الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

أثر الإفصاح المحاسبي على جودة التدقيق
دراسة حالة شركة سونلغازالتوزيع- فرع المدية-

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

إعداد الطالبتين:

- كنودي شهرزاد
- رحال هاجر

إشراف الأستاذ:

أ.أحمد يوسف السعيدي

السنة الجامعية 2023/2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مساهمة الإفصاح المحاسبي على جودة التدقيق
دراسة حالة شركة سونلغاز التوزيع- فرع المدية-

مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

إعداد الطالبتين:

- كنودي شهرزاد
- رحال هاجر

إشراف الأستاذ:

أ.أحمد يوسف السعيدي

السنة الجامعية 2023/2022


بسم الله الرحمن الرحيم

الشكر والعرفان

الحمد لله الذي أعاننا على إنجاز هذا البحث وسخر لنا من عباده من كان عونًا وسندًا لنا

يسعدنا ويشرفنا أن نتقدم بالشكر والعرفان إلى الأستاذ الفاضل أحمد يوسف سعيدي الذي أشرف على هذا العمل وكان سندًا لنا بنصائحه وتوجيهاته.

كما لا ننسى أن نشكر جميع الأساتذة الذين ساهموا في تكويننا المعرفي والعملي منذ اليوم الأول إلى يومنا هذا.

إلى كل من ساهم في هذا العمل من بعيد أو قريب

اهداء

"وآخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين"

الحمد لله الذي ما تم جهد ولا ختام إلا بفضله وما تخطى العبد من عقبات وصعوبات إلا بتوفيقه ومعونته...عظم المراد فهان الطريق وتحقق ما كان بالأمس حلماً جاءت لذة الوصول لتمحي مشقة الطريق

فشكراً لكي يا نفسي تعبت وما كان تكريم التعب إلا نجاح فهنيئاً على صبرك

الحمد لله الذي ما تيقنت به خيراً وأملاً إلا وأغرقني سروراً، واليوم أتممت مساري وطريقي التعليمي

"اليوم تخرجي"

يا مسكن قلبي يا جنتي وجناني يا ملاك الروح ومعنى العطاء، يا من صنعتي سعادتي بخيوط منسوجة من قلبك .... لك اهدائي وعملي وهنيئًا لك فأنا إنجازك..." أمي".

عمود البيت وصديق الروح يا من علمتني حب العلم والاجتهاد ...احمل اسمك وهذا افتخار...أنت لي السند والضلع الثابت الذي لا يميل..." أبي".

إخوتي كنتم الداعم الأقوى لإرادتي وصبري أنتم حزام ظهري دمتم لي فخراً"محمد، سناء، يسرى، صهيب".

إلى أبناء قلبي ملائكتي وصغاري حفظكما الله لي..."ريان–سيف الدين".

إلى رفيق الدرب وسند الحياة إلى توأم الروح..."عزالدين"

ممتنة للحياة التي جمعتني بجواهر الدرب ورفيقات العمر ...هذا العمل بفضل دعمكما لي..." هاجر– وسام– سارة"

"جدي وعمتي" رحمكما الله برحمته دعواتكما بجانبي لأعلى السلم ...فجنة الفردوس لكما إن شاء الله.

إلى كل أفراد عائلتي "كنودي–صديقي"...أصدقائي...أحبتي ... بكل تواضع أهديكم هذا العمل والنجاح.

شهرزاد

الإهداء:

من قال أنا لها نالها وأنا لها وان أبت رغما عنها أتيت بها، في أخر خطوة السلم، وفي اللحظة الأكثر فخرا، عندما كان التعب والجهد والمشقة تغسلني بماء النجاح ليبقى واقعي ابيضا جميلا...

أرى رحلتي الجامعية قد شارفت على الانتهاء جزء من مسيرتي بالفعل، ها أنا اليوم أختم بحث تخرجي وأقطف ثمار تعبي وارفع قبعتي بكل اعتزاز وما لدي من همة ونشاط وبداخلي كل تقدير واحترام وحب لنفسي..

أشكر الله عز وجل أولا وأخيرا، له الحمد وله الفضل، وما كنت لأفعل وأصل لولا فضله علي، فالحمد عند البدء عند الختام، الحمد لله على التمام وعلى لذة الإنجاز، ما انتهى درب ولا ختم جهد ولا تم سعي ألا بفضله... اللهم صلي على نبينا محمد وعلى أله وصحبه وسلم

أهدي تخرجي إلى من قال فيهما سبحانه وتعالى: " واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا "

أمي التي سهرت لأجلي تعبت وعلمتني وفي كل خطوة نجاح كان لها فضل أحن قلب نعيمي وجنتي

أبي في كل مرة قابلتني الدنيا بمواقفها الموحشة كنت أختبئ في ظهر أبي، سندي في الحياة ومصدر فخري

يوسف رفيق الدرب وتوأم الروح و الزوج المخلص الذي يفتخر بي في كل خطوة و الداعم لي دمت لي عزا

إخوتي إيمان وسلمى قطعة من قلبي في كل المرات التي حالفني فيها النجاح والفرح كنت أرى انعكاس فرحتي بعينكم محمد وريان فرحتي و روحي

إلى أطفالي ومن لهم الفضل في إدخال الفرح لقلبي نورهان وعبد القادر حمزة

إلى عائلتي الثانية من نادينها أمي ورأيت حنانها علي وأبي الذي هو سند لي بعد الغالي

إلى صديقتي المختلفة عن الناس إنما أنت الكتف والسند شهرزاد

من جمعتني بها أجمل صدف صديقتي والأخت وسام

لي صديقتي وحبيبتي أدام الله رفقتنا سارة

إلى جدي محمد وعلي حبيب قلبي دمت لي عزا وفخرا إلى جدي المختار الذي فارقنا ولا زال في قلبي رحمه الله إلى جدتي مريم حبيبة الجوهرة الحنونة وجدتي الثانية محجوبة الطيبة حفظها الله

إلى كل من خالاتي سارة وفايزة وأسماء وفلهالتي أقدم لها جزيل الشكر والحب وأولادهم أحبكم

إلى أخوالي رضا وشمس الدين وسيد احمد وياسين وزوجاتهم وأولادهم

إلى عماتي فاطمة وحفيظة أعتز بهم وبنات عمتي واولاد عمتي

إلى أعمامي محمد وعزيز وبومدين وأولادهم

هاجر

مستخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدي تأثير الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق، وذلك للأهمية الكبيرة التي يلعبها الإفصاح عن المعلومات في مساعدة المدقق على إنتاج معلومات موثوقة وذات مصداقية وذلك لاعتبار المعلومات المالية والمحاسبية ركيزة أساسية في اتخاذ القرارات،وكلما كانت المعلومات المقدمة مبنية على إفصاح تام خالي من التلاعب والأخطاء، كلما أدى هذا إلى تحقيق جودة في التدقيقوتحرير تقرير يتم الاعتماد عليه من طرف المساهمين والمتعاملين لأخذ نظرة حول الشركة واتخاذ القرارات تناسبهم.

وقد تم إسقاط الدراسة على شركة سونلغاز فرع المدية التي تقوم بتوزيع الكهرباء والغاز في المدينة، وهذا لمعرفة مدى إفصاحها عن المعلومات المحاسبية والمالية لمحافظ الحسابات من أجل القيام بعملية التدقيق على الحسابات.

ومن بين أهم النتائج المتحصل عليها من هذه الدراسة انه كلما تم الإفصاح بشكل تام وكامل ولا يحتوي على التلاعب والأخطاء كلما كانت هناك جودة في التدقيق.

الكلمات المفتاحية: الإفصاح المحاسبي، التدقيق، جودة التدقيق، محافظ الحسابات.

This study aimed to find out the effect of accounting disclosure in improving audit quality, due to the great importance played by disclosure of information in helping the auditor to produce reliable and credible information, given that financial and accounting information is a basic pillar in decision-making, and whenever the information provided is based on full disclosure Free from manipulation and errors, whenever this leads to achieving quality auditing and editing a report that is relied upon by shareholders and dealers to take a look at the company and make decisions that suit them .

The study was dropped on the Sonalgaz Company, the Medea branch, which distributes electricity and gas in the city, in order to see the extent of its disclosure of accounting and financial information to the account holders in order to carry out the auditing process on the accounts.

Among the most important results obtained from this study are that the more complete and complete disclosure is made and does not contain manipulation and errors, the more quality there is in the audit.

Keywords: accounting disclosure, auditing, audit quality, account portfolios.

الفهرس

العنوان	الصفحة
الشكر والعرفان	
الإهداء	
مستخلص	I.
فهرس المحتويات	II.
قائمة الأشكال	III.
قائمة الجداول	IV.
قائمة الملاحق	V.
مقدمة	VI.
الفصل الأول: مدخلإلى الإفصاح المحاسبي	
تمهيد	7
المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي	8
المطلب الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي	8
المطلب الثاني: أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي	10
المطلب الثالث: أنواع ومستويات الإفصاح المحاسبي	12
المبحث الثاني: مقومات وتكاليف الإفصاح المحاسبي	16
المطلب الأول: مقومات الإفصاح المحاسبي	16
المطلب الثاني: تكاليف الإفصاح المحاسبي	18
المطلب الثالث: متطلبات الإفصاح المحاسبي	20
المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي ومعوقاته	22
المطلب الأول: العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي	22
المطلب الثاني: معوقات الإفصاح المحاسبي	25

المطلب الثالث: أساليب الإفصاح المحاسبي	26
خلاصة الفصل	30
الفصل الثاني: مساهمة الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق	
تمهيد	32
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق	33
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق وتعريفه	33
المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق	37
المطلب الثالث: أنواع التدقيق وعلاقته بالمحاسبة	40
المطلب الرابع: فروض ومعايير التدقيق	46
المبحث الثاني: جودة التدقيق المحاسبي	53
المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق	53
المطلب الثاني: أهمية وأهداف جودة التدقيق	56
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق	59
المبحث الثالث: دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق	62
المطلب الأول: علاقة التدقيق المحاسبي بالإفصاح المحاسبي	62
المطلب الثاني: دور لجان التدقيق في تعزيز الإفصاح المحاسبي على التدقيق المحاسبي	64
خلاصة الفصل	66
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية في شركة سونلغاز-فرع المدية-	
المبحث الأول: عرض عام للشركة محل الدراسة	69
المطلب الأول: عرض الشركة القابضة بالمجمع سونلغاز	69
المطلب الثاني: عرض شركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز	72
المطلب الثالث: تقديم مديرية التوزيع بالمدية	74
المبحث الثاني: أثر الإفصاح المحاسبي على جودة التدقيق(دراسة مقابلة)	80
المطلب الأول: مجتمع وأداة الدراسة	80
المطلب الثاني: تحليل وعرض نتائج المقابلة	80

المبحث الثالث: أثر لإفصاح المحاسبي على جودة التدقيق(دراسة تطبيقية)	84
المطلب الأول: مدى توفر فروض التدقيق وخصائص جودة التدقيق في تقرير محافظ الحسابات	84
المطلب الثاني: تقييم الإفصاح المحاسبي لبعض عناصر القوائم المالية	87
المطلب الثالث: تقييم الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وأثرها على جودة التدقيق	88
خلاصة الفصل	97
خاتمة	98
قائمة المراجع	102
الملاحق	107

قائمة الأشكال

الرقم	الشكل	الصفحة
1	مخطط معايير التدقيق المتعارف عليها	52
2	الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع	71
3	الهيطل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة	76

قائمة الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
1	الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي	44
2	خصائص جودة التدقيق	55-
3	جانب الأصول لميزانية سونلغاز للسنتين الماليتين2021-2022	85
4	جانب الخصوم لميزانية سونلغاز للسنتين الماليتين2021-2022	87
5	جدول حساب النتائج لسونلغاز للسنتين الماليتين2021-2022	89-88
6	تدفقات الخزينة لشركة سونلغاز للسنتين الماليتين2021-2022	92-90

قائمة الملاحق

رقم	البيان	الصفحة
1	أصول الميزانية لسونلغاز للسنتين الماليتين2021-2022	109
2	خصوم الميزانية للسنتين الماليتين2021-2022	110
3	جدول حساب النتائج لشركة سونلغاز للسنتين الماليتين 2021-2022	111

4	جدول التدفقات النقدية لشركة سونلغاز للسنتين الماليتين 2021-2022	112
5	ملحق جرد الزبائن لشركة سونلغاز للسنتين الماليتين 2021-2022	113
6	ملحق جرد التثبيتات لشركة سونلغاز للسنتين الماليتين 2021-2022	115
7	ملخص تقرير محافظ الحسابات لشركة سونلغاز للسنتين الماليتين 2021-2022	119

مقدمة

المقدمة

يعتبر الإفصاح المحاسبي وسيلة فعالة وأداة ضرورية لإيصال نتائج الأعمال والبيانات للمستخدمين، ونظرا لمبدأ الإفصاح الذي ينص على إظهار جميع المعلومات المحاسبية الشاملة لتحقق الفائدة المرجوة لمستخدميها وكذلك المحاسبين والمدققين لقياس النتائج المسطرة مع النتائج المحققة ومراقبة الانحرافات ويعد التدقيق أهم المواد الأساسية في شعبة العلوم المحاسبة وكذلك من أهم الطرق وأفضلها لتدقيق الحسابات وتوضيح حالة المؤسسات.

كما يعتبر التدقيق مهمة تسعى المؤسسات للجوء إليها والتي وضعت أمام واقع يفرض عليها تغيرات جذرية في الميدان المحاسبي في البيئة المحيطة بها، وإن اختلاف الآراء حول وسائل وطرق تنفيذ التدقيق واتساع مجال التدقيق وتطوره بصفة ملحوظة أدى هذا إلى تغيير الأحداث على مستوى كل مؤسسة على حدى.

فأثر الإفصاح المحاسبي ودوره على جودة التدقيق أهمية كبيرة، فهذه المعلومات إذا توفرت تساعد المدقق غلى اتخاذ القرار وكشف الأخطاء وأيضا وصف ومعرفة وضعية المؤسسة إذا كانت جيدة أو العكس فتربطهم علاقة طردية.

وعلى هذا وجب الحصول على بيانات ومعلومات مالية ذو نوعية للمساعدة على اتخاذ القرار في الحكم على مدى جودة التدقيق في المؤسسة.

ثانيا: الإشكالية الرئيسية

بناء على ما سبق ذكره يمكن طرح الإشكالية التالية:

- ✓ كيف يساهم الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق؟

وينتج عن السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

1_فيما تكمن متطلبات الإفصاح المحاسبي؟

2_هل الإفصاح المحاسبي له علاقة بجودة المعلومة المالية؟

3_كيف يساهم الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق؟

ثالثا: فرضيات الدراسة

من خلال الأسئلة الفرعية يمكن صياغة الفرضيات الآتية:

- ✓ يوفر الإفصاح المحاسبي معلومات مالية تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة.
- ✓ يسمح الإفصاح المحاسبي من توفير معلومات مالية ذو جودة.
- ✓ يساعد الإفصاح المحاسبي في توفير معلومات مالية من شأنها تحسين جودة التدقيق.

رابعا: أهمية الموضوع

- ✓ تستمد هذه الدراسة أهميتها من مدى تطبيق التدقيق في المؤسسات الاقتصادية وهل هناك إفصاح عن المعلومات والبيانات وذلك من خلال معرفة توافق الإفصاح المحاسبي مع التدقيق وعلاقته بجودة التدقيق.
- ✓ معرفة مختلف جوانب الإفصاح المحاسبي والتدقيق المحاسبي حتى تتمكن من إعطاء دراسة واضحة للآليات المحاسبية وأهم التصريحات.

خامسا: أهداف الموضوع

تهدف هذه الدراسة إلى:

- ✓ التعرف على الإطار العام للتدقيق والإفصاح المحاسبي.
- ✓ إبراز جوانب المؤسسات الاقتصادية وتماشيها مع التدقيق وتوضيح فكرة ربط الإفصاح المحاسبي بجودة المعلومة المالية.

سادسا: أسباب اختيار الموضوع:

- ✓ تناسب الموضوع مع طبيعة التخصص.
- ✓ الرغبة في الفهم والاطلاع أكثر على التدقيق والإفصاح المحاسبي.
- ✓ يعتبر واحد من أهم المواضيع المطروحة على الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا.

سابعا:حدود الدراسة

- ✓ الإطار الزماني: خلال الفترة الممتدة من 2021 إلى 2022
- ✓ الإطار المكاني: المؤسسة الاقتصادية لشركة الكهرباء والغاز سونلغاز – التوزيع (فرعالمدية)

ثامنا: منهج الدراسة

ركزت هذه الدراسة على منهجين أساسيين:

المنهج الوصفي وهذا بتناول المصطلحات والمفاهيم المتعلقة بالجانب النظري بالاعتماد على المراجع والكتب والمذكرات التي لها علاقة بالموضوع.

المنهج التحليلي ارتكز هذا المنهج على دراسة حالة الجانب التطبيقي من خلال عرض وتحليل المعطيات المتحصل عليها من شركة سونلغاز.

تاسعا: دراسات سابقة

"**قمان عمر، معاش قويدر، أهمية تفعيل دور لجانب تدقيق في تحسين بيئة عمل المدقق المحاسبي لتحقيق الإفصاح المحاسبي**، دراسة تحليلية لآراء عينة من المختصين بمجال محاسبة بالجزائر، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي،المجلد9، العدد2، 2022.هدفت هذه الدراسة إلى البحث حول أهمية دور لجنة التدقيق في ترقية الإفصاح المحاسبي من خلال تعزيز دور المدقق المحاسبي، و توصلت إلى نتائج تمثلت في الأهمية الكبيرة لدور هذه اللجنة المشرفة على عملية التدقيق في المؤسسات و ذلك من خلال دورها في عملية الإشراف على اختيار المدقق و تكليفه بمهامه لإعداد التقرير الخاص بعدالة القوائم المالية و التقرير الخاص بالرقابة الداخلية. "

"**بن زاف لبنى، دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019. هدفت هذه الدراسة لتعرف على دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية ومن نتائج هذه الدراسة أن الإفصاح المحاسبي له أثر إيجابي على المعلومات المحاسبية أهمها الملائمة والموثوقية. "

"**قسوم حنان، أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة–مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016، هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تأثير الإفصاح المحاسبي علي جودة القوائم المالية من حيث تحقيق الخصائص النوعية".

عاشرا: صعوبات الدراسة

- ✓ صعوبات في الجانب التطبيقي، من حيث صعوبة التوصل إلى بعض المعلومات.
- ✓ صعوبة الحصول على المراجع المتعلقة بالدراسة ككل.

إحدى عشر: هيكل البحث

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة وكذا الأسئلة الفرعية في الدراسة قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول على النحو التالي:

الفصل الأول التي ينقسم إلى ثلاثة مباحث الأول يتكلم حول ماهية الإفصاح التي تشمل التعريف والأهمية والأهداف وكذا الأنواع، أما المبحث الثاني تكلم حول مقومات وتكاليف الإفصاح المحاسبي ومتطلباته، كما تطرقنا في المبحث الثالث إلى العوامل والمعوقات التي تعرقل وتؤثر على عملية الإفصاح.

أما الفصل الثاني فهو متعلق بجانب التدقيق ومدى مساهمة الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق ويتكون من ثلاثة مباحث، الأول فتكلم عن مختلف الجوانب المتعلقة بالتدقيق من مفهوم وأهمية التدقيق والأهداف التي يصل إليها التدقيق، بالإضافة إلى الفروض والمعايير التي تحكم سير عملية التدقيق، والمبحث الثاني تكلم عن جودة التدقيق، فشمل المفهوم والأهمية والأهداف التي تصل إليها جودة التدقيق وكذا العوامل التي تؤثر على جودة

التدقيق، أما بالنسبة للمبحث الثالث فكان عن دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق، فشمل علاقة الإفصاح المحاسبي بالتدقيق وكذا دور لجان التدقيق في تعزيز الإفصاح المحاسبي على التدقيق المحاسبي.

بالنسبة للفصل الثالث فهو عبارة عن دراسة تطبيقية، حيث كان فيه اسقاط الجانب النظري على شركة سونلغاز-فرع المدية-الذي تطرقنا فيه إلى إجراء مقابلة شخصية مع بعض الأفراد ذات صلة بالدراسة، كما حاولنا في هذه الدراسة الوصول إلى معرفة مدى الإفصاح التي تقوم به الشركة في قوائم والعناصر المقدمة لمحافظ الحسابات من أجل إجراء عملية التدقيق.

مايميز دراستنا على الدراسات السابقة:

- ✓ تميزت دراستنا بالدراسة الميدانية والدراسات السابقة بدراسة حالة.
- ✓ تناولنا في الجانب الميداني مقابلة شخصية بالإضافة إلى الدراسة التطبيقية.

الفصل الأول:
مدخل إلى الإفصاح المحاسبي

تمهيد:

يلعب الإفصاح المحاسبي دورا هاما في ضمان تدفق المعلومات المالية لمستخدمي القوائم المالية و المتعاملين الاقتصاديين لأي مؤسسة، و تطور الفكر المحاسبي أدى إلى تطور الإفصاح المحاسبي إذ لم تعد المحاسبة فن تسجيل و تبويب الأحداث الاقتصادية و المعاملات المالية، بل أصبحت تلعب دورها كنظام للمعلومات المحاسبية، من خلال قياس و تحليل و تقديم المعلومات الضرورية عن المؤسسة و الحقائق الهامة و الملائمة للأطراف التي لها مصالح معها التي تساعدهم و تدعمهم في اتخاذ قراراتهم المناسبة وهذا بناءعلى درجة ملائمة المعلومة و دقتها و توفيرها في الوقت المناسب .

وسنتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

المبحث الثاني: مقومات وتكاليف الإفصاح المحاسبي

المبحث الثالث: معوقات الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة عليه

المبحث الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

يعد الإفصاح المحاسبي أداة أساسية وفعالة لإيصال نتائج أعمال المؤسسات لمستخدميها في اتخاذ قراراتهم في مختلف المجالات، وسنتطرق إلى مجموعة من المفاهيم والعموميات حوله.

المطلبالأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي

أولا:تعريف الإفصاح المحاسبي

هناك العديد من التعارف حول الإفصاح منها:

MILLICENT CHANGوآخرون: الإفصاح هو عملية الكشف عن المعلومات المالية والغير مالية التي تهم المستثمرين وتتم إما بصورة دورية (مدة مالية محددة) أو بصورة فورية عند حدوث المعلومة و ذلك بهدف توافر المعلومات في الوقت نفسه للجميع و عدم استفادة شخصقبل غيره من المعلومات.[1]

يقصد بالإفصاح الوضوح وإنهاء اللبس في الأمور فيما يخص الكلام وأن يكون واضح وسهل للمتلقي لفهمه وإدراكه.[2]

كما يعرف بأنه تقديم البيانات والمعلومات المحاسبية إلى مستخدميها بصورة كاملة وصحيحة وملائمة بغرض مساعدتهم على اتخاذ القرارات، أيضا هو نشر البيانات أو المعلومات المحاسبية الضرورية بشرط أن تكون هذه المعلومات غير مضللة ولا تؤثر على كفاءة المعلومات الواردة في التقارير المالية.[3]

ومن التقارير السابقة يمكن تعريف الإفصاح المحاسبي على أنه توصيل المعلومات الخاصة بنتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية إلى مستخدميها دون تضليل على أن تكون هذه المعلومات ملائمة لغة ونوعا ووقتا، أي تمتاز بسهولة

[1] محمد العيد عمامرة وآخرون، **معوقات الإفصاح المحاسبي للمعلومات المتضمنة بالقوائم المالية وفق متطلبات المعاير لمحاسبية في ظل البيئة الجزائرية**، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 6، عدد 1، 2020 ص 389.

[2] طلال محمد الجاوي، **الإفصاح المحاسبي الاستباقي وانعكاساته على مستخدمي القوائم المالية**، ط1، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، 2017، ص18.

[3] مجدي سلامة محمود، **معايير المحاسبية الدولية – السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، 2017، ص309.

الفهم وجودة النوعية، ويتم الإبلاغ في الوقت المناسب ليتسنى لمستعمليها الداخلي أو الخارجي من الاستفادة منها في اتخاذ القرارات الصائبة.[1]

ثانيا: خصائص الإفصاح المحاسبي

من خلال التعريفات السابقة يمكن تحديد بعض الخصائص وهي:

- يمثل الإفصاح تقديم للبيانات كمية معبر عنها بالمبالغ وغالبا ما تكون مصدرها الأساسي نظام المعلومات المحاسبي وأخرى معلومات غير كمية.[2]
- إن درجة الدقة والموضوعية تختلف في البيانات الكمية نظرا لاختلافعمليات معالجة تلك البيانات.
- تعتبر المعلومات الغير كمية صعبة التقديم والقياس.
- لقد تطور الإفصاح المحاسبي، حيث تجاوز متطلب القوائم المالية التقليدية إلى تقديم معلومات أخرى كالموارد البشرية والمحاسبة الاجتماعية.[3]

المطلب الثاني: أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي:

يمكن تناول أهمية الإفصاح المحاسبي من جانب أهميته بالنسبة للمساهمين باعتبارهم أصحاب رأس المال يهتمون بالمخاطرة الملازمة لاستثماراتهم والعائد المحقق منها، ومن جانب أهميته بالنسبة لأصحاب المصلحة الآخرين.

أولا:أهمية الإفصاح المحاسبي:

1- أهمية الإفصاح المحاسبي بالنسبة للمساهمين:

يرى ETIENNE FARAVAQأنه سواء كان الإفصاح المحاسبي اختياريا أو مفروضا بقوانين تنظيمية، فهو يحقق فوائد وقيمة مضافة للمساهمين ويتم ذلك من خلال الآليات الآتية:

- تحسين المعلومات التي يحتفظ بها المساهمون:من بين خصائص المعلومات الجيدة أنها تحسن التوقعات المستقبلية وتحد من التباين في المعلومات التي تتداول في السوق المالي، هذا التباين الذي يسمح للمساهمين بتحقيق أرباح على حساب مساهمين آخرين من خلال ما يعرف بعلم التداول.

---

[1]طلال محمد الججاوي، فرات المالكي، مرجع سبق ذكره، ص21.

[2]صحراوي ياسين، **مكيوي امحمد، أثر تطبيق قواعد حوكمة المؤسسات على جودة الإفصاح المحاسبي**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2015، غير منشور، ص42.

[3]بلحياني خديجة، **أهمية الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية –جامعة المدية، 2015، غير منشور، ص 7.

- التأثير على سلوك وزيادة حصة السيولة: إن الإفصاح المحاسبي يقلل من تباين المعلومات ويخفض من مظاهر الغش والاحتيال، يرسي قواعد المنافسة المنظمة ويدعم موثوقية المعلومات المالية، مما يؤدي إلى جذب عدد كبير من المستثمرين إلى السوق، وبذلك تزيد السيولة وتنخفض تكلفة رأس المال.[1]

- تغير في السلوك الإداري: عن طريق تحسين الإدارة التنفيذية والتركيز على القرارات المتخذة من قبل المديرين، مع الأخذ بالحسبان العواقب المترتبة على تكلفة رأس المال، فإدارات المؤسسات لديها في غالب الأحيان معلومات عن المؤسسة تفوق مالدى المستثمرين، هذه المشكلة يترتب عليها فشل السوق إذا ما استخدمت الإدارة مالديها من معلومات لتضليل المستثمرين، لذلك يمكن أن يساهم الإفصاح المحاسبي في تحسين سلوك الإدارة وتنشيط السوق المالي.

2-أهمية الإفصاح المحاسبي بالنسبة لأصحاب المصلحة الآخرين:

يرى ETIENNE FARVAQUEأنأهميةالإفصاح المحاسبي بالنسبة لأصحاب المصلحة الآخرين المصلحة الآخرين تتلخص في نقطتين أساسيتين هما تجنب الفضائح المالية وتحقيق الاستقرار المالي، إذ يساعد الإفصاح المحاسبي على تحسين فهم المستخدمين لهيكل و نواحي نشاط المؤسسة، سياساتها و أدائها فيما يتعلق بالمعايير البيئية، الأخلاقية ،علاقات المؤسسة مع المجتمع التي تعمل فيه، تدعيم علاقاتها بصورة وثيقة مع المستثمرين المحتملين، كما يوفر المعلومات المنتظمة الموثوق فيها وتكون قابلة للمقارنة و مفصلة تسمح بتقييم نشاط الإدارة و اتخاذ القرارات الملائمة .

من خلال ما سبق نرى أن الإفصاح المحاسبي يستمد أهميته من الآثار المترتبة على القرارات المتخذة من قبل الجهات المتعددة المستفيدة منه، باعتباره من أدوات الاتصال التي بدونها لن تكون فائدة من مخرجات النظام المحاسبي.[2]

من أسباب الاهتمام بالإفصاح المحاسبي إصدار المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالإفصاح، من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.[3]

---

[1] قسوم حنان، **أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير، الجزائر، 2016، ص60.

[2] قسوم حنان، مرجع سابق ص 62.

[3] علي عبد الصمد عمر،**حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي**،دار هومة للنشر و التوزيع الجزائر 2017 ،ص 179.

-توفير المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمنشأة والتزاماتها، والتغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والتزاماتها.[1]

ثانيا:أهداف الإفصاح المحاسبي

لابد وأن لكل شيء هدف، والإفصاح المحاسبي له عدة أهداف نذكر منها:

1-**الاتجاه التقليدي في الإفصاح**:هو الذي يهدف ويهتم بالمستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم المالية فيقضي بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة، بحيث تكون مفهومة للمستثمر محدود المعرفة، مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد،وفي ذلك كله حماية لهذا المستثمر من التعامل غير العادل في سوق المال. [2]

2 - **الاتجاه المعاصر قي الإفصاح**:يهدف هذا الاتجاه إلى تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، وفي ظل هذا الهدف فإن نطاق الإفصاح لم يعد قاصرا على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية والتي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدراية والخبرة في فهمها، واستخدامها والتي يعتمد عليها المستثمر الواعين والمحللين الماليين في اتخاذ قراراتهم.[3]

وبعد هذه الأهداف نصل إلى الهدف العام للإفصاح المحاسبي الذي يتمثل في التعبير بوضوح من خلال القوائم المالية وبشكل عادل عن الوضع المالي لأداء الشركة والتغييرات في الحالة المالية، ويمكن تحقيق ذلك من خلال التطبيق

المتكامل للمعايير الدولية للتقارير المالية وتوفير الخصائص النوعية في المعلومات .[4]

[1] بن زاف لبنى، **دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2019 ص 51

[2] صحراوي ياسين، مكيوي امحمد، مرجع سابق ص 46 -3

[3] سكينة رحمة، ميلود تومي، **دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، المجلد 5، العدد 2، 2019 ص 113.

[4] محمود السيد الناغي، **دراسات في نظرية المحاسبة، مدخل معاصر**، المكتبة العصرية للنسر والتوزيع جمهورية مصر العربية، المنصورة 2011 ص 375.

المطلب الثالث: أنواع ومستويات الإفصاح المحاسبي

أولا: أنواع الإفصاح المحاسبي:

يمكن تحديد أنواع الإفصاح المحاسبي تبعا لأهدافه إلى مايلي:

1-الإفصاح الكامل:وهو يشير إلى مدى شمولية التقارير وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ولا يقتصر الإفصاح الكامل على الحقائق حتى نهايةالفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم الماليةالتي تؤثر بشكل جوهري على قرارات مستخدمي القوائم.[1]

2-الإفصاح العادل:ويهتم بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم والتقارير المالية بشكل الذي يضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة باقي الفئات الأخرى.[2]

3-الإفصاح الكافي :يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ، و يمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدود بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرارات فضلا على انه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.[3]

4-الإفصاحالتفاضلي:يعتمد مدخل الإفصاح التفاضلي على التقارير السنوية المختصرة بحجة أن بعض المساهمين يحتاجون إفصاحاشاملا، و لكن الكثير منهم يحتاج إلى معلومات ملخصة و ذات تحليل، ففي المختصر تركز على التفاصيل أو التفاوت بين البنود و ذلك بعقد مقارنات توضح التغيرات الجوهرية و تحدد الاتجاه العام لتلك التغيرات، إلا أن هذا النوع من الإفصاح مازال محل خلاف و يعتبر إجراء غير مقبول عموما ، ذلك لأن مؤيدي هذا الاتجاهيفترضون مستثمرا أقل دراية و استيعابا من المستثمر العادي الذي تفترضه مهنة المحاسبة .[4]

---

[1] سليماني عبد الحكيم، **تشخيص واقع الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة المركز الجامعي بريكة الجزائر، المجلد 3،العدد 2، ص161.

[2] نفس المرجع ص161 .

[3] رضوان حلوه حنان ، **مدخل النظرية المحاسبية ،الايطار الفكري و التطبيقات العلمية** ، دار وائل للنشر و التوزيع ، ط3،2013 ، ص 218

[4] نفس المرجع ص218.

5-الإفصاح الوقائي:يهتم الإفصاح الوقائي بتبسيط المعلومات المنشورة حتى تصبح مفهومة لمستثمر محدود المعرفة محدود المعرفة ،بمعنى أنه يتم التركيز على المعلومات الموضوعية التي لا تعكس درجة كبيرة من حالة عدم التأكد ، و يعبر هذا النوع من الإفصاح عن الاتجاه التقليدي الذي يهدف إلى حماية المستثمر العادي ذو المعرفة المحدودة.[1]

يعتمد الإفصاح الوقائي على الفروض الرئيسية الآتية:

-فرض أن المستخدم الرئيسي للمعلومات المحاسبية المفصح عنها هو المستثمر متوسط الدراية والمعرفة (المساهمين الحاليين والمرتقبين،المقرضين، الدائنين...الخ)

-فرض أن احتياجات المستثمر الخارجي تتعلق بالدخل والثروة في المؤسسة

-فرض أن القوائم المالية ذات الغرض العام مترابط ومتكاملة، فترابطها يعني أنها تخضع لنفس أسس القياس المحاسبي

وينظمها تطبيق القيد المزدوج، أما تكاملها فيعني تجميع وتشغيل المعلومات الناتجة من القوائم المختلفة.[2]

6- الإفصاح التثقيفي أو الإعلامي :تعتبر هذا النوع من الإفصاحاتجاها معاصرا يهتم بالمعلومات المالية و غير مالية الكمية و الوضعية الملائمة لاتخاذ القرارات كالإفصاح عن التنبؤات المالية ، الإنفاق الرأسمالي و المخطط و مصادر تمويله ، و يفترض هذا الاتجاه مستثمرا حصيفا ذا دراية و إطلاع واسعين يمتلك القدرة على التحليل ، عقد المقارنات وإجراء التنبؤات بطريقة مهنية.

مايميز الإفصاح التثقيفي هو أنه يستوعب الإفصاحالتقليدي ويضيف إليه مجموعة جديدة من القوائم كقائمة القيمة المضافة وقوائم الإفصاح عن أثر تغيرات المستوى العام للأسعار، فهو ينقل الاهتمام من القوائم المالية الأساسية ذات الغرض العام إلى القوائم المالية المرحلية وتقارير التنبؤات مالية.[3]

[1]أمين السيد احمد لطفي، **نظرية المحاسبة، القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2007، ص33.

[2]رضوان حلوه حنان، مرجع سابق، ص ص(219 -220).

[3]نفس المرجع ص222.

في هذا الصدد يمكنتحديد هدفين أساسيين للإفصاح التثقيفي هما:

– توفير معلومات تمكن السوق المالي من تحديد الأسعار المتوازنة التي تحقق عدالة توزيع العوائد و المخاطر مما يؤدي مما يؤدي إلى الحد من مساوئ استخدام بعض المعلومات الخاصة التي تحقق مصالح بعض المتعاملين على حساب متعاملين آخرين لتتوافر لديهم تلك المعلومات .

–تقديم معلومات إضافية تزيد من معرفة مستخدمي القوائم المالية، فهو يظهر إلى جانب المعلومات المحاسبية الإلزامية المنصوص عليها وفق قوانين خاصة معلومات إضافية يعتقد بأنها ضرورية لإتمام عملية الإفصاح وجعلها أكثر فاعلية.[1]

7–الإفصاح الشامل:الإفصاح الشامل لا يعني أن تكون المعلومات كثيرة و تفضيلية، و لكن يقصد بها أن يوصل مستخدمي المعلومات المحاسبية كل الحقائق الهامة الملائمة و المتعلقة بنتيجة العمليات و المركز المالي، و عادة ما يتطلب الأمر المفاضلة بين بديلين من أجل تحديد كمية و نوعية المعلومات الواجب الإفصاح عنها، ووفقا للبديل الأول يفصح عن قدر كاف من المعلومات قد تستلزم مزيد من الوقت و الجهد لتحليلها و استيعابها، فضلا عن زيادة تكاليف إعدادها وقد يكون التفصيل الشديد في المعلومات على حساب العناصر الهامة الواجب إبرازها و التأكد عليها، أما البديل الثاني فهو الإفصاح عن المعلومات في شكل مختصر بحيث يسهل فهمها، ولكن لا يجب أن يكون الاختصار بالقدر الذي يخفي حقائق هامة أو يكون سببا في تضليل و سوء الفهم لمستخدمي هذه المعلومات.[2]

8–الإفصاح الملائم:هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية.

[1]أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق ص 34.
[2]سمير محمد الشاهد، **قواعد و إعداد و تصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية** دار اتحاد المصارف العربية –عمان -2000، ص 25.

ثانيا: مستويات الإفصاح:

إضافة إلى أنواع الإفصاح المحاسبي السابقة، يمكن التمييز بين مستويين أساسيين للإفصاح المحاسبي وهما:

1-المستوى المثالي للإفصاح:

يتحقق هذا المستوى عندما تكون القوائم المالية المنشورة على درجة عالية من التفصيل،الدقة والمصداقية، وان يتم العرض بشكل وفي الوقت الذي يناسب احتياجات ورغبات كل مستخدم ذي مصلحة، ومن الناحية النظرية فانه يمكن تحديد العوامل التي تحقق المستوى المثالي للإفصاح، إلا أن هذا المستوى لا يمكن الوصول إليه من الناحية

الواقعية،ويرجع ذلك لعدة أسباب أهمها عدم الإلمام الكامل بطبيعة النماذج المتعددة للقرارات، عدم القدرة على تحديد مدى حساسية هذه القرارات للبدائل المختلفة من المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى التفاوت الكبير يبن درجة استجابة متخذي تلك القرارات لأنماط المعلومات التي توفر لهم بموجب بدائل نظام القياس المحاسبي المختلفة والتي قد تكون مصداقيتها محل تساؤل نظرا لوجود العديد من المحددات و القيود التي تضعها مجموعة الفروض و المبادئ المحاسبية التي تحكم أساليب جمع مخرجات هذه النظم و قياسها.

2-المستوى الممكن من الإفصاح المحاسبي (الواقعي):

هو الإفصاح الذي يوازن بين الفائدة التي ستتحقق من المعلومات وبين تكلفة تلك المعلومات "الجدوى الاقتصادية " ويرتكز هذا المفهوم على المبادئ، الأصول المحاسبية السياسات المحاسبية، السياسات الإدارية، توجيهات جهات الإشراف والرقابة من جهة ومصالح الأطراف التي تستخدم تلك البيانات من جهة أخرى. [1]

[1] محمد مطر و آخرون، **نظرية المحاسبة و اقتصاد المعلومات**، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان ، الأردن ، 1996 ، ص 370 .

المبحثالثاني:مقومات وتكاليف الإفصاح المحاسبي:

المطلب الأول: مقومات الإفصاح المحاسبي:

يرتكز الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على مجموعة من المقومات الرئيسية تتمثل فيما يلي:

-تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المفصح عنها.

-تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المفصح عنها.

-تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها.

-تحديد كيفية الإفصاح عن المعلومات.

-تحديد توقيت الإفصاح عن المعلومات المالية.

أولا: المستخدم المستهدف للمعلومات المفصح عنها:

يقسم مستخدمو المعلومات المحاسبية إلى قسمين رئيسيين ، الأول يتمثل في المستخدمين الداخليين كالملاك ،المدراء التنفيذيين ، الموظفين ، رؤساء المصالح ...، و الثاني يتمثل في المستخدمين الخارجين كالموردين ، العملاء ، الجهات الحكومية (خاصة المصالح الضريبية) سواء كان ذلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ، ويعتبر مستخدمو المعلومة المالية من أهم أركان عملية الإفصاح المحاسبي ،حيث يختلف استعمال المعلومة المالية المطلوبة من مستخدم لأخر و ذلك بسبب حاجة كل مستخدم عن أخر ،لذا فإن تحديد الجهة أو الفئة المستخدمة للمعلومة يساعد معدي المعلومات (القوائم المالية) على توفير معلومات ملائمة لاستخدامات الجهة أو الأطراف ذات الصلة ، وذلك من خلال تحديد الخصائص الواجب توافرها في تلك المعلومات الموجهة للمستخدمين المستهدفين ، سواء من حيث المحتوى أو من حيث الشكل أو الغرض ، وبغية توفير معلومات أكثر ملائمة توفير معلومات أكثر ملائمة ودقة ووضوح هذا من جهة ، ومن جهة ثانية فإن معرفة هدف المستخدم المستهدف من طرف الإدارة

تنظيم وقت وجهد كافي في إعداد المعلومات من خلال التركيز على المعلومات الهامة و المطلوبة من المستخدم أكثر من باقي المعلومات ،أي الاهتمام بالمعلومات المحاسبية الأهم ثم المهمة أو الأقل أهمية .[1]

ثانيا: أغراض استخدام المعلومات المفصح عنها:

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو مايعرف بخاصية الملائمة، وقد عرفت الملائمة باستفادة المستخدم من المعلومة وقدرتها على التنبؤ وكذلك ارتباطها بالغرض الذي أوجدت من اجله، وقبل تحديد ما إذا كانت المعلومة ملائمة أم لا فلابد من الغرض الذي ستستخدم فيه، إذأن معلومة ملائمة لمستخدم معين لغرض معين قد لاتكون كذلك بالنسبة لمستخدم أخرأو لغرض أخر.[2]

ثالثا: طبيعة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها:

إن معيار الإفصاح المناسب عن المعلومات المحاسبية يجب أن يكون مرنا وطبيعة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، بمعنىأن التقارير المحاسبية يجب أن تفصح عن جميع المعلومات الضرورية والكفيلة بجعلها غير مضللة وتفيباحتياجات مختلف المستخدمين.

ويمكن تقسيم المعلومات التي يتم الإفصاح عنها إلى:

معلومات كمية: هي معلومات مالية تعبر عن مبالغ فعلية أو تقديرية ناتجة عن الأحداث التي تقوم بها المؤسسة، وتعد بمثابة المادة الخام للمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستخدمين، و يتم عرضها عادة في متن القوائم المالية.

معلومات غير كمية:هي معلومات غير مالية يتم صياغتها في شكل وصفي والإفصاح عنها من شأنه أن يزيد من فهم المستخدم وثقته بالمبالغ النقدية الظاهرة في القوائم المالية، غالبا ما تكون هذه البيانات مرتبطة بالمعلومات الكمية.

[1] إسماعيل سبتي، **أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس و الإفصاح المحاسبي في المجموعة** ، أطروحة دكتوراه ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة الجزائر ، 2016 ص 158.

[2] بن حمادي سمية ، **الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية** ، مذكرة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، الجزائر 2017 غير منشور، ص 37.

تعتبر المعلومات غير الكمية ملائمة إذا كان الإفصاح عنها مثمرا ومفيدا في عملية اتخاذ القرارات أي أنها تعتبر ملائمة إذا أضافت إلى إجمالي منفعة المعلومات ما يعوض أثر زيادة التفاصيل وصعوبة التحليل، هذا بالإضافة إلى أنها لا تتعرض لتأثير التعريفات الناتجة عن بعض الإجراءات المحاسبية،كما أنها أكثر سهولة وقابلية للفهم حتى من طرف غير المختصين في المجال المحاسبي. [1]

رابعا: تحديد كيفية وطرق الإفصاح عن المعلومات:

يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة يسهل فهمها كما يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية، بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة.[2]

خامسا: تحديد توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

حتى يكون الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فعالا لابد من مراعاة توقيتها وقد شدد مجلس المبادئ المحاسبية APBفي البيان رقم 04 الصادر على أهمية عنصر توقيت الإفصاح حيث نص ذلك البيان على أنه" يجب الإفصاح الذي يتضمن إيصال المعلومات المحاسبية لمتخذ القرارات في وقت مبكر، وذلك إذا ما كان أي تأخير في إيصالها له سيؤثر على قراره ". [3]

وتولى إدارات البورصات العالمية أهمية كبيرة لعنصر توقيت الإفصاح لماله من أثر ملموس على حركة التداول، وكذلك على تقلبات أسعار الأوراق المالية، وبناء عليه تفرض على الشركات المدرجة فيها مهلة محددة لا يجوز تجاوزها لنشر بياناتها المالية السنوية.

المطلب الثاني: تكاليف الإفصاح المحاسبي:

إن قرارات الإفصاح المحاسبي تتأثر بالتكاليف المرتبطة به وهي كما يلي:

[1]قسوم حنان، مرجع سبق ذكره، ص 39.

[2]سليماني عبد الحكيم، تشخيص، مرجع سبق ذكره، ص 391 -392.

[3]بن حمادي سمية، مرجع سبق ذكره، ص39.

1_تكاليف التجميع والتشغيل:

وهي التي يتحملها كل من معدي ومستخدمي المعلومات المالية، وغالبا ما تكون هذه التكاليف كبيرة وتختلف من شركة إلى أخرى ومن مستخدم إلى أخر، وتتوقف على عدة عوامل أهمها حجم المؤسسة ونوع الإفصاح.[1]

2_التكاليف الناتجة عن الدعاوي القضائية:

إذا ما قامت المؤسسة بالإفصاح اختياريا عن تنبؤاتها بالدخل المتوقع، وكانت هذه التنبؤات مفرطة في التفاؤل، فإن المستثمرين يمكنهم مقاضاة تلك المؤسسة أو إدارتها لتعويض عن الخسائر التي تعرضوا نتيجة اعتمادهم عن التنبؤات الخاطئة، ولا شك أن هذا النوع من التهديدات قد يدفع الإدارة إلى التقليل من الإفصاح.[2]

3_تكاليف سياسية:

تلعب الأرقام المحاسبية الواردة في القوائم المالية للمؤسسات دورا هاما في تحديد الإجراءات السياسية التي تظهر أرباح خيالية غالبا ما تكون محل أنظار واهتمام السياسيينوالعاملين والجمهور العام، وتتعرض للنقد من هذه الجهات، وغالبا ما ينتهي الأمر إلى تعرض هذه المؤسسات لإجراءات سياسية من شأنها الحد من أرباحها أو تقليل معدل نموها مثل: فرض ضرائب استثنائية على أرباحها أو تحديد أسعار بيع منتجاتها، وهي ما تسمى التكاليف السياسية. [3]

4_التكاليف المترتبة عن التأثير السلبي للإفصاح عن الموقف التنافسي للمؤسسة :

لقد توجه العديد من المدراء إلى اعتبار أن التوسع في الإفصاح المحاسبي يؤثر على الموقف التنافسي للمؤسسة و يحملها تكاليف إضافية إذا ماقامت المؤسسات المنافسة باستخدام هذا الإفصاح لصالحها، و تعتبر المعلومات المتعلقة بالبحث و التطوير و كذلك المنتجات الجديدة من الأمور الحساسة في مجال الإفصاح المحاسبي، حيث أن المستثمرين لا يقبلون على الإصدار الجديد إلا إذا قامت المؤسسة بتقديم معلومات تفصيلية خاصة بالبحث و

[1] صحراوي ياسين، مكيوي امحمد، مرجع سبق ذكره، ص50.

[2] نفس المرجع ص 50.

[3] عبد المنعم عطا العلول،**دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية والمسائلة في شركات المساهمة العامة قطاع غزة –فلسطين،** مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ص28.

التطوير و المنتجات الجديدة، و من ناحية أخرى فإن توفير تلك المعلومات قد يخدم المنافسين و يساعدهم على مراجعة و توجيه خطط التطوير الخاصة بهم، مما يضعهم في موقف تنافسي أفضل، و من جهة أخرى فإن التقدم العلمي في مجال الحاسبات و نظم المعلومات و تعدد مصادر الإفصاح ساعدت المؤسسة على الاحتفاظ بقاعدة غنية لمصادر المعلومات عن كل ما يفعله المنافسون، و في ظل هذه الظروف فإن التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة التوسع في الإفصاح تكون أقل أهمية .[1]

المطلب الثالث:متطلبات الإفصاح المحاسبي:

لكي يتم الإفصاح بطريقة جيدة يجب أن تتوفر بعض المتطلبات، والتي تتمثل في:

أولا:السياسات المحاسبية:

تقاس بنود القوائم المالية بتطبيق سياسات محاسبية قد تختلف من منشأة لأخرى، فالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تتضمن سياسات و طرق 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، و ليست هناك مجمعة معينة بالذات للسياسات المحاسبية المقبولة يمكن الرجوع إليها، و من ثم فإن استخدام ماهو متاح من السياسات المحاسبية المختلفة قد يسفر عن قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض لمجموعة واحدة من الأحداث و الظروف، لذا يكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية وثيقة هامة للمعلومات تمكن من تفسير الأرقام الواردة في القوائم المالية وفقا للسياسات المحاسبية التي أدت إليها . [2]

ثانيا: الأطراف والصفات الهامة:

يجب أن تشمل ملاحظات القوائم المالية على وصف الصفات الهامة التي أبرمت بين المنشأة وأطراف أخرى، كذلك العلاقات الهامة بين الشركة وأطراف خارجية أخرى مثل العلاقة بين الشركة القابضة والشركة التابعة.

---

[1] قسوم حنان، مرجع سبق ذكره، ص75-76.

[2] ضيف الله محمد الهادي، **أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الواد، الجزائر، 2013،ةالعدد 6، المجلد 1، ص89.

ثالثا: الأحداث اللاحقة:

تغطي القوائم المالية فترة محدودة 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 ونشر تلك القوائم المالية بالفترةاللاحقة.

وأثناء الفترة اللاحقة قد تحدث بعض الأحداث الهامة أو تتاح معلومات جديدة متصلة بالقوائم المالية التي تم إعدادها، فإذا لم تكن منعكسة في القوائم المالية فإن الأمر يتطلب تعديل تلك القوائم أو عرضها في صورة الملاحظاتالمرفقة بالقوائم المالية [1].

رابعا: الشكوك حول استمرار المنشأة:

يتم إعداد القوائم المالية على أساس افتراض استمرار المشروع وانه في ظل غياب أي معلومةوتوقعات بفشل المشروع أو عدم استمرارية فإنه يفترض أن المشروع مستمر إلا ما لانهاية، وفي الحالات التي يتوافر فيها لدى معدي القوائم المالية معلومات أن افتراض استمرار المشروع غير قائم و أن هناك شكوك حول استمرار المنشأة و هنا يجب الإفصاح عن تلك المعلومات في صور ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية.

خامسا:الالتزاماتالمحتملة:

و تمثل التزامات يحيط بها الكثير من عدم التأكد فيما يخص بحدوثها أو مبالغها، و توجه عادة للقضايا المرفوعة ضد المنشأة أو المنازعات مع أطراف أخرى، و التي قد تتطلب تحويل بعض المبالغ مستقبلا عند تسوية النزاع، و في بعض الحالات يتأكد فيها بعض هذه الالتزامات فإن تدخل ضمن الدفاتر المحاسبية لتصبح جزء رسمي من القوائم المالية، بينما يتم الإفصاح عن الالتزامات المحتملة الأقل تأكيدا في ملاحظات القوائم المالية و الإفصاح في هذه الحالة يخبر القارئ بالنتائج السلبية المحتملة للأحداث التي وقعت و لكنها لم تصل إلى درجة الموضوعية اللازمة لإدخالها ضمن القوائم المالية .[2]

[1] شنوفي ناصر، عمران ياسين، **دور الإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء المالي**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية،2020،غير منشور، ص35 -36.

[2] ضيف الله محمد الهادي، مرجع سبق ذكره ص90.

المبحث الثالث: العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي ومعوقاته

المطلب الأول: العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي

يوجد عدة عوامل تؤثر على الإفصاح المحاسبي يمكن تقسيمها إلى:

أولا: عوامل بيئية:

يبدو ذلك من المقارنة بين التقارير المالية التي تعد في كل من انجلترا والولايات المتحدة الأمريكية، حيث يحدد قانون المؤسسات في انجلترا التقارير التي يجب إعدادها و طرق عرض المعلومات المالية في القوائم المالية، و العلاقة بين هذه المعلومات و المعلومات الأخرى الواردة، و أشار قانون المؤسسات الانجليزي أيضا إلى توزيع هذه التقارير على المساهمين لمناقشتها قبل إقرارها.

بينما لا يوجد في الولايات المتحدة الأمريكية قانون للشركات يحدد المعلومات التي يجب أن ترد بالتقارير المالية، وإنما تعد في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة، و هي تحتوي غالبا تقرير مجلس الإدارة و قائمة الدخل و المركز المالي، و قائمة التدفق النقدي، بالإضافةإلى بعض المعلومات الإحصائية، و قد يرجع أسباب هذا الاختلاف بين التقارير المالية و المعلومات و الواردة بها في كل من انجلترا و أمريكا إلى السلطة التي تشرف و تراقب على هذه الشركات، و مدى حاجة المستفيدين أو من يمثلهم من المعلومات المالية حيث يهتم المستثمر في أمريكا أساسا برقم صافي الدخل بينما يهتم المستثمر في انجلترا بقيمة المبالغ الموزعة و مدى قدرة المشروع على سداد التزاماته في المستقبل .[1]

ثانيا: عوامل تتعلق بالمعلومات:

إذ تتأثر درجة الإفصاح المحاسبي بالمعلومات خاصة من ناحية مدى توافر الملائمة والثقة في هذه المعلومات، فضلا عن القابلية للتحقق والمقارنة ومن العوامل التي تتعلق ما يلي:

[1] بلحياني خديجة، مرجع سبق ذكره،ص15

1- مقارنة التكلفة بالعائد (اقتصادية المعلومات): أي أن تكون المنفعة من المعلومات تفوق تكلفة الحصولعليها أعدادها وعرضها في التقارير المالية.

2- الأهمية النسبية: لكي يتم الإفصاح عن المعلومة يجب أن تتمتع الأهمية النسبية للتأثير في قرار المستخدمين

3- التحيز: الإفصاح عن معلومات تفيد جهة أو مستخدم معين، تؤثر في كمية المعلومات المفصح عنها بالتركيز على مستخدم معين، وهذا يتعارض مع مبدأ الإفصاح الذي يتضمن المعاملة المتوازنة لكافة أصحاب المصالح.[1]

ثالثا: عوامل تتعلق بالمنشأة:

وهناك عدة عوامل وهي:

1_حجم المنشأة:

وجود علاقة بين حجم المنشأةودرجة الإفصاح في الكشوفات والقوائم المالية في عدد من الدراسات الميدانية، يرجع ذلك أن تكلفة المعلومات تكون قليلة الأهمية في المنشآت الكبيرة قياسيا في المنشآت الصغيرة.

2_عدد المساهمين:

وذلك لوجود علاقة طردية بين عدد المساهمين ودرجة الإفصاح، على أساس أن زيادة عدد المساهمين يؤدي إلى زيادة درجة الإفصاح.

3_تسجيل الشركة بسوق الأوراق المالية:

لهذا العامل أثر مباشر على زيادة الإفصاح بسبب الشروط التي تضعها تلك الأسواق.

4_ المدقق الخارجي:

يعمل المدقق الخارجي على تقويم درجة الإفصاح عند تدقيقه لحسابات المنشأة، للوقوف على مدى التزامها بالأسس والقواعد والمبادئ والسياسات المحاسبية والمعايير والقواعد المهنية المطبقة في البلد.

[1] مؤيد عبد الحسن الفضل، **عباس فاضل علي، القياس و الإفصاح المحاسبي عن المشتقات المالية و أثره في إعداد القوائم المالية**، كلية التقنية الإدارية، كوفة ، جامعة الفرات الأوسط التقنية ، ص399.

رابعا: نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجهم:

لا بد أن تعطي المؤسسات اهتماما خاصا في قوائمها المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين، و الذين لهم مصالح مباشرة، فمن الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها بالقوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين الرئيسيين في كل دولة.[1]

خامسا: الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:

الجهات المنظمة و المسؤولة عن تطوير و تنظيم و إصدار معايير الإفصاح تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المتبناة بكل دولة، ففي الدول التي تتبع المدخل القانوني تعتبر خطة المحاسبة الوطنية هي مصدرهم للوائح المحاسبية و هي تدار بواسطة المجلس الوطني الذي يتبع الحكومة، ففي الدول مثل فرنسا تحتوي الخطة على ثلاثة أنواع من المعايير هي المعايير الإجرائية و المعايير الخاصة بالقياس و معايير الإفصاح، حيث تهتم الأخيرة بعملية وصف و نشر و عرض المعلومات المتعلقة بالعمليات و الأحداث الاقتصادية بالقوائم المالية للشركات سواء كان ذلك على المستوى الإجمالي و القطاعي أو نماذج خاصة في ألمانيا و اليابان المتطلبات القانونية تحدد المعالجات المحاسبية للعمليات، في حين الدول التي تتبع مدخل التنظيم الذاتي فإن المنظمات المهنية و هيئات تبادل الأوراق المالية تلعب دورا مهما في تحديد درجة الإفصاح و معايير الإفصاح في الولايات المتحدة على سبيل المثال كانت هيئة تبادل الأوراق المالية SCFالمؤثر المهم على درجة موضوع الإفصاح هذه المنظمة أسست عام 1934 لتأسيس و تنظيم ممارسات الإفصاح المالي كما حددتها لوائح هيئة تتبادل الأوراق لعام 1933 .

إحدى المؤسسات الأخرى التي لها تأثير على الإفصاح بأمريكا في هيئة المعايير المحاسبية المالية FASB تهتم هذه المنظمة بوضع المعايير المحاسبية المتعلقة بالقوائم الداخلية وهي تنظر إلى أن المعايير المالية ومعايير الإفصاح معايير متداخلة ويجب معاملتها معا.

في المملكة المتحدة بالإضافة إلى الهيئات المهنية وهيئة تبادل الأوراق الماليةSEC فإن قانون الشركات يؤثر كذلك على ممارسات الإفصاح، حيث ينص في بعض نصوصه على بعض العناصر التي يجب الإفصاح عنها،

[1] رضا بوعزيز ، كمال بن موسى ، **الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي** ، مجلة اقتصاد المال و الأعمال ، جامعة حمه لخضر الوادي ، الجزائر، المجلد 7، العدد 1 ، سنة 2022 ص103.

وتعتبر هيئة تبادل الأوراق المالية هيئة خاصة لها سلطة وضع قواعد الإفصاح التي تعتبر ملزمة لكل الشركات البريطانية التي تطرح أسهمها للعامة. [1]

سادسا: المنظمات والمؤسسات الدولية:

بالإضافة إلى المؤسسات والقوانين المحلية، تعتبر المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على الإفصاح، حيث يؤثر هذه المؤسسات بدرجة متفاوتة على الإفصاحومن أهم هذه المؤسسات لجنة معايير المحاسبة الدولية التي قامت بإصدار العديد من المعايير المحاسبية الدولية التي تتعلق بالإفصاح، وذلك بعرض تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي. [2]

المطلب الثاني: معوقات الإفصاح المحاسبي:

تنوع الأسباب التي تعيق من عملية الإفصاح ويمكن إجمالها فيما يلي:

- ✓ إن المنافسين يستطيعون أن يحصلوا على معلومات عن الشركة وذلك يضر بمصلحتها حيث الإفصاح عن المعلومات يساعدهم عن استعمالها ضد المؤسسة.[3]
- ✓ يوجد شك في ثقة المستخدمين من المعلومات الإضافية المفصح عنها كما أن المعلومات الإضافية قد تضر بالمؤسسة مثلا: في حالة أظهرت القوائم المالية انخفاض في النشاط قد يدفع ذلك المستثمرين إلى سحبأموالهم من هذه المؤسسة أو إذا أظهرت ارتفاعا في حجم النشاط قد يدفع العمال إلى طلب حصة أكبر من الأرباح المتوقعة قبل أن تتحقق.[4]
- ✓ يؤدي الإفصاح إلى تحسين المناخ التفاوضي مع الاتحادات العمالية مما يزيد التكاليف المترتبة على المنشأة، أن إتاحة الكثير من المعلومات قد يؤدي بالاتحادات العمالية إلى المطالبة بزيادة الأجور نتيجة ارتفاع الأرباح وتوزيعها،

[1] بلحياني خديجة،مرجع سبق ذكره،ص13.

[2] رضا بوعزيز، كمال بن موسى، مرجع سبق ذكره، ص104.

[3] نادية محمد حمد محمد، **أثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية و دوره في تقويم الأداء المالي للمؤسسات** ، رسالة ماجيستر ،كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم التكنولوجيا، السودان، 2016 ص 32.

[4] علي عبد الصمد عمر، مرجع سابق ص 195.

كما أن الافصاحات الإضافية في هذا المجال قد يؤدي إلى الاستفادة من هذه المعلومات من قبل اتحادات العمال في سعيها لتحسين موقفها التساومي ضد مصلحة الشركة أو المساهمين.[1]

- ✓ الإفراط في عملية الإفصاح قد تضر بمصلحة الشركة وبمصلحة الكثير من المستفيدين، وفي هذا انتهاك لسرية بعض المعلومات، واختراق المنافسين لمعلومات سرية عن الشركة الأمر الذي يضر بمصلحتها.
- ✓ تفاوت الكفاءة عند مستخدمي القوائم المالية في قراءة وتفسير واستعمال البيانات المحاسبية المفصح عنها.
- ✓ جود مصادر بديلة تزود متخذي القرارات بالمعلومات اللازمة بتكلفة أقل من نشرها في التقارير الدورية.[2]

المطلب 3: أساليب الإفصاح المحاسبي

حتى يتم الإفصاح عماهو مطلوب بشكل سليم يجب معرفة الأساليب التي يعتمد عليها ومعرفة أهم الطرق المتعلقة بالإفصاح المحاسبي، ويمكن تبويب الطرق الشائعة للإفصاح المحاسبي كما يلي:

- الإفصاح في صلب القائم المالية.
- مصطلحات ونماذج العرض التفصيلي.
- المعلومات بين أقواس.
- الملاحظات الهامشية.
- استعمال الجداول والملاحق الإضافية.
- التطبيقات التي تتضمنها شهادة المراجع.
- خطاب رئيس المؤسسة أو رئيس مجلس الإدارة.

1_الإفصاح في صلب القوائم المالية:

[1] محمد العيد عمامرة، مرجع سبق ذكره ص ص391 – 392.
[2] نفس المرجع ص 392.

تعتمد هذه الطريقة على عرض المعلومات في محتوى القوائم المالية، ويعتبر هذا الأسلوب أحد أكثر الأساليب استخداما وأكثرها قدما، إذ تتميز المعلومات المفصح وفق هذا الأسلوب بكونها قابلة للقياس بدرجة عالية من الدقة واليقين. [1]

2_المصطلحات ونماذج العرض التفصيلي:

تعتبر المصطلحات والأوصاف المستخدمة في القوائم المالية مهمة لتوصيل المعلومات إلى مستخدميها، لذلك يجب استخدام الأوصاف والمصطلحات الملائمة التي تحوي معاني دقيقة

وواضحة قدر الإمكان، وأيضا استخدام المصطلحات الفنية الشائعة والمتداولة، يعتبر مفيدا كما نضمها للفترة القصيرة التي يكون فيها المستخدم مركزا انتباهه على القائمة، فيجب تلخيص تلك البيانات بعبارات واضحة مع مراعاة الأهمية النسبية للبلد موضوع الإفصاح دون الإنقاص من أي معلومة تفيد المستخدم. [2]

3_المعلومات بين أقواس:

يجب أن تعرض مجمل المعلومات المهمة في صلب القوائم المالية بدلا من عرضها فيشكل ملحوظات أو جداول ملحقة، إلا في حالة تعذر وصف المعلومات بشكل مختصر،فيمكن عرضها في شروح تفصيلية ملحقة بالقوائم، حيث تعرض البيانات غير الكمية في ملاحظات بين أقواس وتتضمن:

- مؤشر عن إجراء معين أو طريقة تقييم.
- الخصائص التي تقضي أهمية نسبية للعنصر مثل رهن أصل غيرها.
- التفاصيل الخاصة بمقدار واحد أو أكثر من العناصر التي يتضمنها التبويب.
- القيم البديل مثل سعر السوق
- الإشارة إلى ظهور البند في قائمة أخرى. [1]

[1] سحنون مصعب، زهراوي عفاف، **واقع الإفصاح المحاسبي في الشركات المدرجة في سوق البورصة الجزائرية**، مجلة المعيار، مخبر الدراسات و الأبحاث التسويقية ، جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة، الجزائر، مجلد 37، عدد 1، 2023 ص400.

[2] شنوفي ناصر، عمران ياسين، مرجع سبق ذكره، ص27.

4_ الملاحظات الهامشية:

نظرا لزيادة غموض البنود المدرجة في القوائم المالية، استوجب الأمر ملاحظات تفسيرية لزيادة مدى مقروئية القوائم المالية، ما أدى لظهور هذا الأسلوب للإفصاح بالأخص عن المعلومات غير الكمية التي لا تظهر في القوائم، أو المعلومات التفسيرية التي لا يمكن قياسها بشكل كمي.[2]

5_استعمال الجداول والملاحق الإضافية:

نظرا لأهمية الأسلوب السابق المتمثل في الملاحظات والتفسيرات، فقد تم اكتشاف العديد من القصور في القوائم المالية، الأمر الذي استوجب وضع مجموعة من الجداول التكميلية التي لا تعرض معلومات بنفس أهمية بنود القوائم المالية، لكنها تعتبر مهمة في تحديد المراجع التي تم الاعتماد عليها في قياس وتحديد القيم الكمية لبنود القوائم المالية.[3]

6_شهادة المراجع:

لا يعتبر تقرير المراجع مكانا للإفصاح لكنه يؤدي دوره من النواحي الآتية:

- يبين الآثار الناتجة من استخدام السياسات المحاسبية المختلفة
- يبين الأثر من التغيير في السياسات المحاسبية
- اختلاف الرأي بين الإدارة والمراجع حول الطرق المتبعة. [4]

7_خطاب رئيس المؤسسة:

[1] شنوفي ناصر، عمران ياسين، مرجع سبق ذكره، ص28.
[2] محمد العيد عمامرة ، مرجع سبق ذكره، ص399.
[3] نفس المرجع ص 400.
[4] شنوفي ناصر ، عمران ياسين، مرجع سبق ذكره،ص29.

يمكن أن يعرض خطاب رئيس المؤسسة أنواع مفيدة من المعلومات منها:

- الأحداث غير المالية والتي تأثر على أعمال المؤسسة
- التوقعات الخاصة بالظروف المحيطة بالمؤسسة ودورها فيها
- خطط النمو والتغيرات في العمليات في الفترة أو الفترات التالية
- المقدار المتوقع للنفقات الرأسمالية والجهود المبذولة في البحوث الجارية [1]

[1] نفس المرجع، ص29

خلاصة الفصل:

يشكل الإفصاح المحاسبي الركيزة أساسية التي تستند عليها المحاسبة وتم من خلال هذا الفصل تقديم عموميات حول الإفصاح المحاسبي من مفاهيم وأهمية وأهداف وكذلك الأنواع ومتطلبات الإفصاح وأيضا تكاليفه ومعوقاته وكذلك العوامل المؤثرة عليه.

وفي الأخير نرى من خلال دراستنا لهذا الفصل أن الإفصاح المحاسبي يعتبر من الأساسيات في المحاسبة، فهو يقدم المعلومات المحاسبية للمستخدمين بشكل مفصل ودرجة عالية من الشفافية التي تبنى على الثقة بين الأطراف فهو الأساس الذي يعتمد عليه كل المتعاملين سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

الفصل الثاني:
مساهمة الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة التدقيق

تمهيد:

يعد التدقيق من أكثر الموضوعات ذات الأهمية الكبيرة للوحدات الاقتصادية حيث يوضح التدقيق مستوى الأداء المالي والاقتصادي ويساعد على زيادة ثقة المتعاملين مع تلك الوحدات الاقتصادية.

تمارس عملية التدقيق على كل ما قام به المحاسب من تجميع وتبويبوتسجيلوترحيل للعمليات التي قام بها، بهدف الحكم عليها وعلى مصداقيتها وقداتضحت الحاجة إلى أعمال التدقيق والمصادقة على الحسابات من قبل العديد من الأطراف وذلك بسبب نشوء تعارض في المصالح بين المسؤولين عن إعداد وتقديم المعلومات في شكل قوائم مالية ومستخدمي هذه القوائم

وسنرى في هذا الفصل:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول التدقيق

المبحث الثاني: جودة التدقيق

المبحث الثالث: دور الإفصاح المحاسبي على جودة التدقيق

المبحث الأول:مفاهيم عامة حول التدقيق

المطلب الأول:التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي وتعريفه:

يرجع أصل التدقيق إلى العصور الوسطى، والتدقيق في المعنى الحديث يعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى إلى حيز الوجود وتطور التدقيق مع تطور تلك الصناعة، ويعود التدقيق في شكله البسيط إلى التطور في النظام المحاسبي بشكل أساسي حيث أنه أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقيق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص أخر.

وقد مر التطور التاريخي للتدقيق عبر أربعة مراحل وتمثلت في:

1_الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500:

بدأت المراجعة في العصر القديم كمهنة غير منتظمة يتوارثها الأبناء عن الآباء كما عرف عن المحاسبة في تلك الفترة أنها كانت مقتصرة على الوحدات الحكومية وكذا المشروعات العائلية، وكان المدقق من خلال هذه الفترة يكتفي بالاستماع إلى للحسابات التي كانت تتلى عليه، ويقف على مدى صحتها بناء على تجربته [1].

2_الفترة ما بين 1500 إلى 1850:

لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة، إذا اقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية، غير أنها شهدت ما يسمى بانفصال الملكية وهو ما زاد من ناحية الحاجة إلى مدققين، ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية. [2]

[1] أسماء خلادي ، صفاء فقير ، **أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة التدقيق في الجزائر** ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة المدية ، الجزائر ، 2022 غير منشور، ص3.

[2] رحماني محمد، حميدي محمد سيد علي، **أثر أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق** ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية علوم التسيير، جامعة المدية ، الجزائر 2016 غير منشور، ص3.

3_الفترة 1850 من 1905:

إن النمو الاقتصادي الكبير الذي شاهدته هذه الفترة خاصة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدة والانفصال التام النهائي بين الملكية والإدارة، ظهور الحاجة لمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1962 الذي أقر ضرورة استعمال مراجعي الحسابات لمراجعة شركات المساهمة. [1]

فبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا للمراجعة حتى تبرز كمهنة ونشاط مهم لا يستهان به خاصة بعد تدعيمها بقوانين.

أما بالنسبة لأهداف التدقيق في نهاية هذه الفترة فيمكن اختصارها في النقاط التالية:

-اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية.

-اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية [2]

4-الفترة من 1905 إلى يومنا هذا:

أهم ما يميز هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى وكذا الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية بدرجة كبيرة في عملية التدقيق، بالإضافة إلى استعمال أسلوب العينات الإحصائية وفق أساس علمي، كما أصبح الهدف الأساسي للتدقيق هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.

كما لوحظ انتشار استعمال التدقيق في جميع أنحاء العالم.

ثانيا: تعريف التدقيق:

تعددت التعاريف حول التدقيق نذكر منها:

---

[1] صالحي محمد يزيد، **التدقيق الاجتماعي و دوره في تحسين أداء الموارد البشرية**، دار كنوز المعرفة للنشر و التوزيع، ط1 سنة 2016 ص27.

[2] رحماني محمد، حميدي محمد سيد علي، مرجع سبق ذكره، ص 4.

يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا وانتقادا منظما، ويقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تطويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة. [1]

وقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق على أنه "عملية منظمة ومنهجية لجميع الأدلة والقرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وتقويمها بشكل موضوعي وذلك لتجديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصل ذلك إلى الأطراف المعينة". [2]

ويعرف التدقيق بصورة رئيسية فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني.[3]

وقد عرف اتحاد المحاسبون الأمريكيون التدقيق بأنه "إجراءات منظمة لأجل الحصول والتقييم وبصورة موضوعية، الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأحداث، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين. [4]

وتبعا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة نلاحظ أنها ركزت على وظائف متخصصة بالتدقيق والمتمثلة فيما يلي:

- الفحص
- التحقيق
- التقرير

✓ ويقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي فحص القياس المحاسبي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع.[5]

---

[1] خالد أمين عبد الله ، **تدقيق الحسابات الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات** ، ط 1 ، مصر، 2014 ، ص7.

[2] صالحي محمد يزيد، مرجع سبق ذكره، ص27.

[3] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، جامعة عمان العربية للدراسات العليا** دار وائل للنشر ،ط 3 الأردن ، 2006 ، ص 20.

[4] نفس المرجع ص 20.

[5] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات،مرجع سبق ذكره، ص7.

✓ أما التحقيق فهو يعبر عن الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة، بمعنى التأكد من الوجود الفعلي والميداني لعناصر الذمة على أرض الواقع.[1]

وبما أن مخرجات النظام المحاسبي تتواجد على بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية بصفة أوتوماتيكية لذلك فالتدقيق بإمكانه اكتشاف الخلل من خلال تقويم هذا النظام والتأكد من الاستمرارية في تطبيق الطرق المحاسبية والالتزام بمعايير النظام المحاسبي في ظل التقيد بمعايير التدقيق المتفق عليها.

نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد حول ما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

✓ والتقرير يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المستخدمة لرأي المدقق سواء كانت داخل أو خارج المؤسسة، نستطيع أن نقول إن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرتها، وبالتالي يبرز فيه جميع الجهود المبذولة من قبل المدقق والمؤطرةبالمعايير الكفيلة باستصدار الرأي الفني المحايد.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق:

[1] عمر علي عبد الصمد، **محاضرات في التدقيق المحاسبي**، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة المدية، 2018 ص22.

أولا: أهداف التدقيق:

إن تتبع نشوء وتطور التدقيق يعطي أساسا لتحليل وتفسير التغيرات التي طرأت على أغراض وأهداف التدقيق وأساليبه، كما يكشف عن الاعتماد المتزايد على الرقابة الداخلية والتقليل من الفحص الشامل للأحداث المالية، وتفرعت أهداف التدقيق على أهداف حديثة وأهداف تقليدية على النحو التالي:

1_ الأهداف التقليدية:

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته وتقرير مدى الاعتماد عليها.
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة الأوراق المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات بالاعتماد على أدلة الإثبات المتعارف عليها في مهنة التدقيق.
- الكشف عن الأخطاء والغش والتزوير والتقليل من فرصة ارتكابها.[1]
- تسهيل تقدير شهرة المحل عند بيع المنشأة [2]

2_ الأهداف المعاصرة:

- اطمئنان أصحاب المنشأة على صحة أموالهم المستثمرة.
- تشتمل على كافة الوقائع المالية وغير المالية أي النظام المحاسبي بشقيه المالي والإداري. [3]
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفايةالإنتاجية عن طريق محو الإسراف في جميع نواحي نشاط المشروع.
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي يعمل فيه المشروع ويأتي هذا الهدف الأخير نتيجة التحول الذي طرأ على أهداف المشاريع بصورة عامة حيث لم يعد "تحقيق أكبر قدر من الربح " Profit

[1] عباس فاصل علي ، **أثر التدقيق على جودة أنظمة المعلومات المحاسبية** ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، جامعة الفرات الأوسط التقنية ، كوفة ، العراق، العدد 8 ، 2022 ص 110.

[2] حيدر صباح حسين و آخرون، **دور المدقق الخارجي في كفاءة وجود الأداء المحاسبي** ، مجلة دنانير، ديوان الرقابة المالية ، دار الشؤون الفنية و الدراسات ، العدد 4 ، ص6.

[3] عباس فاصل علي، مرجع سبق ذكره، ص 110.

maximizationالهدفالأهم منها " بل شاركته في الأهمية أهداف أخرى العمل على رفاهية المجتمع الذي يعمل فيه المشروع" WELFQRE-MAXIMIGATION[1]

ثانيًا: أهمية التدقيق

هناك فئات عديدة تعتمد على تقرير المدقق لاستخدامه لاتخاذ قرارات معينة مثل العميل والإدارة والبنوك والمؤسسات الحكومية...الخ

1-بالنسبة للإدارة: تعتمد إدارة المشروع اعتمادًا كليًا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة، كذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكثر أكبر فائدة ممكنة مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.[2]

2-بالنسبة للبنوك التجارية والصناعية: وهذه الأخيرة تعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها.[3]

3-الهيئات الحكومية: الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب وتحديد السعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات...الخ، كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وماشابه.[4]

4-بالنسبة للدائنين والموردين: يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، والتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقًا لقوة المركز المالي.[5]

---

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية** –دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، 1999، ص15.

[2] نفس المرجع ص16.

[3] خالد أمين عبد الله ،**تدقيق الحسابات**، مرجع سبق ذكره ص10.

[4] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات–الناحية النظرية والعملية**– مرجع سبق ذكره ص15.

5 رأفت سلامة محمود واخرون،**علم تدقيق الحسابات، الجانب النظري**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان ،ط 1، 2011 ،ص ص27. 28.

5-بالنسبة لرجال الاقتصاد: ازداد اهتمام رجال الاقتصاد بالقوائم المالية المعتمدة وماتحويه من البيانات محاسبة في تحليلها وتقدير الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية وتعتمد دقة تقديراتهم وكفاءة برامجهم على دقة البيانات المحاسبة المعتمدين عليها.

6-بالنسبة لمصلحة الضرائب: تعتمد مصلحة الضرائب على الحسابات والقوائم المالية المعتمدة لتقليل الإجراءات الروتينية، وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة. فإذا المعلومات غير صحيحة ونتائج غير مبنية بشكل سليم. وكانت إدارة الشركة تعمل على إخفاء الحقيقة عن إدارة الضرائب قصد التهرب أو التقليل من مبلغ الضريبة.فان إدارة الضرائب لا يمكنها التعرف على ذلك إلا إذا قام شخص موثوق فيه ومستقل عن الشركة بفحص عملياتها ونتائجها.مما يعطي للإدارة الضرائب صورة واضحة عن المركز المالي للشركة ونتائجها، مما يساعدها على تحديد مبلغ الضريبة الحقيقي.[1]

7-بالنسبة للمساهمين: يمكنهم التدقيق من الوقوف على ممتلكاتهم وضمان استخدام الموارد المتاحة استخدامًاأمثل وبالكفاءة عالية، فالمدقق يقوم بإعداد التقرير بعد القيام بفحص دقيق للحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية، يقدمه للجمعية العامة للمساهمين. هذا التقرير يتضمن رأيًا سليمًا حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للشركة ونتائج الدورة المالية، إذن فالتدقيق يساعد المساهمين في الاطلاع على كل ما يجري داخل الشركة.[2]

8-بالنسبة لنقابة العمال: يعطي التدقيق الصورة الحقيقية عن الوضعية المالية للشركة، مما يساعد نقابة العمال على المطالبة بحقوق العمال، ففي حالة تمتع الشركة بمركز مالي جيد، وبالمقابل الأجور المنخفضة، فهذا يدفع بنقابة العمال للتفاوض مع إدارة الشركة على أساس صحيح للرفع من قيمة الأجور.

لقد بينت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبي (IFAC)عند إصدار المعايير في عام 2002 أن أهمية التدقيق(المصلحة العامة)تكون على سبيل المثال في:

[1] عمر علي عبد الصمد، **محاضرات في التدقيق المحاسبي**، مرجع سبق ذكره ص24.

[2] نفس المرجع ص23-24.

- يعمل المدراء الماليون التنفيذيون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات ويساهمون باستقلال المؤسسات بفعالية وكفاءة.
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند تطبيق العادل للنظام الضريبي.

يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.

المطلب 3: أنواع التدقيق وعلاقته بالمحاسبة

أولاً: أنواع التدقيق

هناك أنواع متعددة ومختلفة من التدقيق وذلك من خلال اختلاف المنظور، ويصنف تدقيق الحسابات حسب الأقسام التالية:

1-التدقيق حسب الهدف:

1-1التدقيق المالي Financial Audit: ويتعلق هذا النوع من التدقيق بفحص أنظمة الرقابة في المشروع بالإضافة لفحص السجلات المحاسبية والمستندات من اجل الوصول إلى رأي مستقل ومحايد مبينًا مدى دلالة البيانات المالية المختلفة للمركز المالي وأعمال المشروع خلال تلك الفترة المالية التي خضعت فيها للتدقيق.

1-2 التدقيق الإداري Management Audit: أي تدقيق الكفاءة الإنتاجية للإدارة أي أن أموال المشروع يتم صرفها بشكل اقتصادي، بحيث يتم الحصول على أحسن وأفضل خدمة بأقل تكلفة ممكنة، ويتضمن هذا التدقيق أيضًا التأكد من مدى صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية عليها.

1-3تدقيق تحقق الأهداف EFFECTIVENESS AUDIT: ويهدف هذا النوع من التدقيق إلى التعرف فيما إذا كان المشروع قد حقق الأهداف التي قام من أجلها.[1]

1-4التدقيق القانوني: ونعني بالتدقيق القانوني هو أن يقوم المدقق بالتأكد من أن المنشأة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة التي تشرعها الدولة، وكذلك تقييد الشركة أو المشروع بأنظمته الداخلية وعقد تأسيسه.[1]

[1] زهير الحدرب، **علم تدقيق الحسابات**، دار البداية للنشر والتوزيع، ط1،عمان، 2010، ص21.

1-5التدقيق الاجتماعي: وهذا النوع من التدقيق يسعى للتأكد من أن المنشأة أو المشروع قد حقق الأهداف الخاصة والأهداف العامة، فمثلاً الشركة المساهمة تسعى لتحقيق الأرباح وفي نفس الوقت عليها مراعاة تحقيق الرفاهية الاجتماعية والصحية للمجتمع.[2]

2-التدقيق من حيث نطاق عملية التدقيق:

2-1التدقيق الكامل: سابقًا كان حجم المشروعات صغيرًا لذا كانت عملية التدقيق تمتد إلى جميع العمليات المسجلة بالدفاتر والسجلات للتحقق من سلامة تسجيل القيود المحاسبية وعدم وجود أخطاء أو غش وضمان إتباع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ومع تطور حجم المشروعات وتعدد عملياتها أصبح تدقيق العمليات جميعها يتطلب نفقاتها باهظة وجهدًا ووقتًا كبيرين فاتحه التفكير نحو التدقيق الاختياري الذي يتمثل في فحص بعض العمليات بشكل دقيق وشامل دون غيرها وذلك في مواعيد يحددها المدقق نفسه كان يدقق مشتريات شهر معين ومبيعات شهر آخر، وهكذا باستخدام الأساليب الإحصائية لتحديد نطاق التدقيق خصوصًا وان مع اتساع حجم المشروعات بدا الاهتمام بتصميم أنظمة سليمة للرقابة والضبط الداخلي مما يحقق رقابة داخلية على التصرفات المالية ويوفر حدًا أدنى من الدقة الحسابية ويمنع حدوث الأخطاء أو الغش ولذا يجب على المدقق قبل أن يبدأ بعملية القيام بفحص دقيق لنظام الرقابة الداخلية في المشروع للتأكد من مدى سلامة هذا النظام ومدى الاعتماد عليه، حيث أن ذلك الفحص يؤدي إلى توسيع نطاق عملية التدقيق أو الاكتفاء بتدقيق بعض العمليات بشكل يطمئن معه إلى سلامة تسجيل وتصنيف العمليات المالية في الدفاتر والسجلات.[3]

---

[1]أحمد الطميزي، **تدقيق الحسابات**، دار التقدم العلمي، بيروت، 2009، ص17.

[2]زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره ،ص22.

[3]سالم إكرام، **دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر ،2019، ص 9.

2-2التدقيق الجبائي: يقتصر التدقيق الجزئي بالنسبة لعمل المدقق على بعض العمليات، حيث توضع فيه بعض القيود على نطاق فحص المدقق للعمليات المالية، مع الأخذ بعين الاعتبار أن الجهة التي تعين مدقق المحاسبي هي التي تحدد العمليات المطلوب تدقيقها.[1]

3-التدقيق من حيث درجة الإلزام القانوني في القيام بعملية التدقيق:

3-1التدقيق الإلزامي: وهو التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، فقد ألزم القانون عددًا كبيرًا من المؤسسات بتدقيق حساباتهم وأهم هذه المؤسسات شركات الأموال.[2]

3-2التدقيق الاختياري: ويقصد به ذلك النوع الذي يتم بطلب من أصحاب المنشأة، وغير التزام قانوني ويكون ذلك في المؤسسات الفردية.[3]

4- من حيث الوقت التي تتم فيه عملية التدقيق :

انطلاقا من منظور الوقت التي يتم فيه تدقيق الحسابات والأعمال المرتبطة بها، فإن التدقيق المحاسبي ينقسم إلى:

4-1 التدقيق النهائي: في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بإنجاز الأعمال التدقيقية في نهاية السنة المالية حيث يقوم بإقفال ملاحظاته وإجراء التسويات الجردية اللازمة، ثم يقوم بإعداد الحسابات الختامية وإبداء الرأي حول البيانات المالية. ولا يصلح هذا النوع في الشركات الكبيرة، بل يكون مفيدا في الشركات الصغيرة والمتوسطة والتي تتم عملة تدقيق حساباتها في فترة قصيرة. ومن عيوب هذا النوع من التدقيق المالي:

- صعوبة اكتشاف الأخطاء والتزوير
- تأخير إعداد القوائم المالية وتقرير المدقق لاستغراق العمل واستمراره.
- لا تتم عملية التدقيق بصورة دقيقة ووافية.[4]

4-2 التدقيق المستمر: يقوم المدقق حسب هذا النوع بتدقيق الحسابات المستندات بصفة مستمرة، حيث يقوم بزيارات متعددة للمصرف طوال فترة التدقيق. في نهاية العام يقوم بتدقيق القوائم المالية الختامية.

[1] شفيقة بوزيد، **التكامل بين التدقيق المحاسبي والتدقيق الشرعي وأثره على الأداء المالي للمصارف الإسلامية**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2013، ص12.

[2] سالم إكرام، مرجع سبق ذكره، ص12.

[3] زهير الحدرب، مرجع سبق ذكره ص 28.

[4] - أحمد الطميزي، **تدقيق الحسابات** مرجع سبق ذكره ص14.

ويتميز هذا النوع من التدقيق بالمزايا التالية:[1]

- سرعة اكتشاف الغش والأخطاء ومعالجتها دون ترك ذلك حتى نهاية العام.
- تقليل فرص التلاعب بالدفاتر والمستندات من خلال الزيارات المتكررة من قبل المدقق.
- إنجاز الأعمال في الوقت المناسب وبالشكل المناسب خلال السنة المالية.
- انتشار عمل التدقيق وفحص داخل المكاتب التدقيق خلال السنة المالية مما يتيح فرص التجريب والتعليم بالنسبة للمدققين في هذه المكاتب حديثي التخرج.

وبالرغم من هذه المزايا يعاب على التدقيق المستمر ما يلي:[2]

- ارتباك العمل في المنشأة محل التدقيق قد يسهو المدقق عن إتمام عملية بدأ فيها ولم ينته من بعد.
- توطيد العلاقات إنسانية بين المدقق وموظفي المنشأة صلات التعارف تسبب حرجا عند كتابة التقرير.
- إمكانية تغيير بعض الأرقام التي تتم مراجعتها من طرف بعض الموظفين.
- تعطيل بعض الموظفين عن أداء عملهم أثناء فترة تدقيق.

5- من حيث الشمولية ومدى المسؤولية في تنفيذ:

5-1 التدقيق العادي: ويعني هذا النوع من فحص البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر وتأكد من صحة القوائم ومدة دلالاتها ونتيجة الأعمال والمركز المالي، وإبداء الرأي المرجع الفني المحايد بخولا ذلك.

5-2 الفحص لغرض معين: ويكون هذا النوع من المراجعة هدف البحث عن الحقائق المعينة باستهدافها الفحص، وقد تكون الحسابات البيانات موضوع المراجعة قد سبق مراجعتها مراجعة عادية بهدف الخروج برأي محايد.[3]

[1] شفيقة بوزيد، مرجع سبق ذكره ص33.

[2] أحمد قايد نور الدين، **التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية**، جامعة بسكرة، ط1، دار الجنان للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص21.

[3] صالحي محمد يزيد، مرجع سبق ذكره ص ص(39-40).

6- من حيث الهيئة التي تقوم بالتدقيق:

6-1 التدقيق الداخلي: هو نشاط رقابي مستقل يساعد الإدارة على القيام بوظيفتها الرقابية بفعالية وكفاءة، وذلك من خلال تقويم مدى الاستلزام بسياسات وإجراءات وحماية الأصول والتحقق من دقة السجلات المحاسبية واكتماله وما يحتوي عليه من بيانات وتقويم كفاءة العمليات التشغيلية للمؤسسة وكفاءة العاملين فيها وأماناتهم.

6-2 التدقيق الخارجي: هو عملية رقابية من خارج المؤسسة يقوم به المدقق خارج يعينه المساهمون بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب بهدف إبداء رأيه الفني المحايد.[1]

حيث يوجد هناك فروقات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي التي تتمثل في:

الجدول رقم1: الفروقات بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
الهدف	تحقيق أهداف إدارية من خلال اكتشاف أخطاء والتلاعب في الحسابات	إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة التقرير الكمالية عن فترة المحاسبة المعينة وتوصيل النتائج إلى المستفيد
	التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم المخطط	منها.
علاقة القائم بعملية التدقيق مع المؤسسة	موظف من داخل المصرف	شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المؤسسة
نطاق وحدود التدقيق	تحديد الإدارة نطاق عمل المدقق كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح	يتحدد النقاط وحدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المؤسسة والمدقق

[1] بوحفص روابي، **التدقيق المالي والمحاسبي**، مطبوعة جامعية، جامعة غرداية،2018، ص15

	له بتوسيع عمليات الفحص لما لديه من وقت وإمكانيات تساعده على تدقيق جميع العمليات	الخارجي وعرف السائد. معايير التدقيق المتعارف عليها. وما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق
التوقيت المناسب للأداء	يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية	يتم الفحص مرة واحدة خلال السنة المالية ويكون إلزاميا وفقا للقانون السائد
المستفيدين	إدارة المؤسسة	قراءة التقرير المالية أصحاب المصالح إدارة المؤسسة

المصدر: شفيقة بوزيد سبق ذكر المرجع ص 38.

ثانيا: علاقة التدقيق بالمحاسبة:

بعض الكتاب يدعون من أن التدقيق هو فرع من المحاسبة وباعتقادي أنهما موضوعان مختلفان إلا أن الكاتب د هادي التميمي يرى في كتابه مدخل إلى التدقيق أن هناك علاقة قوية بينهما إذ أن المحاسبة تمثل إجراءات جمع وتصنيف وقيد المعلومات المالية لأغراض تحضير البيانات المحاسبية من قبل المؤسسة نفسها لأغراض اتخاذ القرارات ومن قبل إدارة هذه المؤسسة أو من قبل الأطراف الأخرى وعلى سبيل المثال المستثمرين ولهذا فيمكننا القول انالمحاسبة هو عمل إنشائي من قبل موظفي الشركة نفسها.[1]

أما التدقيق فيتعلق بإجراءات التي يقوم بها المحاسب القانوني المستقل المحايد لأجل توصل إلى رأي فيما إذا كانت المعلومات المسجلة في الدفاتر تعكس الأحداث الاقتصادية التي نمت خلال الفترة. يبدأ عمل المدقق عندما يكون المحاسب قد انتهى من عمله إلى درجة كبيرة، ولكي يقوم المدقق بعمله فإنه يبدأ المخرجات الأساسية للمحاسبة وهي القوائم المالية، بمعنى أن مخرجات المحاسبة هي المدخلات التي يقوم المدقق بفحصها وتحديد مدى دقتها

[1] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره ص ص (22-23)

وإمكانية الاعتماد عليها. وبناءعلى ما تقدم فإنه توجد علاقة وطيدة بين المحاسب والتدقيق غير أن طبيعة كل منهما له ما يميزه عن الأخر. فالمحاسبة عمل إنشائي، بينما التدقيق عمل تحليلي.[1]

المطلب الرابع: فروض ومعايير التدقيق:

لتحقق عملية التدقيق لابد من اتباع عدد من المعايير والفروض التي تضبط العملية ويمكن الاعتماد عليها، ومن بين هذه الفروض والمعايير ما يلي:

أولا: فروض التدقيق

إن إيجاد فروض للتدقيق عملية ضرورية لحل مشاكل التدقيق والتوصل إلى نتائج تساعدنا على إيجاد نظرية شاملة لها. ومن بين هذه الفروض ما يلي:

1-قابلية البيانات للفحص: إن لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود هذه المهنة، وينبعث هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها، وتتمثل هذه المعايير في[2]:

1-1الملائمة: ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

1-2القابلية للفحص: أي إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنهما لابد أن يصلا إلى المقاييس أو النتائج نفسها.

1-3البعد عن التحيز: بتسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية

1-4القابلية للقياس الكمي: القياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية.

[1] صالحي محمد يزيد، مرجع سبق ذكره ص31.
[2] أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره ص13.

2-**خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء والتلاعب:** يقوم مدقق الحسابات بعملية التدقيق بافتراض أن القوائم والمعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب، وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المدقق يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختياري كما هو مفترض، حيث أن وجود هذه الأخطاء أو التلاعب يتطلب من المدقق الفحص التفصيلي لكافة الدفاتر السجلات حتى يتأكد من عدم وجود أخطاء.[1]

3-**فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم:** يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس والمفاهيم والذي يؤدي إلى الابتعاد عن احتمال حدوث خطأ، مما يجعل مدقق الحسابات يقوم بعمله استنادًا إلى وجود نظام الرقابة السليم، ولا يعني ذلك عدم حدوث خطأ، فإذا توفر في المنشأة نظام رقابة سليم وفعال، فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر من قبل الإدارة والملاك، ويشمل نظام الرقابة الداخلية في أي منشأة:[2]

- الرقابة المحاسبية
- الرقابة الإدارية
- الضبط الداخلي

4-**عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب ومصلحة الإدارة:** من الواضح أنه توجد علاقة تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع ومدقق الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مدقق الحسابات، لذلك تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة كبيرة ويجعل من استخدام التدقيق أمرًا مستحباً وان تكون عملية التدقيق اقتصادية وعملية.

5-**التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي:**

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية -قسم المحاسبة**، جامعة آل البيت، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط1، عمان، 2006ص22.

[2] نفس المرجع، ص21.

يعني أن هذا الغرض أن مدققي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعنية وفي الوقت نفسه تكون سندا لتعضيد أراءهم كما أن هدا الغرض يثير مشكلة تحديد مسؤولية المدقق عندما تكون هذه المبادئ قاصرة أو غير موجودة لهذا يجب أن تكون الأحكام شخصية إلى حد كبير.[1]

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: إذا تمت العمليات المحاسبية داخل المؤسسة في الماضي حسب تطبيق الإجراءات السليمة ووجود نظام سليم للرقابة الداخلية ستكون حتما كذلك في المستقبل وهذا في حالة مراعاة تطبيق المبادئ المحاسبية والعكس يكون صحيح لذلك لابد للمدقق أن يبذل الجهد الكافي والعناية المهنية لكشف مواطن الضعف قصد تفاديها مستقبلا والاعتماد على مراكز القوة.[2]

ثانيا: معايير التدقيق المتعارف عليها:

1**-المعايير الشخصية:** وتسمى بشخصية لأنها تتعلق أساسا بشخص المدقق وعامة أحيانا أخرى لأنها تتمثل في مطالب أساسية للمهنة وهي ثلاث معايير:

1-1**التأهيل العلمي والعملي:**إن لرأي المدقق أهمية وموثوقية كبيرتين عند المعتمدين عليه في اتخاذالقرار بالتالي فمن المستوجب أن يصدر عن شخص ذو كفاءة عالية من العلم والخبرة المهنية فهي تحض التأهيل العلمي فيجب أن يكن المدقق قد تلقى تكوين عال ملما فيه بالجانب المحاسبي الإداري القانوني وفنون الاتصال والتعامل واللباقة كما عليه تعيين معلوماته من وقت للآخر عن طريق المشاركة في الملتقيات والدورات العلمية المتخصصة.

أما عن الجانب العملي فيجب على المدقق أن يضع تكوينه العلمي على الميدان حيث يرسخ مكتسباته الأكاديمية ويتعلم كيفية توظيفها على أرض الواقع وبتسيير في المعاني المهنية.[3]

[1] أحمد قايد نور الدين، مرجع سبق ذكره ص ص (13-14).

[2] طبوزي فايزة، **جودة التدقيق المحاسبي قي المؤسسة الاقتصادية في ظل معايير التدقيق الجزائرية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2020، غير منشور، ص 12.

[3] نفس المرجع، ص13.

1-2**الاستقلالية والحياد**:على المدقق أن يكون أمينا نزيها وصادقا ويكشف عن الحقائق في تقريره لا يهادن ولا يجادل ولا يداري ولا يتأثر بمصلحة شخصية أو قرابة أو نفوذ إذ لا يغيرقراره ورأيه نتيجة خصومة وأنها يبدي رأيه الفني العلمي والموضوعي المحايد المقنع لما توصل إليه من نتيجة عملية دون كتم أو تحيز أو تزييف.

1-3**العناية المهنية اللازمة:** ويقصد بها التزام المدقق بمستوى أداء معين وهذا حسب التشريعات والقوانين التي تحدد مسؤوليته القانونية والتي تمثل الحد الأدنى من الاهتمام بالعناية المطلوبة.

2-معايير العمل الميداني:

وهي تلك المعايير التي يجيب توفرها عند الشروع في مهمة التدقيق والقيام بتنفيذها وتتمثل فيما يلي:

2-**1 التخطيط والإشراف:** فمن الواجب على المدقق قبل البدء في عملية التدقيق داخل المؤسسة وضع خطة تترجم فيها شكل برنامج التدقيق ويتضمن هذا البرنامج الأهداف الواجب تحقيقها والخطوات التي يتبعها من أجل الوصول إلى تلك الأهداف وكذا كتابعة وتقييم التقدم الذي تم في الخطة ومن أجل النجاح في خطته عليه التقيد ببعض العناصر ونذكر منها:

- جمع المعلومات الأولية حول المؤسسة موضوع الفحص في الزيادة الأولية.
- التخطيط للمدة التي يستغرقها الفحص والإمكانيات المادية والبشرية التي يتطلبها.
- اشتراك إدارة المؤسسة بإدراكها بالعمل الذي سيقوم به حتى تكون له تسهيلات.
- إشراك المدققين المساعدين في وضع خطة العمل.
- تقسيم المهام عليهم وتنظيمهم.
- مراقبة وتقييم الأداء والتقدم في عملية التدقيق.[1]

[1] أيمن حبيب، كمال ولد الشيح، **نظام المعلومات المحاسبي وأثره على جودة التدقيق**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2022، غير منشور، ص 12.

2-2دراسة وتقييم الرقابة الداخلية: يعتبر نظام الرقابة الداخلية ذلك النظام الداخلي الذي تضعه المؤسسة ليفصل في خطوات وإجراءات أي عملية، وتقسم للمهام بين الموظفين حيث يراقب كل واحد منهم عمل الآخر وهو ما يقلل من احتمال الخطأ والنسيان أو الاختلاس.

وكلما كان هذا النظام جيدا في هيكله ومحترما في تطبيقه من قبل الموظف كلما ينقص العبء على المدقق الخارجي ويمكنه من استعمال أسلوب العينات في مهنته ويقوم المدقق بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية:

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية.
- استخدام خرائط التدقيق لوصف نظام الرقابة الداخلية.

وبعدها يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن:

- نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية.
- نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية.
- التوصيات المقترحة للمؤسسة محل التدقيق.

ويترتب عن دراسته النتائج التالية:

- توسيع إجراءات التدقيق.
- اختصارات إجراءات التدقيق.
- الاعتماد على أعمال المدققين الداخليين.[1]

2-3 جمع الأدلة الملائمة والكافية: إن من أجل الحكم على موضوع معين غير مؤكد لابد من جمع الأدلة الكافية والمناسبة لتقديمها كبرهان وتساعد في إعداد القرار السليم القائم على ثوابت موضوعية وهذا ما يجب على المدقق القيام بجمعه قبل التعبير عن رأيه حول القائم المالية للمؤسسة وفي نفس الوقت حماية نفسه في أي اتهامات قد تنسب إليه كالإهمال أو التحيز أو التواطؤ في إعداد تقارير مظلة ومن خصائص هذا الدليل أن يكون كافيا

[1] طبوزي فايزة، مرجع سبق ذكره ص15.

وملائما ملموسا قابلا للقياس موضوعيا خال من التحيز الشخصي ويمكن للمراجع الحصول على هذه الأدلة من خلال العناية الملاحظة الاستفسار والمصادقة.[1]

3-**معايير إعداد التقرير**:التي تتوفر على النقاط التالية:

-يجب أن يبين التقرير إذا ما أعدت الحسابات وفق المبادئ والقوانين المحاسبية الدولية أم لا.

-يجب أن يبين أن هذه المبادئ ثابتة ولم تتغير عن السنة السابقة

-يجب أن تكون البيانات الواردة في القوائم المالية موضحة بشكل كافي وان الإيضاحات المرفقة كافية للدلالة عليها.

-يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق في القوائم المالية ككل أو امتناعه عن ابتداء رأيه، وفي هذه الحالة أن يبين الأسباب التي دفعته للامتناع عن إبداء رأيه.

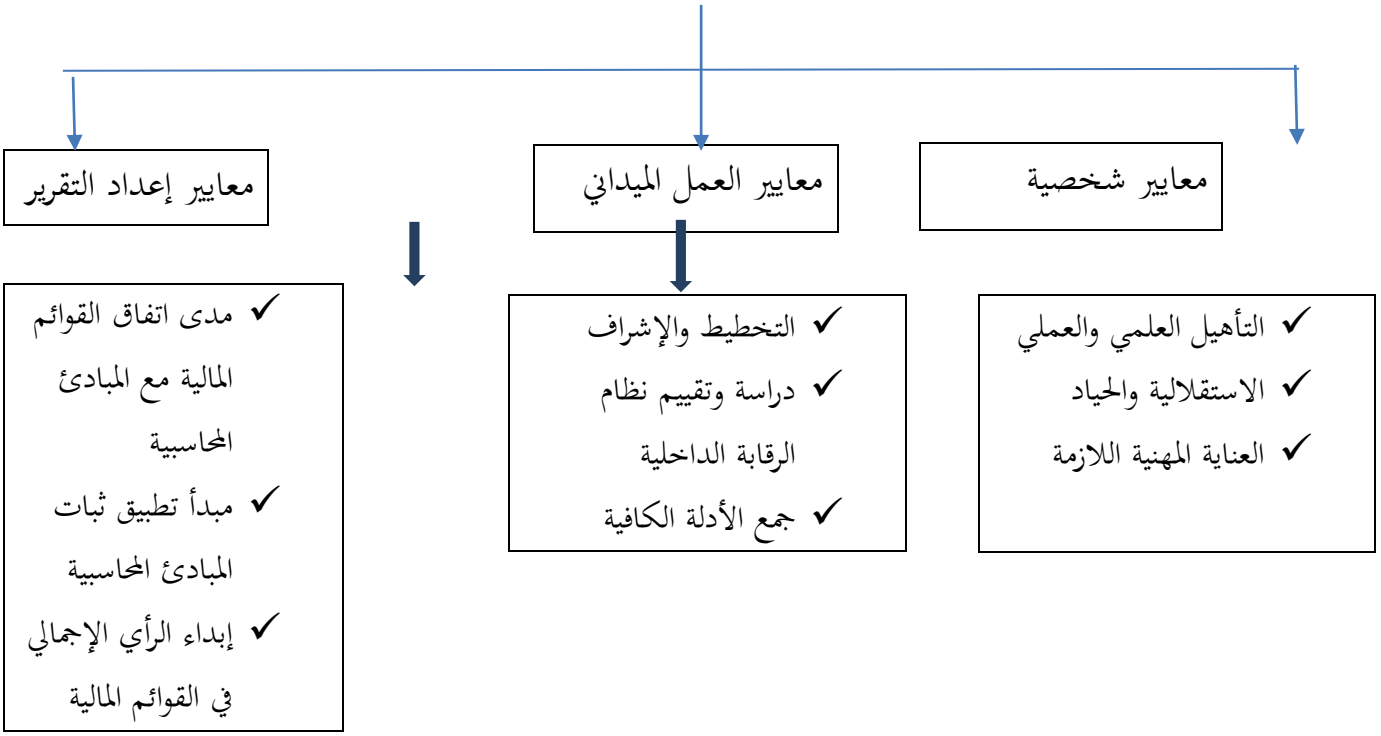
ولابد من الإشارة إلىأن هذه القوائم هي متداخلة وذات أثر متبادل ولا يمكن فصل التام بينها في معظم الأحيان حيث تعتبر هذه القواعد مكملة لبعضها البعض عند انجاز المدقق لمهمته، كما لابد من الإشارة إلى أن قواعد التدقيق المتعارف عليها قد تم بينها من قبل جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين في الشرق الأوسط[2]

الشكل رقم 1: مخطط معايير التدقيق المتعارف عليها

معايير التدقيق المتعارف عليها

[1]أيمن حبيب، كمال ولد شيح، مرجع سبق ذكره ص13.

[2]أحمد الطميزي، مرجع سبق ذكره ص 22



المرجع: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعطيات السابقة

المبحث الثاني: جودة التدقيق المحاسبي

المطلب الأول: مفهوم جودة التدقيق

أولاً: تعريف جودة التدقيق

تعددت المفاهيم حول جودة التدقيق وهذا بالنظر لتعدد المستفيدين منها واختلاف نظرة كل طرف، فقد تم إعطاء العديد من التعاريف لجودة التدقيق والنظر إليها من خلال ثلاث زوايا:

1-من زاوية اكتشاف الأخطاء والمخالفات:

يعتبر تعريف De Angel.1981 لجودة التدقيق من أكثر التعريفات التي لقيت قبولاً عاماً من طرف العديد من الباحثين في مجال التدقيق، حيث عرفت جودة التدقيق على أنها: "زيادة قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء المحاسبية وزيادة درجة استقلاله".

وعرف Davidson&Neuجودة التدقيق بأنها: قدرة المدقق على اكتشاف واستبعاد الأخطاء والمخالفات الجوهرية في صافي الدخل الذي تفصح عنه القوائم المالية".[1]

2-من زاوية الالتزام بالمعايير المهنية:

تبنى هذا الطرح العديد من المنظمات المهنية كالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA)حيث تتوقف جودة التدقيق بالدرجة الأولى على مدى الالتزام بالمعايير المهنية التي تصدرها هذه الهيئات، فقد ورد في المعيار الدولي للتدقيق رقم 220"رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية "على أن تلتزم المؤسسة بوضع نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه ليقدم لها ضماناً معقولاً ب:[2]

- ✓ أن المؤسسة وموظفيها يمتثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمات المطبقة.
- ✓ أن التقارير الصادرة من قبل المؤسسة أو الشركاء في العمليات مقبولة حسب الظروف.

3-من زاوية القدرة على تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية:

[1] علي عبد الصمد عمر، **حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي**، مرجع سبق ذكره ص61.

[2] نصر الدين بوقريعة، جلول مولوج، **دور جودة التدقيق الخارجي في التقليل من أثار المحاسبة الإبداعية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2020، غير منشور، ص4.

عرف Palmrose1988 جودة التدقيق على أنها: "درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية"

وعرف كل من Sutton and Lampe 1991 أن هناك خمس مجموعات أساسية تهتم بمفهوم جودة التدقيق وهم" معدو القوائم المالية، المستخدمون الخارجيون، المنظمون مثل المحاكم الدستورية والتشريعية، أعضاء مهنة المحاسبة والتدقيق، أعضاء مكاتب المحاسبة " بحيث نجد أن كل طرف لديه مفهوم لجودة التدقيق يختلف عن مفهوم الطرف الآخر.[1]

وكذلك يرى WILOX مفهوم جودة المراجعة " أنها عبارة عن الأداء الجيد الذي يجب أن يتبع في عملية المراجعة للوصول إلى الكفاءة المناسبة للوفاء بمتطلبات العميل والمجتمع "كالإفصاح" وصدور التقرير في الوقت المناسب.[2]

كما عرفت على أنها درجة الثقة التي يقدمها المدقق لمستخدمي القوائم المالية، فالهدف من التدقيق هو إضفاء الثقة في القوائم المالية، أي احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية.[3]

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف جودة التدقيق على أنها أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وفقًا لمعايير التدقيق، من الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات والتحريفات المكتشفة، من أجل تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

ومن خلال هذه التعاريف السابقة نتوصل إلى خصائص متعلقة بجودة التدقيق، ونذكر منها:

الجدول رقم 2: خصائص جودة التدقيق.

[1]علي عبد الصمد عمر،**حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي**، مرجع سبق ذكره ص62

[2]نصر الدين بوقريعة، جلول مولوج، مرجع سبق ذكره، ص5.

[3]طبوزي فايزة، مرجع سبق ذكره ص37.

الخصائص	المفهوم
الموثوقية	يجب أن تعكس نتائج عملية التدقيق والاستنتاجات التي تصل إليها بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم اختبارها وأن جميع التأكيدات في تقرير التدقيق أو ما تقدمه عملية التدقيق من آراء وتقارير أخرى مؤيدة وبشكل كامل من خلال البيانات التي تم تجميعها من عملية التدقيق.
الموضوعية	يتم إنجاز عملية التدقيق بطريقة عادلة ونزيهة بدون أي ضرر أو محاياة، فالمراجع يجب أن يحدد تقييمه ورأيه بشكل كامل اعتمادًا على الحقائق والتحليل الأساسي.
التوقيت الملائم	تسليم نتائج التدقيق في الوقت الملائم، وقد يتضمن هذا تحقيق متطلبات النهايات أو القيود المحددة أو تسليم نتائج التدقيق عندما تكون مطلوبة لاتخاذ قرار حول سياسة معينة، أو عندما يكون من المتوقع أنها ذات فائدة أعظم في تصحيح نواحي أو مجالات ضعف الإدارة.
الوضوح	يكون التقرير التدقيق واضحًا وموجزًا في تقديم نتائج عملية التدقيق، وهذا قد يتضمن بشكل نموذجي الموثوقية والمجال، والنتائج وأي توصيات يمكن أن تفهم فوراً من قبل القائمين على التنفيذ والقائمين على العملية التشريعية الذين قد لا يكونوا خبراء في القضايا، ولكن قد يحتاجون للعمل وفقاً للتقرير.
الكفاءة	أي تخصيص الموارد على عملية التدقيق بشكل معقول في ضوء مدى أهمية ودرجة تعقيد عملية التدقيق.
الفعالية	يجب أن تلقى نتائج واستنتاجات وتوصيات التدقيق الرد أو الاستجابة الملائمة من قبل المؤسسة التي تمت مراجعة أعمالها، والحكومة والقائمين على العملية التشريعية

المصدر: معمري أسامة، مفتاح حمزة وآخرون، **متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220**، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، العدد2، سنة2020،ص ص(39-38).

المطلب الثاني: أهمية وأهداف جودة التدقيق

أولاً: أهمية جودة التدقيق

تكمن أهمية التدقيق في طبيعة الخدمات التي تقدمها هذه المهنة لمستخدمي القوائم المالية في شكل تقرير يطمئنهم ويضمن لهم شرعية وسيط تلك القوائم، أي أنها أعدت وفق القواعد القانونية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأنها خالية من كل الأخطاء سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة، لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم كما يلي:

1-**الملاك والمستثمرون:** من مصلحة الملاك والمستثمرين أن تتم عملية التدقيق بأعلى مستوى من الجودة، وبذلك لضمان حماية أموالهم المستثمرة في المؤسسة، كما تمكنهم جودة التدقيق من اتخاذ القرارات المناسبة حول جدول الاستثمار أي هل يتم التوقف عن هذا الاستثمار أو التوسيع أو الإبقاء على نفس مستوى الاستثمار أو تغييره.[1]

2-**إدارة المؤسسة:** تقع مسؤولية إعداد القوائم المالية على إدارة الشركة ولهذا فهي تهتم بأداء عملية التدقيق الخارجي لقوائمها المالية بجودة عالية لضمان سلامة المركز المالي لشركة ومصداقية قوائمها المالية مما يؤثر بالضرورة على القيمة السوقية للشركة ويزيد في قيمة أسهمها من خلال زيادة ثقة مستخدمي قوائمها المالية في مصداقيتها.

3-الدائنون: يهتم الدائنون بالقوائم المالية المدققة والمصادق عليها من طرف المدقق الخارجي بمنح تسهيلات ائتمانية بناء على المعلومات الواردة في القوائم المالية، ومما لاشك فيه أن جودة عملية التدقيق الخارجي سوف يكون لها تأثير على قراراتهم.

4-**الهيئات والأجهزة الحكومية:** تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة لأغراض كثيرة: منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وتقرير الإعانة لبعض الصناعات فتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم عملية التدقيق بمستوى عال سمن الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي وجمع الأطراف ذات المصلحة والعلاقة بعملية التدقيق.[2]

---

[1] أسماء خلادي، صفاء فقير، مرجع سبق ذكره، ص14.

[2] نشيدة أحططاش، **تأثير عوامل جودة التدقيق الخارجي المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية**، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة سطيف1، الجزائر، مجلد5، عدد1، 2019، ص132.

5- **مكاتب التدقيق:** تهتم مكاتب التدقيق بجودة التدقيق بسب حدة المنافسة فيما بينها، والرغبة في تحسين ربحية المكتب على المدى الطويل، من خلال المحافظة على العملاء جدد يقدرون جودة الخدمات التي يقدمها المكتب، كما أن عدم التزام مكاتب التدقيق بالمعايير المهنية المتعارف عليها أو المقبولة عموما، يؤدي إلى أعمال أقل جودة، وبالتالي تزيد القضايا القانونية المرفوعة ضد المكتب والتي ستؤثر على سمعته وتعرضه للعقوبات.

6- **المنظمات المالية:** من مصلحة هذه المنظمات تقديم خدمات التدقيق بمستوى عال من الجودة، فحسب (SCOTT-HEMDERON) وهو رئيس جمعية المحاسبين القانونيين في أستراليا أنه:" إذا لم نحافظ على جودة الأداء المهني فسوف يفقد الأعضاء سمعتهم كما تفقد المهنة سمعتها، وأن أي عضو لا يلتزم بهذه المعايير فإننا لسنا بحاجة إليه في المهنة" لذلك فجوة التدقيق ستؤدي إلى الارتقاء بمهنة التدقيق كونها من إحدى المهن الأكثر طلبا للكفاءة والأمانة والموضوعية مقارنة ببقية المهن الأخرى.[1]

ثانيا: أهداف جودة التدقيق:

هناك عدة أهدف لجودة التدقيق يمكن إيجازها كما يلي:

- ✓ توفير تعليمات محددة للإجراءات التي يجب على المدقق الالتزام بها من أجل الالتزام بالمبادئ الأساسية الخاصة لتفويض السلطة لمساعديه في المهنة.
- ✓ تقديم الإرشادات حول الإجراءات والسياسات التي يجب على مكتب التدقيق الالتزام بها من أجل توفير ثقة معقولة في جودة التدقيق بشكل عام والالتزام بإتباع المعايير المهنية.
- ✓ كسب ثقة العملاء من خلال زيادة الثقة والاهتمام بالتفاصيل أثناء العمل.
- ✓ تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بعملة التحقيق وتحسين كفاءة وفعالية أداء المهام.
- ✓ تساعد على معنويات أعضاء مكتب المراجعة وترفع من روحهم المعنوية.[2]
- ✓ تساعد على إيجاد أرضية مشتركة تكون منهجا يمكن من خلاله معرفة المكاتب الأخرى التي لها نفس الأهداف والخصائص لمناقشة المصالح المشتركة.

---

[1] نصر الدين بوقريعة، جلول مولوج، مرجع سبق ذكره ص ص .(6-7)

[2] قطيوي صبرينة، بن سالم أميمة، **أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من ارتكاب الغش و الاخطاء في القوائم المالية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2022 غير منشور، صص(27-28).

✓ المساهمة في الجهد الوطني من أجل ارتقاء المستوى للمهنة، تساعد على الحد من تعرض المراجعين للمشاكل والمسائلات القانونية وتجنبهم الاهتمام بتقصير وأداء الواجب المهني.[1]

المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على جودة التدقيق

يمكن تبويب العوامل المؤثرة على جودة التدقيق على النحو التالي:

أولًا: حجم مكتب التدقيق:

يعتبر حجم مكتب أحد المتغيرات المتوقع أن يؤثر تأثيراً جوهرياً على جودة الأداء المهني في التدقيق، وقد أشارت نتائج العديد من البحوث والدراسات السابقة وجود علاقة طردية من كبر حجم مكتب التدقيق وجودة التدقيق[2]، ويمكن قياس حجم مكتب التدقيق وفقًا لعدة معايير كعدد العاملين، عدد العملاء، إجمالي أصول أو مبيعات العملاء، حجم أتعاب التدقيق، أو كون مكتب التدقيق أحد مكاتب التدقيق الكبرى التي لها أكثر قدرة من المكاتب الأقل حجماً على اكتشاف الأخطاء بالنظر لامتلاكها موارد وإمكانيات أكبر.[3]

ثانياً: سمعة مكتب التدقيق:

إن السمعة الحسنة لمكتب التدقيق لها تأثير هام على المتقدمين خدمات التدقيق وعلى أعضاء مكتب التدقيق، فالسمعة الطيبة ماهي إلا عن نزاهة ومصداقية مكتب التدقيق لأنها لا تأتي من عدم بل تأتي نتيجة الانضباط المهني والأخلاقي من طرف أفرادها.

كما أثبتت العديد من الدراسات وجود علاقة مباشرة وقوية بين سمعة مكتب التدقيق ونوعية العمل المقدم من طرفه، منها دراسة) ROGE SON AND SHAPIRO1983أين تم تقديم الدليل النظري على أن سمعة المدقق تعد دليلاً على جودة التدقيق، بالإضافة إلى العديد من الدراسات الأخرى التي خلصت كلها إلى اعتبار سمعة مكاتب التدقيق مؤشراً مهماً لجودة التدقيق.[4]

ثالثًا: خبرة فريق التدقيق:

---

[1] منال محمد، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي**، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة غرداية، المجلد 2، العدد3، 2018، ص61.

[2] منال محمد، مرجع سبق ذكره ص62.

[3] طارق تليلي، هواري سويسي، **محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر**، مجلة الباحث، الجزائر، العدد 1، 2019، ص ص(374-375)

[4] قطيري صبرينة، مرجع سبق ذكره ص ص(38-39).

تؤثر الصفات الشخصية لفريق التدقيق على كفاءة وفعالية أداء عملية التدقيق بشكل جوهري، ومن تلك الصفات ذلك الأثر الكبير على عملية التقدير الشخصي وإصدار الأحكام في مراجعة الخبرة المهنية للفريق.

تعتبر الخبرة مفهوماً معقداً ومركباً لا يمكن قياسه بصورة كاملة وصفة مباشرة بمقياس واحد، وأنها هي مجموعة عوامل تتمازج بينها لإعطاء مركب واحد كالممارسة، الأقدمية، المعرفة، التعليم...الخ، كما أنا تعتبر علاقة إيجابية بين الفريق القائم بالتدقيق ذو الخبرة وجودة التدقيق.[1]

رابعاً: الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق

عند القيام المدقق بعمله يتحمل مسؤوليات اتجاه المؤسسة محل التدقيق، وحالة إخلاله بهذه المسؤوليات يجعله عرضة برفع عدة قضايا من طرف الغير، مما يعرضه لسوء السمعة وتدني جودة خدماته، حيث تبين وجود علاقة عكسية أي أنه كلما قلت الدعاوي كلما زادت جودة التدقيق.[2]

خامسًا: استقلالية وموضوعية المدقق:

نظراً للتهديدات وفجوة التوقعات التي تؤثر في استقلال المدقق، يعد شرط الاستقلال مهم لمستخدمي القوائم المالية لإضفاء الثقة في هذه القوائم، ولهذا يعتبر الاستقلال ضروري في ممارسة مهنة التدقيق وفي إبداء رأيه بكل موضوعية، ويكون للمدقق الحق على الإشراف على مندوبيه وتوجيه أعمالهم دون تدخل الشركة التي يقوم بتدقيقها.[3]

سادساً: التزام مكتب التدقيق بالمعايير المهنية:

تعبر معايير التدقيق شأنها شأن أية معايير عن مستوى الأداء المهني التي يتم بناء على الالتزام بها الحكم على جودة التدقيق، ولذلك الهيئات المهنية والدراسات الأكاديمية على صياغة هيكل لمعايير التدقيق مع استمرارية تقييم مدى وملاءمتها للاحتياجات المتجددة لمستخدمي القوائم المالية.[4]

سابعًا: المنافسة بين مكاتب التدقيق:

---

[1] أيمن حبيب، كمال ولد شيح، مرجع سبق ذكره ص24.

[2] أميرة بوباطة، مصطفى بودرامة، **أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي**، مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة، الجزائر، المجلد 7، العدد1، 2022، ص803.

[3] أيمن حبيب، كمال ولد شيح، مرجع سبق ذكره ص 24.

[4] فايزة طبوزي، مرجع سبق ذكره ص 39.

لم يختلف الباحثون عن كون المنافسة بين المكاتب لها تأثير مهم على جودتها، ولكن الاختلاف كان هل تؤثر سلباً أم إيجابا، وأوضحت العديد من الدراسات أن المنافسة تزيد من الجودة بين المكاتب، ويختلف البعض حيث يرون أن المنافسة تؤدي أيضًاإلى تخفيض جودتها لكونها تخفض من أتعاب التدقيق

ثامنًا: وجود نظام رقابة على جودة التدقيق:

إن كبر حجم المشروعات أدى إلى تعدد وتنوع وتعقد العمليات داخلها مما زاد من مهام الملقاة على عاتق إدارة تلك المشروعات ولتحقيق الإدارة لأهدافها كان لابد لها من الاستعانة بنظم رقابة داخلية موثوق بها.

وتعد منافسة هيكل الرقابة الداخلية أمر له أهمية خاصة بالنسبة لعملية التدقيق، ولهذا فقد أوصت لجنة (THREA WAY) بأن تلزم هيئة سوق الأوراق المالية جميع الشركات بان تشير في تقاريرها إلى مسؤولياتها وتقييمها لهيكل الرقابة الداخلية، وان يتم تشكيللجنة تنبثق عن المنظمات المهنية مهمتها تحقيق التكامل بين المفاهيم المختلفة للرقابة الداخلية من أجل توفير مرجع محدد ومقبول مهنياً، وفي ضوء توصيات هذه اللجنة تم تشكيل لجنة كوزو COSO[1] .

تاسعًا: مدة ارتباط مكتب التدقيق بالشركات محل التدقيق:

من خلال استعراض الدراسات يتضح مجدداً جدلية العلاقة بين معدل دوران المدقق وجودة التدقيق الخارجي، ما يبين مؤيد لإلزامية دوران المدقق باعتباره ذو اثر إيجابي على جودة التدقيق وبين معارض لها، باعتبار آثارها سلبية على جودة التدقيق الخارجي، ويأتي بين الرأيين ثالث ينفي وجود علاقة تأثيرية أصلاً بين معدل الدوران وجودة التدقيق.

يقصد بمدة ارتباط مكتب التدقيق بالمنشاة محل التدقيق عدد السنوات التي يقوم المكتب خلالها بتدقيق القوائم المالية للمنشأة محل التدقيق.[2]

عاشراً: تقديم مكتب التدقيق الخدمات الاستشارية لعميل التدقيق:

إن تقديم التدقيق الخدمات الاستشارية لعملائهم يؤثر سلباً على جودة التدقيق، وذلك لأنه يؤدي إلى الاعتماد على عملائهم مادياً، مما يضعف صلابتهم أمام إدارة المنشأة.

[1] أسماء خلادي، صفاء فقير، مرجع سبق ذكره، ص 17.

[2] عقبة بوراعي، **أثر الالتزام بسلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة التدقيق المحاسبي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2015، غير منشور، ص 39.

رغم أن بعض الباحثين يرون أن تقديم مكتب التدقيق الخدمات الاستشارية لعميل التدقيق يقلل من مستوى جودة التدقيق، إلا أنه من الصعب التسليم بهذا الاستنتاج لأن الأصل هو التزام المدقق بالمعايير المهنية التي توجب استقلاله، هذا من جانب في حين أن تقديم المدقق للخدمات الاستشارية للعميل يسهل في تعزيز معرفته بالمنشأة مما يزيد جودة التدقيق.

إحدى عشر: استخدام التكنولوجيات الحديثة في مكاتب التدقيق:

لتدارك القصور والنقص على استعمال الأساليب التقليدية في عملية التدقيق، توفر التكنولوجيات الجديدة للمعلومات طرق وحلول للمشاكل ذات الصلة، منها نظم معالجة النصوص وقواعد البيانات وجداول بيانات الكترونية ورسومات بيانية، برمجيات إحصائية ونظم دعم القرار وأنظمة خبيرة وضعتها المكاتب الأربعة BIG) (4 حيث ينبغي معرفة مدى مساهمة هاته التكنولوجيات في صياغة حكم المدقق وكذا تأثيرها في تكلفة وجودة مهمة التدقيق.[1]

المبحث الثالث: دور الإفصاح في تحسين جودة التدقيق

المطلب الأول:علاقة التدقيق المحاسبي بالإفصاح المحاسبي

يرى الكثير من الباحثين في هذا المجال إلى أن مشكل تناظر المعلومات الناجم عن مشكل الوكالة من بين أهم الأسباب التي أدت إلى الحاجة لخدمات المدقق المحاسبي لما يقدمه من ضمان معقول حول مصداقية القوائم المالية وهو ما يوفر تأكيدا حول الإفصاح المتضمن فيها.

في هذا الإطار يضمن الإفصاح لأصحاب المصالح موقع أفضل لمراقبة الإدارة وهو ما ذهب إليه كل من Zimmerman watts 1986 حول أهمية إعداد التقارير المالية في تقليل من عدم التناظر في المعلومات من خلال مناقشة نظرية الوكالة لMeckling Jensen 1976 حيث يرون بأن السوق بحاجة إلى الإفصاح الإلزامي لأن المعلومات المحاسبية تعتبر مصلحة عامة.

[1] أسماء خلادي، فقير صفاء، مرجع سبق ذكره، ص17.

وعليه فإن الاهتمام بالأولويات الرقابية خاصة منها التدقيق المحاسبي سيكون له أثر كبير في توفير متطلبات الإفصاح، حيث أن القيام بالتدقيق بشكل جيد سيؤدي حتما إلى عملية بشكل كامل، إذ يكمن دور المدقق المحاسبي في التزامه بتقديم المعلومات حول نوعية المؤسسة ونوعية التسيير فيها وأن طلب على خدماته يفرز أهميته في التقليل من عدم التناظر في المعلومات بين المسيرين والمستثمرين. كما يمكن للمدقق المحاسبي الحد من الصراع بين المساهمين والمسيرين، من خلال دوره المهم المتمثل في إفصاحه عن كل الممارسات التي تؤثر سلبا على تمثيل القوائم المالية للواقع الفعلي للمؤسسة، وذلك بإجبار الإدارة على التقيد بما تنص عليه التشريعات المختلفة وبما هو مرسوم في الخطة العامة للمؤسسة.

مما سبق يمكن أن نوضح العلاقة بين وظيفة التدقيق المحاسبي وعملية الإفصاح المحاسبي وذلك من خلال الدور الجوهري للمدقق المحاسبي خاصة فيما يقدمه من الرقابة على المعلومات المتضمنة في القوائم المالية الموجهة لمختلف الأطراف، حيث نجده يعمل على ما يلي:

-عدم السماح بفعل أي شيء في إطار الفائدة الخاصة بالمسيرين أو الأمور التي لا تساهم في فائدة المؤسسة.

-تقديم ضمان حول شفافية العلاقات المباشرة وغير المباشرة الموجودة بين أعضاء وممثلي المؤسسة وغيرهم من المسيرين.

-ضمان أن تكون المحاسبة في المؤسسة تساهم في تحقيق شفافية المعلومات من خلال الحد من التلاعب بها.

-يوفر ضمان معقول حول المعلومات المفصح عنها من خلال المسيرين، والتي تؤثر في المعلومات ذات السمة المالية وأيضا تلك المتعلقة بالرقابة الداخلية.[1]

المطلب الثاني: دور لجان التدقيق في تعزيز الإفصاح المحاسبي على التدقيق المحاسبي:

لايمكنبأيحالمنالأحوالأنتعملالآلياتالرقابيةبمعزلعنبعضهاالبعض،حيثتكاملهامعبعضهاالبعضيعملعمستحقيقالأهدافالمرجوةخاصةمنهاالمتعمق بالإفصاحعنالمعلوماتتجاهالأطرافالمختلفةسواءالداخليةآوالخارجية.

[1] قمان عمر، معاش قويدر، **أهمية تفعيل دور لجان التدقيق في تحسين بيئة عمل المدقق المحاسبي لتحقيق الإفصاح المحاسبي**، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، العدد2، المجلد9، 2022، ص1529.

ومايؤكدماسبقهوماقدمتهلجنةالشريطالأزرقسنة1999،حيثتقترحأنالعناصرالداعمةللإفصاحوالكشف الماليةيمكنتمثيلياكمقعدذوثلاثأرجلوهي (المدققينالمحاسبين،مجلسالإدارة،ولجنةالتدقيق،الإدارةالمالية).

حيثنجدفيهذاالصددالدورالمهمللجنةالتدقيقالمنوطتجاهالمدققالمحاسبيمنناحيةالإشرافوالمتابعةوتعزيزاستقلاليته،وذلكلقيامبدورهالمهملتحقيقمتطلباتالإفصاحالمحاسبي،ويتضحذلكمنخلالمايلي:

أولاً:منناحيةالإشراف:

حيثنجدمنبينأهموظائفلجنةالتدقيقالمدققالمحاسبيالإشرافعليه،حيثفيهذاالصددتجبعليهمايلي:

- التقريرحولماإذاكانالمدققالمحاسبيعندهالقابليةوالالتزامفيتحديدالخطر الخاصبإعدادالتقاريرالمالية.
- قدرةلجنةالتدقيقالاعتمادعلىالمدققالمحاسبيمنخلالماتضمنهمنتقديرها للعملياتالتنظيميةوالمهاراتوالمواقف المتعلقةبإعدادالتقاريرالمالية من طرفه.
- **ثانياً: من الناحية المتابعة:**
- مناقشةلجنةالتدقيقمعالمدققالمحاسبيأيقضايانزاعقدتنشأبينهوبينوالإدارة.
- التمييزبسوءالتصرفاتالذييمكنجممابعدإعدادالبياناتالمالية .
- تقييمنظامالرقابةالداخلية.
- الاجتماعبانتظاممعالمدققالمحاسبيلمتابعةعمليةالتدقيق .
- المطالبةبمراقبةنزاهة البياناتالماليةوكلمايتعلقبإعدادالتقاريرالمالية.
- **ثالثاً: منناحيةالاستقلالية**

تعملفيالأساسلجنةالتدقيقعلىتوفيراستقلاليةالمدققالمحاسبي،وهوماذهبتإليهالكثيرمنالهيئاتالماليةعلىغرارلجنةتداولالأوراقالمالية ،حيثترىأنإحدىأهموظائفلجنةالتدقيقتتمثلفيضمانااستقلاليةالمدققالمحاسبي،وذلكلانااستقلاليته ضرورةلنوعيةالتدقيقولأنه يقللاحتمالتأثيرالعواملالخارجيةعلىأحكامالتدقيقالمحاسبي.

منخلالماسبقنجدأنلجنةالتدقيقتساهمبشكلكبيرفيدعمعملالمدققالمحاسبيمنخلالالإشرافعليهومتابعةعملهبالإضافةإلىضمانااستقلاليته،إذنجدأنطبيعةالعملالمشتركبينهمايوفرمايساهمفيتحقيقالإفصاحالمحاسبي،حيثنجدمايلي:

- تحصللجنةالتدقيقمنالمدققالمحاسبيحينماتكونقادرةعلىاستخداممالمعلوماتالتيتمجمعهاعنطريقهفيتقييمنظامالرقابةالداخلية،أداءالإدارة،وفعاليةالمدققالداخلي،وهومايمكنمنالاعتمادعلىالقوائمالمالية.
- إنوجودنظامقويللرقابةالداخليةيعنيالحدمندورالمدققالمحاسبيفيتحديدمخاطرالرقابة،وكذلكمتابعةأعمالهواعتمادخدماتالمهنيةالأخربالتييقدمهاللمؤسسةفيضوءالمتطلباتالمحددة له،وهومايحدمنتأثيرالإدارةعليه،ويدعماستقلاليته.

مماسبقيمكنالقولإنماتوفرهلجانالتدقيقلوظيفةالمدققالمحاسبيمنخلال الإشرافعلىكلمراحلالاختياروالقبوللتدقيقفيالمؤسسة،بالإضافةإلىمتابعةعملهوتوفيرلهالإمكانياتالتيتساهمفيإعدادتقاريره،وا لحدمنممارساتالإدارةفيالضغطعليهمنخلالدعماستقلاليته،كلذلكسيجعلالمدققالمحاسبييقدمتقريرهبمايوفرمتطلباتالإفصا حالمحاسبي،خاصةحولمايتعلقبعدالةالقوائمالماليةوضمانتوفرنظامرقابةداخلييضمنحمايةأصولوممتلكاتالمؤسسةومتابعةتحقيقأ هدافهاالمرجوة[1].

[1]قمان عمر، معاش قويدر، مرجع سبق ذكره، ص ص(1532-1530).

خلاصة الفصل

شمل هذا الفصل على المفاهيم العامة المتعلقة بالتدقيق من تعاريف وأهداف وأنواع وكذلك جودة التدقيق والعوامل المؤثرة عليها، وكذلك تطرقنا إلى علاقة الإفصاح بالتدقيق.

من هذا الفصل نرى أن التدقيق هو الرأي المحايد الذي يبنى على موثوقية وشفافية الإفصاح، وتقرير المدقق يكون بمثابة المرآة العاكسة والصحيحة لوضعية المؤسسات التي يعتمد عليها المستثمرين والملاك وغيرهم من المتعاملين في اتخاذ قراراتهم وأخذ نظرة عامة حول أوضاع المؤسسات الاقتصادية.

وفي الأخير توصلنا إلى أن الإفصاح المحاسبي له دور بليغ في صحة التدقيق، فكلما كان الإفصاح يتسم بالموثوقية والشفافية وخالي من الغش والأخطاء كلما كان الأمر أسهل وأسرع بالنسبة للمدقق في انجاز تدقيقه حول المؤسسة، وهذا كله يقود إلى تحقيق جودة في التدقيق.

الفصل الثالث:
دراسة تطبيقية في شركة سونلغاز-فرع المدية-

تمهيد:

بعدما تطرقنا في الفصلين الأول والثاني إلى الإطار النظري سنحاول في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على أرض الواقع، وقد وقع اختيارنا على مديرية التوزيع للكهرباء والغاز بالمدية باعتبارها مؤسسة اقتصادية عمومية، ومحاولة التعرف على حق، ودورها في تحسن هذا الأخير، ومن أجل الوصول إلى هذا الهدف يتم التطرق في هذا الفصل:

المبحث الأول: عرض عام للشركة محل الدراسة.

المبحث الثاني أثر الإفصاح المحاسبي على جودة التدقيق (دراسة مقابلة)

المبحث الثالث: أثر الإفصاح المحاسبي على جودة التدقيق (دراسة تطبيقية)

المبحث الأول: عرض عام للشركة محل الدراسة:

سنقدم في هذا المبحث عرض عام للشركة محل الدراسة في إطار منهجي، وذلك من خلال عرض الشركة القابضة ومجمع سونلغاز، عرض الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغازSADEG(فرع سونلغاز) والتعرف على مهامها واسناداتها، وفي الأخير تقديم مديرية التوزيع بالمدية (وحدة تابعة لـ SADEG/RDC) من خلال عرض الهيكل التنظيمي للمديرية والتعرف على كل قسم، وصولا إلى قسم المالية والمحاسبة مكان إجراء هذه الدراسة.

المطلب الأول:عرض الشركة القابضة والمجمع سونلغاز:

أولاً:عرض الشركة القابضة(Le Holding SONELGAZ) :

تكرِّس القوانين الجديدة للشركة القابضة سونلغاز مبدأ المجمع الصناعي، ويتكون من سونلغازSPAوشركاتها التابعة. وبما أن الأنشطة التشغيلية قد تم تحويلها إلى شركاتها، فإن شركةSonelgazالقابضة (Holding) الآنتقود المجمع من خلال ممارسة مهام السياسة والإستراتيجية. على هذا النحو، فإنهاتضع وتنفذ إستراتيجية التنمية للمجمع ككل والسياسة المالية والموارد البشرية. كما تهدف إلى إدارة المحفظة ومراقبة تطبيق اللوائح وتنفيذ مهام التدقيق الداخلي والتفتيش.

إذا، ولضمان مهامها الجديدة، لدىSonelgazبنية ماكرو جديدة ومنظمة جديدة، وتنقسم كما يلي:

- تقسيم صناعات الطاقة(Le Pôle des Industries Energétiques (PIE:

المسؤول عن مراقبة الشركاتSPE،SKTM ،GRTE، GRTG، OS، CEEG، SKS، SKT، SKB، SKD،AMC ، وكـذلك المساهماتفيالشـركات AEC، TMBT، SKHو.NEAL

- تقسيم الأنشطة الصناعية والأشغال والخدمات Le Pôle des Activités Industrielles, Travaux et Services (PITS):[1]

[1]الموقع الإلكتروني: www.Sonelgaz.dz، مرجع سبق ذكره.

المســـؤول عـــن مراقبـــة الشـــركات **KAHRAKIB**، **KAHRIF**، **KANAGHAZ**، **SAT INFO**، **TRANSMEX**، **SOPIEG** ، **ETTERKIB**،**INERGA**، **AMC**، **CREDEG** ، **ELIT**،**HMP IFEG**، **MPV**، **SOGC**، **SMT**، **GEAT**، **CASEG**، **MEI**، **ROUIBA ECLAIRAGE**، **COMINTAL**، **BAOSEM**، **ALGESCO** والمساهماتفي الشركات **HYENCO**.

- **مديرية الأمن الداخلي La Direction de Sûreté Interne(DSI)**:

مسؤولة عن مراقبة الشركات**SWAT**،**SAR**، **SAT**، **SAH** ،

- وعلاوة على ذلك، إدارة الموارد البشرية أصبحت الإدارة التنفيذية لقطاع الموارد البشرية والتطوير التنظيمي، Exécutive du Capital Humain et du Développement de **l'Organisation (DCH)**، وتأخذ تحت رعايتها أنشطة تطوير الأنشطة.

وتتمثلالمهمة العامة لـ (**DCH**) في:

- ✓ تحديد وإدارة سياسات الموارد البشرية، وكذلك الرسوم المتحركة لقسم الموارد البشرية والدراسات التنظيمية لشركات مجمع **Sonelgaz**.
- ✓ تحديد ونشر سياسات الموارد البشرية والتنظيم بطريقة مجتمعة لجميع أنشطة وشركات المجمع.
- ✓ إدارة المواهب.
- ✓ الحوار الاجتماعي حول التوجهات الإستراتيجية.
- ✓ تنمية الموارد البشرية والتدريب، وأنظمة التقييم، والتعويض.
- ✓ مصاحبة للتحولات والمنظمات وظروف العمل.
- ✓ إدارة تنفيذ أدوات وعمليات الموارد البشرية المشتركة بالإضافة إلى تلك الخاصة بالمنظمة في جميع أنحاء شركات المجمع.[1]

[1] الموقع الإلكتروني: www.Sonelgaz.dz، مرجع سبق ذكره.

ثانيًا:عرض المجمع(Le Groupe SONELGAZ) :[1]

خلال السنوات القليلة الماضية، كانت SONELGAZتعيش مرحلة مهمة بشكل خاص في تاريخها. ومن الآن فصاعدا، انتهت إعادة هيكلة سونلغاز، بعد صدور القانون رقم 01/02 في05 فبراير2002، مع إنشاء جميع الشركات التابعة.

التنظيم الجديدة الذي تم تحقيقه في فبراير2017، أُنشِأَ**Sonelgaz**كمجمع صناعي مؤلف من 16 شركة فرعية. ونتيجة لذلك، تشكلت قطاعات أعمالها الأساسية:إنتاج، نقل وتوزيع الكهرباء، ونقل وتوزيع الغاز عبر القنوات.

ولتحقيق ذلكيعول المجمع على الشركات الآتية:

- شركة إنتاج الكهرباء(**SPE**) ،
- شركة الكهرباء والطاقات المتجددة(**SKTM**) ،
- شركة هندسة الكهرباء والغاز(**CEEG**) ،
- شركة تسيير شبكة نقل الكهرباء(**GRTE**) ،
- شركة تسيير شبكة نقل الغاز(**GRTG**) ،
- النظام الكهربائي للمشغل(**OS**) ، المسؤول عن إجراء نظام إنتاج / نقل الكهرباء،
- الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز(**SADEG**) ،

تختص الشركات Kahrif، Kahrakib، Etterkib، Inerga وKanaghazفيمجال إنجاز البنية التحتية للطاقة (الهندسة والتركيب الصناعي وإنجاز الشبكات ...).

إضافة إلى ذلك، فإن الفروع المتخصصة في الأعمال الجانبية مسؤولة عن الأنشطة المساعدة، مثل صيانة معدات الطاقة، وتوزيع معدات الكهرباء والغاز، والنقل والمناولة الاستثنائيين، إلخ.

[1]الموقع الإلكتروني: www.Sonelgaz.dz، مرجع سبق ذكره.

بالإضافة إلى ذلك، تمتلك **Sonelgaz**أيضًا حصصًا في الشركات التي يرتبط نشاطها التجاري بقطاع الكهرباء والغاز.

ويحتل المجمع مركزًا متميزًا في اقتصاد الدولة، بصفته المسؤول عن تزويد أكثر من ستة ملايين أسرة بالكهرباء وثلاثة ملايين بالغاز الطبيعي، وهي تغطية جغرافية لأكثر من 99٪ في معدل الكهرباء و59 ٪ لتغلغل الغاز.

المطلب الثاني: عرض الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز SADEG:[1]

الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز (بالاختصار SADEG)، هي شركة فرعية من بين الـ35 فرع لمجمع سونلغاز.

أولاً:تاريخ الإنشاء:

إن إنشاء الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز، مرتبط بتفعيل نظم القانون 01/02 في 2002/02/05 المذكور سابقا، والمتعلق بالكهرباء وبتوزيع الغاز عبر القنوات.

وسمحت التغيرات الاقتصادية الناتجة عن تطبيق هذا القانون بمرور سونلغاز إلى قابضة شركات (Holding de Sociétés) تمارس مهن مختلفة. وبدخول سونلغاز في إجراءات التفرع

(Processus de filialisation) أنشأت الشركة الفرعية – سونلغاز التوزيع للوسط

– **S**onelgaz **D**istribution **C**entre – بالاختصار**SDC** في جانفي 2006 في شكل – شركة ذات أسهم فرع من مجمع سونلغاز، ومقرها الاجتماعي متواجد بشارع محمد بوضياف، بالبليدة.

وعرف شهر أفريل 2009المرحلة الثانية من إجراءات إعادة الهيكلة والتي مست شعار الشركة:

(**Le logo**) وتغييراسم الشركة ليصبح : شركة توزيع الكهرباء والغاز للوسط

[1] الموقع الإلكتروني: www.sonelgaz.dz، مرجع سبق ذكره.

Société de **D**istribution de l'**E**lectricité et du **G**az du **C**entre, par abréviation **SDC**"، والإبقاء عليها كفرع من مجمع سونلغاز.

بعد ذلك وكمرحلة ثالثة من مراحل تطبيق إعادة الهيكلة، تم في مطلع سنة 2017 ضم كل من شركة التوزيع الغرب، شركة التوزيع الشرق، شركة التوزيع الوسط وشركة توزيع الجزائر لتصبح: الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز– "Société**A**lgérienne de **D**istribution de l'**E**lectricité et du **G**az **SADEG–SPA**"

بعد ذلك وكمرحلة أخيرة من مراحل تطبيق إعادة الهيكلة، تم في مطلع سنة 2022 ضم كل من شركة التوزيع الغرب، شركة التوزيع الشرق، شركة التوزيع الوسط وشركة توزيع الجزائر لتصبح: الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز– "Société**A**lgérienne de **D**istribution de l'**E**lectricité et du **G**az **SADEG–SPA**"

ثانياً:المهام

الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز SADEG، مكلفة في إطار المهام المسندة إليها، بتوزيع الطاقة الكهربائية والغازية، وبتلبية حاجيات الزبائن وفقا لشروط التكلفة، نوعية الخدمة والأمان.

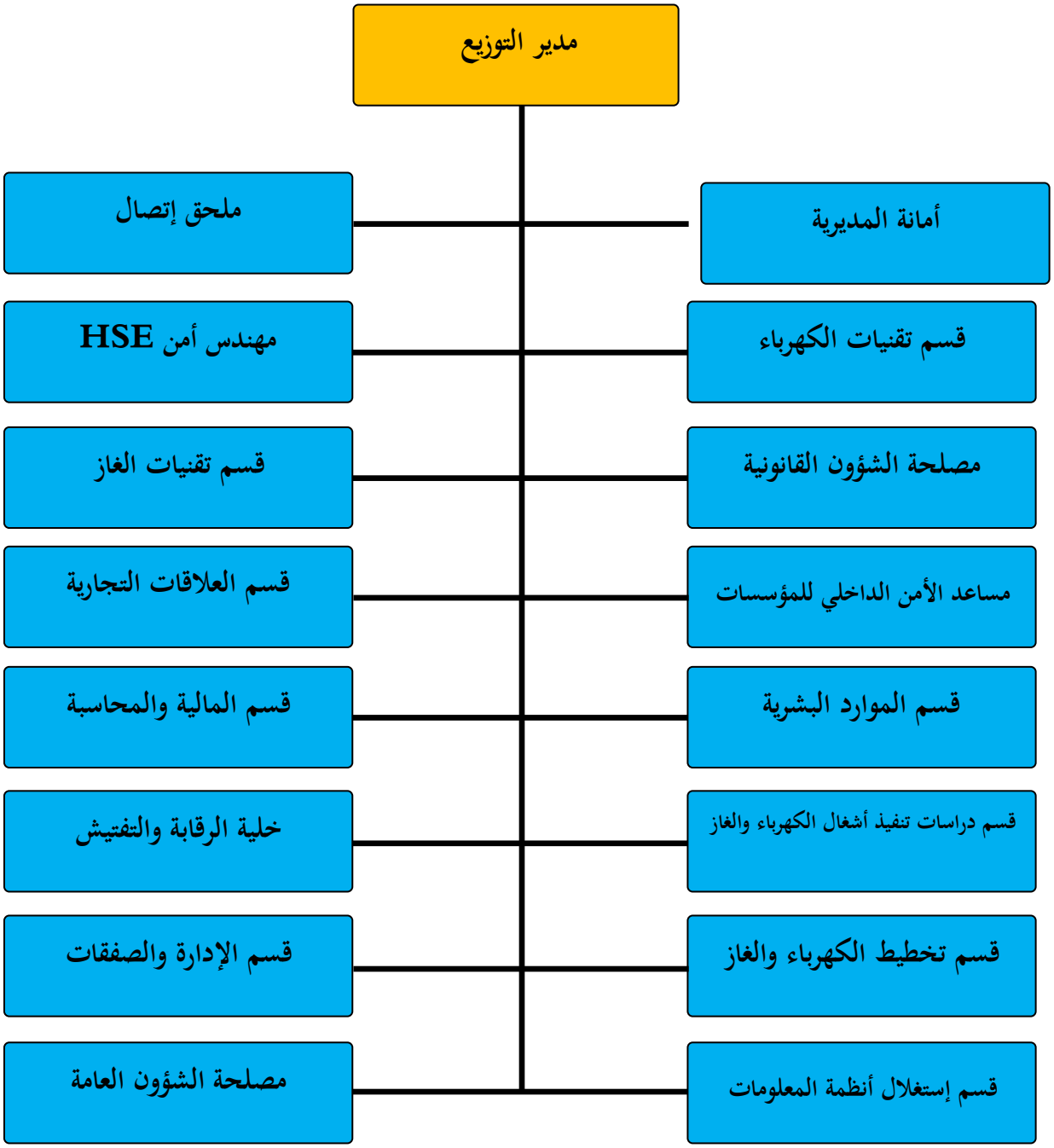
ثالثاً:الإسنادات

- ✓ ضمان جودة واستمرارية الخدمة؛
- ✓ استغلال وصيانة شبكات توزيع الكهرباء والغاز؛
- ✓ تطوير شبكات الكهرباء والغاز لما يسمح بربط زبائن جدد؛
- ✓ ضمان الأمان والفعالية لهذه الشبكات؛
- ✓ ضمان التوازن بين العرض والطلب فيما يخص الطاقة؛
- ✓ تسويق الكهرباء والغاز.

المطلب الثالث:تقديم مديرية التوزيع بالمدية:[1]

أولاً:الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع:

الشكل رقم(–2):الهيكل التنظيمي لمديرية التوزيع.



[1] ساسان مسعود. رئيس قسم المحاسبة والمالية.

ثانياً: شرح الهيكل التنظيمي للشركة:

❖ **مدير التوزيع**: يمثل مدير التنظيم قمة الهرم في المؤسسة، وهو مكلف في حدود صلاحياته بضمان توزيع الطاقة الكهربائية والغازية وإيصالها إلى زبائن المؤسسة في أحسن الظروف والنوعية الجيدة والاستمرارية في التقديم، والسعر المناسب.

❖ **الأمانة العامة**: دورها التنسيق وتوزيع المراسلات وتوجيهها بين الأقسام ومصالح الشركة.

❖ **مصلحة الشؤون القانونية**:

- تعد الممثل القانوني للشركة أمام القضاة (المحكمة، المجلس القضائي، المحكمة العليا)؛
- يتابع تنفيذ القرارات القانونية؛
- يتكفل بكل القضايا القانونية مثل رفع دعوى حول التعدي على ممتلكات الشركة أو الشكاوى ورفع الدعوى ضد المديرية من طرف الزبائن؛
- يساعد كل الأقسام في القضايا ذات الطابع القانوني (رفع دعوى قضائية)؛
- تنظيم المعلومات القانونية وتقديمها وقت الضرورة.

❖ **مهندس الأمن HSE**: يقوم بالمهام التالية:

- إعداد مخطط الزيارات المبرمجة للنشاطات التحسيسية
- تحضير اجتماعات لجنة النظافة والأمن على مستوى المديرية
- السهر على تطبيق كل إجراءات الوقاية في مجال النظافة والأمن
- إعداد إحصائيات حول حوادث الغاز والكهرباء مع المصالح التقنية.

❖ **ملحق الاتصال**: يقوم بالعديد من المهام نذكر منها ما يلي:

- تحضير وتنظيم المعلومات الموجهة إلى الجمهور والزبائن باستعمال كل الوسائل المتاحة؛
- المشاركة مع المديرية العامة في التظاهرات التجارية
- اقتراح مواضيع الإشهار وإعلام الزبائن حسب الطبيعة المحلية
- ربط علاقات وثيقة مع كل أنواع وسائل الاتصال.

❖ **مساعد الأمن الداخلي للمؤسسات**: ويقوم بالمهام التالية:

- المتابعة الميدانية لكل المقاييس الأمنية داخل المديرية (الحراس، الجدران...الخ)؛

- تقديم تقرير دوري إلى المسئولين حول الوضعية الأمنية للمديرية ومختلف وكالاتها؛
- إعداد تقرير فوري بعد حدوث أي طارئ مباشر؛
- إعداد مخطط الأمن الداخلي بالتعاون مع المصالح الأمنية لولاية.

❖ **قسم تقنيات الكهرباء**: يهتم بمراقبة واستغلال الشبكات الكهرباء، الصيانة، تطوير الشبكةوالقيام بالأشغال تحت التوتر (الكهرباء).

❖ **قسم تقنيات الغاز**: يهتم بمراقبة واستغلال الشبكات الكهرباء، الصيانة وتطوير الشبكة.

❖ **قسم دراسات تنفيذ أشغال الكهرباء والغاز**: وأغلب مهامه بالميدان:

- فيقوم بكل ما يتعلق بالدراسة كالموقع والمخططات.

❖ **قسم الإدارة والصفقات**:

- مكلف بإنشاء الطلبات الخاصة برخص الحفر والبناء واستقبال مخطط التشفير الخاص بمقدار الأشغال المرسل من مصلحة الدراسات، وغيرها من مهام تخصص السوق والبرمجة؛
- تسيير القروض الخاصة بأمر الدفع ومتابعة تنفيذها؛
- استقبال وإجراء الأمر بالدفع لكل فواتير المؤسسات المنفذة للمشاريع؛
- إنشاء عناصر الإحصاء الخاصة بتحقيق المشاريع– التقنية والمالية؛
- فتح وإغلاق رخص البرامج.

❖ **قسم العلاقات التجارية**: يضم هذا القسم مجموعة من الوكالات تجارية: اثنان منها داخل مدينة المدية، و(06) ستة موزعة على إقليم الولاية، إضافة إلى (03) ثلاث مصالح:

أ– مصلحة تطوير المبيعات: وهي مصلحة مسؤولة على متابعة طلبات الزبون (التوتر المتوسط والضغط المتوسط) ومختلف الوثائق الخاصة بالإيصالات الجديدة أو إحداث تغيرات على مستوى الشبكة، إضافة إلى فوترةكل الأشغال الخاصة بطلب الزبون الجديد أو زبون مشترك.

ب– مصلحة التحصيل: تهتم بكل أمور الزبائن وملفاتهم مثل فوترة وتحصيل الديون.

ت– مصلحة الحسابات الكبرى: تهتمبكل ما يتعلق بزبائن الضغط العالي للغاز والتوتر العالي للكهرباء، من الجانب التجاري.

❖ **قسم تسيير أنظمةالإعلام الآلي**: يقوم هذا القسم ب:

- تسيير وصيانة عتاد الإعلام الآلي على مستوى المديرية والمصالح التقنية التابعة لها.

- طبع الفواتير الخاصة بالكهرباء والغاز.
- تطوير المعلوماتية.
- تحليل إحصائيات المشتريات والمبيعات.

❖ **قسم الموارد البشرية**: يهتمب:

- تسيير تكوين الموظفين وتأهيلهم.
- تسيير الموارد البشرية كالتوظيف، الحضور، الغياب، العطل، الأجور.

❖ **مصلحةالشؤون العامة:** وتتمثل مهامها في:

- تسيير الوسائل المادية.
- مراقبة وتسيير النظافة وصيانة المقرات.
- تسيير بريد المديرية.
- السهر على تسيير الممتلكات المتنقلة.
- تموين مختلف المصالح.
- الاهتمام بالمشتريات.
- تنظيم حظيرة السيارات كالتأمين، المتابعة، الوقود.

❖ **قسم تخطيط الكهرباء والغاز**: وتتمثل مهامه في:

- إنجاز المخطط الرئيسي لشبكة الكهرباء والغاز للمديرية.
- دراسة المخططات لإعادة التخطيط لشبكات الغاز والكهرباء.
- ضمان احتياجات المديرية بكل الدراسات الخاصة (ضياع الطاقة).
- إنجاز طلبات الربط.
- تشكيل بنك معلومات لاحتياجات الدراسات الخاصة بالكهرباء والغاز.

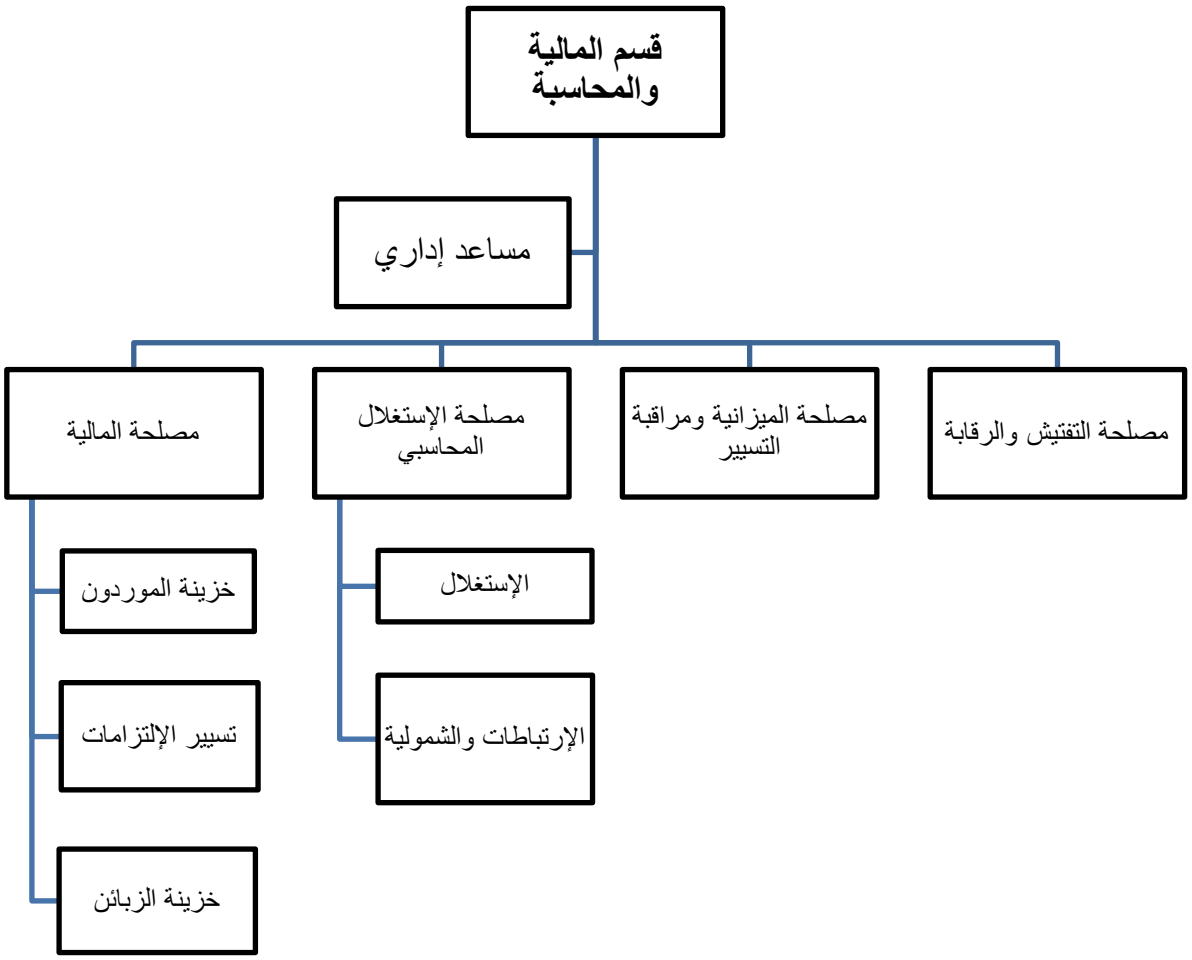
❖ **قسم المالية والمحاسبة:** ويقوم بالمهام التالية:

- تتبع حسابات الخزينة ومراقبة الظروف البنكية.
- إعداد التنبؤات للخزينة على المدى القصير.
- الرقابة على صناديق الوكالات التجارية.

- إجراء مركزية الصناديق.
- إعداد الميزانية السنوية.
- إنجاز لوحة القيادة وميزانية النشاط.
- ضمان متابعة ومراقبة العمليات المحاسبية.

ثالثاً: الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة[1] :

الشكل رقم (3–): الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبة



المصدر: وثائق الشركة،مقدمة من طرف رئيس قسم المالية والمحاسبة.

[1] مقابلة مع رئيس قسم المالية والمحاسبة لمديرية التوزيع للكهرباء والغاز بالمدية، السيد: ساسان مسعود.

رابعاً: شرح الهيكل التنظيمي لقسم المالية والمحاسبةDFC :

قسم المالية والمحاسبة يهتم بتسجيل العمليات محاسبيا والقيام بأعمال نهاية السنة بالإضافة إلى إعداد القوائم المالية والجداول الملحقة حساب الضرائب وتقديم التصريحات وكذا الضمان الاجتماعي، إعداد الموازنات التقديرية، أعداد جدول التقارب البنكي والقيام بالمراقبة الدورية لمختلق الأقسام، ويتفرع قسم المالية والمحاسبة إلى المصالح التالية:

1– مصلحة المالية:

المهام الأساسية لهذه المصلحة هي متابعة حركة الأموال سواء كانت بغرض استثماري أو استغلالي، بحيث تخص كل عمليات الدفع، أي التدفقات المالية التي تتعلق بالمؤسسة مع البنوك ومصالح البريد.

2– مصلحة الاستغلال المحاسبي:

تقوم هاته المصلحة بجمع كل المعلومات ومعالجتها محاسبيا مع مراعاة النظام المحاسبي ومبادئه، بإتباع جميع مراحل التسجيل المحاسبي (بما فيها تسجيل عمليات المحاسبة التحليلية) للوصول إلى القوائم المالية وتحديد النتيجة.

3– مصلحة الموازنة ومراقبة التسيير :

وتقسم أعمالها إلى قسمين:

- **أ– الموازنات التقديرية** :تسهر على إعداد موازنة تقديرية خلال فترة معينة، سواء على المدى الطويل أو القصير من ناحية التدفقات ومقارنتها مع الموازنات الفعلية لحساب الانحراف ولتقييم أداء المؤسسة.
- **ب– مراقبة التسيير**: مراقبة جميع العمليات وتحليل الوضعية التسييرية للمؤسسة من خلال الجدول التحليلي ودراسة الحلول الممكنة، وتحديد مراكز المسؤولية وتحسين المردودية في المؤسسة وتحليل الانحرافاتواكتشاف أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

4– مصلحة التفتيش والرقابة:

تقوم هذه المصلحة بمراقبة عمليات التسيير لمختلف الأقسام ومدى احترام الإطار القانوني والمبادئ الأساسية لأدوات التسيير لكل قسم.

المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي على جودة التدقيق (دراسة مقابلة)

المطلب الأول: مجتمع وأداة الدراسة

قبل توضيح مجتمع و أداة الدراسة الميدانية لهذا البحث، لا بد من الوقوف على الهدف منها و توضيح الأهداف المستعملة في جمع البيانات و تحليلها كما يلي:

أولا: الهدف من الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى تشخيص أثر الإفصاح المحاسبي في تحسين جدة التدقيق، ومدى مساهمة جودة التدقيق في تحسين صورة المؤسسة وثقة المتعاملين فيها، ومن جهة أخرى تهدف للإجابة على الإشكالية والتساؤلات المطروحة في مقدمة الدراسة ثم اختبار الفرضيات المقترحة في هذا البحث.

ثانيا: الأدوات المستعملة في جمع البيانات

تم الاعتماد في جمع بيانات الدراسة على:

_**المقابلات الشخصية:** من أجل الحصول على معلومات مباشرة و دقيقة، وبغية الحصول على معلومات و توضيحات أكثر حول موضوع الدراسة، تم الاعتماد على إجراء اتصالات و مقابلات شخصية مع الأفراد القائمين على عملية الإفصاح المحاسبي بعملية المحاسبة بصفة عامة، و الأفراد القائمين بعملية التدقيق أو الرقابة المتمثلين في رئيس قسم المحاسبة و المالية، و رئيس مصلحة الرقابة و التفتيش و بعض من موظفي قسم المحاسبة، و هذا بغية الوصول إلى معلومات أكثر شمولا و دقة حول موضوعنا .

المطلب الثاني: تحليل وعرض نتائج المقابلة

بعد قيامنا بطرح أسئلة المقابلة على رئيس قسم المحاسبة و المالية و رئيس مصلحة الرقابة و التفتيش، الذي يلعب بدوره مهام المدقق الداخلي للمؤسسة، و جمع مختلف المعلومات المواد الوصول إليها.

سنعرض كل سؤال وفق الجواب المقدم من المستجوب واستنتاج بعض النقاط المتعلقة بكل سؤال كما يلي:

أولا: بالنسبة للتدقيق الداخلي:

✓ هل يوجد مدقق داخلي في المؤسسة؟

لا يوجد مدقق داخلي، و إنما يوجد مصلحة الرقابة و التفتيش تقوم بنفس مهام المدقق الداخلي.

✓ هل يتم قسم التدقيق (الرقابة و التفتيش)بإجراء عملية تدقيق جميع الأقسام و المصالح ؟

نعم يتم تدقيق جميع أقسام و مصالح المؤسسة

ملاحظة: من الملاحظ أن الإدارة تقوم بالرقابة على جميع الوظائف لتتأكد من التنفيذ الفعلي للسياسات والإجراءات المخطط لها والكشف عن الانحرافات والتلاعبات، مما بساعد في التحكم أكثر في المؤسسة

✓ هل هناك دواعي للقيام بالتدقيق أو يتم بشكل دوري منظم ؟

يتم بشكل دوري منظم، و هناك حالات يكون فيها بشكل استثنائي لأسباب،و التي تتمثل في حالة شك أو شكوى مقدمة من طرف العمال أو المتعاملين مع المؤسسة.

ملاحظة: نلاحظ أن المؤسسة تعطي الحق لمتعامليها لتقديم شكاوي وتأخذ بعين الاعتبار تدخلاتهم

✓ هل تتوفر مصلحتكم على الإمكانيات المادية والمالية اللازمة لتنفيذ المهمة؟

نعم، تعمل مؤسسة سونلغاز المدية على توفير الإمكانيات اللازمة التي تمكن المدقق الداخلي لديها من القيام بمهمته على أكمل وجه وفي الوقت المناسب سواء كانت لوازم مادية (مكتب، كمبيوتر...) أو مالية (وسائل للنقل، تحفيزات)

ملاحظة: تحرص المؤسسة على تسهيل مهمة التدقيق (الرقابة)، و هذا ما يسهرها على توفير مختلف الإمكانيات اللازمة للتنفيذ الجيد للتدقيق.

✓ ما هي الأدوات و التقنيات التي يستخدمها و يعتمد عليها المدقق في تنفيذ مهام التدقيق؟

يعتمد المدقق (المراقب أ المفتش) في أدائه لمهمته على مجموعة من الأدوات والتقنيات المتمثلة في: المقابلة، الملاحظة المادية، ملاحظة ملفات الكمبيوتر الداخلي، الأدوات الوصفية،الهيكل التنظيمي...

ملاحظة: يعتمد المدقق الداخلي (الرقابة والتفتيش) على جمع مقوماته من خلال الأدوات التي يقوم باستخدامها، وهذا يساعده في تدعيم عمله والكشف عن الأخطاء والمخالفات المرتكبة وتحليل المشكل المطروح.

✓ ما هو نوع الرقابة المتبع في المؤسسة ؟

الرقابة تكون آنية مستمرة مع استمرار الهدف الذي تقوم من أجله، و الهدف يكون مخطط الوصل إليه خلال سنة، و كل شهر تقم مصلحة الرقابة بالقيام لعملية التأكد من نسبة معينة من تحقيق الهدف، و ذلك لتفادي الوقوع في الأخطاء و تصحيحها في حال وجودها قيل تضخمها، و هذه العملية تسمى بدراسة لوحة القيادة.

ملاحظة: مؤسسة سونلغاز المدية حريصة على أهدافها وتعمل قدر المستطاع على الابتعاد عن الأخطاء وتفادي الخسائر، تقف على أعمالها مرحلة بمرحلة حتى تتأكد من اكتمالها.

✓ هل يمكن لأي مصلحة أو قسم بأن يقوم بإخفاء بعض المعلومات عن الجهات المعنية بالتدقيق؟

نعم، في بعض الأحيان يتم إخفاء بغض المعلومات و الوثائق اللازمة عن الجهات المعنية بالتدقيق، و هذا راجع إلى التفكير السائد بين الموظفين و تخويفهم من أعمال التدقيق الداخلي لاعتقادهم بأن المدقق يقوم بعملية تفتيشية تنتج عنها معاقبة الجهات المتسببة في الخطأ.

ملاحظة: نلاحظ أن هذا الإخفاء يعمل ضد المدققين يكون بالنسبة لهم كعائق ويحول هذا دون تنفيذ لمهمة التدقيق، مما يؤثر على أداء المدققين يزيد من مسؤولياتهم.

✓ ما هي الجهة التي يتم تلقي الأمر منها للقيام بعملية التدقيق (الرقابة) ؟

من قبل رئيس قسم المحاسبة و المالية

✓ ما مدى التزام المصالح والأقسام بالسياسات والإجراءات المتبناة من قبل المؤسسة؟

يلتزم معظم الأقسام والمصالح بالسياسات والإجراءات المتبناة من طرف المؤسسة

ملاحظة: نلاحظ أن هناك تطبيق معتبر لسياسات المؤسسة من قبل الموظفين

ثانيا: بالنسبة للتدقيق الخارجي

- ما هي الجهة التي تقوم بعملية التدقيق الخارجي؟

يقوم محافظ الحسابات بعملية التدقيق الخارجي الخاص بالمؤسسة

- ما هو دور محافظ الحسابات؟

يقوم بدورين أساسيين وهما:

- ضمان قانونية الشركة: أي قانونية نشاط المؤسسة ومعاملاتها مع المتعاملين الاقتصاديين إذا كانت قانونية.
- المصادقة على الحسابات.

ملاحظة: قانونية المؤسسة من أساسيات عمل محافظ الحسابات التي يقف عليها.

✓ ما هي مهام وخطوات عمل محافظ الحسابات؟

- التأكد من مصداقية حسابات رقم الأعمال إذا كان حقيقي أو مضخم.
- التأكد من أن المعلومات المحاسبية لها حقيقية في الواقع (غير مغشوشة).
- التأكد والمقارنة بين حساب البنك بين رقم المحاسبي والرقم المالي.
- التأكد من حسابات الإهتلاكات والمؤونات (التقييم).
- النظر إلى براءة الذمة المقدمة من مصالح الدولة (الضرائب)
- النظر إلى العمليات التقديرية مثل عمليات بدون فاتورة يجب أن يتم تقديرها من طرف المؤسسة.

ملاحظة: يقوم محافظ الحسابات بالتأكد والنظر إلى كافة العمليات وكل الحركات سواء كانت تقديرية أو فعلية.

✓ في حالة وجود أخطاء خفيفة لا تضر المؤسسة ولا المدقق ماذا يفعل المدقق؟

تقوم المدقق بوضع ملاحظات في حالة ما إذا وجد خطأ قابل للتصحيح وهذه الملاحظات تكون مرفوقة بالحلول، وهذه الحلول يمكن أن تكون اختيارية أي يمكن إيجاد حل أخر مناسب بها من طرف المؤسسة، أو حلول إجبارية يجب إتباعها.

ملاحظة: ملاحظات المدقق الخارجي تعتبر حلول لمشاكل وأخطاء المؤسسة.

✓ ما هي المعلومات التي يتم تقديمها للمدقق الخارجي؟

يتم تقديم له كل ما تم هو طلبه، أي المعلومات والحسابات التي يقوم هو بطلبها

ملاحظة: نلاحظ أن المدقق الخارجي يقوم بتقييد المؤسسة بالمعلومات التي يريد الحصول عليها

✓ هل يتم التحفظ على بعض المعلومات؟

نعم، يتم التحفظ على بعض المعلومات التي لا تؤثر على نشاط المؤسسة وهذا التحفظ يكون على بعض العمليات التي يقع في خطأ في عمليات خارج الاستغلال.

ملاحظة: نلاحظ أن المؤسسة على بعض الأخطاء التي لا تكون في صالحها وأيضا لا تؤثر على صحة تقرير المدقق الخارجي

✓ ما هو قرار المدقق الخارجي في حال عدم المصادقة على الحسابات؟

في حالة عدم المصادقة على الحسابات من طرف محافظ الحسابات تكون المؤسسة في حالة إعادة كل العمليات والحسابات.

ملاحظة: عدم المصادقة على الحسابات يكون سببا في فقدان الثقة في صحة الحسابات وتكون بمثابة مطرقة هادمة لكل أعمال عمليات السنة

المبحث الثالث: أثر الإفصاح المحاسبي على جودة التدقيق(دراسة تطبيقية).

المطلب الأول: مدى توفر فروض التدقيق وخصائص جودة التدقيق في تقرير محافظ الحسابات الخاص بشركة سونلغاز.

لابد من توفر بعض الفروض والخصائص في عملية التدقيق حتى يمكننا القول ان هناك جودة في التدقيق، ومن بين هذه الفروض والخصائص ما يلي:

أولا: مدى توفر فروض التدقيق في شركة سونلغاز

1: قابلية البيانات للفحص: إذا لم تكن البيانات والقوائم المالية المفصح عنها قابلة للفحص فإنه لا توجد جودة في التدقيق. ويجب أن تتوفر على:

✓ الملائمة: هناك ارتباط بين المعلومة المحاسبية والأحداث المعبر عنها، وهذا من خلال التفسيرات المقدمة لمحافظ الحسابات عن الأخطاء او أي غموض في المعلومات.

وعليه بما أن الملائمة محققة والإفصاح موجود فإن جودة التدقيق موجودة.

✓ القابلية للفحص: قابلية الوصول إلى نفس النتائج بعد فحص المعلومات من قبل محافظ الحسابات أو المساهمين، وعليه تتحقق قابلية الفحص ومنه يكون هناك جودة في التدقيق.

✓ البعد عن التحيز: كل المعلومات والحقائق مسجلة بطريقة عادلة في القوائم المالية، أي لا يوجد تحيز، وهذا يعني ان هناك جودة في التدقيق.

2: خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء والتلاعب: من خلال المقابلة التي قمنا بها مع رئيس قسم المحاسبة والمالية، فإن هناك بعض الحالات التي يتم ارتكاب بعض الأخطاء الصغيرة التي لا تؤثر على الشركة لكنها تكون مصحوبة مع تبريرات تفسر سبب هذا الخطأ.

بما انه تم الإفصاح عن سبب هذه الأخطاء التي حدثت، فإن جودة في التدقيق موجودة.

3: فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم: تعتمد شركة سونلغاز على نظام رقابة مستمر، أي متابعة العمليات والمهام بشكل آني وتصحيح الأخطاء في وقت حدوثها، أي تتبع نظام رقابي سليم.

بما أن هذا الفرض تحقق فيمكننا القول أن جودة التدقيق محققة.

4: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب ومصلحة الإدارة: تعتمد شركة سونلغاز في اتخاذ قراراتها ومراجعة أخطائها وتصحيح الانحرافات والمشاكل على قرارات ورأي محافظ الحسابات، أي اعمالها تكون مبنية على رأيه.

وبما ان هذا الفرض تحقق فإنه هناك جودة في التحقيق.

5: التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي:

حسب المعلومات الموجودة في ملخص في ملخص تقرير محافظ الحسابات فإنه اتبع المبادئ والمعايير المتعارف عليها في الجزائر في اعداد تقريره، وهذا يعني وجود جودة في التدقيق.

6: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل:

في ضمن المقابلة التي تم اجرائها مع رئيس مصلحة الرقابة والتفتيش فإن نظام الرقابة المتبع والإجراءات المطبقة كلها يتم استخدامها منذ سنوات وهذا راجع إلى التطبيق السليم للمبادئ المحاسبية ونظام الرقابة المتبع الفعال والسليم، وبما ان هذا الفرض تحقق فانه يؤدي إلى وجود جودة في التدقيق.

ثانياً: مدى تحقق خصائص جودة التدقيق في الشركة

كلما تحققت خاصية من هذه الخصائص فإننا نقول انه هناك جودة في التدقيق

1– الموثوقية: توجد موثوقية في النتائج المتحصل عليها من خلال تقرير المدقق، لان هذا التقرير يعكس الظروف الفعلية والعمليات الفعلية للشركة، وبما ان الموثوقية موجودة فان هذا يعني وجود جودة في التدقيق.

2– الموضوعية: يوجد موضوعية في تقرير المدقق، لأنه قام به محافظ الحسابات بطريقة عادلة ونزيهة وفق معايير ومبادئ متعارف بها وعلى الحقائق المدلى بها اليه من طرف الشركة، وبما ان الموضوعية محققة فإن جودة التدقيق موجودة.

3– التوقيت الملائم: من خلال النتائج المتحصل إليها من خلال المقابلة فإن المدقق يقوم بتسليم تقريره في الوقت المناسب وهذا من أجل تصحيح الأخطاء التي وقعت فيها الشركة والأخذ بملاحظاته وتصحيحها، وبما أنه تحققت خاصية التوقيت الملائم فيمكن القول ان جودة التدقيق موجودة.

4– الوضوح: يتكون تقرير المدقق من حوالي75–85 ورقة موضح فيها كل نقطة كان قد دققها بشكل مفصل وواضح ، وفي آخر التقرير نجد ملخص حول أهم النتائج المتحصل عليها يمكن ان يفهمها كل شخص ذو مصلحة في الشركة بشكل سهل وبسيط، وبما ان هذه الخاصية موجودة فإن جودة التدقيق موجودة.

5– الكفاءة: في اعداد تقرير التدقيق الخاص بشركة سونلغاز يقوم مدققين اثنين بإعداده، وهذا نظراً لأهمية النتائج الواجب التوصل إليها، وكذا درجة تعقيد عملية التدقيق وكبر حجم عمليات الشركة، هذا يعني أن خاصية الفعالية موجودة، وتحقق هذه الأخيرة يعني وجود جودة في التدقيق.

المطلب 2: تقييم الإفصاح المحاسبي لبعض عناصر القوائم المالية

بعد دراسة القوائم المالية الخاصة بشركة سونلغاز أردنا اظهار بعض من الحسابات الخاصة بعملية الجرد المادي والجرد المحاسبي الخاص بالتثبيتات وبالزبائن ومعرفة ما إذا كانت الشركة تقدم تفسيرات حول الفروقات الموجودة.

أولاً: جرد حساب الزبائن

من خلال دراسة ملحق جرد الزبائن،**الملحق رقم5** وبالنظر إلى القيمة المحاسبية والقيمة المادية والفروقات بينهما، سنذهب إلى التوضيحات والملاحظات التي قدمتها الشركة إلى المدقق لتبرير هذه الفروقات:

- حساب / 41100421 زبائن الطاقة للحسابات الكبيرة: يظهر بقيمة محاسبية تقدر ب 1241663879.87DA وبقيمة حقيقيةDA 1259474397.82 وظهر لنا فرق بينهما بقيمة 17810517.95DA

وبعد النظر إلى التفسيرات المقدمة لمحافظ الحسابات وجدنا أنهم قاموا بتفسير هذا الفرق بأنه بسبب خلل في النظام المعتمد في عمليات جرد الحسابات، وأنه تم تسجيله بشكل تلقائي في حساب ح/41100611 بقيمةDA 17810517.95.

وفي هذه الحالة تكون الشركة قد أفصحت عن سبب هذا الفرق، وبما أن هناك افصاح فإنه يوجد جودة في التدقيق.

- حساب ح/41100428 زبائن الطاقة داخل المجمع: يظهر بقيمة محاسبية تقدر ب 351905.59DA وبقيمة حقيقية 435230.74DA ويظهر لنا الفرق بقيمة 83325.15DA

بالنظر إلى التفسيرات المقدمة لمحافظ الحسابات وجدنا أنهم قاموا بتفسير هذا الفرق بأنه بسبب خلل في النظام المعالج لعمليات جرد الحسابات، وأنه تم تسجيل هذا الفرق في حساب ح/41600618 بقيمةDA 83325.15

وهنا تكون الشركة قد أفصحت عن سبب الفرق، وبما انه هناك افصاح يعني وجود جودة في التدقيق.

ثانياً: جرد حساب التثبيتات

بعد التطلع على اعمال الجرد التثبيتات **الملحق رقم**6الخاصة بشركة سونلغاز قمنا بتحليل بعض الحسابات

- حساب ح/211 الأراضي: كان بقيمة محاسبية تقدر ب 10034098.58DA والقيمة الحقيقية له قدرت بـDA 10034098.58 هذا يعني انه لا يوجد فرق الجرد.
- حساب/213 المباني: ظهر بقيمة محاسبية قدرت ب 608202863.54DA كما ظهر بقيمة حقيقية قدرت ب 514991109.61DA ونرى ان الفرق بينهما موجود ومقدر بقيمة 93211753.95DA ، وبعد الاطلاع على التفسيرات التي قدمتها الشركة لمحافظ الحسابات وجدنا انهم فسروها أنها راجعة الى خلل في النظام المعتمد في عمليات الجرد.
- حساب/215 معدات و أدوات: ظهر لنا بالقيمة المحاسبية التي تقدر ب 28421620977.48DA والقيمة الحقيقية لها كانت بقيمة 27911789860DA حيث نجد أن الفرق بينهما موجود ومقدر ب 509831117.48DA ونفس التفسير الموجود في المباني وجدناه في هذا الحساب ، أي بسبب خلل في النظام.

بالرغم من وجود هذه الفروقات الموجودة في عمليات الجرد إلا أن الشركة قامت بالإفصاح عنها، وبما أن الإفصاح موجود فإن جودة التدقيق موجودة.

بعد النظر والتحقق من عمليات جرد الحسابات الزبائن والتثبيتات تبين لنا ان معظم الفروقات في الحسابات تكون بسبب خلل النظام المعتمد وهو نظام CRMS وهو نظام يقوم بعمليات الجرد المادي وتحويلها إلى نظام CTC الذي يقوم بعمليات الجرد المحاسبي، وهذا النظام لا يزال قيد الدراسة والتطور، كما أن هذا الإشكال تم طرحه على مجلس إدارة المجمع ككل.

المطلب الثالث: تقييم الإفصاح للقوائم المالية وأثرها على جودة التدقيق

من خلال إجراءنا للدراسة الميدانية وجمع ما يمكن جمعه من القوائم والوثائق المالية المصرح بها لمحافظ الحسابات لم نستطيع الوصول إلى كافة المعلومات وإنما استطعنا الوصول إلى ثلاث قوائم مالية

(الميزانية المالية، جدول لحساب النتائج، جدول التدفقات النقدية) المتعلقة بسنة 2022 و التي سنقوم بطرحها على النحو التالي:

الجدول رقم03: جانب الأصول للميزانية المالية لشركة سونلغاز(2021-2022) **الملحق رقم1**

أصول	2021	2022
أصول غير جارية	–	–
برمجيات المعلومات	1473970,14	0,00
أصول ثابتة	–	–
أراضي	10034098,58	10034098,58
تثبيتات وتطوير منشآت	26455918,92	24951913,47
مباني	426322238,60	514991109,61
منشآت تقنية ومعدات وأدوات	13108927709,80	14156973397,6
تثبيتات عينية أخرى	1302991263,19	1338090489,41
تثبيتات جاري إنجازها	3212271502,54	3160492291,42
تثبيتات مالية	–	–
مجموع الأصول الغير جارية	18088476701,87	19205533300,15
أصول متداولة	–	–
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ	648665,84	331451,58
زبائن	4256209620,10	2985678854,21

المدينون الآخرون	37632735,72	83560979,59
الضرائب	170671584,61	111077522,09
حسابات جارية أخرى	0	0
الموجودات و ما شابهها	–	–
الخزينة	85955368,76	128978691,58
مجموع الأصول الجارية	**4551117975,03**	**3309627499,05**
المجموع العام للأصول	**22639594476,90**	**22515160799,20**

من إعداد الطالبتينبالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف شركة سونلغاز

الجدول رقم 04: خصوم الميزانية لسونلغاز (2021-2022)**الملحق رقم 2**

الخصوم	2021	2022
رؤوس الأموال لخاصة	–	–
فارق إعادة التقييم	609178902,10	0,00
نتيجة الصافية	0,00	-2419170318,43
رؤوس أمال أخرى / ترحيل من جديد	- 1020148,06	0,00
حصة الشركة	13673643654,52	00,0
مجموع رؤوس الأموال الخاصة	14272621070,56	16324835447,55
الخصوم غير جارية		13905665129,12
قروض وديون مالية	108133755,58	114006698,94
ديون غير جارية أخرى	–	–
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	4619798342,99	5163080461,98

مجموع الخصوم غير جارية	4727932098,57	5277087160,92
الخصوم الجارية	–	–
موردون وحسابات ملحقة	1496295851,89	1027460471,67
ضرائب	272340582,28	176832943,04
ديون أخرى	1870405073,60	2128115094,45
خزينة	0,00	0,00
مجموع الخصوم الجارية	**3639041507,77**	**3332408509,16**
مجموع العام للخصوم	**22639594676,90**	**22515160799,20**

من إعداد الطالبتينبالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف شركة سونلغاز

من خلال دراسة الميزانية المالية لشركة سونلغاز المقدمة لمحافظ الحسابات من أجل إجراء عملية التدقيق سنة 2022 تبين أن المؤسسة قامت بإظهار كل ممتلكاتها من التثبيتات الجارية و غير الجارية ، و حسب رئيس فسم المحاسبة و المالية أنه تم إعطاء تفسيرات حول المبالغ التي يكون فيها فرق كبير بين السنة المالية 2021 و 2022 مثل: برمجيات المعلومات كانت 147397,14 سنة 2021 و سنة 2022 كانت معدومة 0,00

الزبائن سنة 2021 كان بقيمة 4256209620،10وسنة 2022 كان2985678854،21والفارق بينهما كان النقصان ب 1270530765،9

هذه المبالغ والفروقات لها تفسيرات ومن بين هذه التفسيرات هو نقص عدد الزبائن، وهذا راجع إلى اللجوء إلى استعمال البدائل مثل الطاقة الشمسية.

أما بالنسبة للنتيجة الظاهرة بمبلغ 2419170318,43- وهي نتيجة سالبة، وهذا بسبب ان الشركة تساهم فيها الدولة بالنصف لتقدمه كإعانة للشعب، والبيع يكون بنصف التكلفة والباقي تتحصل عليه الشركة من الدولة على شكل اعانات ممنوحة.

تبين أن الشركة قامت بإظهار ما لديها وما عليها وقامت بالإفصاح عن كل ممتلكاتها وديونها، وبما أن الإفصاح موجود فإن هذا يؤدي إلى وجود جودة التدقيق.

جدول رقم5: حساب النتائج لسونلغازسنة2021 _2022)**الملحق رقم3**

البيان	2022	2021
المبيعات والمنتوجات الملحقة	4855148735.98	5521408863.16
الإنتاج المثبت	8191735.03	0.00
إعانات الاستغلال	0.00	
1_إنتاج السنة المالية	**4863340471.01**	**5512408863.16**
مشتريات مستهلكة	- 70833686.37	-71861126.09
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	-285068999.86	-370382076.98
2_استهلاكات السنة المالية	**-4799536877.16**	**-4064821556.23**
3_ القيمة المضافة للإستغلال	**63803593.85**	**1456587306.93**
الأعباء للمستخدمين	- 1600084076.15	-1494368672.67
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-71883870.00	-102347753.06
4_إجمالي فائض الاستغلال	**-1608164352.30**	**-140129118.80**
المنتوجات العملياتية الأخرى	237249862.21	225987914.61
الأعباء العملياتية الأخرى	-31488799.54	-25911884.38
مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	1191764764695.68-	-1477109876.32
الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	175007733.54	24877983.67
5_النتيجة العملياتية	**-2419160251077**	**-1392284981.22**

أعباء مالية	-10066.66	0.00
6_النتيجة المالية	**-10066.66**	**0.00**
7_النتيجة العادية قبل الضرائب	**-2419170318.43**	**-1392284981.22**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	–	–
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية	–	–
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	5515282469.23	6142698156.58
نتيجة العادية	**-7934452787.66**	**-7534983137.80**
صافي نتيجة السنة المالية	**-2419170318.43**	**-1392284981.22**

بعد التطلع لجدول حساب النتائج لشركة سونلغاز الخاص بسنة 2022 المقدم لمحافظ الحسابات من أجل إعداد تقرير التدقيق نرى أن الشركة مصرحة بصفة كاملة عن أعباء ونواتج السنة التي تبين مدى فعالية الشركة خلال هذه الفترة من الربح أو خسارة، ومن بين أهم نواتجها وهو رقم الأعمال الذي قدر سنة 2022 بمقدار 4855148735.98دج مقارنة بسنة 2021 الذي قدر ب 5521408863.16 دج والفرق بينهما 666260127.2 دج.

_ بالنسبة للنتيجة السالبة هذا راجع إلى طبيعة عمل الشركة فمنذ أن تأسست تكون نتيجتها سالبة

_شركة سونلغاز تستعمل حساب النتائج حسب الطبيعة ولا تستعمل حسب الوظيفة، وهذا يقلل من درجة الإفصاح المقدم لمحافظ الحسابات.

ونقول إن درجة الإفصاح غير كاملة وعليه فإن جودة التدقيق غير موجودة.

جدول رقم6: تدفقات الخزينة لسنة (2021-2022) **الملحق رقم4**

البيان	2021	2022
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة تشغيلية	–	–
التحصيلات المقبوضة من الزبائن	3176677405.78	352444163147.27

تحصيلات أخرى	148372573.28	21272113.61
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين	1143975579.86	722582711.76
تسديدات أخرى	138535509.89	22466229.04
فوائد ومصاريف مالية أخرى مدفوعة	985235.87	1729580.86
الضرائب الأخرى المدفوعة	90729068.50	60247707.00
تدفقات الخزينة قبل العناصر الغير العادية	1950824584.94	2738409032.22
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التشغيلية	1950824584.94	2738409032.22
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار	–	–
تسديدات لحيازة التثبيتات المادية والمعنوية	1945491660.38	2665281993.52
التحصيلات من التنازل عن التثبيتات المادية أو المعنوية	0.00	0.00
مدفوعات من أجل اقتناء تثبيتات مالية	–	–
التحصيلات من التنازل عن تثبيتات المالية	–	–
إعانات الاستثمار المستلمة	–	–
توزيعات الأرباح وحصة الأرباح المستلمة	–	–
مجموع المنتجات المالية الأخرى	–	–
صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار	-1945491660.38	-2665281993.52
تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل	–	–
التحصيلات المتأتية من إصدار الأسهم	–	–
توزيع الأرباح	–	–

التحصيلات المتأتية من القروض	0.00	0.00
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة	0.00	0.00
منح التشغيل المصروفة	–	–
المقبوضات من النقد الجماعي	–	–
مجموع أموال الخزينة	4911691484.04	0.00
التحصيلات بين الوحدات	8393051948.03	4879125053.74
التسديدات بين الوحدات	-3481360463.99	8418330475.27
صافي التدفقات النقدية المتأتية من أنشطة التمويل	0.00	-3539205421.83
التناقصات بسبب الأخطاء المحاسبية	0.00	0.00
تغيرات الخزينة بالنسبة للفترة	-3476027539.43	-3466078382.83
الخزينة ومعدلاتها عند بداية السنة	138322309.72	86654728.39
الخزينة ومعدلاتها عند انتهاء السنة المالية	86654728.39	129630785.07
تغيرات الخزينة خلال الفترة	-51667581.33	42976056.68

من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الوثائق المقدمة من طرف شركة سونلغاز

من خلال التطلع إلى عناصر قائمة التدفقات النقدية وانشطة التشغيلية، أنشطة استثمارية وأنشطة التمويل، وكذلك تغيرات الخزينة الخاصة لسنة (2021-2022) نلاحظ أن الشركة أفصحت عن كل النقديات الداخلة والخارجة وقدمت معلومات أكثر وضوحا عن مصادر واستخدام الأموال التي تم عرضها في كل من قائمة الدخل وقائمة الميزانية و قائمة الأرباح المحتجزة بصورة مختزلة.

بما أن هناك إفصاح حول كل حركات النقديات المتعلقة بالشركة، فهذا يساعد مدقق الحسابات (محافظ الحسابات) على إعداد تقريره وإبداء رأيه المحايد بصورة صحيحة وواضحة حول أوضاع الشركة النقدية.

بعد إجراء عملية التحليل للقوائم المالية الثلاث (الميزانية، حساب النتائج، جدول التدفقات النقدية) نرى أن الشركة استعملت حساب النتائج حسب الطبيعة، و لم تستعمل حسب الوظيفة، و استعملت جدول التدفقات

النقدية على الطريقة المباشرة و لم تستعمل الطريقة الغير مباشرة، و هذا النقص في هذه العمليات يؤدي نقص في الإفصاح، و كذلك عدم وجود جدول الأموال الخاصة و الملاحق، و هذا يؤثر على صحة الإفصاح، إذ يمكننا القول بما أن هناك نقص في القوائم المالية و أنها أعدت على حسب الطبيعة و على الطريقة المباشرة فقط فهذا يؤدي إلى عدم وجود إفصاح تام و منه عدم وجود جودة في التدقيق.

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا للجانب التطبيقي الذي تناول أثر الإفصاح المحاسبي عل تحسين جودة التدقيق في شركة سونلغاز، قمنا أولاً بتعريف حول الشركة محل الدراسة وفروعها وأهم مهامها، كذا قمنا بإجراء مقابلة شخصية مع رئيس قسم المحاسبة والمالية ورئيس مصلحة الرقابة والتفتيش، وقمنا بإسقاط المعلومات الموجودة في تقرير المدقق على فروض التدقيق وخصائص جودة التدقيق، وهذا من أجل التوصل أكثر إلى حل تساؤلاتنا التي كانت حول مجريات التدقيق في المؤسسة، كذلك طريقة الإفصاح عن المعلومات لمحافظ الحسابات.

وبعد إتمام دراستنا توصلنا إلى أن الشركة تقوم بالإفصاح عن معلوماتها إفصاحًا تامًا لمحافظ الحسابات بالرغم من الأخطاء الموجودة والخلل الذي سببه النظام المعتمد في عمليات الجرد.

وبصورة عامة يمكن القول ان المؤسسة تقوم بالإفصاح عن معلوماتها التي يطالب بها محافظ الحسابات من أجل تدقيقها افصاحاً تاماً، وهذا الإفصاح يقودنا إلى جودة في التدقيق.

الخاتمة

الخاتمة

تناولت مذكرتنا المتواضعة أهم نقاط الإفصاح المحاسبي من تعريفات وخصائص وأهداف وأهمية، كما اختصت في أنواعه ومستوياته ومقوماته وتكاليفه وأسباب القيام به، كذلك أهم العوامل المؤثرة عليه.

كما شملت دراستنا عنصر التدقيق مبينة تعريفه وأهميته وأهدافه، كذلك أنواعه وفروضه. بعد ذلك حاولنا ربط الإفصاح بالتدقيق وذلك من خلال اظهار جودة التدقيق، التي تطرقنا اليها بالمفهوم والأهمية والأهداف والعوامل المؤثرة عليها. هذه الأخيرة أوصلتنا إلى أنه كلما كان هناك إفصاح كلما كانت هناك جودة ف التدقيق.

بالإضافة إلى هذا عززنا موضوعنا بدراسة ميدانية التي تم أجراءها في شركة سونلغاز–فرع المدية– حيث قمنا فيه بإسقاط الجانب النظري(الفصل الأول والفصل الثاني)على المعطيات التي تم تقديمها لمحافظ الحسابات وكذا على التقرير الذي تم اعداده من طرفه، وفي آخره تم التوصل إلى أن الشركة تقوم بالإفصاح عن معلوماتها من أجل تحقيق جودة التدقيق.

نتائج الدراسة:

من خلال هذه الدراسة توصلنا إلى مجموعة من النتائج المذكورة أدناه:

- ✓ للإفصاح المحاسبي علاقة وطيدة مع التدقيق المحاسبي، وذلك من خلال النتائج المتحصل عليها في تقرير المدقق الخارجي فكلما كانت المعلومات المفصح عنها دقيقة كلما كان التدقيق

ذو جودة.

- ✓ الاهتمام بالإفصاح المحاسبي في الشركات الاقتصادية لما له من أهمية بالغة في كسب ثقة العملاء وزيادة عدد المستثمرين.
- ✓ جودة التدقيق تعد من بين أهم العوامل التي تساعد في كسب ثقة المتعاملين الاقتصاديين داخل الشركة أو خارجها.
- ✓ مصداقية المعلومات المحاسبية تعتمد على الرأي المحايد للمدقق الخارجي.

اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: تحقق صحة الفرضية حيث أن الإفصاح المحاسبي يوفر معلومات مالية تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة.

الفرضية الثانية: تم التحقق من صحة الفرضية حيث أن الإفصاح المحاسبي يسمح بتوفير معلومات مالية ذو جودة.

الفرضية الثالثة: هذه الفرضية صحيحة حيث أن الإفصاح المحاسبي يساعد في توفير معلومات مالية من شأنها تحسين جودة التدقيق.

توصيات الدراسة

في ضوء النتائج المتحصل عليها قمنا بوضع مجموعة من المقترحات:

- ✓ الاهتمام أكثر بالإفصاح المحاسبي للدور الذي يلعبه في بناء صورة الشركة.
- ✓ تسهيل عملية التدقيق من خلال توفير كل المعلومات الضرورية والشفافة.
- ✓ العمل على عرض المعلومات المالية التي تفيد في تحسين جودة التدقيق.
- ✓ خلق بيئة مالية تمنح بتوفير معلومات كافية للمدقق من إبداء الرأي الصحيح.
- ✓ العمل على خلق منصب المدقق الداخلي الذي يساعد على تحليل مخرجات المحاسبة داخل الشركة.
- ✓ تأهيل وتدريب الكادر المحاسبي وتكوين لجان رقابية ولجان التدقيق التي تقف على تطبيق. القوانين، وكذا التحقق من المعلومات التي سيتم تقديمها لمحافظ الحسابات.
- ✓ العمل على إيجاد آلية تسمح بمعالجة الفروقات المحاسبية في عمليات الجرد لتقليص هذه الفروقات.
- ✓ الاهتمام بمهنة المحاسبة والتدقيق مع التزام بالقوانين التي تنظم المهنة.

آفاق الدراسة

قد تكون هذه الدراسة دافع لدراسات مستقبلية للباحثين، تتضمن إشكاليات عديدة منها:

- ✓ أثر الإفصاح المحاسبي على الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.
- ✓ آليات تفعيل جودة التدقيق.
- ✓ تأثير أخلاقيات المهنية في تحسين جودة التدقيق.

قائمة المصادر

والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولا: الكتب

1-أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقًا للمعايير الدولية، دار الجنان للنشر والتوزيع، جامعة بسكرة، الجزائر، ط1، 2015.

2-أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة، القياس و الإفصاح و التقرير المالي عن الالتزامات و حقوق الملكية، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر، ج 2، 2007 .

3-خالد أمين عبد الله ، تدقيق الحسابات الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات ، ط 1 ، مصر 2014.4-خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية -دار وائل للنشر والتوزيع، ط1، 1999.

5-رأفت سلامة محمود واخرون.علم تدقيق الحسابات. النضري. دار المسيرة للنشر والتوزيع عمان ط 1. 2011.

6-رضوان حلوه حنان ، مدخل النظرية المحاسبية ،الايطار الفكري و التطبيقات العلمية ، دار وائل للنشر و التوزيع ، ط3، 2013 .

7-زهير الحدرب، علم تدقيق الحسابات، عمان،دار البداية للنشر والتوزيع،ط1، 2010..

8-سمير محمد الشاهد ، قواعد و إعداد و تصوير القوائم المالية للبنوك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية دار إتحاد المصارفالعربية –عمان -2000.

9-صالحي محمد يزيد، التدقيق الاجتماعي و دوره في تحسين أداء الموارد البشرية، دار كنوز المعرفة للنشر و التوزيع، ط1 سنة 2016 .

10-طلال محمد الجحاوي، فرات المالك، الإفصاح المحاسبي الإست باقي، وانعكاساته على مستخدمي القوائم المالية، ط 1 ،دار الأياممللنشر و التوزيع ، عمان 2017

11-علي عبد الصمد عمر، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية و التدقيق المحاسبي، دار هومة للنشر و التوزيع الجزائر 2017 .

12-غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية -قسم المحاسبة ، جامعة آل البيت ،ص22.

13-مجدي سلامة محمود، معايير المحاسبية الدولية – السياسات المحاسبية و التغيرات في التقديرات و الأخطاء المحاسبية كلية التجارة، جامعة المنصورة،دارية النشر مؤسسة شباب الجامعة.

14-محمد مطر و آخرون، نظرية المحاسبة و اقتصاد المعلومات ، دار حنين للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 1996 .

15-محمود السيد الناغي، دراسات في نظرية المحاسبة، مدخل معاصر،المكتبة العصرية للنسر و التوزيع جمهورية مصر العربية، المنصورة 2011 ..

16-هادي التميمي ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا دار وائل للنشر ،ط 3 الأردن ، 2006 .

ثانيا: مجلة

1- سكينة رحمة، ميلود تومي، دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مجلة الإقتصاديات المالية البنكية و إدارة الأعمال، المجلد 5، العدد 2، 2019 .

2- ضيف الله محمد الهادي، أسس و قواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولي ، مجلة الدراسات الإفتصادية و المالية ، جامعة الواد ، الجزائر ، العدد 6 ، المجلد 1 ، ص89، 30 جوان 2013

3-حيدر صباح حسين و آخرون، دور المدقق الخارجي في كفاءة وجود الأداء المحاسبي ، مجلة دنانير، ديوان الرقابة المالية ، دار الشؤون الفنية و الدراسات ، العدد 4.

4-رضا بوعزيز ،كمال بن موسى ، الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، مجلة اقتصاد المال و الأعمال ، جامعة حمه لخضر الوادي ، الجزائر، المجلد 7، العدد 1 ، سنة 2022

5-سحنون مصعب، واقع الإفصاح المحاسبي في الشركات المدرجة في سوق البورصة الجزائرية، مصر، مجلة المعيار، مخبر الدراسات و الأبحاث التسويقية ، جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة، مجلد 37، عدد 1، 2023-

6-سليماني عبد الحكيم، تشخيص واقع الإفصاح المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة المركز الجامعي بريكة الجزائر، المجلد 3،العدد 2.

7-طارق تليلي، هواري سويسي، محددات جودة التدقيق الخارجي من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر، مجلة الباحث3613-1112، 2019.

8-عباس فاصل علي ، أثر التدقيق على جودة أنظمة المعلومات المحاسبية ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، جامعة الفرات الأوسط التقنية ،كوفة ، العدد 8 ، 2022.

9-قمان عمر، معاش قويدر، أهمية تفعيل دور لجان التدقيق في تحسين بيئة عمل المدقق المحاسبي لتحقيق الإفصاح المحاسبي، مجلة العلوم الإنسانية لجامعة أم البواقي، العدد2، المجلد9، 2022

10-محمد العيد عمامرة و آخرون، معوقات الإفصاح المحاسبي للمعلومات المتضمنة بالقوائم المالية وفق متطلبات المعايير لمحاسبية في ظل البيئة الجزائرية، مجلة إدارة الأعمال و الدراسات الاقتصادية، مجلد 6، عدد 1، 2020.

11-منال محمد، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الداخلي، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة غرداية، الجزائر، المجلد 2، العدد3، 2018.

12-مؤيد عبد الحسن الفضل، القياس و الإفصاح المحاسبي عن المشتقات المالية و أثره في إعداد القوائم المالية ، كلية التقنية الإدارية ،كوفة ، جامعة الفرات الأوسط التقنية

13-نشيدة أحططاش، تأثير عوامل جودة التدقيق الخارجي المتعلقة بالمدقق على موثوقية القوائم المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة سطيف1، الجزائر، مجلد5، عدد1، 2019

مذكرات :

1-أسماء خلادي ، صفاء فقير ، أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة التدقيق في الجزائر ، مذكرة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة المدية ، الجزائر ، 2022 .

2-إسماعيل سبتي، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس و الإفصاح المحاسبي في المجموعة ، أطروحة دكتوراه ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة الجزائر ، 2016 .

3-أميرة بوباطة، مصطفى بودرامة، أثر التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي على تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة التمويل والاستثمار والتنمية المستدامة، المجلد 7، العدد1، سنة 2022.

4-أيمن حبيب، كمال ولد الشيح، نظام المعلومات المحاسبي وأثره على جودة التدقيق، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2022.

5-بلحياني خديجة، أهمية الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية و علوم التسيير، قسم العلوم التجارية –جامعة المدية 2015 .

6-بن حمادي سمية ، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ، مذكرة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، الجزائر 2017 .

7-بن زاف لبنى، دور الإفصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2019 .

8-بوحفص رواني، التدقيق المالي والمحاسبي، مطبوعة جامعية، جامعة غرداية، الجزائر،2018.

9-رحماني محمد، حميدي محمد سيد علي، أثر أخلاقيات مهنة التدقيق على جودة التدقيق ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية علوم التسيير، جامعة المدية ، الجزائر 2016 .

10-سالم إكرام، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة الجبائية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر ،2019.

11-شفيقة بوزيد، التكامل بين التدقيق المحاسبي والتدقيق الشرعي وأثره على الأداء المالي للمصارف الإسلامية ،رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1،الجزائر، 2013.

12-شنوفي ناصر، دور الإفصاح المحاسبي في تحسين الأداء المالي ، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة المدية ، الجزائر،2020 .

13-صحراوي ياسين، مكيوي امحمد، أثر تطبيق قواعد حوكمة المؤسسات على جودة الإفصاح المحاسبي، مذكرة ماستر، كلية العلومالاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2015،

14-طبوزي فايزة، جودة التدقيق المحاسبي قي المؤسسة الاقتصادية في ظل معايير التدقيق الجزائرية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2020.

15-عقبة بوراعي، أثر الالتزام بسلوك وآداب مهنة التدقيق على جودة التدقيق المحاسبي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2015.

16-عمر علي عبد الصمد، محاضرات في التدقيق المحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، مطبوعة جامعية 2018 .

17-قسوم حنان، أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، كلية العلوم الإقتصادبة و العلوم التجارية و علوم التسيير، الجزائر، 2016.

18-قطيوي صبرينة، بن سالم أميمة، أثر جودة التدقيق الخارجي في الحد من ارتكاب الغش و الاخطاء في القوائم المالية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2022.

19-نادية محمد حمد محمد ، أثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية و دوره في تقويم الأداء المالي للمؤسسات ، رسالة ماجيستر ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم التكنولوجيا 2016 ..

20-نصر الدين بوقريعة، جلول مولوج، دور جودة التدقيق الخارجي في التقليل من أثار المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر، 2020.

الملاحق

SOCIETE SONELGAZ-Distribution **EXERCICE** 2022

CENTRE DD MEDEA **DATE** 15/05/2023 14.22.31

BILAN ACTIF

Provisoire

ACTIF	note	brut 2022	amort 2022	2022	2021
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Logiciels informatiques et assimilés		4 421 910,41	4 421 910,41	0,00	1 473 970,14
Immobilisations corporelles					
Terrains		10 034 098,58		10 034 098,58	10 034 098,58
Agencements et aménagements de terrains		77 634 388,00	52 682 474,53	24 951 913,47	26 455 918,92
Constructions (Batiments et ouvrages		712 319 017,59	197 327 907,98	514 991 109,61	426 322 238,60
Installations techniques, matériel et outillage		30 341 871 831,07	16 184 898 433,41	14 156 973 397,66	13 108 927 709,80
Autres immobilisations corporelles		2 607 464 183,81	1 269 373 694,40	1 338 090 489,41	1 302 991 263,19
Immobilisations en cours		3 160 492 291,42		3 160 492 291,42	3 212 271 502,64
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		36 914 237 720,88	17 708 704 420,73	19 205 533 300,15	18 088 476 701,87
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		331 451,58		331 451,58	648 965,84
Créances et emplois assimilés					
Clients		3 230 292 868,59	244 614 014,38	2 985 678 854,21	4 256 209 620,10
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		95 238 406,64	11 677 427,05	83 560 979,59	37 832 735,72
Impôts		111 077 522,09		111 077 522,09	170 671 584,61
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		129 630 785,07	652 093,49	128 978 691,58	85 955 368,76
TOTAL ACTIF COURANT		3 566 571 033,97	256 943 534,92	3 309 627 499,05	4 561 117 975,03
TOTAL GENERAL ACTIF		40 480 808 754,85	17 965 647 955,65	22 515 160 799,20	22 639 594 676,90

lundi 15 mai 2023 Page 1 / 1

SOCIETE SONELGAZ-Distribution **EXERCICE** 2022

CENTRE DD MEDEA **DATE** 15/05/2023 14.23.20

BILAN PASSIF

Provisoire

PASSIF	note	2022	2021
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		0,00	609 178 902,10
Résultat net		- 2 419 170 318,43	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	- 10 201 486,08
compte de liaison**		16 324 835 447,55	13 673 643 654,52
TOTAL CAPITAUX PROPRES		13 905 665 129,12	14 272 621 070,56
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		114 006 698,94	108 133 755,58
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		5 163 080 461,98	4 619 798 342,99
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		5 277 087 160,92	4 727 932 098,57
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 027 460 471,67	1 496 295 851,89
Impôts		176 832 943,04	272 340 582,28
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		2 128 115 094,45	1 870 405 073,60
Trésorerie passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		3 332 408 509,16	3 639 041 507,77
TOTAL GENERAL PASSIF		22 515 160 799,20	22 639 594 676,90

SOCIETE SONELGAZ-Distribution **EXERCICE** 2022

CENTRE DD MEDEA **DATE** 15/05/2023 14.51.32

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Provisoire

	note	2022	2021
Ventes et produits annexes		4 855 148 735,98	5 521 408 863,16
Production immobilisée		8 191 735,03	0,00
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		4 863 340 471,01	5 521 408 863,16
Achats consommés		- 70 833 686,37	- 71 861 126,09
Services extérieures et autres consommations		- 285 068 999,86	- 370 382 076,98
II - Consommation de l'exercice		- 4 799 536 877,16	- 4 064 821 556,23
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		63 803 593,85	1 456 587 306,93
Charges de personnel		- 1 600 084 076,15	- 1 494 368 672,67
Impôts, taxes et versements assimilés		- 71 883 870,00	- 102 347 753,06
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 1 608 164 352,30	- 140 129 118,80
Autres produits opérationnels		237 249 862,21	225 987 914,61
Autres charges opérationnelles		- 31 488 799,54	- 25 911 884,38
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 191 764 695,68	- 1 477 109 876,32
Reprise sur pertes de valeur et provisions		175 007 733,54	24 877 983,67
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 2 419 160 251,77	- 1 392 284 981,22
Charges financières		- 10 066,66	0,00
VI - RESULTAT FINANCIER		- 10 066,66	0,00
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 2 419 170 318,43	- 1 392 284 981,22
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		5 515 282 469,23	6 142 698 156,58
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 7 934 452 787,66	- 7 534 983 137,80
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 2 419 170 318,43	- 1 392 284 981,22
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 2 419 170 318,43	- 1 392 284 981,22

SOCIETE SONELGAZ-Distribution **EXERCICE** 2022

CENTRE DD MEDEA **DATE** 15/05/2023 14.59.39

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (METHODE DIRECTE) Provisoire

	note	2022	2021
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		3 524 163 147,27	3 176 677 405,78
Autres encaissements		21 272 113,61	148 372 573,28
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		722 582 711,76	1 143 975 579,86
Autres décaissements		22 466 229,04	138 535 509,89
Intérêts et autres frais financiers payés		1 729 580,86	985 235,87
Autres impôts payés		60 247 707,00	90 729 068,50
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		2 738 409 032,22	1 950 824 584,94
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles		2 738 409 032,22	1 950 824 584,94
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		2 665 281 993,52	1 945 491 660,38
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		0,00	0,00
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Subventions d'investissement encaissées			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Autres produits financiers encaissés			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		- 2 665 281 993,52	- 1 945 491 660,38
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts		0,00	0,00
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		0,00	0,00
Subventions d'exploitation encaissées			
Encaissements provenant de la trésorerie Groupe			
Remontées des fonds vers la trésorerie Groupe		0,00	0,00
inter-unité encaissements		4 879 125 053,74	4 911 691 484,04
inter-unité décaissements		8 418 330 475,27	8 393 051 948,03
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement		- 3 539 205 421,53	- 3 481 360 463,99
Ecarts dûs à des erreurs de comptabilisation		0,00	0,00
Variation de trésorerie de la période		- 3 466 078 382,83	- 3 476 027 539,43
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		86 654 728,39	138 322 309,72
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		129 630 785,07	86 654 728,39
Variation de trésorerie de la période		42 976 056,68	- 51 667 581,33

DIRECTION DE DISTRIBUTION DE MEDEA
DIVISION DES RELATIONS COMMARCIALES
SERVICE RECOUVREMENT

ANNEXE 33

ETAT COMPARATIF DES COMPTES

Inventaire des comptes CRMS au : 31/12/2022

EXERCICE 2022

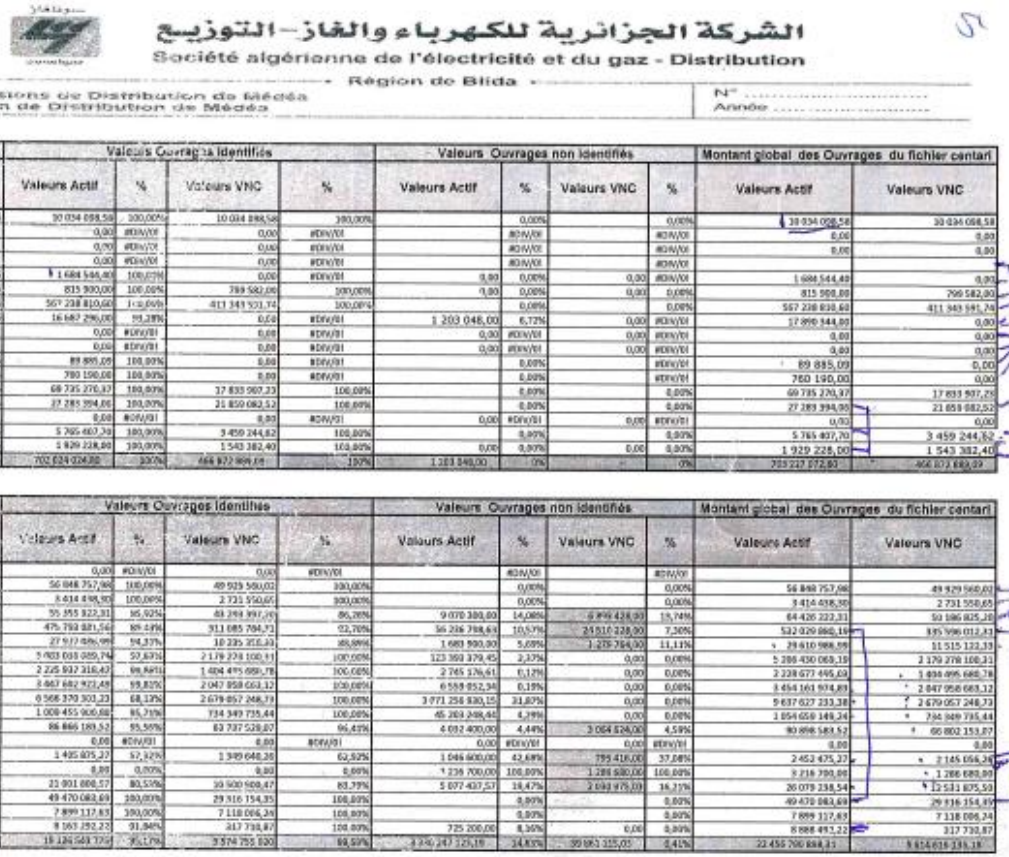
DESIGNATION		الحقيقية (الطابق)	المحاسبية	الفرق
Compte comptable	Intitulé du compte	Solde CRMS au 31/12/2022	Solde balance au 31/12/2022	Différence d'inventaire
Energie "CRMS"				
41100411	CLIENT ENERGIE BT/BP HORS GROUPE	834 609 796,41	936 595 942,07	**-101 986 145,66**
41100418	CLIENT ENERGIE BT/BP INTRA GROUPE	2 052 934,25	2 147 814,43	**-94 880,18**
416010	CLIENTS DOUTEUX BT/BP	61 614 989,97	61 614 989,97	**0,00**
41100421	Client Energie HTA/MP GRAND COMPTES	1 259 474 397,82	1 241 663 879,87	**17 810 517,95**
41100428	Client Energie HTA/MP INTRA Groupe	435 230,74	351 905,59	**83 325,15**
416011	CLIENTS DOUTEUX HTA/MP	4 604 325,70	4 604 325,70	**0,00**
41100431	Client Energie HTB/HP GRAND COMPTES	35 437 508,84	35 437 508,84	**0,00**
41100438	Client Energie HTB/HP INTRA COMPTES	0,00	0,00	**0,00**
416012	CLIENTS DOUTEUX HTB/HP	0,00	0,00	**0,00**
Avance sur consommation "CRMS"				
16502	AVANCES SUR CONSOMMATION CLIENTS HTA/MP	12 910 351,87	19 404 651,07	**-6 494 299,20**
16503	AVANCES SUR CONSOMMATION CLIENTS HTB/HP	825 027,20	825 027,20	**0,00**
Avance sur consommation "Reprise"				
165021	AVANCES SUR CONSOMMATION CLIENTS ORDINAIRES E/ELEC	50 004 009,75	50 004 009,75	**0,00**
165022	AVANCES SUR CONSOMMATION CLIENTS ADM E/ELEC	25 528 741,35	25 528 741,35	**0,00**
165023	AVANCES SUR CONSOMMATION CLIENTS SE E/ELEC	1 670 072,00	1 670 072,00	**0,00**
165028	AVANCES SUR CONSOMMATION CLIENTS FILIALES E/ELEC	93 913,47	93 913,47	**0,00**
165031	AVANCES SUR CONSOMMATION CLIENTS ORDINAIRES E/GAZ	2 353 796,51	2 353 796,51	**0,00**
165032	AVANCES SUR CONSOMMATION CLIENTS ADM E/GAZ	7 124 824,58	7 124 824,58	**0,00**
165033	AVANCES SUR CONSOMMATION CLIENTS SE E/GAZ	2 084 550,00	2 084 550,00	**0,00**
165038	AVANCES SUR CONSOMMATION CLIENTS FILIALES E/GAZ	0,00	0,00	**0,00**
Créances Avance sur consommation "Reprise"				
41100611	AVANCES SUR CONSOMMATION ELECTRICITE / HTA	15 806 711,46	15 806 711,46	**0,00**
41100612	AVANCES SUR CONSOMMATION ELECTRICITE / HTB	0,00	0,00	**0,00**
41100618	AVANCES SUR CONSOMMATION ELECTRICITE / FILIALE	83 325,15	83 325,15	**0,00**
41100621	AVANCES SUR CONSOMMATION GAZ / MP	1 049 173,14	1 049 173,14	**0,00**
41100622	AVANCES SUR CONSOMMATION GAZ / HP	0,00	0,00	**0,00**
41100628	AVANCES SUR CONSOMMATION GAZ / FILIALE	0,00	0,00	**0,00**
Créances Travaux "CRMS"				
4110050	CLIENTS INSTALATIONS ET PRESTATIONS DIVERS HORS GROUPE	2 100 192,41	911 538 196,19	**-909 438 003,78**
4110058	CLIENTS FILIALES TRAVAUX PRESTATIONS	0,00	0,00	**0,00**
Créances Travaux "Reprise Electricité"				
41100521	CLIENTS ORDINAIRES/TRAVAUX ET PRESTATIONS ELECTRICITE	850 059,71	850 059,71	**0,00**
41100571	CLIENTS TRAVAUX ET PRESTATIONS ELECTRICITE / PREFINANCE	6 259 740,92	6 259 740,92	**0,00**
41100522	CLIENTS ADM / TRAVAUX ET PRESTATIONS ELECTRICITE	45 792 916,40	45 792 916,40	**0,00**
41100523	CLIENTS SE / TRAVAUX ET PRESTATIONS ELECTRICITE	55 830 781,48	55 830 781,48	**0,00**
41100528	CLIENTS FILIALE / TRAVAUX ET PRESTATIONS ELECTRICITE	20 593 794,69	20 593 794,69	**0,00**
4160131	CREANCES DOUTEUSE TRAVAUX ET PRESTATIONS / CLIENTS ORDINAIRES	0,00	0,00	**0,00**
4160132	CREANCES DOUTEUSE TRAVAUX ET PRESTATIONS / CLIENTS ADM	0,00	0,00	**0,00**
4160133	CREANCES DOUTEUSE TRAVAUX ET PRESTATIONS / CLIENTS SE	0,00	0,00	**0,00**
4160138	CREANCES DOUTEUSE TRAVAUX ET PRESTATIONS ELECTRICITE	0,00	0,00	**0,00**
Créances Travaux "Reprise GAZ"				
41100531	CLIENTS ORDINAIRES/TRAVAUX ET PRESTATIONS GAZ	211 059,63	211 059,63	**0,00**
41100572	CLIENTS TRAVAUX ET PRESTATIONS GAZ / PREFINANCE	1 124 815,17	1 124 815,17	**0,00**
41100532	CLIENTS ADM / TRAVAUX ET PRESTATIONS GAZ	8 521 304,20	8 521 304,20	**0,00**
41100533	CLIENTS SE / TRAVAUX ET PRESTATIONS GAZ	13 233 623,68	13 233 623,68	**0,00**
41100538	CLIENTS FILIALE / TRAVAUX ET PRESTATIONS GAZ	5 780 722,05	5 780 722,05	**0,00**
41100587	Factures travaux et prestations	0,00	0,00	**0,00**
4160141	CREANCES DOUTEUSE TRAVAUX ET PRESTATIONS / CLIENTS ORDINAIRES	0,00	0,00	**0,00**
4160142	CREANCES DOUTEUSE TRAVAUX ET PRESTATIONS / CLIENTS ADM	0,00	0,00	**0,00**
4160143	CREANCES DOUTEUSE TRAVAUX ET PRESTATIONS / CLIENTS SE	0,00	0,00	**0,00**
4160148	CREANCES DOUTEUSE TRAVAUX ET PRESTATIONS GAZ	0,00	0,00	**0,00**
AVOIRS "CRMS" ENERGIE				
41931	CLIENTS ORDINAIRES BT/BP	663 746,44	535 559,87	**128 186,57**
41932	CLIENTS CREDITEURS HTA/MP	104 865,15	104 865,15	**0,00**
41933	CLIENTS CREDITEURS HTB/HP	0,00	0,00	**0,00**
AVOIRS "CRMS" TRAVAUX				
41934	CLIENTS CREDITEURS TRAVAUX ELECTRICITE	38 494 978,37	11 114 466,68	**27 380 511,69**
Encaissements à affecter				

DESIGNATION		Solde CRMS au 31/12/2022	Solde balance au 31/12/2022	Différence d'inventaire
Compte comptable	intitulé du compte			
47972002	ENCAISSEMENTS A AFFECTER DIVER	146 974 943,86	189 918 312,27	-42 943 368,41
REGULARISATION DES ANCIENS CHEQUES IMPAYES				
511115	BANQUE	0,00	0,00	0,00

Le Superviseur Interne **Le Superviseur Externe**

ANNEXE 33

Page 2/3



الشركة الجزائرية للكهرباء والغاز – التوزيع
Société algérienne de l'électricité et du gaz - Distribution

Région de Blida

Concessions de Distribution de Médéa
Direction de Distribution de Médéa

N° .....
Année .....

	Code nature d'inv	N° COMPTES	LIBELLE	Nombre des ouvrages					Valeurs Ouvrages identifiés				Valeurs Ouvrages non identifiés				Montant global des Ouvrages du fichier centarl	
				F- Central	Identifiés	%	non identifiés	%	Valeurs Actif	%	Valeurs VNC	%	Valeurs Actif	%	Valeurs VNC	%	Valeurs Actif	Valeurs VNC
SMG	00	21100	TERRAINS DE CONSTRUCTION	9	9	100%		0,00%	10 034 088,58	100,00%	10 034 088,58	100,00%		0,00%		0,00%	10 034 088,58	10 034 088,58
	01	21101	TERRAINS DE CHANTIERS			#DIV/0!		#DIV/0!	0,00	#DIV/0!	0,00	#DIV/0!		#DIV/0!		#DIV/0!	0,00	0,00
	05	2136	AUTRES TERRAINS			#DIV/0!		#DIV/0!	0,00	#DIV/0!	0,00	#DIV/0!		#DIV/0!		#DIV/0!	0,00	0,00
	12	213211 ..	OUVRAGES DE GENIE CIVIL			#DIV/0!		#DIV/0!	0,00	#DIV/0!	0,00	#DIV/0!		#DIV/0!		#DIV/0!		
	14	213200 ..	VOIES D ACCES	1	2	200%	0	0,00%	1 688 544,48	100,00%	0,00	#DIV/0!	0,00	0,00%	0,00	#DIV/0!	1 688 544,48	0,00
	17	213100 ..	LOGEMENT DU PERSONNEL	2	2	100%		0,00%	815 900,00	100,00%	799 582,00	100,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	815 900,00	799 582,00
	18	21312.	BATIMENTS ADMINISTRATIFS	26	26	100%	0	0,00%	567 238 810,60	100,00%	411 343 591,74	100,00%		0,00%		0,00%	567 238 810,60	411 343 591,74
	19	21311	BATIMENTS INDUSTRIELS	2	1	50%	1	50,00%	16 687 296,00	99,28%	0,00	#DIV/0!	1 203 048,00	6,72%	0,00	#DIV/0!	17 890 344,00	0,00
	40	215220	INSTALLATIONS DE MANUTEN	0	0	#DIV/0!		#DIV/0!	0,00	#DIV/0!	0,00	#DIV/0!	0,00	#DIV/0!	0,00	#DIV/0!	0,00	0,00
	41	215221	GROUPES ENERGETIQUES			#DIV/0!		#DIV/0!	0,00	#DIV/0!	0,00	#DIV/0!	0,00	#DIV/0!	0,00	#DIV/0!	0,00	0,00
	45	2152251	INSTALLATIONS ANNEXES FIX	1	1	100%		0,00%	89 885,09	100,00%	0,00	#DIV/0!	0,00	#DIV/0!	0,00	#DIV/0!	89 885,09	0,00
	46	2152261	INSTALLATIONS MATERIEL DE	1	1	100%		0,00%	760 190,00	100,00%	0,00	#DIV/0!		0,00%		#DIV/0!	760 190,00	0,00
	61	2120	AGENCEMENTS TERRAINS	17	17	100%		0,00%	69 735 270,37	100,00%	17 833 907,23	100,00%		0,00%		0,00%	69 735 270,37	17 833 907,23
	62	21851	AGLOES BATAGMENT A CENT	9	9	100%		0,00%	27 283 394,95	100,00%	21 859 082,52	100,00%		0,00%		0,00%	27 283 394,95	21 859 082,52
	73	2088	AUTRES IMMOBILISATIONS IN	0	0	#DIV/0!		#DIV/0!	0,00	#DIV/0!	0,00	#DIV/0!	0,00	#DIV/0!	0,00	#DIV/0!	0,00	0,00
	84	21821	MATERIEL INFORMATIQUE FIX	1		0%		0,00%	5 765 407,70	100,00%	3 459 244,62	100,00%		0,00%		0,00%	5 765 407,70	3 459 244,62
	93	21871	AMENAGEMENT BATIMENTS N	1	1	100%		0,00%	1 929 228,00	100,00%	1 543 382,40	100,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	1 929 228,00	1 543 382,40
			TOTAL	80	79	98,75%	1	1,25%	702 624 024,80	100%	466 973 909,69	100%	1 203 048,00	0%		0%	723 217 072,80	466 973 682,09

	Code nature d'inv	N° COMPTES	LIBELLE	Nombre des ouvrages					Valeurs Ouvrages identifiés				Valeurs Ouvrages non identifiés				Montant global des Ouvrages du fichier centarl	
				F- Central	Identifiés	%	non identifiés	%	Valeurs Actif	%	Valeurs VNC	%	Valeurs Actif	%	Valeurs VNC	%	Valeurs Actif	Valeurs VNC
ELEZ	00	21100	TERRAINS DE CONSTRUCTION			#DIV/0!		#DIV/0!	0,00	#DIV/0!	0,00	#DIV/0!		#DIV/0!		#DIV/0!		
	12	213211	OUVRAGES DE GENIE CIVIL	6	6	100,00%	0	0,00%	56 848 757,06	100,00%	49 929 560,02	100,00%		0,00%		0,00%	56 848 757,06	49 929 560,02
	14	213200	VOIES D ACCES	1	1	100,00%		0,00%	3 414 498,55	100,00%	2 731 550,65	100,00%		0,00%		0,00%	3 414 498,55	2 731 550,65
	18	21311	BATIMENTS INDUSTRIELS	6	5	83,33%	1	16,67%	55 355 822,31	85,92%	48 294 997,45	86,26%	9 070 380,80	14,08%	6 896 428,85	13,74%	64 426 222,31	55 186 825,20
	20	215200	EQUIPEMENT DES POSTES HT	36	28	65,42%	28	30,59%	475 793 881,56	89,04%	311 085 784,72	92,70%	56 216 798,63	10,57%	24 510 228,90	7,30%	532 029 860,19	335 596 013,63
	21	215201	TRANSFORMATEURS DE PUIS	23	18	78,26%	5	21,74%	27 917 086,99	94,37%	10 235 358,03	85,89%	1 680 990,00	5,68%	1 279 764,00	11,11%	29 610 988,99	11 515 122,03
	22	215202	RESEAUX HT ET SIT SOUTERR	2 151	2 129	98,98%	22	0,82%	5 003 033 089,74	97,83%	2 179 278 108,31	100,00%	123 359 379,45	2,37%	0,00	0,00%	5 286 450 069,19	2 179 278 108,31
	23	215203	RESEAUX BT ET SIT SOUTERR	1 993	1 975	99,10%	21	0,10%	2 225 937 318,47	98,84%	1 404 495 689,78	100,00%	2 765 176,61	0,12%	0,00	0,00%	2 228 677 495,08	1 404 495 689,78
	24	215204	POSTES DE DISTRIBUTIONS	5 781	5 750	99,47%	31	0,19%	3 467 682 923,43	99,81%	2 047 958 063,12	100,00%	6 559 852,34	0,19%	0,00	0,00%	3 454 161 974,83	2 047 958 063,12
	26	215206	RESEAUX BT AERIENS	6 146	6 120	99,58%	26	0,42%	9 566 370 301,23	68,13%	2 679 057 246,73	100,00%	3 971 256 830,15	31,87%	0,00	0,00%	9 637 627 233,38	2 679 057 246,73
	27	215207	RESEAUX BT SIT/SOUTERRAINS	977	969	99,18%	8	0,82%	1 009 455 900,66	85,71%	734 349 735,44	100,00%	45 203 248,44	4,29%	0,00	0,00%	1 054 659 149,24	734 349 735,44
	29	215208	CONTROLES PROTECTION ET A	20	13	65,00%	9	36,62%	86 866 183,52	95,56%	63 737 528,07	96,43%	4 032 400,00	4,44%	3 064 824,00	4,59%	90 898 583,52	66 802 353,07
	40	215221	GROUPES ENERGETIQUES			#DIV/0!		#DIV/0!	0,00	#DIV/0!	0,00	#DIV/0!	0,00	#DIV/0!	0,00	#DIV/0!	0,00	0,00
	45	2152251	INSTALLATIONS ANNEXES FIX	4	2	50,00%	2	56,00%	1 435 875,27	57,32%	1 349 646,35	62,52%	1 046 600,00	42,68%	799 418,00	37,04%	2 452 475,27	2 145 056,25
	46	2152261	INSTALLATIONS MATERIEL DE	2	0	0,00%	2	100,00%	0,00	0,00%	0,00	0,00%	1 216 700,00	100,00%	1 286 680,00	100,00%	1 216 700,00	1 286 680,00
	63	2152271	EQUIPEMENTS DE TELECONDU	6	4	66,67%	2	33,33%	21 901 886,57	80,53%	10 500 908,47	83,79%	5 077 407,57	18,47%	2 030 975,03	16,21%	26 079 238,54	12 531 875,53
	58	215230	RESEAUX TELECO-FIBRES-OPTI	7	7	100,00%	0	0,00%	49 470 082,69	100,00%	29 916 154,35	100,00%		0,00%		0,00%	49 470 082,69	29 916 154,35
	83	2126	AGENCEMENTS TERRAINS	2	2	100,00%	0	0,00%	7 899 117,83	100,00%	7 118 006,24	100,00%		0,00%		0,00%	7 899 117,83	7 118 006,24
	84	21821	MATERIEL INFORMATIQUE FIX	7	4	57,14%	3	42,86%	8 965 252,22	91,84%	317 730,87	100,00%	725 200,00	8,16%	0,00	0,00%	8 888 493,22	317 730,87
			TOTAL	18 164	18 035	99,29%	523	0,43%	18 126 569 709	95,17%	9 574 755 920	99,59%	3 240 247 125,16	14,83%	39 883 325,03	0,41%	22 455 700 888,33	9 614 639 245,18

	Code natur e d'inv	N° COMPTES	LIBELLE	Nombre des ouvrages					Valeurs Ouvrages Identifiés				Valeurs Ouvrages non identifiés				Montant global des Ouvrages du fichier centari	
				F. Central	Identifiés	%	non identifiés	%	Valeurs Actif	%	Valeurs VNC	%	Valeurs Actif	%	Valeurs VNC	%	Valeurs Actif	Valeurs VNC
GAZ	0	21300	TERRAINS DE CONSTRUCTION			#DIV/0!		#DIV/0!		0,00		0,00		#DIV/0!		#DIV/0!		
	17	214211	AMENAGEMENTS GENIE CIVIL			#DIV/0!		#DIV/0!		0,00		0,00		#DIV/0!		#DIV/0!		
	18	21312	BATIMENTS INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX			#DIV/0!		#DIV/0!		0,00		0,00		#DIV/0!		#DIV/0!		
	19	21314	BATIMENTS REGULIERS			#DIV/0!		#DIV/0!		0,00		0,00		#DIV/0!		0,00%		
	20	215198	EQUIPEMENT DES POSTES			#DIV/0!		#DIV/0!		0,00		0,00		#DIV/0!		0,00%		
	21	215111	POSTES DE DETENTE ET P.I.D.R	0	0	#DIV/0!		#DIV/0!		0,00		0,00	0,00	#DIV/0!	0,00	0,00%	0,00	0,00
	34	215214	CANALISATION BP ACIER	577	580	87,72%	71	12,28%	198 964 613,84	75,37%	7 184 066,49	100,00%	26 174 553,70	24,63%	0	0,00%	257 139 177,54	7 184 066,49
	35	215215	RESEAUX BP TOLE	305	310	97,14%	9	2,86%	121 350 918,41	53,12%	22 779 965,92	100,00%	90 875 771,37	42,88%	0	0,00%	331 926 689,78	22 779 965,92
	36	215216	CANALISATION BP Fonte	0	0	#DIV/0!		#DIV/0!	0,00	0,00	0,00	#DIV/0!		#DIV/0!	0,00	#DIV/0!	0,00	0,00
	37	215217	CANALISATION BP MP PLASTIQ	2 299	1 296	99,92%	3	0,08%	5 127 928 734,93	95,89%	3 231 000 232,41	100,00%	965 190,00	0,01%	0	0,00%	5 127 963 924,93	3 231 007 232,41
	38	215219	CONTROLES PROTECTIONS CAT	1	1	100,00%	0	0,00%	26 268,86	100,00%	0,00	#DIV/0!		0,00%		#DIV/0!	26 268,86	0,00
	48	215230	INSTALLATIONS DE MANUTEN	0	0	#DIV/0!		#DIV/0!		0,00	0,00	#DIV/0!		0,00	0,00	#DIV/0!	0,00	0,00
	43	215231	GROUPES ENERGETIQUES			#DIV/0!		#DIV/0!		0,00	0,00	#DIV/0!		0,00	0,00	#DIV/0!	0,00	0,00
	49	215232	CONTROLE REGULATION LABORATOIRE			#DIV/0!		#DIV/0!		0,00	0,00	#DIV/0!		0,00	0,00	#DIV/0!	0,00	0,00
	45	215235	INSTALLATIONS ARMEES FICHIER CENTRAL			#DIV/0!		#DIV/0!		0,00	0,00	#DIV/0!		0,00		#DIV/0!		
	63	2120	AGENCEMENTS TERRAINS			#DIV/0!		#DIV/0!		0,00	0,00	#DIV/0!		#DIV/0!		0,00%		
	TOTAL			1 463	1 452	99,93%	11	0,75%	5 624 340 473,13	97,01%	3 253 971 110,82	99,79%	561 615 919,07	2,89%	0	0,27%	5 585 435 883,22	3 261 971 141,40
	TOTAL GENERAL			19 661	18 915	96,21%	135	0,69%	25 257 626 174,97	87,83%	13 342 469 321,06	99,79%	3 409 885 686,26	12,17%	39 863 115,03	0,30%	28 756 499 961,23	13 342 469 226,89

LE Chef DTE LE Chef DTG LE Chef SAG LE CHEF DPC

LE Directeurde la Distribution

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'enseignement Supérieur et de la recherche scientifique

جامعة يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة
الرقم: 3.37.
المدية في : .....

Université Yahia Farès de Médéa
Faculté des sciences économiques et des sciences Commerciales et des sciences de gestion

الى السيد: مدير سونلغاز بالمدية.

الموضوع: الموافقة على اجراء تربص تطبيقي

سيادة المدير،،،

في إطار التنسيق والتعاون بين الجامعة والمحيط الخارجي من مؤسسات اقتصادية وهيئات إدارية، وبهدف الرفع من المستوى العلمي والتطبيقي للطالب، فانا نرجو من سيادتكم الموافقة على استقبال:

الطالب (ة) : شهرزاد كنودي المولود (ة) في: 2000/07/11 ب: المدية

المسجل بالسنة: الثانية ماستر تخصص : محاسبة من أجل إجراء تربص تطبيقي في مؤسستكم.

تقبلوا منا سيادة المدير أسمى عبارات الاحترام والتقدير.

رئيس القسم

مدير المؤسسة المستقبلة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'enseignement Supérieur et de la recherche scientifique

جامعة يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبة
الرقم: 336.
المدية في : .....
2022 ديسمبر 2 0

Université Yahia Farès de Médéa
Faculté des sciences économiques et des sciences Commerciales et des sciences de gestion

الى السيد: مدير سونلغاز بالمدية.

الموضوع: الموافقة على اجراء تربص تطبيقي

سيادة المدير،،،

في إطار التنسيق والتعاون بين الجامعة والمحيط الخارجي من مؤسسات اقتصادية وهيئات إدارية، وبهدف الرفع من المستوى العلمي والتطبيقي للطالب، فانا نرجو من سيادتكم الموافقة على استقبال:

الطالب (ة) : هاجر رحال المولود (ة) في: 2001/01/28 ب: المدية

المسجل بالسنة: الثانية ماستر تخصص : محاسبة من أجل إجراء تربص تطبيقي في مؤسستكم.

تقبلوا منا سيادة المدير أسمى عبارات الاحترام والتقدير.

رئيس القسم

نائب رئيس قسم علوم المالية و المحاسبة
أ. بوشنافة ميسوم

مدير المؤسسة المستقبلة

6

Rapport général Commissaires aux comptes

Mohamed OUANDELOUS
Expert comptable diplômé par l'Etat
Commissaire aux comptes
05, rue Kaddour Turki, Cherraga - Alger

Ahmed .LABANDJI
Expert comptable diplômé par l'Etat
Commissaire aux comptes
Cité Ain Allah batiment n° 214 Alger

Rapport général de commissariat aux comptes
Comptes consolidés
Groupe Sonelgaz
Exercice clos, le 31 décembre

Monsieur le Président,

Messieurs,

Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale de 2015 à 2017, nous avons examiné les états financiers consolidés établis par la société « Sonelgaz SPA » au 31 décembre 2016 dont copie est jointe au présent rapport.

Les contrôles effectués ont porté sur :

- Le contrôle de la procédure de consolidation et retraitements réalisés,
- Le contrôle des comptes consolidés du Groupe Sonelgaz,
- Les vérifications et informations spécifiques prévues par la Loi.

Les états financiers soumis à notre examen sont arrêtés, conformément aux dispositions réglementaires, par le Conseil d'Administration de la Société algérienne de l'électricité et du gaz Sonelgaz /Spa (Holding) lors de la réunion du 1er juin 2017 avec un total net de bilan (Actif/Passif) égal à **4 068 313 682 923,69** DA et un résultat déficitaire de **4 547 979 137,97** DA.

Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur ces états financiers au regard des normes comptables réglementaires en vigueur en Algérie.

Ces normes requièrent que l'audit soit planifié en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives.

Pour les besoins de nos travaux, nous avons disposé des documents suivants :

- Etats financiers consolidés relatifs à l'exercice clos le 31 décembre 2016, comprenant le bilan (actif et passif), le compte de résultats, le tableau des flux de trésorerie, l'état de variation des capitaux propres et l'annexe.

Rapport général Commissaires aux comptes

- Liasses de consolidation,
- Balance générale consolidée des comptes,
- Journal des retraitements de consolidation,
- Rapports des commissaires aux comptes des filiales qui nous été remis soit seulement pour 36 filiales et entités associées sur respectivement les 40 et 6 sociétés.

Nous estimons que les travaux d'audit que nous avons réalisés constituent une base suffisante pour apprécier raisonnablement que les états financiers ne comportent d'anomalies significative.

OPINION SUR LES ETATS FINANCIERS CONSOLIDES

Sur la base des normes de contrôle généralement admises en Algérie et sous les réserves et observations et celles contenues dans les rapports des commissaires aux comptes des entités consolidées, nous estimons que, selon notre opinion, les comptes consolidés du Groupe Sonelgaz tels qu'ils sont annexés au présent rapport avec un total net du bilan (actif – passif) quatre mille soixante-huit milliards trois cent treize mille six cent quatre-vingt-deux kilo dinars (4 068 313 682 KDA) et un résultat déficitaire de quatre milliards cinq cent quarante-sept millions neuf cent soixante-dix-neuf kilo dinars (4 547 979 KDA), sont réguliers et sincères et donnent dans l'ensemble une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice, ainsi que de la situation financière de votre Groupe à la fin de l'exercice 2016.

VERIFICATIONS ET INFORMATIONS SPECIFIQUES

Nous avons examiné le rapport d'activité du Groupe présenté par votre Conseil d'Administration pour l'année 2016, il ne soulève pas de notre part d'observations significatives sur la concordance des informations données avec les comptes annuels consolidés soumis à votre approbation.

Fait à Alger, le 17 Juin 2017

Les Commissaires aux comptes

Mohamed OUANDELOUS

Mohamed OUANDELOUS
Docteur en économie -
Expert Comptable Diplômé

Ahmed LABANDJI