جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبية

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

بعنوان:

أثر المراجعة القانونية على جودة الإفصاح المحاسبي في الجزائر

دراسة حالة في مكتب محافظ حسابات – برج بوعريريج–

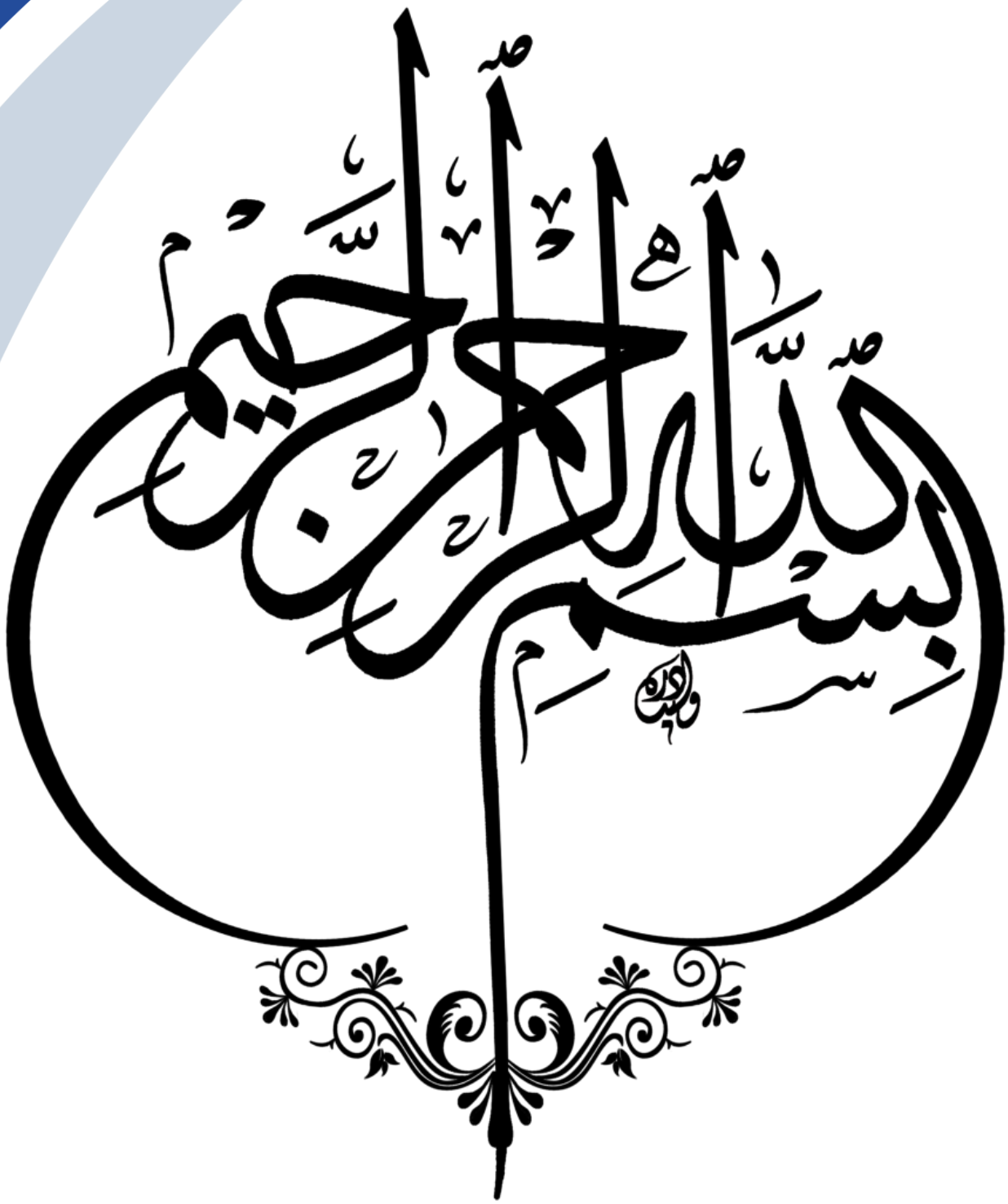
إعداد الطالبين:

- نويوي محمد عصام
- عياضات إسلام

لجنة المناقشة

الأستاذ :	**بن أحسن صلاح الدين**	**رئيسًا**
الأستاذ :	**بوبكر عميروش**	**مناقشا**
الأستاذ :	**وارث سعيد**	**مشرفا**

السنة الجامعية: 2023-2024


بسم الله الرحمن الرحيم

إهداء

الحمد لله الذي هدانا بفضله وكرمه وأنعم علينا بالتصديق برسالة
نبيه محمد عليه الصلاة والسلام

أهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى أعز الناس على قلبي: إلى الصدر الحنون والقلب الطيب
والسند الدائم أعز ما أملك أمي الغالية

إلى من أحمل اسمه بافتخار إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم إلى قدوتي
أبي الغالي

إلى أغلى ما منحتني الحياة أخواتي خاصة **"هديل"**

إلى جدتي رحمها الله

إلى جدي وجدتي أطال الله في عمرهم.

إلى كل الأهل والأقارب

إلى كل من ساعدني ولو بنصيحة
لكل هؤلاء أهدي عملي هذا.

نويوي محمد عصام.

إهداء

اللهم كيف أحمدك وحمدي لك نعمة تستحق الحمد،

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

والصلاة والسلام على سيد الأولين والآخرين محمد عليه أشرف

التسليم وآله وصحبه أجمعين.

إلى هبة الرحمان منبع السكينة و الاطمئنان أمي الغالية

إلى فيض الثقة و سندي طوال الحياة أبي الغالي

إلى أخواتي و أخي .

إلى عائلتي الكريمة .

لكل هؤلاء أهدي عملي هذا .

عياضات إسلام

شكر و تقدير

قبل كل شيء نحمد الله العلي القدير على نعمه التي لا تعد ولا تحصى، ونشكره على أن وأمدنا بالإرادة والصبر على إنجاز هذا العمل.

ونصلي ونسلم عل سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى أله وصحبه أجمعين ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف **وارث سعيد** وإلى كل الأساتذة الذين لم يبخلوا علينا بالتوجيه والنصائح إلى غاية إتمامنا هذا البحث.

كما نشكر كل من ساعدنا في إتمام هذا البحث من قريب أو من بعيد.

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر المراجعة القانونية في جودة المعلومة المحاسبية والإفصاح المحاسبي، ومن أجل ذلك تم الاعتماد على المنهج التحليلي من خلال الدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات في برج بوعريرج مع أخذ عينة مؤسسة اقتصادية تستفيد من خدمات المكتب.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها الدور الفعال الذي تضطلع به المراجعة القانونية في تحقيق جودة الإفصاح المحاسبي، وذلك من خلال عمليات التحقيق التي يقوم بها المراجع القانوني وما ينتج عنها من توصيات لتحسين إجراءات الرقابة الداخلية مما ينعكس على تحسين بيئة إنتاج المعلومة المحاسبية ويمنع عمليات التحريف أو التزوير التي قد تتعرض لها المعلومة المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة القانونية ، جودة الإفصاح المحاسبي ، محافظ الحسابات .

Abstract : This study aimed to demonstrate the impact of legal auditing on the quality of accounting information and financial disclosure. To achieve this, the analytical method was employed through a field study in the office of the auditor in Bordj Bou Arréridj, taking a sample of a company that benefits from the office's services. The study reached several conclusions, the most important of which is the effective role that legal auditing plays in achieving the quality of financial disclosure. This is done through the investigations carried out by the legal auditor and the resulting recommendations to improve internal control procedures, which in turn enhances the environment of producing accounting information and prevents the manipulation or falsification of such information.

Keywords: **Examen juridique**, **Qualité de l'information comptable**, **Portefeuille de comptes**.

قـائمــة المحـتـويــات

العنوان	الصفحة
الإهداء	–
شكر وعرفان	–
ملخص الدراسة	–
قائمة المحتويات	**I**
قائمة الجداول	**II**
قائمة الأشكال	**III**
مقدمة	أ-ج
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة	
تمهيد:	**05**
المبحث الأول: ماهية المراجعة القانونية	**06**
المطلب الأول: مفهوم المراجعة	**06**
المطلب الثاني: ماهية المراجعة القانونية	**07**
المطلب الثالث: معايير المراجعة	**08**
المبحث الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي	**16**
المطلب الأول: التأصيل العلمي للإفصاح المحاسبي	**16**
المطلب الثاني: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية	**19**
المطلب الثالث: أساليب ومحددات الإفصاح المحاسبي	**20**
المطلب الرابع: محددات الإفصاح المحاسبي في الجزائر	**23**
المبحث الثالث: مساهمة المراجعة القانونية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي	**27**
المطلب الأول: أهمية المراجعة القانونية في النظام المالي	**28**
المطلب الثاني: تأثير المراجعة القانونية على تحسين جودة الإفصاح المحاسبي	**29**
المطلب الثالث: التحديات التي تواجه المراجعة القانونية في تحسين جودة الافصاح المحاسبي	**30**
المطلب الرابع: اقتراح حلول للتغلب على تلك التحديات	**31**
المبحث الرابع: الدراسات السابقة	**32**

المطلب الأول: الرسائل الجامعية والمذكرات باللغة العربية	**32**
المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية	**36**
المطلب الثالث: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية	**39**
خلاصة الفصل الأول	**43**
الفصل الثاني: دراسة تطبيقية في مكتب محافظ حسابات برج بوعريريج	
تمهيد:	**45**
المبحث الأول: التعريف بالمكتب محل الدراسة	**46**
المطلب الأول: بطاقة تعريفية للمكتب	**46**
المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها المكتب	**47**
المطلب الثالث: الإجراءات المتعلقة بطريقة العمل التي يتبعها محافظ الحسابات	**48**
المبحث الثاني: عرض وتحليل تقرير محافظ الحسابات	**49**
المطلب الأول: عرض تقرير محافظ الحسابات لصالح المؤسسة x	**49**
المطلب الثاني: تحليل تقرير محافظ الحسابات ودوره في تحسين الإفصاح في المؤسسة x	**57**
خلاصة الفصل الثاني	**60**
الخاتمة	**62**
قائمة المراجع	**65**
فهرس المحتويات	**69**

قـائـمـة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	المقارنة بين دراستنا والرسائل الجامعية باللغة العربية	35
02	المقارنة بين دراستنا والمقالات العلمية باللغة العربية	38
03	المقارنة بين دراستنا والدراسات السابقة باللغة الأجنبية	41
04	الأصول	49
05	الخصوم	50
06	تقديم جدول حسابات النتائج	51
07	تقرير خاص بخمس أنظمة تعويضية الأعلى خلال الدورة	56
08	تقرير خاص حول تطور النتيجة خلال الخمس سنوات السابقة والنتيجة حسب الأسهم	56

قائمة الأشكال

رقم الجدول	عنوان الشكل	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات ساسي جمال.	47

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
	تقرير محافظ الحسابات
01	**الأصول**
02	**الخصوم**
03	**جدول حساب النتائج**

مقدمة

تمهيد:

اعتمدت الجزائر النظام المحاسبي المالي لمسايرة متطلبات المحاسبة الدولية لتسجيل قراءة وفهم المخرجات المحاسبية المتمثلة في القوائم المالية ة إيصال المعلومات الضرورية لفئات متعددة من مستخدميها لاتخاذ قرارتهم المختلفة فكان الإفصاح عن المعلومات المحاسبة والمالية من أهم وأكيد التحديات التي واجهت هذا التغيير، حيث يعتبر الإفصاح أحد أهم الركائز الأساسية في المحاسبة والتي يتم بموجبها توفير المعلومات المالية الأمر الذي جعل الباحثين والمؤلفين يتطرقون لموضوع الإفصاح المحاسبي من جوانب عديدة.

تعود أهمية الإفصاح المحاسبي كمبدأ ثابت في إعداد التقارير المالية إلى كونه أحد الأسس الرئيسية التي ترتكز عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، و تدعو هذه المبادئ إلى الإفصاح الكامل عن جميع المعلومات المحاسبية و المالية و غيرها من المعلومات المهمة ، كما حيث تستفيد العديد من الجهات في هذه المعلومات المفصح عنها و التي تضم المصرفين ، المستثمرين ، المقرضين ،المحاسبين و غيرهم في إتخاذ القرارات اللازمة و في هذا الصدد فإن جودة المراجعة القانونية تلعب دورا هاما في مدى ثقة الأطراف ذات المصلحة في المعلومات المالية حيث تسعى هاته الأخيرة إلى إضفاء الصدق و الموثوقية للقوائم المالية التي يمكن أن تؤثر على قرارا مستخدمي معلومة المحاسبية.

إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق تحاول هذه الدراسة الإجابة على التساؤل الرئيسي التالي:

ما هو أثر المراجعة القانونية على جودة الإفصاح المحاسبي في الجزائر؟

انطلاقا من هذا السؤال الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف تأثر المراجعة القانونية على جودة نظام الرقابة الداخلية؟
- كيف تأثر جودة نظام الرقابة الداخلية على جودة الإفصاح المحاسبي؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة لى الإشكالية الأسئلة الفرعية اقترحنا الفرضيات التالية:

- تؤدي جودة المراجعة القانونية إلى تحسين جودة الرقابة الداخلية
- يؤدي تحسين جودة الرقابة الداخلية إلى تحسين جودة الإفصاح المحاسبي في المؤسسة

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في:

- إبراز أهمية الإفصاح المحاسبي ودوره في دعم جودة المعلومات المالية المصرح بها.

- دراسة أثر جودة المراجعة القانونية على جودة الإفصاح المحاسبي وتأثيرها على إتخاذ القرارات للجهات المعنية.

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة الى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على الإطار النظري الإفصاح المحاسبي من خلال مقوماته وأهدافه وأساليبه.
- إبراز الدور الذي تلعبه مراجعة القانونية في دعم وتحسين جودة الإفصاح المحاسبي.
- دراسة أثر جودة المراجعة القانونية في المؤسسات الجزائرية على جودة الإفصاح المحاسبي .

منهج الدراسة:

لغرض إتمام الدراسة بجانبها النظري والتطبيقي استوجب علينا اعتماد المنهجين التالين:

المنهج الوصفي: عرض مختلف التعريفات والمفاهيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة التي تم الحصول عليها واستخلاصها بالاطلاع على الكتب والمدخلات والمقالات وغيرها.

دراسة الميدانية: مكتب محافظ الحسابات حيت تم تحليل تقرير المراجع القانوني بالاعتماد على المقابلة لمناقشة موضوع الدراسة وتحليل تقرير المراجع القانوني.

حدود الدراسة:

- **الحدود الموضوعية:** تم الإعتماد في هذا البحث على العديد من المذكرات والمجلات والتركيز على الدراسات السابقة المهتمة بنفس موضوع الدراسة.
- **الحدود الزمنية:** تمثلت في الفترة الممتدة بين تاريخ 05 ماي إلى غاية 19 ماي 2024 مع أخذ تقرير محافظ حسابات للمؤسسة x خاص بالدورة المحاسبية 2014.
- **الحدود المكانية:** تمت الدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات ساسي جمال في ولاية برج بوعريريج.

أسباب اختيار الموضوع: هناك عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها ما هو ذاتي وما هو موضوعي نوجزها فيما يلي:

- إعتبار موضوع الإفصاح المحاسبي من أهم المواضيع الاقتصادية الحديثة التي توجب الاهتمام.
- التخصص في مجال المحاسبة.
- الرغبة الشخصية في دراسة المواضيع المرتبطة بمجال المحاسبة والمراجعة.

صعوبات الدراسة:

– صعوبة إيجاد مؤسسة لتطبيق موضوع الدراسة، وذلك يساهم في تأخير انجاز الدراسة الميدانية.

– ضيق الوقت والذي منعنا من التوسيع أكثر في موضوع الدراسة.

هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة قسمنا هذه الدراسة إلى فصلين، الفصل الأول يتضمن الإطار النظري للموضوع، حيث قسم إلى **أربعة مباحث**، المبحث الأول **مدخل للمراجعة القانونية** ، أما المبحث الثاني **مدخل الإفصاح المحاسبي** ، أما المبحث الثالث **مساهمة المراجعة القانونية في تحسين جودة الإفصاح** أما المبحث الرابع **الدراسات السابقة** ، أما في الفصل الثاني فتطرقنا إلى الدراسة التطبيقية **في مكتب محافظ الحسابات حيت تم تحليل تقرير المراجع القانوني على المقابلة لمناقشة موضوع الدراسة وتحليل تقرير المراجع القانوني**، حيث تم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول تم فيه **تقديم عام لمكتب محافظ الحسابات** ،أما المبحث الثاني **عرض و تحليل تقرير محافظ الحسابات** ، كما تم في النهاية إعداد خاتمة الدراسة التي تضمنت نتائج الفصلين مع توضيح اختبار صحة الفرضيات، متبوعة بجملة من الاقتراحات المستنتجة، وأخيرا تم صياغة آفاق الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري

اثر المراجعة القانونية على جودة الإفصاح المحاسبي في الجزائر

تمهيد:

أصبح إلزاما على أعضاء مجالس إدارة الشركات العامة في مختلف المجالات وأعضاء جهازها الإداري الانتباه والحرص المتزايد على ضبط نشاطاتها بسبب التطور المتزايد في العمليات المالية في ظل القوانين والأنظمة والمعايير المحلية والدولية المتبعة، لهذا أوجب على المؤسسة الاعتماد على الإفصاح المحاسبي الذي يقدم المعلومات المالية و المحاسبية بشيء من التفضيل و الشفافية من دون تلبيس أو تضليل ، كما يظهر نتائج واضحة وفقا لما يتطلبه النظام المحاسبي المالي استجابة للمعايير المحاسبية الدولية ،مع تبني وظيفة المراجعة وتظهر أهميتها من خلال المهام الموكلة لمراجع الحسابات والدور الذي يلعبه هذا الأخير بإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى صحة وانتظامية الحسابات، سنتناول بشكل أكثر تفصيلا خلال هذا الفصل إلى الإطار النظري للمراجعة القانونية و الإفصاح المحاسبي و أهم الدراسات السابقة لموضوع الدراسة.

المبحث الأول: ماهية المراجعة القانونية

سيتم التطرق من خلال هذا المبحث إلى الإطار النظري للمراجعة القانونية وسنتناول أهم التعريفات للمراجعة والتركيز على أهم المعايير التي تنظم وتدعم استقلالية المراجعة القانونية وممارساتها المهنية وتدعيم الأهداف المرجوة عنها.

المطلب الأول: مفهوم المراجعة

تعتبر المراجعة أمرا حتميا تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، ويحتم القيام بها حيث تلزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية، كما تعتبر معايير المراجعة مقاييس التي يستطيع المراجع في ضوئها ان يقيم العمل الذي قام به.

تم تعريف المراجعة من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي ومن قبل الهيئات والمجالس المهنية، فمنها ما تم صياغته لتناسب موقفا معينا أو إجراء معينا لتحديد الأغراض الخاصة والمسؤوليات المتعلقة بالمراجعة في هذا الموقف أو ذلك الإجراء، ومنها ما تم صياغته لتناول المراجعة بشكلها العام، تعددت التعاريف الخاصة بالمراجعة نذكر منها ما يلي:

- على انها:" عملية منهجية منظمة للجمع والتقييم الموضوعي لأدلة الاثبات الخاصة بمزاعم مرتبطة بنتائج التصرفات والاحداث الاقتصادية، وتحديد مدى تماشي تلك المزاعم وتطابقها مع المعايير المقررة وتوصيل النتائج لمستخدمي التقارير المعنيين بالمراجعة ".[1]
- كما عرفتها الجمعية المحاسبية الأمريكية على أنها:" عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعينة ". [2]
- ومن التعاريف التي قدمت للمراجعة القانونية أيضا ما ذكره اتحاد الخبراء الاقتصاديين والمحاسبين كما يلي: " هدف مراجعة القوائم المالية هو إبداء رأي فني عما إذا كانت هذه القوائم تعطي صورة صادقة عن وضعية المؤسسة في تاريخ الميزانية ونتائجها المالية بالنسبة للسنة المنتهية، مع مراعاة قانون وممارسات البلد الذي تقيم فيه المؤسسة ". [3]

1امين السيد احمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، القاهرة، 2005، ص 03.

2محمد التهامي طواهر وآخرون، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.، ص 9

3- شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، نوقشت في 12-01-2013، جامعة سطيف، 2011-2012، ص 9-10.

استنادا إلى ما تم سرده في التعريفات السابقة، نلاحظ بأن هذه التعريفات ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة وهي: [1]

الفحص: ويقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

التحقق: يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم على نتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

التقرير: يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعينة سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة في المراجعة وثمرتها.

ومن خلال ما تم تقديمه يمكن القول إن المراجعة هي عملية منظمة لتجميع وتقييم الأدلة والقرائن بطريقة موضوعية من قبل شخص مؤهل ومستقل لإعطاء رأيه عن مدى صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وتوصيل نتائج هذا التقييم الى الأطراف المعنية.

المطلب الثاني: ماهية المراجعة القانونية

المراجعة القانونية لها دور فعال في تحسين جودة مراجعة القوائم المالية وزاد الاهتمام بها لحاجة المؤسسات للكشف عن حالات الغش و الإحتيال في القوائم المالية بالتالي الوفاء بمسؤولياتها تجاه الطرف الثالث و أيضا لحاجة أصحاب المصالح لها حماية حقوقهم داخل المؤسسة، و من خلال ما سبق سنتطرق إلى مفهوم المراجعة القانونية:

ما يلاحظ على مهنة المراجعة القانونية في الجزائر أنها اتسمت عدم التنظيم و عدم الاهتمام و هذا راجع الى عدم صدور قوانين تشريعية منظمة للمهنة منذ سنة 1991 من خلال القانون 91-08 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، الى غاية 2010 من خلال القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و المحدد لشروط و كيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ، و الذي أصدره

1 - نفس المرجع السابق، ص 11-12.

المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 من اجل تفسير و شرح محتوى هذا القانون و تدعيمه. [1]

يمكن القول إن المراجعة القانونية يفرضها القانون على بعض الأنواع من الشركات والهيئات، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الاجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات بغرض الشهادة على صحة وانتظامية الحسابات السنوية وإعطائها الصورة الصادقة لوضعية الشركة المالية ونتائج نشاطاتها. [2]

تمارس المراجعة القانونية من طرف شخص يطلق عليه محافظ او مندوب الحسابات حيث تعرفه المادة 27 من قانون 91-08 كالاتي: (مندوب الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصفة انتظامية على حسابات الشركات التجارية بما في فيها شركات الأموال وكذا الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات)، وتمارس هذه المهنة في مكاتب فردية أو على شكل مجموعة أشخاص ويعتبر هذا الشكل هو الغالب في السنوات الأخيرة وذلك لما في التجمع من فوائد ومزايا كبيرة ترجع لتعدد الخبرات الاختصاصات.[3]

المطلب الثالث: معايير المراجعة

تعتبر معايير المراجعة كأسس واضحة من خلالها يتم تقييم عملية المراجعة والحكم على الجدوى منها، كما يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة صدرت في 1954 م، ضمن كتاب بعنوان — معايير المراجعة المتعارف عليها— وقد تضمن هذا الكتاب على معايير المراجعة المتعارف عليها مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي:

- **معايير عامة:** وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة، ويطلق عليها البعض مصطلح المعايير الشخصية.
- **معايير العمل الميداني:** وهي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات تنفيذ مهنة المراجعة.

1- مقدم عبيرات و رشيدة خالدي، مداخلة بعنوان، حوكمة الشركات اكآلية للضبيق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات و متطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة – الجزائر- 25-26 نوفمبر 2013، ص 176.

2 – شريفي عمر، مرجع سابق، ص 27.

3 – غوالي محمد البشير، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الاستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، سنة 2010-2011، ص 223.

- **معايير إعداد التقرير:** وهي عبارة عن مجموعة المعايير المتعلقة بإعداد التقرير وفق شروط معينة.

الفرع الأول: المعايير العامة

سميت هذه المعايير بالشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمدقق الحسابات، ويمكن حصرها في الآتي[1]:

– أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملي.

– أن يتوافر لدى المراجع عنصري الحياد والإستقلال.

–أن يتحل المراجع بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكذا في إعداد التقرير.

1– التأهيل العلمي والعملي:

ينص هذا المعيار على أن عملية المراجعة يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمراجع.

يعني هذا المعيار أن المراجع يجب أن يتمتع بالمعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والمراجعة وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية. إضافة إلى ذلك يجب أن يستمر المراجع في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.

وتلعب المنظمات المهنية التي تشرف على المهنة في معظم دول العالم دورا كبيرا في مجال تعليم وزيادة خبرة أعضائها عن طريق ما تقدمه من برامج تدريبية وتوجيهية، كما يشمل التدريب في المراجعة على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات والندوات التي تنظمها وتعقدها المنظمات المهنية

لقد أوردت معايير المراجعة الدولية القواعد التي تنظم التأهيل العملي للمدقق في عدة معايير نذكر منها:
– ورد ضمن المعيار الثالث الذي يتناول المبادئ الأساسية التي يخضع لها المراجع حسب الفقرة السابعة منه على أنه: "يجب أن يتم المراجعة وأن يتم إعداد التقرير بعناية مهنية وبواسطة أشخاص ممن لديهم تدريب مهني وخبرة وكفاءة في المراجعة.

1– بودونت أسماء، مطبوعة جامعية في مقياس معايير المراجعة الدولية، تخصص محاسبة وتدقيق، المركز الجامعي أحمد بن عبد الرزاق حمودة سي الحواس بريكة، ص 28.

– تضمن المعيار السابع مراقبة جودة أعمال المراجع، فقد نصت الفقرة الخامسة منه على أنه:
يجب على المراجع والمساعدين ممن لديهم مسؤوليات إشرافية أن يأخذوا بعين الاعتبار مهارات وكفاءة المساعد ينفي أداء العمل المفوض لهم عند البحث في نطاق التوجيه والإشراف في المراجعة المناسب لكل منهم.

الاستقلال في مجال الفحص:

يعتبر المراجع حرا مستقلا في اختيار حجم المفردات والبيانات المارد فحصها من مجموع المفردات للتقرير بعدها عن صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها.

2- استقلال المراجع

تتمثل أهمية[1] هذا المعيار في كون درجة مصداقية راي المراجع في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد هذا الأخير واستقلاله عن المؤسسة محل المراجعة. وتتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المراجع، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات، أن يكون مستقلا فعلا، أي يتمتع بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة، وألا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل.

ويقوم المراجع بتلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية من بيانات ومعلومات، وحتى تتوفر الثقة لمستخدمي القوائم المالية ولابد أن يكون المراجع غير متحيز، أي أنه يقدم رأيا موضوعيا وغير متحيز.

وتتوقف استقلاليته وحياده في إبداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم الاستقلال، ويجدر التفرقة بين نوعين من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهنة، وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعملية إبداء الراي والثاني خاص باستقلال المراجعة فهو مرتبط بعملية إبداء الراي في القوائم المالية ويعني ذلك التأزم المراجع بالموضوعية وعدم التحيز عند إبداء رايه.

ولتحقيق معيار الاستقلالية ينبغي توافر النقطتين التالية لتحديد مدى استقلالية المراجع:

1- نفس المرجع، ص 29.

عدم وجود مصالح مادية للمدقق: ينبغي على المراجع أن لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة التي تقوم بمراجعتها وأن لا تكون لأحد أقربائه مصالح من نفس النوع، لان وجود ذلك قد يؤثر على استقلاليته في إبداء الراي الفني المحايد عن القوائم المالية الختامية.

وجود استقلال ذاتي: يقتضي هذا المحور عدم تدخل العميل أو أي سلطة عليا في الدور الذي يقوم به المراجع بشأن فحص البيانات والسجلات المحاسبية بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من المراجعة.

ويمكن تحديد المؤشرات الدالة على استقلال المراجع من خلال ما يلي

الاستقلال في إعداد البرامج: يستطيع المراجع في ظل هذا البند تحديد برنامج المراجعة وخطوات العمل مع عدم تدخل الإدارة في استبعاد وتحديد أو تعديل ما تما اخذه من طرف المراجع في برنامجه.

الاستقلال في مجال الفحص: يعتبر المراجع حرا مستقلا في اختيار حجم المفردات والبيانات المارد فحصها من مجموع المفردات للتقرير بعدها عن صحة ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها.

3- معيار العناية المهنية:

يعتبر الحياد[1] أول مؤشر يجب أن يتوفر في المراجع كما يجب أن تكون له صفات أخلاقية تبعد عن المهنة والحفاظ على السر المهني باعتبار أن أغلب المعلومات التي يطلع عليها المراجع ذات طابع سري لهذا وجب عليه الالتزام بالمحافظة على هاته الأسرار.

ويعني معيار العناية المهنية هو أن يقوم المراجع ببذل مجهود من بداية عمل المراجعة إلى غاية الانتهاء منها انطلاقا من كونه لا بدا ان يستوفي المعياريين السابقين المتعلقين بالتأهيل العلمي والعملي والاستقلال في اداء مهامه.

ويمكن تحديد الشروط الواجب توافرها في المراجع بغية الوصول إلى العناية المهنية المطلوبة محاولة الحصول على أنواع المعرفة المتاحة بغية التنبؤ بالأخطاء الغير منتظرة.

العمل على إزالة الشكوك والاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الراي الفني المحايد، العمل باستمرار من أجل تطوير مجال خبرته المهنية.

1- نفس المرجع، ص 30.

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى الشخص المراجع بقدر ما هو ضروري فإنه غير كاف للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات، فحتى يقوم المراجع بعمله على أحسن وجه عليه مراعات معايير اخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني.

تشتمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المراجع خلال أدائه لمهمته إضافة إلى الوظائف المنوطة به، ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على اختلاف عملياتها ونظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي:

التخطيط والإشراف الملائمين، دارسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، كفاية وملائمة أدلة الإثبات.

1- التخطيط والإشراف الملائمين.

يعني هذا المعيار أن المراجع مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلاءم والمعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل المراجعة، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها، مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمل. من ناحية أخرى فإن المراجع مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم باعتباره المسؤول الأول والمباشر عن عملية المراجعة.

تحدد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية المراجعة وتخطيطها فيما يلي:

يستعمل البرنامج كأداة للرقابة ، من خلال مقارنة الأداء المنجز من المراجع و أعوانه بالأداء المتوقع و المثبت في البرنامج ، و كذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية و التاريخ المتوقع للانتهاء منها ، يوضح برنامج المراجعة و بدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المارد فحصها وخطوات الفحص و توقيته ؛ يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية المراجعة ، من خلال احتوائه على ما يجب القيام به ، و الفترة الزمنية اللازمة لذلك ، و توقيت البدء في عملية المراجعة و الانتهاء منها ، تحديد المراجع الذي يقوم بفحص المفردات ؛ تحديد مسؤولية المراجع القائم بالأداء المهني ، انطلاقا من تحديد مهام كل مدقق و توقيع كل مدقق على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

2- معيار تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية

يقضي المعيار الثاني من معايير الفحص الميداني بأنه: يجب دارسة تقييم أساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها ولتحديد مدى الاختبارات المطلوبة والتي سوف تحدد إطار المراجعة ويوضح هذا المعيار الفرضين الذي من أجلهما يجب فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

تحديد مدى الاعتماد على النظام نفسه، فالمراجع لا يستطيع إعادة إنشاء السجلات المحاسبية لجميع العمليات التي تمت خلال المدة محل الفحص.

دارسة نظام الرقابة الداخلية وتقويمه، هو تحديد مدى اختبارات المراجعة التي سيقوم بها المراجع لكي يمكنه الاقتناع بعدالة القوائم المالية.

ويمكن للمدقق دارسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية:

الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية، استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية، إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.

وبعد الدارسة السابقة يقوم المراجع بإعداد ورقة عمل تتضمن:

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

تنطلق إجراءات المراجعة من دارسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ذلك لأنه يترتب على نتيجة هذا التقييم تحديد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به مدقق الحسابات.

3- معيار كفاية أدلة الإثبات

يقصد بأنه يجب على المراجع أن يقوم بتجميع الأدلة والبراهين الكافية والملائمة التي يستطيع على ضوءها أن يبدي رايه في القوائم المالية ويكون هذا من خلال الملاحظات والاستفسارات[1] .

1- نفس المرجع، ص 31.

كما أن أدلة الإثبات في المراجعة يجب أن تكون ملائمة مع موضوعها للقيام بعمل المصادقات اللازمة وإجراء الفحص التحليلي.

رغم تعدد التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات إلا أنها تشترك جميعها في كونها تمثل كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم واصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنازعات والآمال والعادات وتنبؤات من ينفذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص لآخر. فالأدلة هي التي تمدنا بالوسائل الكفيلة للوصول بالتأكد إلى حد المعرفة وليس مجرد الاعتقاد، ومن ثم فهي المفتاح إلى لحقيقة التي تعني المطابقة مع الواقع بغرض وضع الأساس الملائم لإبداء الراي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية، وفي إطار سعيه إلى تأكيد محتوى تقريره النهائي، فإن المراجع مطالب بجمع مجموعة من الأدلة وقرائن الإثبات الكافية والملائمة في آن واحد.

قد تأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور، كالملاحظة المادية، العمليات الحسابية، المعلومات التي يقدمها الطرف الثالث، المستندات، إقرارات رجال الإدارة، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة. وعلى المراجع أن يقيم جودة ونوعية هذه الأدلة شأنها شأن كميتها، فكلاهما يساعد على الاقتناع بالدليل.

قد تأخذ أدلة الإثبات في المراجعة أشكالا مختلفة غير أنه يمكن للمدقق استخدام أهمها، والتي يمكن حصرها فيما يلي:

المستندات، الفحص المادي، المصادقات، الفحص التحليلي، وجود نظام سليم للرقابة الداخلية، صحة الأرصدة من الناحية الحسابية، الاستفسارات من العميل.

الفرع الثالث: معايير اعداد التقرير

وهو آخر فرع حيث يتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمدقق ونجد فيه المعايير التالية[1]: **معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية و معيار الإفصاح و معيار ابداء الراي حول عملية المراجعة**

- معيار التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما وفق هذا المعيار يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرفت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، و بالتالي

1- محمد بوتين، المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 93.

فإن المراجع بمثابة المرشد الأساسي للحكم على جودة القوائم المالية التي يبدي فيها رأيه، و هي بذلك معايير موحدة يستخدمها جميع المراجعين لضمان مستوى عام من الجودة في الممارسة العلمية ، و لا تحظى البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة بالقبول إلا إذا اثبت أن المبادئ المحاسبية المتفق عليها مطابقة للواقع ، و من أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

- مبدأ استمرارية النشاط، مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ القيد المزدوج، مبدأ استقلالية الدورات والنتائج المزدوجة.

1- معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية:

يجب على المراجع أن يشير في تقريره إلى مدى الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، ويهدف هذا المعيار إلى ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وتأثيرها على القوائم المالية.

كما يجب أن يحدد المراجع الظروف التي أدت إلى تغيير السياسات أو التقديرات المحاسبية من فترة إلى أخرى وهذا يعني أن المراجع قد وجد أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يتم تطبيقها باستمرار من خلال الثبات إلا في الحالات التي يحدث فيها تغيير فيجب عليه أن يوضح ذلك إلى مستخدميها.

2- معيار الإفصاح

إن القوائم المالية تقدم إلى مستخدميها المعلومات الكافية التي تساعدهم في اتخاذ القرارات وبذلك ينظر إلى الإفصاح على أنه كاف بدرجة معقولة مالم يوضح التقرير غير ذلك، وعلى المراجع أن يولي اهتماما لجميع الاحداث مع عملية المراجعة وإضافة بعض الإيضاحات المهمة التي أغفلتها المؤسسة وعليه أن يشير إلى ذلك في تقريره.

3- معيار إبداء الراي حول عملية المراجعة

يجب على المراجع التعبير عن رايه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن إبداء رايه في أمور معينة فيجب عليه أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك وينبغي أن يوضح تقريره طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤوليته على القوائم المالية.

وتمثل هذه المعايير السابقة الذكر المقاييس التي يجب على المراجع الالتزام بها عند أدائه لمهامه، و قد تم تثبيت هذه المعايير في معظم الدول بما فيها الجزائر.

يعتبر التقرير الركيزة التي تعتمد عليها الفئات المختلفة التي يخدمها المراجع كالمستثمرين والمقرضين ورجال الاقتصاد وادارة المؤسسة وغيرهم، لأن هذه الفئات المختلفة تولي تقرير المراجع عناية فائقة حيث تعتمد عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها الحالية منها والمستقبلية. يكون التقرير عادة موجها إلى الجهة التي قامت بتعيين المراجع أو تكليفه للقيام بعملية المراجعة، أي إلى المالك الفرد في المؤسسات الفردية، أو إلى مجلس الشركاء في شركات الأشخاص، أو إلى المساهمين ممثلين بالهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال، وهكذا نجد أن التوجه يختلف باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل المراجعة، لأن التعيين يختلف أيضا حسب الشكل.

ويعتبر تقرير مدقق الحسابات عن القوائم المالية السنوية بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة وأداة أو وسيلة الاتصال والتي يمكن من خلالها أن يقوم المراجع بتوصيل نتائج فحصه وتقييمه للأدلة والقرائن ورأيه الفني المحايد عن صحة وسلامة عرض القوائم المالية للمركز المالي في نهاية السنة ونتائج الأعمال.

بالإضافة إلى هذا وكما سبق وأن قلنا في إطار معايير إعداد التقرير، فإنه يتعين على المراجع التطرق إلى مجموعة من العناصر أو الضوابط لمحتوى التقرير على غرار الاعتماد على المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية، الالتزام والثبات في تطبيقها، بالإضافة إلى تأكيده على احتواء القوائم المالية على كافة المعلومات الجوهرية من عدمه.

يمكن لتقرير مدقق الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رايه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية.

المبحث الثاني: ماهية الإفصاح المحاسبي

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى الإطار النظري للإفصاح المحاسبي من خلال تقديم مفهوم الإفصاح االمحاسبي وخصائصه، وتبيان المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي ومختلف الأساليب والمحددات المعتمدة من قبل المؤسسات وفي الأخير تم التركيز على الإفصاح في الجزائر.

المطلب الأول: التأصيل العلمي للإفصاح المحاسبي

يعتبر الإفصاح المحاسبي من العناصر الأساسية التي يتم التركيز عليها من طرف المعايير المحاسبية الدولية وذلك حتى تكون عملية معالجة المعلومات المحاسبية واستخدامها من طرف مستخدمي القوائم المالية سهلة و واضحة ، ومن خلال هذا المطلب سنقدم مفهوم الإفصاح المحاسبي و مختلف خصائصه.

الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي

تعددت مفاهيم الإفصاح المحاسبي بتعدد النتائج المتوخاة والتي تقوم على مقاربات الهدف من الإفصاح المحاسبي، وفي هذا الإطار نقدم أهم التعاريف فيما يلي:

-" الإفصاح المحاسبي هو عبارة عن عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية الخاصة بالوحدات الاقتصادية للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية "[1]

- " الإفصاح المحاسبي هو عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مظللة وملائمة للمستخدمين القوائم المالية من الأطراف الخارجية، والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة "[2]

-" الإفصاح المحاسبي يعني شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية "[3]

1- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار ايتراك، القاهرة، 2005، ص 577.

2- نفس المرجع ص 578.

3- ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات. اطروحة نيل شهادة الماجستير في علوم التسير. جامعة الحاج لخضر باتنة في علوم التسير. سنة 2009/2008، ص 106.

-" الإفصاح المحاسبي هو عملية تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات "[1]

كما عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الإفصاح المحاسبي بأنه:

-" تضمين التقارير المحاسبية عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعل تلك التقارير غير مضللة "[2]

- " الإفصاح المحاسبي المناسب وهو إظهار كافة المعلومات التي تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني ان تظهر المعلومات في القوائم او التقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون أي لبس وتظليل "[3]

- وعليه يمكن القول بأن الإفصاح المحاسبي هو مجموعة البيانات والمعلومات التي توفرها المؤسسات لمختلف المستخدمين على شكل قوائم مالية مع مراعاة أن يتم عرضها بلغة مفهومة وواضحة بالإعتماد في إعدادها وعرضها على المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف بها.

الفرع الثاني: خصائص الإفصاح

من خلال التعريفات السابقة يمكن تحديد بعض الخصائص للإفصاح وهي: [4]

- يمثل الإفصاح تقديم البيانات الكمية معبرة عنها بالمبالغ وغالبا ما تكون مصدرها الأساسي النظام المعلومات المحاسبي وأخرى معلومات غير كمية.
- إن درجة الدقة والموضوع تختلف في البيانات الكمية نظرا لاختلاف العمليات المعالجة لتلك البيانات.
- تعتبر المعلومات الغير كمية صعبة التقييم والقياس.
- لقد تطور الإفصاح حيث تجاوز متطلبات القوائم المالية التقليدية إلى تقديم معلومات أخرى مثل (الموارد البشرية والمحاسبة الاجتماعية).

1- رضوان حلوى حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة. دار الثقافة للنشر والتوزيع .2009، ص 212.

2- وليد ناجي الجيالي، نظرية المحاسبة، منشورات الاكاديمية العربية، الدنيمارك، 2007، ص 370.

3- مطر محمد عطية، نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات للإطار الفكري وتطبيقاته العملية. الناشر دار حسين للنشر والتوزيع .1996، ص 371.

4- حواس صالح، توجه الجدي نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة الدكتوراه غير منشورة جامعة الجزائر، 2008، ص 122.

الفرع الثالث: أنواع الإفصاح المحاسبي

هناك عدة أنواع للإفصاح حسب الهدف: [1]

1. **الإفصاح الكامل:** أن يكون تقديم المعلومات شامل ومعبر عن كل الاحداث والعمليات الاقتصادية المتعلقة بها، أي أن تتوفر جميع المعلومات التي لها تأثير على المستخدم، كما أنه لا يقتصر على حقائق متعلق بفترات منتهية بل يشمل الوقائع اللاحقة.
2. **الإفصاح العادل:** هو أن تقدم المعلومات بشكل يحترم الأصناف بين احتياجات جميع الأطراف، وأن تكون صياغة وعرض المعلومات بدون تحيز لطرف معين على حساب أطراف أخرى.
3. **الإفصاح الكافي:** وهو أن تقدم المعلومات بالشكل الذي يراعي الحد الأدنى للمعلومات الواجب توفيرها في القوائم المالية.
4. **الإفصاح الملائم:** أن تقدم المعلومات في القوائم المالية بحيث تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لمستخدميها وأكثر تناسبا مع طبيعة النشاط والظروف المؤسسة.
5. **الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):** هو أن تقدم المؤسسة معلومات مثل إعلان عن تقديرات. مالية أو عن اكتتاب في رأس مال جديد.
6. **الإفصاح الوقائي:** هو أن تقدم المعلومات في القوائم المالية دون تضليل، بحيث تسمح بحماية الأطراف ذوي القدرات المحدودة على الفهم والادراك للمعلومات المالية، يوجد هناك معايير أخرى للتصنيف مثل افصاح إلزامي وأخر اختياري، وإفصاح عن معلومات كمية وأخر وصفية، ومعلومات ذات طابع نقدي واخر ليست ذات طابع نقدي.

المطلب الثاني: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية على مقومات أساسية تتمثل فيما يلي :[2]

1. تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية

أن تعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبة وتبيان طرق استخدامها لها، جعل من الضرورة تحديد الأطراف المستخدمة للإفصاح من أجل تحديد الإطار المناسب للإفصاح للإجابة على احتياجاتهم

1- لطيف زيود وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم. الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 29، العدد رقم 1، 2007، سوريا، ص 180.

2- وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص 371.

المتباينة. كما يساعد ذلك في تحديد الخصائص الواجب توفرها في تلك المعلومة، لأن شكل ونوعية الإيضاحات يجب أن تتلاءم مع تطلعات المستخدم.

2. تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية

إن تحديد الغرض من استخدام المعلومات يجعل عملية الإفصاح عن معلومات أكثر ملائمة، تعتبر الأهمية النسبية أهم معيار نوعي لتحديد المعلومات الواجب الإفصاح عنها اذن من أجل الحكم على المعلومات لدرجة الملائمة وعدم الملائمة يجب تحديد الغرض من استخدامها أولا.

3. تحديد طبيعة ونوعية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها

بعد تحديد الأطراف المستخدمة للمعلومات ثم الغرض من استخدامها تأتي مرحلة تحليل طبيعة ونوعية المعلومة الواجب الإفصاح عنها، ويتمثل ذلك في تحديد المعلومات المالية التي تكون في صلب القوائم المالية الأساسية والمعلومات المالية الأخرى التي تكون في شكل ملحقات أو إيضاحات ليس من الضروري احتوائها في القوائم المالية الأساسية.

إن عملية إعداد القوائم المالية تخضع لمبادئ والأعراف وفرضيات مقبولة قبولا عاما، مما يوجب وضع قيود تنظيمية على كمية ونوعية المعلومات المحتوات في القوائم بين أهم القيود هي أهمية النسبية والحيطة والحذر.

4. تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

إن تحقيق إفصاح مناسب يكون من خلال استخدام أساليب وطرق إفصاح تسمح بتسهيل الفهم وضمان المنطقية في المعلومات من خلال التركيز على الأمور الجوهرية لتسهيل الاطلاع.

رغم تطور وتعدد أساليب العرض إلا ان أسلوب القوائم المالية الأساسية، وإضافة الملحقات والإيضاحات يبقى هو الأسلوب الأنسب والأفضل لضمان سهولة الفهم.

5. تحديد الوقت المناسب للإفصاح عن المعلومات:

وهو أن يتم تحديد الفترات المناسبة التي يتم الإفصاح خلالها، وتكون أكثر تقارب فيما بينها مثل التقارير السداسية او المعلومات الفصلية، ويعتبر عامل الدقة هو المحدد الأساسي للتقارب او تباعد الفترات الزمنية.

المطلب الثالث: أساليب ومحددات الإفصاح المحاسبي

إن تحقيق الإفصاح المناسب يكون من خلال إستخدام أساليب وطرق تسمح بتسهيل الفهم وضمان المنطقية في المعلومات من خلال التركيز على الأمور الجوهرية لتسهيل الإطلاع.

الفرع الأول: أساليب وطرق الإفصاح

إن أهمية عرض معلومات ملائمة من جهة، وضمان أفضل فهم لها من جهة أخرى، جعل المؤسسات تتنافس في استخدام أفضل الطرق والأساليب من أجل تحقيق ذلك، ويمكن إبراز أهم الطرق والأساليب للإفصاح وهي: [1]

- الإفصاح في صلب القوائم المالية الأساسية.
- استخدام المصطلحات والعرض المفصل.
- استخدام الملاحظات والهوامش (الإيضاحات).
- استخدام الجداول والملاحق الإضافية.

1- الإفصاح في صلب القوائم المالية:

يعتبر من أوائل الأساليب استخداما، وتكمن أهمية الإفصاح فيها إلى أهمية شكل العرض في القوائم المالية، وأغلب الافصاحات المقدمة في القوائم هي عبارة عن بيانات مالية يمكن قياسها وبدرجة عالية من الدقة والثقة.

2- أستخدم المصطلحات والعرض المفصل:

إن أهمية استخدام المصطلحات وبعض التفصيلات تكمن في المساعدة على الوصف الصحيح لبنود القوائم من أجل تسهيل الفهم وتقليل الغموض في المعلومات، كما أن للاختصار في بعض البنود أهمية بالغة تكمن في تحديد المعنى بدقة وتجنب التضليل، وتبقى ضرورة الاختصار او التفصيل في البنود تعود إلى الاختيار الأنسب للعرض.

3- الإفصاح عن الملاحظات والهوامش (الإيضاحات):

لقد تطور حجم وجود الملاحظات والهوامش في التقارير السنوية، نتيجة لأهميتها في التفسير وشرح البنود الغامضة وضرورة ضمان أفضل عرض لتلك المعلومات ويجب تجنب التكرار في الشروحات وكذا

[1] محمد المبروك أبو زيد ، المحاسبة الدولية و إنعكاساتها على الدول العربية ، إتراك للطباعة و النشر ، مصر ، 2005، ص 584.

عدم الإفراط في استخدام الملاحظات والهوامش. وتمتاز هذه الأساليب بكونها تستخدم في عرض المعلومات غير كافية بأكثر تفاصيل، ويعاب عليها أنها تمثل معلومات يصعب فهمها وتفسيرها، كما أن الإفراط في استخدامها يجعل تلك الملاحظات مهملة من طرف المستخدمين.

4- استخدام الجداول والملاحق الإضافية:

إن تقديم جداول بشكل مستقل عن القوائم المالية الأساسية سببه أن المعلومات التي تتضمنها اقل أهمية من المعلومات الواردة في القوائم المالية، ولكنها تساعد في تسهيل الفهم لتلك القوائم المالية. كما ان استخدام الملاحق الإضافية يكون من أجل معلومات إضافية مكملة ومهمة للفهم، وهذه الملاحق تكون فيها الحرية في التركيب والشكل والمحتويات.

5- أساليب مختلفة أخرى:

هناك أساليب أخرى إضافية ومهمة وهي عبارة عن تقارير المدقق الخارجي، حيث تهدف هذه التقارير إلى بعث الثقة في المعلومات المدرجة في القوائم المالية الأساسية، كما أن خطاب رئيس مجلس الإدارة وتفسيرات القائمين بالإدارة في توضيح الاستراتيجية المستقبلية للمؤسسة هي كذلك من أهم أساليب الإفصاح.

الفرع الثاني : المحددات الأساسية لحجم ونوع الإفصاح بالقوائم المالية

يتأثر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بمحددات أساسية وهي: [1]

1- نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:

إن تحديد الإدارة للمستخدمين الأساسيين للمعلومة المالية يساعدها في تحديد طبيعة احتياجاتهم لتلك المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، كما أن تصنيف المستخدمين إلى رئيسيين وثانويين يختلف من بلد الى أخر حسب الظروف الاقتصادية والسياسية.

يرى Foster أن مجموعة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية تتضمن حملة الأسهم (الحاليين والمتوقعين)، المديرين، العمال، المقرضين، الزبائن، الحكومة، الوكالات التنظيمية، أما عن Fast فيرون ان المستخدمين الرئيسيين هم المستثمرين الحاليين والمتوقعين والدائمين.

1- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 586.

حاليا تزايد الضغط على المؤسسات من أجل تنويع ورفع حجم الإفصاح، والاهتمام بالاحتياجات المتعلقة بالمستخدمين غير الرئيسيين مثل المستهلكين والعمال.

2- الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:

إن اختلاف الممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى نتيجة لتباين الظروف، جعل المنظمات والهيئات المحاسبية المحلية للدول، تضع معايير تتكيف أكثر مع تصور حكوماتهم لأهداف المحاسبة، فنجد التي تسعى إلى أهداف الضريبة تكيف إفصاحها بما يضمن ممارسة رقابة ضريبية على الشركات، أما الدول التي تعتمد على الأسواق المالية في التركيبة الاقتصادية لها فتعمل على تكيف إفصاحها بما يساعد المساهمين والمستثمرين على التداول في السوق المالي.

إن شدة التنافس على الموارد المحدودة للتمويل في السوق المالي جعل المؤسسات تسعى في جذب اقبال المساهمين والمستثمرين وذلك من خلال توفير مستوى راقي من الإفصاح لزرع الثقة في تسيير العلاقة مع مختلف المتداخلين في السوق المالي.

3- المنظمات والمؤسسات الدولية:

على المستوى الدولي هناك منظمات ومؤسسات متباينة التأثير على عمليات الإفصاح وهي:

1) الجمعية الاقتصادية الأوروبية:EEA

هي عبارة عن منظمة تضم دول الإتحاد الأوروبي تعمل على إصدار مجموعة من التوجهات المتعلقة بالإفصاح من حيث المحتوى والأهداف وشكل الاجتماعات الاعلانية وكذا الإفصاح القطاعي.

2) منظمة الأمم المتحدةUN:

يتمثل دورها في لجنة مكونة من مجموعة من الخبراء المتمرسين في مجال معايير المحاسبية الدولية، هذه اللجنة هي (connaissions on transactionnel corporation)

3) منظمة التعاون التنمية الاقتصادي OCDE:

((Organisation de Coopération et de Développement Économique وتضم هذه المنظمة الدول الأوروبية بالإضافة الى كندا والولايات المتحدة الأميركية واليابان وأستراليا ونيوزيلاند. ويمكن اهتمام هذه المنظمة في تحديد الإحدى الأدنى للإفصاح.

4) مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB:

هذه اللجنة مشكلة من ممثلين للعديد من دول العالم، وتضم أكثر من 100دولة، قامت هذه اللجنة بعدة دراسات وأبحاث في سبيل تطوير المحاسبة، حيث أصدرت مجموعة من المعايير المتعلقة بالإفصاح، وتعد أكبر لجنة من جانب مساهمتها في التوافق المحاسبي، وذلك من خلال تضييق حجم الاختلافات وتسهيل عمليات المقارنة وتطوير خصائص الجودة المتعلقة بالمعلومات المالية.

المطلب الرابع: محددات الإفصاح المحاسبي في الجزائر

سنتطرق في هذا الفصل الى أهم النصوص القانونية التي تنظم الإفصاح المحاسبي في الجزائر

الفرع الأول: قراءة لأهم نقاط القانون رقم 11-07[1] والمتضمن النظام المحاسبي المالي

1- التعريف ومجال التطبيق للقانون:

تناول الفصل الأول من هذا القانون تعريف المحاسبة المالية بأنها "نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقيمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان وناجعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية "

مجال التطبيق: لقد الزم المشرع بعض الكيانات بمسك محاسبة مالية وهي:

- الشركات الخاضعة لإحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون لسلع أو الخدمات التجارية والغير تجارية إذ كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

2- الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية:

الإطار التصوري يعتبر دليل: لإعداد التقارير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة.

أهم المبادئ المحاسبية التي تضمنها النظام المحاسبي المالي تتمثل في: محاسبة التعهد، استمرارية الاستغلال، قابلية الفهم، الدلالة، المصداقية، قابلية المقارنة، التكلفة التاريخية، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

1- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذو القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

هذا وقد تبنى النظام المحاسبي المالي (SCF) المعايير المحاسبية الدولية التي تأطر العمليات المحاسبية التالية:

- قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات
- محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها.

3- **تنظيم المحاسبة:**

- يلزم المشرع الكيانات التي تدخل في نطاق هذا النظام، إن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المتعلقة بالمعلومات التي تعالجها وتراقبها وتعرضها وتحرص على تبليغها.
- يجب ان تمسك. المحاسبة بالعملة الوطنية وأن تحول قيم العمليات التي تجري بالعملة الأجنبية للعملة الوطنية.
- يجب على كل الكيانات التي تدخل في إطار هذا النظام أن تجري عملية جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل.
- يتم التسجيل حسب القيد المزدوج، ويجب أن تتوفر كل عملية على مرجع ووثيقة ثبوتية، ويجب أن تحترم فيها الترتيب الزمني ويحتفظ بها لمدة 10 سنوات على الأقل.
- يمكن للكيان أن يستخدم الاعلام الالي، ولكن يجب ان تتوفر مقتضيات الحفظ والعرف والأمن والمصداقية واسترجاع المعطيات.

4- الكشوف المالية:

- تعد الكشوف المالية مرة على الأقل في السنة وتشمل هذه الكشوف ما يلي: (الميزانية، حسابات، النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة).
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستخدمة ويوفر معلومات مكملة عن ميزانية وحسابات النتائج.
- تعد هذه الكشوف وتضبط تحت مسؤولية المسيرين في اجل أقصاه 04 أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية.
- يجب أن تعرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية وان تكون معروضة بشكل يسمح بمقارنة السنة الحالية مع سابقتها
- تعد الفترة التي تعبر عنها الكشوف المالية ب 12 شهرا وتكون في 31 ديسمبر، غير انه يمكن استثناء ذلك ان كانت طبيعة النشاط لا تسمح.

5- الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة:

- إلزام المشرع كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي في الإقليم الوطني، ويشرف على عدة كيانات أن يعد كشوف مالية في كل سنة تكون مدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات.
- تعد الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني، التي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه دون ان تربط بينهما روابط قانونية مهيمنة، ان تعد وتنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كأنها كيان واحد.

6- تغيير التقديرات والطرق المحاسبية:

- النظام يعطي للكيان إمكانية إجراء تغيير التقديرات أو الطرق المحاسبية، ويجب أن يكون ذلك من أجل هدف أساسي وهو تحسين نوعية الكشوف المالية، ويسمح بالحصول على معلومات مالية أكثر موثوقية، أو عرضها في إطار تنظيم جديد.
- تغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ والقواعد والاتفاقيات والممارسات التي يطبقها الكيان لإعداد وعرض القوائم المالية.

الفرع الثاني: قراءة لاهم نقاط المرسوم التنفيذي رقم :08-156 [1]

- الإطار التصوري للمحاسبة المالية يعرف ما يلي: (المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية كالاتفاقيات والمبادئ والتقيد بالخصوصيات النوعية للمعلومة المالية، يعتبر مرجعا لوضع معايير جديدة، يسهل تفسير المعايير المحاسبية، يساعد على تطوير المعايير وتحضير الكشوف المالية وتفسير المستعملين للمعلومة المتنظمة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية، وكذا ابداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية مع المعايير)
- أكد المرسوم على إلزامية احترام المبادئ المنصوص عليها صراحة 07-11 مثل: محاسبة آثار المعاملات على أساس محاسبة الالتزام، وكذا إعداد الكشوف وفقا لاستمرارية النشاط، والحرص على إنتاج معلومات مالية تتوفر على خصائص نوعية مثل الملائمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح.
- ضرورة الفصل بين الكيان ومالكيه في الممارسات المحاسبية.

1 المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 20 جمادى الأول عام 1429 الموافق ل 26 ماي سنة 2008، يتضمن تطبيق احكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذو القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007.

- يعتبر الدينار الجزائري هو وحدة القياس للمعاملات والأحداث، وكذا ضرورة أن لا تدرج إلا المعاملات والأحداث القابلة لتقويم نقدا، أما الغير قابلة للتقويم نقدا فيمكن الإشارة إليها في الملحقات.
- يعتبر مبدأ الأهمية النسبية من أهم القيود التي تحدد المعلومات المالية الواجب إظهارها بالتفصيل، حيث تعتبر المعلومة مهمة نسبيا إذا كان حذفها أو إهمالها يؤثر على قرارات المستخدمين، أما المعلومات الغير مهمة نسبيا فيتم عرضها في شكل مجامع على أساس خصائص متجانسة.
- يجب الفصل بين الدورات المحاسبية بحيث تتحمل كل دورة الأعباء الخاصة بها وتنسب إليها إيراداتها، أما الفرق بين الأعباء والنتائج فيعبر عن نتيجة الدورة المعنية.
- من الضروري ربط ما يحدث بالسنة المقفلة، إذا كان له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية القائمة عند تاريخ الإقفال. أما في حالة عدم تأثيرها فلا تربط، إلا أنه يجب الإشارة إليها في الملاحق.
- بالنسبة لمبدأ الحيطة يجب إدراجها في حالة الشكوك حول المستقبل فيما يخص الديون أو النتائج...
- يجب أن تقيم الأصول بالتكلفة التاريخية، باستثناء الأصول البيولوجية والأدوات المالية فإنها تقيم بقيمتها الحقيقية.
- تعبر الأصول على الموارد التي يسيرها الكيان بهدف الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية، وتقسم هذه الأصول الى أصول غير جارية وأصول جارية.
- الاندماج: يعتبر أي كيان يراقب كيان أخر إذا كان: (يملك بشكل مباشر او غير مباشر من طرف وسيط الفروع لأغلبية حقوق التصويت، السلطة على أكثر من 50%من حقوق التصويت في إطار اتفاق مع شركاء اخرين، سلطة تعيين او انهاء مهام اغلبية مسيري الكيان، سلطة تحديد السياسات المالية والعملياتية، سلطة جمع اغلبية حقوق التصويت في اجتماعات هيئات التسيير)
- الكيانات الصغيرة ملزمة بإعداد كشوف مالية خاصة وهي: (وضعية نهاية السنة المالية، حسابات نتائج السنة المالية، جدول تغير الخزينة خلال السنة المالية)

المبحث الثالث: مساهمة المراجعة القانونية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي

يعتبر هذا المبحث وصلة ربط بين متغيري الدراسة المراجعة القانونية والإفصاح المحاسبي حيث تم الطرق في المطلب الأول إلى أهمية المراجعة القانونية في النظام المالي حيث نعتبره عنصر هام في فهم

المعلومة المالية، والمطلب الثاني تأثير المراجعة القانونية على تحسين جودة الافصاح المحاسبي، والمطلب الثالث اقتراح وعرض الحلول المختلفة للتغلب على التحديات التي تواجه المراجعة القانونية.

المطلب الأول: أهمية المراجعة القانونية في النظام المحاسبي المالي

يعد الإفصاح المحاسبي عنصرا هاما في النظام المالي حيث يتيح للمستخدمين تقييم المركز المالي والأداء المالي للمؤسسة، تلعب جودة الافصاح المحاسبي دورا رئيسيا في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة، مما يؤكد على أهمية ضمان صحة ودقة المعلومات المالية المقدمة.

وتساهم المراجعة القانونية بشكل فعال في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي، وذلك من خلال تقييم مدى امتثال القوائم المالية للمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية.

تعد المراجعة القانونية عنصرًا هاما في النظام المالي لأسباب عديدة منها: [1]

- تعزيز الثقة في المعلومات المالية: تساهم المراجعة القانونية في ضمان صحة ودقة المعلومات المالية المقدمة، مما يعزز الثقة في تلك المعلومات من قبل المستخدمين، مثل المستثمرين والدائنين.
- تحسين جودة الإفصاح المحاسبي : تساعد المراجعة القانونية على تحسين جودة الإفصاح المحاسبي من خلال التأكد من ان المعلومات المالية المقدمة كاملة ودقيقة وذات صلة.
- كشف المخالفات وتصحيحها: تساهم المراجعة القانونية في كشف أي مخالفات او أخطاء في القوائم المالية مما يسمح بتصحيحها قبل إصدارها.
- الامتثال للقوانين والأنظمة: تساعد المراجعة القانونية على ضمان امتثال القوائم المالية للقوانين والأنظمة المعمول بها.
- ضمان الامتثال للمعايير: تُساعد المراجعة القانونية على ضمان امتثال القوائم المالية للمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية، ممّا يُعزّز موثوقية المعلومات المالية.
- كشف الأخطاء: تُساهم المراجعة القانونية في كشف أي أخطاء في القوائم المالية، ممّا يسمح بتصحيحها قبل إصدارها.

[1] غسان فلاح المطرانة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، الأردن 2009، ص 20.

المطلب الثاني: تأثير المراجعة القانونية على تحسين جودة الإفصاح المحاسبي

تُساهم المراجعة القانونية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي من جوانب عديدة نوجز أهمها فيما يلي:

1- التأكد من اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

يجب على المراجع ان يشير في تقريره بنتائج عملية المراجعة إلى أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ولا تتطلب إشارة المراجع هذه القيام بإعداد قائمة بالمبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية الا في الحالات التي يكون فيها ذكر هذه المبادئ والسياسات أمرا لازما لتوضيح بعض الأرقام الواردة بالقوائم المالية، مثل طرق تقييم الاستثمارات والمخزونات وما شبه ذلك. وبطبيعة الحال إذا لم تتوفر لمراجع الحسابات المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه هذا فيجب عليه أن يشير الى ذلك صراحة ويبدي تحفظات معينة في تقريره.

والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما تعرف بأنها " تلك المفاهيم والسياسات والمعايير والأساليب الفنية والإجراءات العملية التي تلقى قبولا عاما لدى الغالبية العظمى من المحاسبين والمراجعين ".[1]كما يمكن تعريفها بأنها " إطار عام يحكم الطرق والإجراءات المتبع في إثبات العمليات المالية، وإعداد القوائم المالية، وهي تعميمات ومرشدات توجهيه عامة، تتصف بشمول والملائمة، كما أنها قابلة للاستخدام ".[2]

فعلى المراجع أن يحرص في جميع الأحوال على استخدام هذه المبادئ كمرشد أساسي للحكم على جودة القوائم المالية التي يبدي فيها رأيه، ولا يلجئ الى معاييره الشخصية في هذا المجال، وهذه المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما تعتبر بمثابة معايير موحدة، يستخدما جميع المراجعين لضمان مستوى عام من الكفاءة في الممارسة المهنية.

2- التأكد من ثبات الطرق المستخدمة في إعداد القوائم المالية:

يقصد بالثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى ضروري التأكد من أن التغيرات في القوائم المالية من فترة لأخرى قد نشأت نتيجة أنشطة المشروع المختلفة، ولم تنشأ من تغير المبادئ المحاسبية.

[1] ويليام توماس وامرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، الكتاب الأول دار المريخ للنشر، القاهرة- مصر، 2006، ص 54.

[2] امال بن يخلف، المراجعة الخرجية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص 68.

وبهدف معيار الثبات إلى: [1]

- ❖ التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية.
- ❖ لو حدث وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكلٍ جوهري بمثل هذه التغيرات، فإن هذا سيتطلب تعديل ملائم في تقرير المراجعة.

وتتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة بما يلي: [2]

- التغيرات المحاسبية.
- وجود خطأ في القوائم المالية السابقة.
- التغير في تبويب القوائم المالية.
- وجود عمليات أو أحداث تختلف اختلافًا جوهريًا عن تلك التي تمت المحاسبة عنها في القوائم المالية التي سبق إصدارها.

3 التأكد من كفاية الإفصاح الإعلامي:

يقصد بكفاية الإفصاح الإعلامي بأن التفسير المتوفر في البيانات المالية يكون بشكل كافي، وأنه القادر على عكس قراءة واضحة وصحيحة ودقيقة لمحتويات البيانات المالية من كافة الأطراف التي لها مصلحة من هذه البيانات، وتلك التي ستتعامل معها خلال السنوات القادمة.[3]

فالقوائم المالية تقدم معلومات إلى مستخدميها تساعدهم في اتخاذ قرارات اقتصادية ولذا يتعين أن تكون هذه المعلومات كاملة، ومناسبة للقرار، وواضحة يسهل فهمها. فإذا تبين للمراجع أن هذه القوائم لا تفصح عن المعلومات الضرورية، فيجب عليه أن يذكر ذلك في تقريره وأن يقيد رأيه، ومفهوم كفاية الإفصاح لا يشتمل فقط على نوع المعلومات التي تقدم وإنما يشتمل أيضا على كيفية تقديمها ويمكن تقييم مدى كفاية الإفصاح في القوائم المالية من خلال ثلاثة مقاييس، كما حددتها الفقرة رقم 14 من معايير المراجعة الدولي رقم 23 وهي:[4]

---

[1] حيدر محمد علي بن عطا، مقدمة في نظرية المحاسبية والمراجعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان –الأردن ،2007، ص 51.
[2] وليام توماس وامرسون هنكي، مرجع سابق، ص 55.
[3] وليد زكريا صيام، إثر الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية على تقرير مدقق الحسابات، مجلة المدقق، العدد 43،الأردن ، حزيران 2000، ص 3.
[4] محمد البشير، الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية، مجلة المدقق العدد51،الأردن ، 2000، ص 13.

- ❖ الإفصاح عن الظروف الأساسية التي تثير الشك في قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط في المستقبل القريب.
- ❖ أن يكون الإفصاح صريحا في التنبيه إلى احتمال عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، وبالتالي عدم قدرتها على تحقيق قيم أصولها، والوفاء بالتزامها من خلال أعمالها العادية.
- ❖ الإشارة الى أن القوائم المالية لا تتضمن أي تسويات قد تكون ضرورية في حالة ما إذا كانت المؤسسة غير قادرة على الاستمرار في النشاط، والتي تتعلق بتقييم وتبويب كل م الأصول والالتزامات.

المطلب الثالث: التحديات التي تواجه المراجعة القانونية في تحسين جودة الافصاح المحاسبي

تواجه المراجعة القانونية بعض التحديات في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، منها:[1]

- تعقيد المعايير المحاسبية: قد يصعب على المراجعين القانونيين فهم وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية، خاصةً مع التطورات المتسارعة في تلك المعايير.
- نقص الاستقلالية: قد يُواجه المراجعون القانونيون ضغوطًا من قبل الإدارة أو جهات أخرى للتأثير على نتائج المراجعة، ممّا يُهدّد استقلاليتهم.
- قلة الموارد: قد تفتقر بعض المؤسسات إلى الموارد الكافية لإجراء مراجعة قانونية شاملة وفعّالة.
- التطورات التكنولوجية: قد يصعب على المراجعين القانونيين مواكبة التطورات التكنولوجية المتسارعة، ممّا قد يُؤثّر على كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

المطلب الرابع: اقتراح حلول للتغلب على تلك التحديات

للتغلب على التحديات التي تواجه المراجعة القانونية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، يُقترح ما يلي:[2]

- تعزيز التعليم والتدريب: يجب تعزيز التعليم والتدريب للمراجعين القانونيين لضمان فهمهم وتطبيقهم للمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية بشكلٍ فعّال.
- الحفاظ على الاستقلالية: يجب اتّخاذ خطوات لضمان استقلالية المراجعين القانونيين، مثل سنّ قوانين تحميهم من أي ضغوط أو تأثيرات خارجية.

[1] المعهدالأمريكي للمراجعين الداخليين) (IIA
[2] المعهد الأمريكي للمراجعين الداخلين IIA

- توفير الموارد الكافية: يجب توفير الموارد الكافية للمؤسسات لإجراء مراجعة قانونية شاملة وفعّالة.
- مواكبة التطورات التكنولوجية: يجب على المراجعين القانونيين مواكبة التطورات التكنولوجية من خلال الاستثمار في برامج التدريب والتعليم المتخصصة، واستخدام أدوات التدقيق الإلكترونية الحديثة.
- تعزيز التعاون بين المراجعين القانونيين: يجب تعزيز التعاون بين المراجعين القانونيين لمشاركة الخبرات والمعارف، ممّا يُساهم في تحسين جودة المراجعة.
- تلعب المراجعة القانونية دورًا هامًا في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، وذلك من خلال تقييم مدى امتثال القوائم المالية للمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية. وتُساهم المراجعة القانونية في ضمان صحة ودقة المعلومات المالية المقدمة للمستخدمين، ممّا يعزّز الثقة في عملية إعداد التقارير المالية.
- ومع ذلك، تواجه المراجعة القانونية بعض التحديات في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، مثل تعقيد المعايير المحاسبية ونقص الاستقلالية وقلة الموارد. وللتغلب على تلك التحديات، يُقترح تعزيز التعليم والتدريب للمراجعين القانونيين والحفاظ على استقلاليتهم وتوفير الموارد الكافية ومواكبة التطورات التكنولوجية وتعزيز التعاون بينهم.

المبحث الرابع: الدراسات السابقة

بعد تطرقنا لأهم الجوانب النظرية التي تناولت موضوع أثر المراجعة القانونية على جودة الافصاح المحاسبي في الجزائر تم التطرق في هذا المبحث لبعض الدراسات التي تناولت موضوع المذكرة أو كانت لها علاقة به، إضافة إلى محاولة إجراء مقارنة بين هاته الدراسات والدراسة التي قمنا بها من حيث أوجه التشابه والاختلاف فيما بينها وكيفية الاستفادة منها.

المطلب الأول: الرسائل الجامعية والمذكرات باللغة العربية

أولا: مذكرة بعنوان: **أثر المراجعة القانونية على جودة القوائم المالية[1]، دراسة استقصائية لعينة من محاسبين ومرجعين قانونين، مرازيق نريمان، بن محبوس محروزة:** مذكرة ماستر جامعة محمد البشير الابراهيمي برج بو عريريج، ألسنة الدراسية .2019/2018

1– مرازيق نريمان، بن محبوس محروزه، **إثر المراجعة القانونية على جودة القوائم المالية دراسة استقصائية لعينة من محاسبين ومرجعين قانونين**، مذكرة ماستر –تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة محمد البشير الابراهيمي، برج بوعريرج، السنة 2019/2018، ص

هدفت هذه الدراسة الى تبيان أهمية المراجعة القانونية في المؤسسة الاقتصادية والدور الذي يقوم به المراجع القانوني في النهوض بجودة القوائم المالية وكذلك توضيح الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة القانونية في تقويم نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة.

وقد تمت الدراسة من خلال استقراء اراء عينة من الخبراء في مجال المحاسبة والمراجعة في ولاية برج بوعريريج عن طريق استمارة استبيان، وقد توصلت الدراسة الى ان المراجعة القانونية لها دور جد أساسي وفعال في تحسين جودة الرقابة الداخلية مما يساعد على تحسين الخصائص النوعية للمعلومة المالية وبالتالي زيادة جودتها.

تمت صياغة الإشكالية على النحو التالي: **ماهو تأثير المراجعة القانونية على جودة القوائم المالية؟ وماهي محددات جودة المعلومة المالية؟ وكيف تؤثر المراجعة القانونية على محددات جودة المعلومة المالية؟**

من أبرز النتائج التي خلصت لها هذه الدراسة:

- إبراز أهمية المراجعة القانونية والدور الذي يقوم به المراجع القانوني في النهوض بجودة القوائم المالية.
- توضيح الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة القانونية في تقويم نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة.

دراسة استقصائية لعينة من محاسبين و مرجعين قانونين ولاية برج بوعريريج من خلال استمارة الاستبيان حيث تبلورت الدراسة حول : تم تقديم استمارات الاستبيان على مجموعة من المختصين في مجال المحاسبة والمراجعة و من خلال الإجابات المقدمة من طرفهم و بعد تصنيف نتائج الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الاحصائي و المتمثلة في المتوسط المحاسبي و الانحراف المعياري و ذلك باستخدام البرنامج الاحصائي spss20 ، تم التوصل الى ان المراجعة القانونية تعتبر من اهم الاليات التي تساهم في تحسين مختلف الخصائص النوعية للمعلومة المالية و بالتالي ضمان تحقيق الجودة على مستوى المعلومة المالية .

ثانيا: دراسة ميدانية لعينة من محافظي حسابات وخبراء ومحاسبين، الهام بو عافية: [1]

مذكرة بعنوان: **دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية،** مذكرة ماستر جامعة قاصدي مرياح – ورقلة –السنة الدراسية .2018/2017

1– إلهام بو عافية، **دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية،** مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، السنة 2018/2017، ص

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في مختلف القوائم المالية (الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة)، ولتحقيق اهداف الدراسة قمن بإجراء دراسة ميدانية لعينة متكونة من محافظي وحسابات وخبراء محاسبين لولايتي ورقلة والوادي.

تمت صياغة الإشكالية على النحو التالي: **ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟ الى أي مدى يساهم المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية المالية؟ وفي جدول حساب النتائج؟ وفي جدول تدفقات الخزينة؟**

من أبرز النتائج التي خلصت لها هذه الدراسة:

- إن المراجع الخارجي يساهم الى حد كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية وكذا في جدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة.
- ضرورة الاهتمام الكبير بموضوع ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الباحثين الأكاديميين والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من منظورها السلبي والحرص على اكتشاف ومحاربة تلك الممارسات.

دراسة ميدانية لعينة من محافظي حسابات وخبراء محاسبين خلال سنة 2018 ورقلة والوادي حيث تبلورت الدراسة حول التحليل الوصفي والإحصاء الاستدلالي للخصائص الديمغرافية للأفراد العينة وتحليل نتائج الاستبيان من اجل معرفة اراء عينة الدراسة المكونة من محافظي حسابات وخبراء محاسبين حول الإشكاليات الفرعية للدراسة من خلال تحليل النتائج:

- يساهم المراجع لأطار النظري الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية قائمة الميزانية المالية وفي جدول حساب النتائج وفي جدول تدفقات الخزينة.

ثالثا: دراسة تطبيقية على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، مسعود فعور، خالد كربكط: [1]

مذكرة بعنوان دور **الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية،** مذكرة ماستر جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل السنة الدراسية .2016/2015

1- مسعود فعور، خالد كربكط، **دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية**، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، السنة 2016/2015، ص

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على الإطار النظري للإفصاح المحاسبي من خلال مقوماته وأهدافه واساليبه

- التعرف على متطلبات العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.
- معرفة طبيعة نظام الرقابة الداخلية.
- التعرف على مكونات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية.
- الوقوف على وجود نظام رقابة داخلي فعال في المؤسسات الاقتصادية.
- ابراز الدور الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي في دعم وتفعيل نظام الرقابة الداخلية.

تمت صياغة الإشكالية على النحو التالي: **ما مدى تأثير الالتزام بضوابط العرض والإفصاح في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية في دعم نظام الرقابة الداخلية؟**

من أبرز النتائج التي خلصت يهدف هذا لها هذه الدراسة:

- التعرف على الإطار النظري للإفصاح المحاسبي من خلال مقاومته وأهدافه واساليبه ابات في النهوض بمصداقية.
- التعرف على متطلبات العرض والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي.
- معرفة طبيعة نظام الرقابة الداخلية.
- التعرف على مكونات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية.
- ابراز الدور الذي يلعبه الإفصاح المحاسبي في دعم وتفعيل نظام الرقابة الداخلية.

دراسة تطبيقية على عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين سنة 2016جيجل حيث تبلورت الدراسة حول ضرورة التزام المؤسسات الاقتصادية بالإفصاح المحاسبي للمعلومات المحاسبية بشكل كافي وكامل مرفقا ها جميع الإيضاحات والملاحق التي تبين السياسة المتبعة داخل هذه المؤسسات وصرورة وجود نظام محاسبي سليم وفعال.

أما فيما يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استفدنا من هذه الدراسات.

الجدول رقم 01: المقارنة بين دراستنا والرسائل الجامعية باللغة العربية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
نريمان مرازيق، محروزة بن محبوس، 2019/2018	تم التطرق في كلا البحثين إلى الإطار النظري للمراجعة القانونية وتباين أهميتها في عرض المعلومة المالية.	التركيز في موضوع الدراسة على الإطار النظري لمتغيرين (الإفصاح المحاسبي والمراجعة القانونية) عكس الدراسة السابقة ركز صاحب الدراسة فقط على المراجعة القانونية.	الإستفادة من دراستنا تتمثل في الإطار الشامل للمراجعة القانونية ودورها الفعال في تقديم المعلومة المالية.
إلهام بوعافية، 2018/2017	تم التطرق في كلا البحثين إلى المراجعة الخارجية والحرص على اكتشاف ومحاربة الغش والتلاعبات.	التركيز في الدراسة السابقة على المراجعة الخارجية ودورها في الحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية، في دراستنا تم التطرق إلى المراجعة الخارجية كعنصر في البحث والتركيز على المراجعة القانونية.	تتمثل في معرفة العلاقة بين المراجعة القانونية والمراجعة الخارجية.
مسعود فعور، خالد كربكط، 2016/2015	تم التطرق في كلا البحثين إلى الإطار النظري للإفصاح المحاسبي من خلال مقوماته وأساليبه.	التركيز على المراجعة الداخلية في الدراسة السابقة عكس دراستنا تم التركيز على المراجعة القانونية.	تتمثل في الإعتماد على الدراسة في تثمين مكتبة الكلية بموضوع المراجعة القانونية لقلته لي درجة عدمه في المكتبة.

المصدر: من إعداد الطلبة

المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية

أولا: د. عماورة ياسمينة، د. دزرفاوي عبد الكريم: [1]

بعنوان **أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية،** مجلة البحوث والدراسات التجارية– العدد الرابع – سبتمبر .2018

هدفت هذه الدراسة الى ابراز دور الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية في زيادة كفاءة وجودة المعلومات المعروضة في القوائم المالية.

وقد خلصت هذه الدراسة الى عدة نتائج وهي:

- التطرق الى ماهية الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومة المحاسبية.
- ابراز دور الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية في التقليل من التحديات المعاصرة لنقص الجودة في المعلومات المحاسبية.
- ابراز دور معايير المحاسبة الدولية في تحقيق الخصائص الأساسية لجودة المعلومة المحاسبية.

ثانيا: د. حميده محمد عبد المجيد محمد [2]

بعنوان **الحاجة الى الإفصاح المحاسبي عن تقرير المراجعة الداخلية لتحسين فعالية حوكمة الشركات،** المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة– العدد الثامن – يناير 2011

هدفت هذه الدراسة الى مدى الحاجة الى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ضمن التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها افصاحا عاما في جمهورية مصر العربية ودراسة لاثر الإفصاح على تحسين فعالية حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية

- تحديد مدى الحاجة الى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ضمن التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها افصاحا عاما.
- تحديد مكونات او عناصر تقرير المراجعة الداخلية المقترحة لتحقيق الأهدافالمرغوبة من الإفصاح عنه ضمن التقارير المالية.

1د. عمامرة ياسمينة، د. زرفاوي عبد الكريم، **إثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية،** مجلة البحوث والدراسات التجارية، العدد الرابع، سبتمبر 2018، ص

2د. حميده محمد عبد المجيد محمد، **الحاجة الى الإفصاح المحاسبي عن تقرير المراجعة الداخلية لتحسين فعالية حوكمة الشركات،** المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد الثامن، يناير 2011، ص

- تحديد إثر الإفصاح عن مثل هذا التقرير على تحسين فعالية حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية.

وقد خلصت هذه الدراسة الى عدة نتائج أهمها:

القول بوجود حاجة الى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية ضمن التقارير المالية وبمكن ان يبدأ ذلك بشكل اختياري كأحد الممارسات الموصى بها كمرحلة سابقة للالزام بتضمين هذا التقارير المالية التي يتم الإفصاح عنها في جمهورية مصر العربية.

ثالثا: دراسة بن يحي خديجة، بابنات عبد الحميد

بعنوان **إثر افصاح المراجع الخارجي على تحسيس جودة تقريره القانوني،** المجلة دراسات في الاقتصاد وإدارة الاعمال –المجلة 05 – العدد 02 ديسمبر السنة 2022

هدفت هذه الدراسة الي:

ان الهدف الرئيسي من هذه الدراسة الكشف عن مدى وجود علاقة بين الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي وتحسيس جودة تقريره القانوني بالإضافة الي الأهداف التالية

- تحديد مفهوم الإفصاح في تقرير المراجع الخارجي الذي يختلف على الإفصاح في التقارير المالية.
- معرفة إثر افصاح المراجع الخارجي على المعلومات العامة في التقرير العام للتعبير عن الراي وتحسيس جودة تقريره القانوني.
- معرفة إثر افصاح المراجع الخارجي على المعلومات الإضافية في التقارير الخاصة وتحسيس جودة تقريره القانوني.

رابعا: سعيد وارث

بعنوان **جودة المراجعة القانونية في ظل التحول الرقمي في المؤسسة، دراسة تحليلية لاراء عينة على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجزائر،** مجلة أبحاث ودراسات التنمية المجلد 10 العدد 2 ديسمبر 2023

هدفت هذه الدراسة الي ما يلي:

- التعريف بالتحويل الرقمي في المؤسسة الاقتصادية
- دراسة اثار التحويل الرقمي في المؤسسة الجزائرية على جودة المراجعة القانونية

- لفت انتباه المراجعين القانونيين الي أهمية الانتباه الي التحولات السريعة في مجال تكنولوجيا المعلومات وأثرها على مهنة التدقيق

أما فيما يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استفدنا من هذه الدراسات.

الجدول رقم 02: المقارنة بين دراستنا والمقالات العلمية باللغة العربية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
د. ياسمينة عمارة، د. عبد الكريم درزفاوي، 2018	التطرق إلى الجانب النظري والتطرق والتوسع في الإفصاح المحاسبي.	التركيز على الإفصاح المحاسبي وتأثيره على جودة المعلومة المالية في الدراسة السابقة حيث في دواستنا تم التركيز على مدى تأثر الإفصاح المحاسبي بالمراجعة القانونية.	تتمثل في معرفة العلاقة بين المراجعة القانونية والمراجعة الخارجية.
د. محمد عبد المجيد محمد حميدة، 2011	التطرق إلى المراجعة الخارجية وتأثيرها على المعلومة المعتمدة في الإفصاح المحاسبي.	التركيز على مدى الحاجة إلى الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية في الدراسة السابقة عكس دراستنا حيث تم تقديم العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والمراجعة القانونية.	تتمثل الإستفادة في تسهيل عملية الإفصاح المحاسبي على الباحث.

المصدر: من إعداد الطلبة

المطلب الثالث: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

Premièrement : DR. **LAZREG MOHAMMED**.

Intitulé : **fiabilité de l'information comptable et gouverance d'entreprise**

N :01(2021) p271-289.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز العلاقة بين موثوقية المعلومة المحاسبية والمراجعة القانونية وانعكاس ذلك على حوكمة الشركات وقد تم ذلك من خلال دراسة تحليلية شروط موثوقية المعلومة المحاسبية من جهة والمراجعة القانونية في المؤسسة الجزائرية من جهة أخرى وقد توصلت الدراسة إلى أن المراجعة القانونية تلعب دورا هام في موثوقية المعلومة المحاسبية الجزائرية في المؤسسة الجزائرية

Deuxièmement : **D.lebbah abdellhakim.**

Intitulé : **la queualité de l'information fianciére produite par le système complète financière revenue des économies fiancieres bancaires et de management N :06 (2018).**

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بمحددات جودة المعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي المالي على المستوى النظري وعلى المستوى الحقيقي بهدف قياس جودة وموثوقية المعلومات المنتجة

ولتحقيق هذه الأهداف تمت الإشارة بشكل رئيسي إلى النظريات المحاسبية وحكومة الشركات وشرح الظواهر التي توثر على جودة النظام المحاسبي وجودة المعلومات المالية.

Troisièmement : **DR. AKACEM, DR. MOUHAMED EL MAHDI, DR.HAROUCHI DJLOL ,DR. MOULAL ALI .**

Intitulé : **commissariat aux comptes , pour queuell rol dans la gouvernance d'entreprise ? Revenu organisation & travail N :2023.**

تتيح هذه الدراسة قراءة موضوعية لدور C.A.C كهيئة مستقلة تتدخل في عملية المراقبة داخل الشركة وبناء على هذا التحليل يمكن تكوين رأي بشأن دور المدقق في ممارسة حوكمة الشركات.

ومن أبرز نتائج هذه الدراسة:

يجب أن يتم إنتاج المعلومات المحاسبية بما يخدم مصلحة أداء الشركة، ويجب تعبئتها لتقليل المخاطر غير الاقتصادية عند اتخاذ القرارات، مما يجعل الإشراف على الممارسات المحاسبية (الإبداع المحاسبي) ضرورة تنظيمية، كما يتم التعبير عن الرقابة على هذه الممارسات من خلال مساهمة التدقيق القانوني الذي يعزز الثقة في مواقف اتخاذ القرار ويساهم في تحقيق الشروط الداخلية للرقابة على هذه الممارسات. يتم الإشارة إلى الرقابة الداخلية. هذا النهج في التدقيق القانوني (التدقيق القانوني) يعزز حوكمة الشركة ويؤكد جودة آليات حوكمة الشركات الخارجية.

Quatrièmement :**DR. KATIB KARIM.**

Intitulé :**l'approche et la mission du commissaire aux compte en Algérie revenu des recherches en siences financieres et comptables N : 01(2023/p751-765).**

في بحثنا الحالي سنلقي نظرة فاحصة على منهج ومهمة مراقب الحسابات في الجزائر، ووفقا لملف العمل القياسي للجنة مراقبة الجودة التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة.

ومن أبرز نتائج هذه الدراسة:

وفقا لمقالنا البحثي يمكننا القول إن صفات المدقق الجيد ضرورية وهي السلطة، والدقة، والاستجابة، والشعور بالعلاقات الإنسانية.

ومن ثم فإن المدقق من خلال مهمته التأكد من انتظام وصدق وصدق حسابات الشركة وهوجوهر مهمتها. وبالتالي فهو يساعد على الحفاظ على ثقة الشركاء الاقتصاديين ويعزز النمو.

ينصح الشركات الجزائرية بالعمل في الصدق والشفافية والأخلاق، ومراعاة اللوائح الجزائرية المعمول بها من أجل معرفة الحقوق والالتزامات

أما فيما يخص أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة الذكر ومذكرتنا فهي موضحة في الجدول الموالي، كما أن هذا الجدول يوضح ما استفدنا من هذه الدراسات.

الجدول رقم 03: المقارنة بين دراستنا والدراسات السابقة باللغة الأجنبية

الدراسة السابقة	أوجه الشبه	أوجه الاختلاف	كيفية الاستفادة
DR. **LAZREG MOHAMMED 2021.**	التطرق إلى الرقابة ودورها في تقديم المعلومات المحاسبية.	التركيز على الإفصاح المحاسبي في موضوع البحث على غرار الدراسة السابقة حيث تم التركيز على الإبلاغ الضريبي.	الجانب النظري للرقابة ومعرفة العلاقة بين الرقابة والمعلومة المحاسبية.
D.lebbah abdellhakim	أهمية جودة المعلومة المحاسبية.	أثر تطبيق المعايير على جودة المعلومة	معرفة أهمية المعلومة المحاسبية ومدى تأثيرها

2018.		المحاسبية في الدراسة السابقة عكس موضوع البحث حيث تم التطرق إلى أثر الإفصاح المحاسبي في جودة المعلومة المحاسبية.	في تقديم معلومات ذات مصداقية.
DR. AKACEM, DR. MOUHAMED EL MAHDI, DR. HAROUCHI DJLOL,DR. MOULAL ALI . 2023.	التطرق إلى أهمية المراجعة في المؤسسات.	التطرق إلى التدقيق وتطبيق معايير التدقيق الدولية في الدراسة السابقة وفي موضوع البحث تحدثنا على المراجع القانوني والمراجعة القانونية.	الدور الفعال في المراجعة القانونية في المؤسسات.
DR. KATIB KARIM. 2023.	أهمية المراجعة القانونية في التحكم في المؤسسات.	في الدراسة السابقة كان موضوعها التدقيق القانوني في حكومة الشركات عكس موضوع البحث الذي ألم بالمراجعة القانونية والإفصاح المحاسبي.	أهمية المراجعة والتدقيق المحاسبي في التحكم وإتخاذ القرارات داخل المؤسسة.

المصدر: من إعداد الطلبة

خلاصة الفصل الأول:

حاولنا من خلال هذا الفصل النظري إبراز أهمية المراجعة القانونية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي وذلك من خلال التطرق أولا إلى ماهية المراجعة القانونية وأهم معايير أداءها ثم تطرقنا إلى تعريف الإفصاح المحاسبي وأهم الجوانب النظرية المتعلقة به ثم تطرقنا إلى أهم المساهمات التي يقوم بها المراجع القانوني من أجل تحسين الإفصاح المحاسبي كما تطرقنا في المبحث الخاص بالدراسات السابقة إلى أهم الدراسات التي لها علاقة بموضوع المراجعة القانونية والإفصاح المحاسبي من خلال عرضها والتطرق إلى أهم النتائج المتوصل إليها وكيفية مساهمتها في إثراء بحثنا الحالي.

الفصل الثاني:

دراسة تطبيقية في مكتب محافظ حسابات – برج بوعريريج –

تمهيد:

بعدما تطرقنا في الفصل السابق لأهم الجوانب النظرية لموضوع الدراسة سنحاول من خلال هذا الفصل التطبيقي إسقاط جوانب الدراسة النظرية على الواقع من خلال دراسة ميدانية في مكتب محافظ حسابات حيث سنتطرق أولا إلى أهم الجوانب القانونية التي تحيط بعمل مكتب محافظ الحسابات ثم سنتطرق بالتحليل إلى دراسة حالة تقرير محافظ حسابات متعلق بالمؤسسة x خلال الدورة المحاسبية 2014 وذلك من خلال عرض التقرير ثم تحليل كيفية مساهمة الملاحظات التي قدمها محافظ الحسابات في تقريره للمؤسسة x في تحسين الإفصاح المحاسبي فيها.

المبحث الأول: التعريف بالمكتب محل الدراسة

نستعرض من خلال هذا المبحث التعريف بمكتب محافظ الحسابات وهيكله التنظيمي في المطلب الأول مع عرض لمختلف الخدمات التي يقوم بها في المطلب الثاني وفي الأخير الإجراءات المتعلقة بطريقة العمل في المطلب الثالث.

المطلب الأول: بطاقة تعريفية للمكتب

من خلال هذا المطلب نقوم بتعريف لمحافظ الحسابات السيد ساسي جمال ونقدم الهيكل التنظيمي للمكتب

الفرع الأول: تقديم محافظ الحسابات المسؤول على المكتب

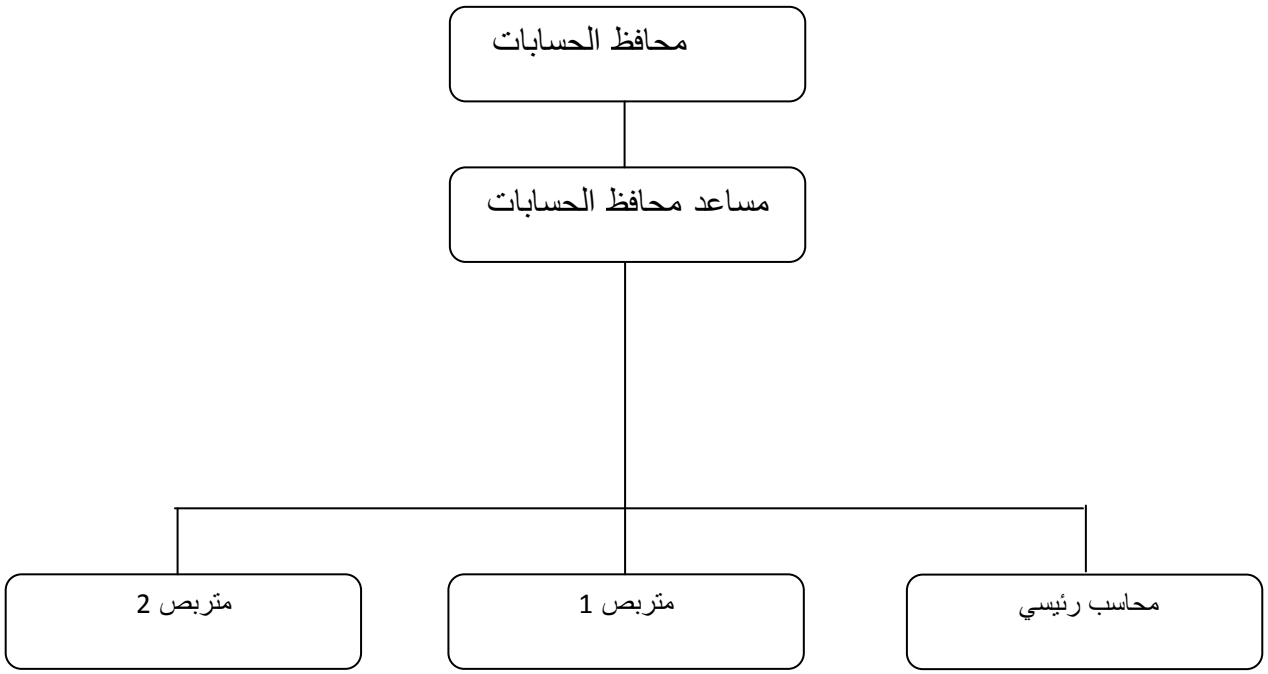
"**ساسي جمال**" هو محاسب ومحافظ حسابات أسس مكتبه في ولاية برج بوعريريج عام 2014. يحمل الاعتماد رقم 197 من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في الجزائر، وهو عضو في المجلس المحلي لبرج بوعريريج. مكتبه مسجل لدى مفتشية الضرائب ويزاول عمله بشكل قانوني، كما يسدد الاشتراك السنوي لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات برقم 1842 في جدول الغرفة الوطنية.

يقدم المكتب خدماته للزبائن باحترافية عالية ويحترم كل المعايير التي تنظم مهنة محافظ الحسابات من أجل ضمان خدمة ذات جودة للزبائن.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي للمكتب

تحت إشراف محافظ الحسابات المسؤول على المكتب يوظف المكتب أيضا مساعد لمحافظ الحسابات ومحاسب رئيسي مسؤول عن خدمات العمليات المحاسبية التي يقوم بها المكتب بالإضافة إلى متربصين اثنين توكل لهما بعض العمليات الروتينية المتعلقة بمهام المكتب في إطار عملية التربص التي تتم تحت إشراف محافظ الحسابات، وفيما يلي شكل يلخص الهيكل التنظيمي للمكتب محل الدراسة:

الشكل رقم 01 الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات ساسي جمال.



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المعلومات المقدمة في المكتب

المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها المكتب

يضمن المكتب لعملائه كل الخدمات المتعلقة بميدان المحاسبة ومراجعة الحسابات ويمكن إيجاز العمليات التي يقدمها المكتب في النقاط التالية:

1. القيام مهام المتابعة والمراجعة للوثائق المالية في المؤسسة الموكلة للسيد محافظ الحسابات في إطار مهامه كمحافظ حسابات في هذه المؤسسات.
2. مسك الحسابات والمتابعة الجبائية والمحاسبية للأفراد والمؤسسات، وإعداد التقارير الجبائية الشهرية والميزانيات الختامية والقوائم المالية.
3. تقديم الاستشارات الجبائية والتمثيل في عمليات الطعن أمام اللجان المختلفة.
4. التصديق على حسابات المؤسسات من مختلف الأنواع، بما في ذلك المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات المساهمة والجمعيات الثقافية والاجتماعية والمهرجانات الولائية.
5. القيام بمهام الخبرات القضائية في مجال المحاسبة بناءً على قرار قضائي يعين فيه محافظ الحسابات كخبير قضائي.
6. إجراء الرقابة القانونية المستقلة على الحسابات السنوية والتحقق من التقارير الإدارية، دون التدخل في إدارة المؤسسة.
7. خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها، سواء بسبب الإفلاس أو لأسباب إدارية أخرى.

المطلب الثالث: الإجراءات المتعلقة بطريقة العمل التي يتبعها محافظ الحسابات

يتبع محافظ الحسابات خطوات محددة في أداء مهامه، تتمثل فيما يلي:

1. التخطيط:

* فهم نشاط المؤسسة وبيئتها الاقتصادية: يبدأ محافظ الحسابات بجمع معلومات كافية عن نشاط المؤسسة وبيئتها الاقتصادية لفهم مخاطرها وعملياتها بشكل أفضل.

* تحديد مخاطر التدقيق: يقوم محافظ الحسابات بتحديد مخاطر التدقيق التي قد تؤثر على صحة القوائم المالية، وتشمل هذه المخاطر مخاطر الاحتيال والأخطاء.

* وضع خطة العمل: يضع محافظ الحسابات خطة عمل تحدد الإجراءات التي سيتم اتخاذها لتحقيق أهداف التدقيق.

2. التنفيذ:

* اختبار الضوابط الداخلية: يقوم محافظ الحسابات باختبار فعالية الضوابط الداخلية للمؤسسة لتحديد ما إذا كانت تقدم ضمانات كافية للموثوقية من القوائم المالية.

* أداء إجراءات التدقيق: يقوم محافظ الحسابات بأداء إجراءات التدقيق المختلفة لتحقيق أهداف التدقيق، وتشمل هذه الإجراءات الفحص والتحقق والتحليل.

* جمع أدلة التدقيق: يقوم محافظ الحسابات بجمع أدلة التدقيق الكافية والمناسبة لدعم آرائه المتعلقة بصحة القوائم المالية.

3. إعداد التقرير:

* كتابة تقرير التدقيق: يقوم محافظ الحسابات بكتابة تقرير التدقيق الذي يُقدم فيه آرائه المتعلقة بصحة القوائم المالية ويُشير إلى أي مخاطر أو أخطاء تم اكتشافها.

* إصدار تقرير التدقيق للمُستخدمين: يقوم محافظ الحسابات بإصدار تقرير التدقيق للمُستخدمين المهتمين، مثل إدارة المؤسسة والمستثمرين والدائنين.

4. المتابعة:

* متابعة التصحيحات: يقوم محافظ الحسابات بمتابعة التصحيحات التي قامت بها المؤسسة لأي أخطاء أو مخاطر تم اكتشافها أثناء التدقيق.

* التواصل مع المُستخدمين: يقوم محافظ الحسابات بالتواصل مع المُستخدمين للإجابة على أي أسئلة قد تكون لديهم بشأن تقرير التدقيق.

ملاحظة: هذه هي خطوات عامة لإجراءات عمل محافظ الحسابات، و قد تختلف هذه الخطوات بناءً على حجم المؤسسة و نوع نشاطها و المخاطر الموجودة في بيئتها.

المبحث الثاني: عرض وتحليل تقرير محافظ الحسابات

من خلال هذا المبحث أردنا أن نبرز الدور الفعال الذي يلعبه المراجع القانوني في الحكم على مدى سلامة الحسابات المالية من خلال تقرير محافظ الحسابات لفائدة مؤسسة إقتصادية x خلال الدورة 2014، حيث سنقوم في المطلب الأول بعرض التقرير ثم تحليله في والتعليق عليه في المطلب الثاني.

المطلب الأول: عرض تقرير محافظ الحسابات لصالح المؤسسة x

سنقوم في هذا المطلب بعرض تفاصيل التقرير الذي قام بإعداده محافظ الحسابات في إطار مهامه كمحافظ حسابات المؤسسة X خلال دورة 2014.

الفرع الأول : عرض القوائم المالية التي خضعت للمراجعة خلال دورة 2014

1. تقديم الميزانية العامة للمؤسسة X لسنة 2014

أ. الأصول :

الجدول رقم :04، أصول المؤسسة x في 2014/12/31

الأصول	2013	2014		
	الصافي	الصافي	الاستهلاك والمخصصات وانخفاض القيمة	المبالغ الإجمالية
الأصول غير المتداولة				
الشهرة – موجبة أو سالبة				
الأصول الثابتة غير الملموسة				
الأصول الثابتة الملموسة				
الأراضي	340 756 875.00	347 256 875.00	-	**347 256 875.00**
المباني	362 440 114.23	483 794 593.99	270 335 655.02	**754 130 249.01**
الأصول الثابتة الملموسة الأخرى	1 199 593 546.43	172 416 571.43	3 019 957 481.26	**5 192 374 052.69**

أصول قيد الامتياز	-	-	-	-
أصول قيد الإنشاء	1 281 486 100.65	69 724 555.88	-	**69 724 555.88**
الأصول المالية				
الاستثمارات في الشركات الزميلة				
حصص مشاركة أخرى ومستحقات				
استثمارات أخرى طويلة الأجل				
قروض وموجودات مالية أخرى غير متداولة	7 009 468.12	8 138 024.12	-	**8 138 024.12**
أصول ضريبية مؤجلة	34 468 507.73	42 464 862.73	-	**42 464 862.73**
إجمالي الأصول غير المتداولة	**3 225 754 612.16**	**123 795 483.15**	**3 290 293 136.28**	**6 414 088 619.43**
الأصول المتداولة				
المخزونات والأعمال الجارية	218 031 890.51	88 509 666.87	-	**288 509 666.87**
الذمم المدينة والأصول المماثلة		-		
الذمم التجارية المدينة	22 392 981.74	18 389 391.03	-	**18 389 391.03**
المدينون الآخرون	31 519 578.23	4 447 668.16	-	**4 447 668.16**
الضرائب والبنود المماثلة	61 808 919.03	49 602 944.57	-	**49 602 944.57**
الذمم المدينة الأخرى والبنود المماثلة	1 946 149.65	2 049 424.63	-	**2 049 424.63**
النقد وما يعادله		-		
الاستثمارات والموجودات المالية المتداولة الأخرى	-	-	-	-
النقد وما يعادله	190 309 731.43	21 453 633.71	-	**121 453 633.71**
إجمالي الأصول المتداولة	**526 009 250.59**	**84 452 728.97**	-	**484 452 728.97**

إجمالي الأصول	3 751 763 862.75	608 248 212.12	3 290 293 136.28	6 898 541 348.40

ب.الخصوم:

الجدول رقم 05: خصوم المؤسسة x في 2014/12/31

الخصوم	2013	2014
حقوق المساهمين		
رأس المال المصدر	860 000 000.00	1 650 000 000.00
رأس المال غير المستحق	-	-
رأس المال الإضافي المدفوع والاحتياطيات	666 151 272.04	221 758 152.04
احتياطي إعادة التقييم	-	-
حصة أرباح الشركات الزميلة	-	-
صافي الربح	349 842 492.74	345 248 135.02
حقوق الملكية الأخرى / الأرباح المحتجزة	172 222 123.75	175 606 307.88
إجمالي حقوق المساهمين	2 048 215 888.53	2 392 612 594.94
المطلوبات غير المتداولة		
القروض والاقتراضات	519 913 531.52	337 803 331.84
الضرائب المؤجلة والمخصصات	-	-
الخصوم غير المتداولة الأخرى	-	-
المخصصات والإيرادات المؤجلة	5 288 010.95	6 863 760.95
إجمالي الخصوم غير المتداولة	525 201 542.47	344 667 092.79
الخصوم المتداولة		
الذمم الدائنة التجارية	380 707 567.38	165 919 252.29
المدينون الآخرون	-	-
الضرائب	58 781 564.70	80 022 885.00
الخصوم أخرى	589 333 762.94	482 378 171.32
النقد وما يعادله	149 523 536.73	142 648 215.78
إجمالي الخصوم المتداولة	1 178 346 431.75	870 968 524.39
إجمالي الخصوم	3 751 763 862.75	3 608 248 212.12

2- تقديم جدول حسابات النتائج :

الجدول رقم :06 حسابات النتيجة للمؤسسة x في 2014/12/31

التعيين	2013	2014
المبيعات والإيرادات ذات الصلة	1 547 290 450.86	1 744 669 702.99
التغيرات في مخزون السلع التامة الصنع والأعمال	- 178 574.67	-
الإنتاج المرسمل	-	-
إعانات التشغيل	180 000.00	2 120 388.43
.IIالإنتاج للسنة	**1 547 291 876.19**	**1 746 790 091.42**
المشتريات	407 018 061.66	**443 727 630.95**
الخدمات الخارجية والاستهلاك الآخر	122 613 837.47	**142 787 527.83**
ثانياً الاستهلاك للسنة	**529 631 899.13**	**586 515 158.78**
ثالثاً القيمة المضافة التشغيلية	**1 017 659 977.06**	**1 160 274 932.64**
تكاليف الموظفين	155 467 485.34	**170 357 102.19**
الضرائب والمدفوعات المماثلة	25 189 870.89	**23 578 402.59**
رابعا فائض التشغيل الإجمالي	**837 002 620.83**	**966 339 427.86**
إيرادات التشغيل الأخرى	3 598 533.21	**39 649 086.10**
مصاريف التشغيل الأخرى	971 506.91	**19 831 192.43**
الاستهلاك والإطفاءات والمخصصات وخسائر	397 920 342.94	**537 370 562.90**
استرداد خسائر اضمحلال القيمة والمخصصات	-	-
خامساً الأرباح التشغيلية	**441 709 304.19**	**448 786 758.63**
الإيرادات المالية	1 377 015.07	**1 762 652.81**
المصروفات المالية	47 364 553.67	**33 274 746.42**
سادسًا النتيجة المالية	- **45 987 538.60**	- **31 512 093.61**
سابعًا الأرباح العادية قبل خصم الضرائب	**395 721 765.59**	**417 274 665.02**
الضريبة المتداولة على الأرباح العادية	44 653 448.00	**80 022 885.00**
الضريبة المؤجلة (المتغيرة) على الأرباح أو الخسائر	1 225 824.85	- **7 996 355.00**
إجمالي الدخل من الأنشطة العادية	1 552 267 424.47	**1 788 201 830.33**
إجمالي المصروفات من الأنشطة العادية	1 202 424 931.73	**1 442 953 695.31**
سابعًا صافي الربح من الأنشطة العادية	349 842 492.74	**345 248 135.02**
بنود غير عادية (إيرادات يتم تحديدها)	-	-
بنود غير عادية (مصروفات يتم تحديدها)	-	-
تاسعًا أرباح غير عادية	-	-
صافي الربح للسنة	**349 842 492.74**	**345 248 135.02**

الفرع الثاني : التعبير عن الرأي العام حول القوائم المالية

تتضمن صفحة واجهة التقرير معلومات عن محافظ الحسابات ساسي جمال وهي موجهة إلى مسير المؤسسة X كما تضمنت الموضوع المعنون ب تقرير دورة 2014 وقد تضمنت الديباجة التالية:

السادة أعضاء الجمعية العامة، في إطار تنفيذ المهمة الموكلة إلينا من طرف جمعيتكم العامة، نتشرف بتقديم تقريرنا الذي يتضمن:

– تقرير عام للتعبير عن الرأي حول الحسابات التي تم إقفالها في 2014/12/31 للمؤسسة x كما هي مرفقة في نهاية هذا التقرير.

– الفحوصات والمعلومات الخاصة المنصوص عليها طبقا للقوانين المعمول بها.

– التقارير الخاصة المنصوص عليها طبقا للقوانين

نحن في خدمتكم من أجل أي استفسارات وتوضيحات إضافية، تقبلوا منها عبارات الاحترام والتقدير.

بعد نهاية صفحة البداية التي تضمنت الديباجة أعلاه تم التعبير عن الرأي العام حول القوائم المالية والذي تم صياغته كما يلي:

في إطار مهمتنا كمحافظ حسابات قمنا بفحص القوائم المالية المرفقة للمؤسسة x للدورة 2014 والمتمثلة في الميزانية وحساب النتائج، والتي تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية التي نص عليها القانون رقم 07–11 الصادر في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي والنصوص اللاحقة له.

لقد قمنا بمهمة المراجعة طبقا للمعايير المهنية، هذه المعايير تتطلب القيام ببذل الجهد والعناية التي تسمح بالحصول على الضمانات المعقولة والكافية بأن الحسابات السنوية لا تتضمن أي تحريف جوهري.

كما تمت عملية فحص عن طريق العينة لمجموعة من العناصر التي تبرر المبالغ المتضمنة في الحسابات السنوية.

كما تم التأكد أيضا من المبادئ والقواعد والتقديرات التي تم اتباعها لإعداد وعرض الحسابات السنوية.

كما أننا نقدر أن عمليات الفحص التي تم القيام بها تمثل أساسا معقولا لدعم الرأي الذي سيتم التعبير عليه فيما يلي.

نحن نشهد أن القوائم المالية للمؤسسة x والتي تم إقفالها في 2014/12/31 بمجموع أصول ومجموع خصوم بقيمة 3608248212.12 دج، ونتيجة ربح بـ: 345248135.02 دج صادقة وتعكس صورة وفية عن الوضعية المالية وذمة المؤسسة في نهاية الدورة.

الفرع الثالث: ملاحظات محافظ الحسابات

بعد إبداء الرأي العام بقبول حسابات المؤسسة وأنها لا تتضمن أي أخطاء أو تحريفات جوهرية يمكن أن تؤثر على صدق الحسابات قدم محافظ الحسابات مجموعة من الملاحظات تمثلت فيما يلي:

1. شرح أرصدت حسابات الغير:

- شرح حسابات الغير بصفة عامة

- تقديم تفاصيل حول الحسابات الجارية للشركاء.

- حسابات الزبائن (إجراء عملية مقاربة بين مبالغ الحسابات لدى المؤسسة والمبالغ الحقيقية المقدمة من طرف الزبائن).

- التسبيقات المستلمة من الزبائن يجب تعريفها حسب كل عملية وكل زبون.

- تقديم شروحات حول حسابات الموردين والدائنين المختلفين.

2. جدول التثبيتات والاهتلاكات:

تقديم كل التفاصيل حول العناصر التي تمثل الذمة المالية (التثبيتات والاهتلاكات) والتي تتمثل فيما يلي:

-العنوان الدقيق.

- تاريخ الحيازة

- الاهتلاكات السابقة

- مخصصات الاهتلاك الحالية

- مجمع الاهتلاكات حتى تاريخ 2014/12/31

- القيمة المحاسبية الصافية في 2014/12/31

– تاريخ وقيمة التنازل المستقبلية.

بالمقابل يجب القيام بعملية مقاربة ما تضمنته الحسابات والجدول التفصيلي للاستثمارات والاهتلاكات في 2014/12/31.

3. تفاصيل المخزونات في 2014/12/31:

تقديم شرح مفصل حول معايير الاستهلاكات وحالة الجرد في نهاية الدورة.

4. تقديم شروحات في الملحقات حول:

– أهم الأحداث التي جرت خلال الدورة.

– القواعد والطرق المحاسبية المستعملة والتغييرات المستقبلية المحتملة.

– معلومات إضافية حول الحسابات والعمليات ذات الطبيعة الخاصة.

– تقديم شروحات حول الجانب الاجتماعي ومنافع الموظفين.

5. مسك وتحيين الدفاتر المحاسبية القانونية:

– دفتر اليومية العامة

– دفتر الجرد

– دفتر المداولات

– دفتر الأجور

– دفاتر أخرى لتسيير المستخدمين.

الفرع الرابع: الفحوصات والمعلومات الخاصة

تضمن تقرير محافظ الحسابات إشارة إلى أنه لم يتضمن أي تحفظات حول مدى صدق وتوافق المعطيات المتضمنة في الحسابات السنوية مع المعطيات المتضمنة في تقارير التسيير حول الوضعية المالية والوثائق الموجهة من المسير إلى الجمعية العامة.

الفرع الخامس: التقارير الخاصة

طبقا لما تنص عليه القوانين قام محافظ الحسابات بتضمين تقريره بمجموعة من التقارير الخاصة تمثلت فيما يلي:

1. تقرير خاص بالاتفاقيات المبرمة خلال الدورة:

أشار محافظ الحسابات إلى أنه خلال الدورة 2014 لم يتم إبرام أي اتفاقية خاصة يتوجب التقرير عنها للجمعية العامة.

2. تقرير خاص بخمس أنظمة تعويضية الأعلى خلال الدورة:

طبقا للمادة 680 من القانون التجاري قام محافظ الحسابات بالتحقق من 5 أجور الأعلى الموجهة لموظفي المؤسسة خلال الدورة على أساس ما هو معلن في الوثائق الماحسبية التي خضعت للمراجعة والتي كانت وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 07: خمس أجور الأعلى خلال دورة 2014

الرقم	الاسم واللقب	الوظيفة	المبلغ السنوي
1	*xxx*	المدير الفني	*4 559 597.04*
2	*xxx*	رئيس قسم الصيانة	*2 788 531.20*
3	*xxx*	مدير مشروع	*1 465 495.56*
4	*xxx*	مدير الإنتاج	*1 455 253.08*
5	*xxx*	مدير التشغيل الآلي	*1 365 905.88*
		المبلغ الإجمالي	*11 634 782.76*

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

3. تقرير خاص حول تطور النتيجة خلال الخمس سنوات السابقة والنتيجة حسب الأسهم:

طبقا للمادة 678 من القانون التجاري يشهد محافظ الحسابات أن النتائج المحقق من طرف المؤسسة خلال الخمس سنوات السابقة كانت كما يلي:

الجدول رقم 08: تطور النتيجة خلال خمس سنوات السابقة

	2010	2011	2012	2013	2014
النتيجة قبل الضريبة	137 572 801.62	527 500 996.91	361 478 703.61	394 495 940.74	417 274 665.02
الضريبة على أرباح الشركات	40 692 277.00	64 360 723.00	43 851 927.00	*44 653 448.00*	*72 026 530.00*
النتيجة الصافية	96 880 524.62	463 140 273.91	317 626 776.61	*349 842 492.74*	345 248 135.02
عدد الأسهم التي تشكل رأس المال الاجتماعي	814 000.00	860 000.00	860 000.00	860 000.00	165 000.00
ربحية السهم الواحد	119.02	538.54	369.33	406.79	2 092.41
مساهمة الموظفين في النتيجة	-	-	-	-	-

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

المطلب الثاني: تحليل تقرير محافظ الحسابات ودوره في تحسين الإفصاح في المؤسسة x

سنحاول في هذا المطلب التطرق إلى مختلف الملاحظات التي قدمها محافظ الحسابات من خلال تقريره لتحسين الإفصاح في المؤسسة x.

الفرع الأول: رأي المراجع حول القوائم المالية للمؤسسة

من خلال التقرير نلاحظ أن المراجع قد صادق على القوائم المالية للمؤسسة بدون أي تحفظات أي أن القوائم المالية للمؤسسة قد تم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليه وفي ظل احترام ما جاء به

النظام المحاسبي المالي، إن هذه الشهادة التي أدلى بها محافظ الحسابات ستضفي على قوائم المؤسسة نوعا من الموثوقية والصدق في نظر المتعاملين مع المؤسسة.

الفرع الثاني: مساهمة الملاحظات التي قدمها محافظ الحسابات في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي

تلعب ملاحظات محافظ الحسابات دورًا هامًا في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي من خلال:

1. تحديد الثغرات والمعلومات المفقودة:

* يراجع محافظ الحاسابات القوائم المالية بحثًا عن أي ثغرات أو تحريف أو معلومات مفقودة قد تؤثر على فهم المستخدمين للبيانات المالية.

* على سبيل المثال، قد يلاحظ المراجع أن الشركة لم تفصح عن معلومات كافية عن مخاطرها المالية أو عن المعاملات مع الأطراف ذات الصلة، لهذا فقد طلب محافظ الحسابات في حالة المؤسسة x، معلومات تفصيلية أكثر من خلال الملاحظات التي تضمنها تقريره حول طلب تفاصيل أكثر حول بعض الأرصدة وثبيتات المؤسسة والاهتلاكات والمخزونات.

2. تحسين دقة المعلومات:

* قد يكتشف المراجع أخطاء في القوائم المالية أو الملاحظات، مثل أخطاء حسابية أو معلومات غير صحيحة.

* يمكن للمراجع أيضًا تقديم اقتراحات لتحسين دقة المعلومات، مثل استخدام لغة أكثر وضوحًا أو تقديم معلومات إضافية في الملاحق.

3. تعزيز الامتثال للمعايير:

* يتأكد المراجع من أن الشركة تمتثل لمعايير المحاسبة المالية المعمول بها وهذا ما أدلى به من خلال تقريره حول قوائم المؤسسة x، إذ يؤكد المراجع أن القوائم المالية تما إعدادها وفقا للنظام المحاسبي المالي والنصوص التنظيمية المرتبطة به.

* قد يقدم المراجع أيضًا اقتراحات لتحسين الامتثال للمعايير، مثل تغيير السياسات المحاسبية أو تحسين الإفصاح.

4. تعزيز الشفافية:

* يشجع المراجع الشركات على تقديم معلومات كافية وذات صلة للمستخدمين لتمكينهم من اتخاذ قرارات مستنيرة.

* قد يقدم المراجع أيضًا اقتراحات لتحسين الشفافية، مثل تقديم معلومات إضافية عن الحوكمة أو الاستراتيجية أو الأداء البيئي.

5. تعزيز الثقة بالمالية:

* من خلال تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، يساعد المراجعون على تعزيز الثقة في المعلومات المالية للشركة.

* يمكن أن يؤدي ذلك إلى تحسين الوصول إلى رأس المال وجذب المستثمرين وتحسين العلاقات مع أصحاب المصلحة الآخرين.

بشكل عام، تلعب ملاحظات المراجع دورًا هامًا في ضمان تقديم الشركات لمعلومات مالية دقيقة وذات صلة وموثوقة للمستخدمين.

الفرع الثالث: مساهمة التقارير الخاصة التي قدمها محافظ الحسابات في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي

تساهم التقارير الخاصة التي تضمنها تقرير المراجع المالي في زيادة شفافية الإفصاح وإعطاء مستخدم المعلومة المالية تفاصيل أكثر حول الوضعية المالية للمؤسسة وتطورها من سنة إلى أخرى مثل جدول تطور النتيجة خلال الخمس سنوات الأخيرة الذي يظهر كيفية نمو المؤسسة خلال السنوات الخمس السابقة، وجدول خمس أجور الأعلى في المؤسسة خلال الدورة الذي يظهر سياسة المؤسسة تجاه موظفيها وبعض الجدول الملحقة التي تساهم في إعطاء نظرة أكثر عمقا حول الوضعية المالية للمؤسسة وتعطي فهم أفضل لوضعية المؤسسة بالنسبة للمستخدمين كما تساهم في:

* توفر تقاريره معلومات قيمة للمستخدمين لاتخاذ قرارات مستنيرة.

* قد تشمل تقييمًا للاجتماعية والبيئية والحوكمة للشركة، والمخاطر المالية.

* تعزيز الثقة في المعلومات المالية:

* يُساهم في تعزيز الثقة في المعلومات المالية للشركة من خلال تحسين جودة الإفصاح.

بشكل عام، تلعب تقارير محافظ الحسابات دورًا هامًا في ضمان تقديم الشركات لمعلومات مالية دقيقة وذات صلة وموثوقة للمستخدمين.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال إجراء دراسات ميدانية في مكتب مدير الحسابات السيد ساسي جمال، حاولنا الوقوف على كيفية أداء مهام محافظ الحسابات والتطرق إلى أهم المهام المنوطة به، ثم دراسة حالة المؤسسة x التي خضعت قوائمها المالية للمراجعة من طرف محافظ الحسابات خلال الدورة 2014، حيث حاولنا من خلال هذه الحالة إبراز كيفية مساهمة عمليات المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي على مستوى المؤسسة المعنية وهو ما تم التأكد منه من خلال تحليل التقرير والتطرق إلى أهم الملاحظات التي تضمنها وكيفية مساهمتها في جودة الإفصاح المحاسبي في المؤسسة.

الخاتمة

خاتمة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا الإجابة على الإشكالية المطروحة والتي تتمحور حول مدى تأثير المراجعة القانونية على جودة الإفصاح المحاسبي في الجزائر، حيث يعتبر الإفصاح المحاسبي المنتج النهائي لوظيفة المحاسبة والذي يتم من خلاله إيصال المعلومة المحاسبية إلى مستخدميها ويعتبر أيضا ذو أهمية بالغة لما له من أثر على القرارات المتخذة من طرف المستخدمين مما يحتم على المؤسسة توفير المعلومة الواضحة والمفهومة في الوقت المناسب عن طريق الكشوف المالية، وفي هذا الإطار تتسم المراجعة القانونية بدور بالغ الأهمية لما لها من دور فعال في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي.

اختبار الفرضيات: توصلنا بعد الدراسة التي قمنا في مكتب محافظ الحسابات إلى نتائج اختبار الفرضيات التالية

الفرضية الأولى: تؤدي جودة المراجعة القانونية إلى تحسين جودة الرقابة الداخلية، تم إثباتها حيث توصلنا إلى المراجعة القانونية تلعب دور فعال في تحسين جودة الرقابة الداخلية من خلال عمليات الفحص والملاحظات التي يقدمها محافظ الحسابات للمؤسسة والتي تساهم في تصحيح الأخطاء وتحسين جودة الرقابة الداخلية

الفرضية الثانية: يؤدي تحسين جودة الرقابة الداخلية إلى تحسين جودة الإفصاح المحاسبي في المؤسسة، تم إثبات هذه الفرضية إذ يعتبر نظام الرقابة الداخلية بيئة إنتاج المعلومة المحاسبية وكل ما كان يتميز بالجودة انعكس ذلك إيجابا على جودة الإفصاح المحاسبي.

نتائج الدراسة: من خلال ما تم عرضه في الدراسة من محاولتنا للإجابة على الإشكالية خلصنا إلى النتائج التالية:

- الإفصاح عن المعلومات بشكل ملائم يجعل القوائم المالية غير مظللة، وهذا ما يؤدي إلى حماية جميع الأطراف ذات الصلة بالمعلومات المحاسبية.
- إن المراجعة القانونية وجدت لضمان عدم تحريف المعلومة المالية مما يساهم في حماية المؤسسة والأطراف المتعاملة معها.
- المراجعة القانونية تساعد على وجود نظام رقابة داخلي قوي وفعال مما ينعكس على الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسة.

الاقتراحات: هناك بعض الاقتراحات التي يمكن أن نقدمها في مجال بحثنا:

– ضرورة إلتزام المؤسسات الاقتصادية بالإفصاح المحاسبي للمعلومات المحاسبية بشكل كافي وكامل مرفقا بها جميع الإيضاحات والملاحق التي تبين السياسة المتبعة داخل المؤسسات.

– العمل على تطوير مواصفات وخصائص نظام الرقابة الداخلية مما يتيح مواكبة التطورات والتغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية.

– تعزيز وظيفة المراجعة القانونية بما يضمن قيامها بدورها الفعال في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي

– تكييف الإطار القانوني والتشريعي للمراجعة القانونية مع مستجدات المعايير الدولية.

– ضرورة وجود نظام رقابة داخلية سليم وفعال يساهم في تسهيل تنظيم المعلومات المحاسبية بغرض تدعيم الإفصاح المحاسبي.

آفاق الدراسة: لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم قدرتنا على تناول كل نواحي الموضوع بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون هذا البحث جسرا يربط بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لإثرائها وبعثها من جديد، وبحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها:

– مشاكل التلاعب في القوائم المالية نتيجة التحايل في الإفصاح المحاسبي.

– مدى قدرة المؤسسات الاقتصادية في تحقيق جودة الإفصاح في قوائمها المالية عن طريق النظام المحاسبي المالي.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولا: الكتب

1) أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، القاهرة، 2005.
2) جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الإسكندرية، مصر، 2002-2003.
3) حيدر محمد علي بن عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان الأردن، 2007.
4) رضوان حلوى حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2000.
5) غسان فلاح المطرانة ، تدقيق الحسابات المعاصر ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2009.
6) محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، الجزائر، 1999.
7) مطر محمد عطية، نظرية المحاسبة وإقتصاد المعلومات للإطار الفكري وتطبيقاته العملية، الناشر دار حسين للنشر والتوزيع ،1996.
8) وليد ناجي الجيالي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية، الدنيمارك ،2007.
9) ويليام توماس وامرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تقريب ومراجعة احمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، القاهرة- مصر، 2006.

ثانيا: الرسائل الجامعية

أ/ الأطروحات:

1) حواس صالح، توجه الجدي نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة الدكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، 2008.
2) شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 2011-2012.

3) غوالي محمد البشير، مهنة المراجعة القانونية في الجزائر بين الإستجابة لمتطلبات المهنة وضغوط المحيط، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 03، 2010-2011.

ب/ المذكرات:

1) أمال بن يخلف، المراجعة الخارجية في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
2) إلهام بوعافية، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة ورقلة، 2017-2018.
3) سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة المسيلة ،2003-2004.
4) مسعود فعور، خالد كربكط، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة جيجل، 2015-2016.
5) مرازيق نريمان، بن محيوس محروزه، أثر المراجعة القانونية على جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة برج بوعريرج، 2018-2019.
6) ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في إتخاذ القرارات، أطروحة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009.

ثالثا: المجلات والملتقيات العلمية

1) حميده محمد عبد المجيد محمد، الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي عن تقرير المراجعة الداخلية لتحسين فعالية حوكمة الشركات المحلية العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد8، 2011.
2) دعمامرة ياسمينة، دزرفاوي عبد الكريم، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مجلة البحوث والدراسات التجارية، العدد 4، 2018.
3) لطيف زيود وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الإستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم 29، العدد رقم 01، سوريا، 2007.

4) محمد البشير، الإفصاح ومعايير المحاسبة الدولية، مجلة المدقق، العدد 51، الأردن ،2000.

5) مقدم عبيرات ورشيدة خالدي، مداخلة بعنوان حوكمة الشركات كألية للضيق من فجوة التوقعات في مهنة المراجعة القانونية في الجزائر، الملتقى الدولي حول أليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة- الجزائر، 2013.

6) وليد زكريا صيام، أثر الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية على تقرير مدفق الحسابات، محلة المدقق، العدد 43، الأردن، 2000.

رابعا: التشريعات القانونية

1) القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذو القعدة عام 1928الموافق ل 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

2) المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 20جمادى الأول 1429 الموافق ل 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذو القعدة عام 1928الموافق ل 25 نوفمبر 2007.

المراجع باللغة الأجنبية

1) D.lebbah abdellhakim. Intitulé : la queualité de l'information fianciére produite par le système complète financière revenue des économies fiancieres bancaires et de management N :06 (2018).

2) D.lebbah abdellhakim. Intitulé : la queualité de l'information fianciére produite par le système complète financière revenue des économies fiancieres bancaires et de management N :06 (2018).

3) DR. AKACEM, DR. MOUHAMED EL MAHDI, DR. HAROUCHI DJLOL, DR. MOULAL ALI. Intitulé : commissariat aux comptes, pour queuell rol dans la gouvernance d'entreprise ? Revenu organisation & travail N :2023.

4) DR. KATIB KARIM. Intitulé : l'approche et la mission du commissaire aux compte en Algérie revenu des recherches en siences financieres et comptables N : 01(2023/p751-765)

المواقع الإلكترونية

1) المعهد الأميركي للمراجعين الداخلين IIA

الملاحق

SARL XXX

SARL au Capital de : 1 650 000 000 DA
Zone Industrielle, route de M'Sila, B.B.Arréridj

RAPPORT DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

EXERCICE : .....

Mai .....

Cabinet de Commissariat aux Comptes Djamel SACI

Bât «L» n°14, Promotion BOUSEMAH Avenue Houari Boumediene B.B.Arreridj

Tél./Fax : (035) 73.30.54 - e-mail : sacidjamel@ymail.com

Djamel S A C I

Bât. « L » n°14, Promotion Bousemah

Avenue Houari Boumediene

B.B.Arréridj

A Monsieur le Gérant de la société

« SARL XXX »

Objet : Rapport Exercice 2014

Messieurs les membres de l'Assemblée Générale,

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous avons l'honneur de vous présenter notre rapport qui comprend:

- « Rapport Général d'expression d'opinion » portant sur le contrôle des comptes arrêtés au 31 décembre … de la société **« SARL XXX »** tels qu'ils sont annexés au présent rapport,
- Vérifications et informations spécifiques prévues par la loi.
- « Rapports Spéciaux » prévus par la loi.

Restant à votre disposition pour d'éventuelles clarifications, nous vous prions d'agréer, Messieurs, l'expression de nos sentiments distingués.

B.B.Arréridj, le 31 Mai

…..

Cabinet de Commissariat aux Comptes Djamel SACI

Bât «L» n°14, Promotion BOUSEMAH Avenue Houari Boumedienne B.B.Arréridj

Tél./Fax : (035) 73.30.54 e-mail : sacidjamel@ymail.com

RAPPORT GENERAL

D'EXPRESSION D'OPINION

EXERCICE clos le : 31/12/…..

OPINION SUR LES ETATS FINANCIERS

Dans le cadre de notre mission de commissariat aux comptes, nous avons examiné les états financiers ci-joint de la société « **SARL XXX** » pour l'exercice …, comprenant le Bilan et le compte de résultats, établis conformément aux règles et principes comptables édictés par la loi n°07-11 du 25 novembre 2007 portant système comptable financier et ses textes subséquents.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la profession.

Ces normes requièrent la mise en œuvre de diligence permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives susceptibles d'affecter l'ensemble des comptes annuels.

Un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiants les données contenues dans ces comptes.

Il consiste également à apprécier les principes suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble.

Nous estimons que nos contrôles fournissent une base raisonnable à l'opinion exprimée ci-après.

Nous certifions que les états financiers arrêtés au **31/12/…,** avec un total à l'actif et au passif de **3 608 248 212.12 DA** et un résultat bénéficiaire de **345 248 135.02DA** sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle de la situation financière et patrimoniale de la société à la fin de cet exercice.

B.B.Arréridj, le 31/05/…..

Le Commissaire Aux Comptes,

OBSERVATIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

1°) – Explication des soldes des comptes de tiers et divers :

- Explication des comptes de tiers en général,
- Détail des Comptes Courants des Associés (depuis l'origine),
- Créances sur clients (rapprochement entre les chiffres comptables et les soldes réels reconnus par les clients),

- Avances reçues des clients à identifier par opération et par client –
- Comptes fournisseurs et créditeurs divers soldes à expliquer -
- Comptes « régies et accréditifs ».

2°) – Tableau des Immobilisations et des Amortissements :

Donner tous les détails de chacun des éléments constituant le patrimoine (immobilisations et amortissements) :

- Intitulé exact,
- Date d'acquisition,
- Amortissements antérieurs
- Dotations de l'exercice
- Amortissements cumulés au 31/12/..
- Valeur comptable nette au 31/12/..
- Date et valeur de cession éventuellement

Par ailleurs, il y a lieu de faire un rapprochement entre les chiffres de la comptabilité et ceux qui ressortent du tableau (extracomptable) détaillé des investissements et des amortissements au 31/12/...

Reclassements éventuels par catégorie d'immobilisation pour assurer une meilleure comparabilité et compréhension des états financiers.

3°) – Détail des stocks au 31/12/……

Note détaillée sur les normes de consommations et de l'état d'inventaire.

4°) – Notes en annexe sur :

- Les Principaux Evénements qui se sont déroulés durant l'exercice N.
- les règles et les méthodes comptables utilisées et les changements éventuels
- Informations complémentaires sur certains comptes et opérations particuliers (es).
- Volet social et les avantages accordés au personnel.

5°) – Tenue et Mise à jour des livres réglementaires :

- Journal Centralisateur,
- Registre d'inventaire,
- Registre de délibérations,
- Registre de paie
- Autres registres gestion du personnel.

VERIFICATIONS ET INFORMATIONS SPECIFIQUES

Nous avons également procédé, conformément aux normes de la profession, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Nous n'avons pas d'observations à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du gérant et dans les documents adressés aux associés sur la situation financière et les comptes annuels.

B.B.Arréridj, le 31/05/….

Le Commissaire Aux Comptes,

RAPPORTS SPECIAUX

EXERCICE Clos le: 31/12/....

Cabinet de Commissariat aux Comptes Djamel SACI

Bât «L» n°14, Promotion BOUSEMAH Avenue Houari Boumedienne B.B.Arréridj

Tél./Fax : (035) 73.30.54 e-mail : sacidjamel@ymail.com

RAPPORT SPECIAL SUR LES CONVENTIONS REGLEMENTEES

Au titre de l'exercice clos le 31/12/…

Messieurs les membres de l'assemblée,

En exécution des prescriptions de l'article 628 (décret législatif N°93.08 du 25/04/1993 modifiant et complétant l'ordonnance 75.59 du 26 septembre 1975 portant Code de Commerce), nous avons l'honneur de vous rendre compte des conventions préalablement autorisées par votre Assemblée Générale :

« Aucune convention n'a été portée à notre connaissance au cours de l'exercice 2014 ».

B.B.Arréridj, le 31/05/…

Le Commissaire Aux Comptes,

Cabinet de Commissariat aux Comptes Djamel SACI

Bât «L» n°14, Promotion BOUSEMAH Avenue Houari Boumedienne B.B.Arréridj

Tél./Fax : (035) 73.30.54 e-mail : sacidjamel@ymail.com

Servies au titre de l'exercice clos le 31/12/…

En vertu des dispositions de l'article 680 du code de commerce (décret législatif N°93.08 du 25/04/1993, modifiant et complétant l'ordonnance 75.59 du 26 septembre 1975 portant Code de Commerce)

je soussigné SACI Djamel - Commissaire aux Comptes- certifie exact le montant des rémunérations versées par l'entreprise aux cinq agents les mieux rétribués durant l'exercice ….

Sur la base des états de paie, ces rémunérations se décomposent comme suit :

N°	NOM ET PRENOM	FONCTION	MONTANT ANNUEL
1	BECHER JENS	DIRECTEUR TECHNIQUE	4 559 597.04
2	BOUCHOUX LAURENT-PIERRE	CHEF MAINTENANCE	2 788 531.20
3	BENZEGHIBA ABDELMALEK	CHEF DE PROJET	1 465 495.56

4	*MAKHLOUF YOUCEF*	*CHEF PRODUCTION*	*1 455 253.08*
5	*BELAICHE MOULOUD*	*RESPONSABLE AUTOMATISME*	*1 365 905.88*

RAPPORT SPECIAL SUR L'EVOLUTION DU RESULTAT DES CINQ DERNIERS EXERCICES ET DU RESULTAT PAR PART SOCIALE

T O T A L G E N E R A L . . . . . :	***11 634 782.76***

Cabinet de Commissariat aux Comptes Djamel SACI

Bât «L» n°14, Promotion BOUSEMAH Avenue Houari Boumedienne B.B.Arréridj

Tél./Fax : (035) 73.30.54 e-mail : sacidjamel@ymail.com

En vertu des dispositions de l'article 678 alinéa 6 du code de commerce, j'atteste que les résultats nets comptables réalisés par l'Entreprise durant les cinq derniers exercices clos au 31/12/... se répartissent comme suit :

	2010	***2011***	***2012***	***2013***	***2014***
Résultat avant impôts	137 572 801.62	527 500 996.91	361 478 703.61	394 495 940.74	417 274 665.02
Impôt sur les bénéfices	40 692 277.00	64 360 723.00	43 851 927.00	*44 653 448.00*	*72 026 530.00*
Résultat net	**96 880 524.62**	**463 140 273.91**	**317 626 776.61**	***349 842 492.74***	**345 248 135.02**
Parts sociales constituant le capital social	814 000.00	860 000.00	860 000.00	860 000.00	165 000.00
Résultat par part sociale	119.02	538.54	369.33	406.79	2 092.41

Participation des Travailleurs au Résultat	-	-	-	-	-

ETATS FINANCIERS

AU 31/12/2014

- **A C T I F**
- **P A S S I F**
- **COMPTE DE RESULTATS**

SARL XXX

BILAN AU 31/12/....

A C T I F

ACTIF	.....			....
	Montants Bruts	Amortissements provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif	-	-	-	-
Immobilisation Incorporelles	-	-	-	-
IMMOBILISATION CORPORELLES	-	-	-	-
Terrains	347 256 875.00	-	347 256 875.00	340 756 875.00
Bâtiments	754 130 249.01	270 335 655.02	483 794 593.99	362 440 114.23
Autres immobilisations Corporelles	5 192 374 052.69	3 019 957 481.26	2 172 416 571.43	1 199 593 546.43
Immobilisations en concession	-	-	-	-
Immobilisations en cours	69 724 555.88	-	69 724 555.88	1 281 486 100.65
IMMOBILISATIONS FINANCIERES			-	
Titres mis en équivalence	-	-	-	-
Autres participations et créances rattachées	-	-	-	-
Autres titres immobilisés	-	-	-	-
Prêts et autres actif financiers non courants	8 138 024.12	-	8 138 024.12	7 009 468.12
Impôts différés actifs	42 464 862.73	-	42 464 862.73	34 468 507.73
TOTAL ACTIF NON COURANT	**6 414 088 619.43**	**3 290 293 136.28**	**3 123 795 483.15**	**3 225 754 612.16**
ACTIFS COURANT				
Stocks et encours	288 509 666.87	-	288 509 666.87	218 031 890.51
CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES			-	
Clients	18 389 391.03	-	18 389 391.03	22 392 981.74
Autres débiteurs	4 447 668.16	-	4 447 668.16	31 519 578.23
Impôts et assimilés	49 602 944.57	-	49 602 944.57	61 808 919.03
Autres créances et emplois assimilés	2 049 424.63	-	2 049 424.63	1 946 149.65
DISPONIBILITES ET ASSIMILES			-	
Placements et autres actifs Financiers courants	-	-	-	-
Trésorerie	121 453 633.71	-	121 453 633.71	190 309 731.43
TOTAL ACTIF COURANT	**484 452 728.97**	**-**	**484 452 728.97**	**526 009 250.59**
TOTAL GENERAL	**6 898 541 348.40**	**3 290 293 136.28**	**3 608 248 212.12**	**3 751 763 862.75**

SARL XXX
BILAN AU 31/12/2014

P A S S I F

PASSIF	.....	.....
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	1 650 000 000,00	860 000 000,00
Capital non appelé	-	-
Primes et Réserves	221 758 153,04	666 151 272,04
Ecart de réévaluation	-	-
Ecart d'équivalence	-	-
Résultat Net	**345 248 135,03**	**349 842 402,74**
Autres Capitaux propres / Report à Nouveau	175 606 207,88	172 222 122,75
TOTAL CAPITAUX PROPRES	**2 392 612 594,04**	**2 048 215 888,53**
PASSIF NON COURANT		
Emprunts et Dettes Financières	337 803 231,84	519 913 531,53
Impôts différés et provisionnés	-	-
Autres Dettes non courantes	-	-
Provisions et Produits Constatés d'avance	6 863 760,05	5 288 010,05
TOTAL PASSIF NON COURANT	**344 667 992,79**	**525 201 541,47**
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	165 919 252,20	380 707 567,28
Autres débiteurs	-	-
Impôts	80 022 885,00	58 781 564,70
Autres dettes	482 378 171,33	589 333 762,04
Trésorerie Passive	142 648 215,78	149 523 536,72
TOTAL PASSIF COURANT	**870 968 524,30**	**1 178 346 431,75**
TOTAL GENERAL	**3 608 248 213,13**	**3 751 763 862,75**

SARL XXX
COMPTE DE RESULTATS AU 31/12/.....

DESIGNATION	.....	.....
Vente et Produits annexes	1 744 669 702.99	1 547 290 450.86
Variation stocks produits finis et en cours	-	- 178 574.67
Production immobilisée	-	-
Subvention d'exploitation	2 120 388.43	180 000.00
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	**1 746 790 091.42**	**1 547 291 876.19**
Achats consommés	443 727 630.95	407 018 061.66
Services extérieurs et autres consommations	142 787 527.83	122 613 837.47
II CONSOMMATION DE L'EXERCICE	**586 515 158.78**	**529 631 899.13**
III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION	**1 160 274 932.64**	**1 017 659 977.06**
Charges du personnel	170 357 102.19	155 467 485.34
Impôts, taxes et versements assimilés	23 578 402.59	25 189 870.89
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**966 339 427.86**	**837 002 620.83**
Autres produits opérationnels	39 649 086.10	3 598 533.21
Autres Charges opérationnelles	19 831 192.43	971 506.91
Dotation aux Amortissements, provisions et pertes valeur	537 370 562.90	397 920 342.94
Reprises sur pertes de valeur et provisions	-	-
V RESULTAT OPERATIONNEL	**448 786 758.63**	**441 709 304.19**
Produits Financiers	1 762 652.81	1 377 015.07
Charges Financières	33 274 746.42	47 364 553.67
VI RESULTAT FINANCIER	**- 31 512 093.61**	**- 45 987 538.60**
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS	**417 274 665.02**	**395 721 765.59**
Impôts exigibles sur résultats ordinaire	80 022 885.00	44 653 448.00
Impôts différés (Variation) sur résultats ordinaire	- 7 996 355.00	1 225 824.85
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	1 788 201 830.33	1 552 267 424.47
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	1 442 953 695.31	1 202 424 931.73
VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	345 248 135.02	349 842 492.74
Eléments extraordinaires (Produits à préciser)	-	-
Eléments extraordinaires (charges à préciser)	-	-
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE	-	-
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**345 248 135.02**	**349 842 492.74**

الملحق 01:

A C T I F

ACTIF	.....			....
	Montants Bruts	Amortissements provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif	-	-	-	-
Immobilisation Incorporelles	-	-	-	-
IMMOBILISATION CORPORELLES	-	-	-	-
Terrains	347 256 875.00	-	347 256 875.00	340 756 875.00
Bâtiments	754 130 249.01	270 335 655.02	483 794 593.99	362 440 114.23
Autres immobilisations Corporelles	5 192 374 052.69	3 019 957 481.26	2 172 416 571.43	1 199 593 546.43
Immobilisations en concession	-	-	-	-
Immobilisations en cours	69 724 555.88	-	69 724 555.88	1 281 486 100.65
IMMOBILISATIONS FINANCIERES			-	
Titres mis en équivalence	-	-	-	-
Autres participations et créances rattachées	-	-	-	-
Autres titres immobilisés	-	-	-	-
Prêts et autres actif financiers non courants	8 138 024.12	-	8 138 024.12	7 009 468.12
Impôts différés actifs	42 464 862.73	-	42 464 862.73	34 468 507.73
TOTAL ACTIF NON COURANT	**6 414 088 619.43**	**3 290 293 136.28**	**3 123 795 483.15**	**3 225 754 612.16**
ACTIFS COURANT				
Stocks et encours	288 509 666.87	-	288 509 666.87	218 031 890.51
CREANCES ET EMPLOIS ASSIMILES			-	
Clients	18 389 391.03	-	18 389 391.03	22 392 981.74
Autres débiteurs	4 447 668.16	-	4 447 668.16	31 519 578.23
Impôts et assimilés	49 602 944.57	-	49 602 944.57	61 808 919.03
Autres créances et emplois assimilés	2 049 424.63	-	2 049 424.63	1 946 149.65
DISPONIBILITES ET ASSIMILES			-	
Placements et autres actifs Financiers courants	-	-	-	-
Trésorerie	121 453 633.71	-	121 453 633.71	190 309 731.43
TOTAL ACTIF COURANT	**484 452 728.97**	**-**	**484 452 728.97**	**526 009 250.59**
TOTAL GENERAL	**6 898 541 348.40**	**3 290 293 136.28**	**3 608 248 212.12**	**3 751 763 862.75**

الملحق 02:

P A S S I F

PASSIF	.....	.....
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	1 650 000 000,00	860 000 000,00
Capital non appelé	-	-
Primes et Réserves	221 758 153,04	666 151 272,04
Ecart de réévaluation	-	-
Ecart d'équivalence	-	-
Résultat Net	**345 248 135,03**	**349 842 402,74**
Autres Capitaux propres / Report à Nouveau	175 606 207,88	172 222 122,75
TOTAL CAPITAUX PROPRES	**2 392 612 504,94**	**2 048 215 888,53**
PASSIF NON COURANT		
Emprunts et Dettes Financières	337 803 231,84	519 913 531,53
Impôts différés et provisionnés	-	-
Autres Dettes non courantes	-	-
Provisions et Produits Constatés d'avance	6 863 760,05	5 288 010,05
TOTAL PASSIF NON COURANT	**344 667 992,79**	**525 201 541,47**
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés	165 919 252,20	380 707 567,28
Autres débiteurs	-	-
Impôts	80 022 885,00	58 781 564,70
Autres dettes	482 378 171,33	589 333 762,04
Trésorerie Passive	142 648 215,78	149 523 536,73
TOTAL PASSIF COURANT	**870 968 524,30**	**1 178 346 431,75**
TOTAL GENERAL	**3 608 248 312,13**	**3 751 763 862,75**

الملحق 03:

SARL XXX
COMPTE DE RESULTATS AU 31/12/.....

DESIGNATION	.....	.....
Vente et Produits annexes	1 744 669 702.99	1 547 290 450.86
Variation stocks produits finis et en cours	-	- 178 574.67
Production immobilisée	-	-
Subvention d'exploitation	2 120 388.43	180 000.00
I. PRODUCTION DE L'EXERCICE	**1 746 790 091.42**	**1 547 291 876.19**
Achats consommés	443 727 630.95	407 018 061.66
Services extérieurs et autres consommations	142 787 527.83	122 613 837.47
II CONSOMMATION DE L'EXERCICE	**586 515 158.78**	**529 631 899.13**
III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION	**1 160 274 932.64**	**1 017 659 977.06**
Charges du personnel	170 357 102.19	155 467 485.34
Impôts, taxes et versements assimilés	23 578 402.59	25 189 870.89
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**966 339 427.86**	**837 002 620.83**
Autres produits opérationnels	39 649 086.10	3 598 533.21
Autres Charges opérationnelles	19 831 192.43	971 506.91
Dotation aux Amortissements, provisions et pertes valeur	537 370 562.90	397 920 342.94
Reprises sur pertes de valeur et provisions	-	-
V RESULTAT OPERATIONNEL	**448 786 758.63**	**441 709 304.19**
Produits Financiers	1 762 652.81	1 377 015.07
Charges Financières	33 274 746.42	47 364 553.67
VI RESULTAT FINANCIER	**- 31 512 093.61**	**- 45 987 538.60**
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS	**417 274 665.02**	**395 721 765.59**
Impôts exigibles sur résultats ordinaire	80 022 885.00	44 653 448.00
Impôts différés (Variation) sur résultats ordinaire	- 7 996 355.00	1 225 824.85
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	1 788 201 830.33	1 552 267 424.47
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	1 442 953 695.31	1 202 424 931.73
VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	345 248 135.02	349 842 492.74
Eléments extraordinaires (Produits à préciser)	-	-
Eléments extraordinaires (charges à préciser)	-	-
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE	-	-
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**345 248 135.02**	**349 842 492.74**

فهرس المحتويات

.....

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	–
شكر وعرفان	–
ملخص الدراسة	–
قائمة المحتويات	I
قائمة الجداول	II
قائمة الأشكال	III
مقدمة	أ–ج
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة	
تمهيد:	**05**
المبحث الأول: مدخل للمراجعة القانونية	**06**
المطلب الأول: مفهوم المراجعة	**06**
المطلب الثاني: مفهوم المراجعة القانونية	**07**
المطلب الثالث: معايير المراجعة	**08**
المبحث الثاني: مدخل للإفصاح المحاسبي	**16**
المطلب الأول: التأصيل العلمي للإفصاح المحاسبي	**16**
المطلب الثاني: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية	**19**
المطلب الثالث: أساليب ومحددات الإفصاح المحاسبي	**20**
المطلب الرابع: محددات الإفصاح المحاسبي في الجزائر	**23**
المبحث الثالث: مساهمة المراجعة القانونية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي	**27**
المطلب الأول: أهمية المراجعة القانونية في النظام المالي	**27**
المطلب الثاني: تأثير المراجعة القانونية على تحسين جودة الإفصاح المحاسبي	**28**
المطلب الثالث: التحديات التي تواجه المراجعة القانونية في تحسين جودة الافصاح	**30**

المحاسبي	
المطلب الرابع: اقتراح حلول للتغلب على تلك التحديات	**31**
المبحث الرابع: الدراسات السابقة	**32**
المطلب الأول: الرسائل الجامعية والمذكرات باللغة العربية	**32**
المطلب الثاني: المقالات العلمية باللغة العربية	**36**
المطلب الثالث: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية	**39**
خلاصة الفصل الأول	**43**
الفصل الثاني: دراسة تطبيقية في مكتب محافظ حسابات برج بوعريريج	
تمهيد:	**45**
المبحث الأول: التعريف بالمكتب محل الدراسة	**46**
المطلب الأول: بطاقة تعريفية للمكتب	**46**
المطلب الثاني: خدمات التي يقدمها المكتب	**47**
المطلب الثالث: الإجراءات المتعلقة بطريقة العمل التي يتبعها محافظ الحسابات	**48**
المبحث الثاني: عرض وتحليل تقرير محافظ الحسابات	**49**
المطلب الأول: عرض تقرير محافظ الحسابات لصالح المؤسسة x	**49**
المطلب الثاني: تحليل تقرير محافظ الحسابات ودوره في تحسين الإفصاح في المؤسسة x	**57**
خلاصة الفصل الثاني	**60**
الخاتمة	**62**
قائمة المراجع	**65**
قائمة الملاحق	**68**
فهرس المحتويات	**89**

ملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر المراجعة القانونية في جودة المعلومة المحاسبية والإفصاح المحاسبي، ومن أجل ذلك تم الاعتماد على المنهج التحليلي من خلال الدراسة الميدانية في مكتب محافظ الحسابات في برج بوعريريج مع أخذ عينة مؤسسة اقتصادية تستفيد من خدمات المكتب.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها الدور الفعال الذي تضطلع به المراجعة القانونية في تحقيق جودة الإفصاح المحاسبي، وذلك من خلال عمليات التحقيق التي يقوم بها المراجع القانوني وما ينتج عنها من توصيات لتحسين إجراءات الرقابة الداخلية مما ينعكس على تحسين بيئة إنتاج المعلومة المحاسبية ويمنع عمليات التحريف أو التزوير التي قد تتعرض لها المعلومة المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة القانونية، المراجعة جودة الإفصاح المحاسبي ، محافظ الحسابات

Abstract : This study aimed to demonstrate the impact of legal auditing on the quality of accounting information and financial disclosure. To achieve this, the analytical method was employed through a field study in the office of the auditor in Bordj Bou Arréridj, taking a sample of a company that benefits from the office's services. The study reached several conclusions, the most important of which is the effective role that legal auditing plays in achieving the quality of financial disclosure. This is done through the investigations carried out by the legal auditor and the resulting recommendations to improve internal control procedures, which in turn enhances the environment of producing accounting information and prevents the manipulation or falsification of such information.

Keywords:**Exame juridique** , **Qualité de l'information comptable**,**Portefeuille de comptes** .