة موضع المعادلة - المؤسسات المشاركة |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | السندات الأخرى المثبتة |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | الضرائب المؤجلة على الأصول |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | حسابات الإرتباط |
| 1 257 007,80 | 506 859,00 | 14 443 434,00 | 14 950 293,00 | **مجموع الأصول غير الجارية** |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | **الأصول الجارية** |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | **المخزونات و المنتجات قيد الصنع** |
| | | | | **الحسابات الدائنة - الإستخدامات المماثلة** |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | الزبائن |
| 12 196 800,00 | 12 762 183,61 | 0,00 | 12 762 183,61 | المدينون الأخرون |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | الضرائب |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | الأصول الأخرى الجارية |
| | | | | **الموجودات و ما يماثلها** |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | توظيفات و أصول مالية جارية |
| 75 270 391,05 | 88 223 753,95 | 0,00 | 88 223 753,95 | أموال الخزينة |
| 87 467 191,05 | 100 985 937,56 | 0,00 | 100 985 937,56 | **مجموع الأصول الجارية** |
| 88 724 198,85 | 101 492 796,56 | 14 443 434,00 | 115 936 230,56 | **المجموع العام للأصول** |

**الملحق رقم 3:**

## ميزانية الخصوم لسنوات 2020-2021

| خصوم | | |
|---|---|---|
| ***خصوم*** | ***2021*** | ***2020*** |
| **رؤوس الأموال الخاصة** | | |
| | | |
| رأس المال الصادر(أو حساب المستغل) | 0,00 | 0,00 |
| رأس المال غير المطلوب | 0,00 | 0,00 |
| العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) | 0,00 | 0,00 |
| فارق إعادة التقييم | 0,00 | 0,00 |
| فارق المعادلة | 0,00 | 0,00 |
| النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) | 13 452 547,76 | 10 621 148,89 |
| رؤوس الأموال الخاصة الأخرى،ترحيل من جديد | 87 085 980,05 | 76 464 831,16 |
| **حصة الشركة المدمجة** | 0,00 | 0,00 |
| **حصة ذوي الأقلية** | 0,00 | 0,00 |
| **المجموع I** | **100 538 527,81** | **87 085 980,05** |
| **الخصوم غير الجارية** | | |
| القروض و الديون المالية | 0,00 | 0,00 |
| الضرائب (المؤجلة و المرصود لها) | 0,00 | 0,00 |
| الديون الأخرى غير الجارية | 0,00 | 0,00 |
| المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا | 0,00 | 0,00 |
| **مجموع الخصوم غير الجارية II** | **0,00** | **0,00** |
| **الخصوم الجارية** | | |
| الموردون و الحسابات الملحقة | 0,00 | 0,00 |
| الضرائب | 0,00 | 453 965,21 |
| الديون الأخرى | 954 268,75 | 1 184 253,59 |
| خزينة الخصوم | | |
| **مجموع الخصوم الجارية III** | **954 268,75** | **1 638 218,80** |
| **المجموع العام للخصوم** | **101 492 796,56** | **88 724 198,85** |

**الملحق رقم 4:**

## جدول حسابات النتائج لسنوات 2020-2021

| حسابات النتائج | | |
|---|---|---|
| | ***2021*** | ***2020*** |
| المبيعات و المنتوجات الملحقة | 22 569 000,00 | 21 940 000,00 |
| تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع | | |
| الإنتاج المثبت | | |
| إعانات الإستغلال | 6 000 000,00 | 5 000 000,00 |
| **1- إنتاج السنة المالية** | **28 569 000,00** | **26 940 000,00** |
| المشتريات المستهلكة | -1 153 691,05 | -892 582,07 |
| الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى | -1 178 505,00 | -1 003 079,33 |
| **2- استهلاك السنة المالية** | **-2 332 196,05** | **-1 895 661,40** |
| **3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2)** | **26 236 803,95** | **25 044 338,60** |
| أعباء المستخدمين | -9 650 146,50 | -11 154 652,51 |
| الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة | -5 000,00 | -23 000,00 |
| **4- إجمالي فائض الإستغلال** | **16 581 657,45** | **13 866 686,09** |
| المنتجات العملياتية الأخرى | | |
| الأعباء العملياتية الأخرى | -2 278 960,89 | -1 959 200,00 |
| المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة | -850 148,80 | -1 286 337,20 |
| استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات | | |
| **5- النتيجة العملياتية** | **13 452 547,76** | **10 621 148,89** |
| المنتوجات المالية | | |
| الأعباء المالية | | |
| **6- النتيجة المالية** | | |
| **7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)** | **13 452 547,76** | **10 621 148,89** |
| الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية | | |
| الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية | | |
| **مجموع منتجات الأنشطة العادية** | **28 569 000,00** | **26 940 000,00** |
| **مجموع أعباء الأنشطة العادية** | **-15 116 452,24** | **-16 318 851,11** |
| **8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية** | **13 452 547,76** | **10 621 148,89** |
| عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها) | | |
| عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها) | | |
| **9- النتيجة غير العادية** | | |
| **10- صافي نتيجة السنة المالية** | **13 452 547,76** | **10 621 148,89** |
| حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1) | | |
| **11- صافي نتيجةالمجموع المدمج (1)** | | |
| **و منها حصة ذوي الأقلية (1)** | | |
| **حصة المجمع (1)** | | |