جامعة غرداية – الجزائر–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص:تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

دور محافظ الحسابات في تقييم جودة المعلومة المحاسبية

دراسة حالة – المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونيةALFA PIPE.

تحت إشراف الأستاذ(ة): عجيلة محمد.

من إعداد الطالبة: الأستاذ(ة) المساعد(ة): عجيلة حورية.

– بيدة إيمان .

نوقشت وأجيزت بتاريخ : ../../2021

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الإسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
شرع يوسف	أستاذ	غرداية	رئيسا
عجيلة محمد	أستاذ	غرداية	مشرفا رئيسيا
عجيلة حورية	أستاذة	غرداية	مشرفا مساعدا
بن قايد الشيخ	أستاذمحاضر –أ–	غرداية	ممتحنا
رواني بوحفص	أستاذ محاضر –أ–	غرداية	ممتحنا

السنة الجامعية: 2020-2021

جامعة غرداية – الجزائر–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

في ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص:تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

دور محافظ الحسابات في تقييم جودة المعلومة المحاسبية

دراسة حالة – المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE .

تحت إشراف الأستاذ(ة): عجيلة محمد.

الأستاذ(ة) المساعد(ة): عجيلة حورية.

من إعداد الطالبة:

- بيدة إيمان .

نوقشت وأجيزت بتاريخ : ../../2021

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الإسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
شرع يوسف	استاذ	غرداية	رئيسا
عجيلة محمد	أستاذ	غرداية	مشرفا رئيسيا
عجيلة حورية	أستاذة	غرداية	مشرفا مساعدا
بن قايد الشيخ	أستاذ محاضر –أ–	غرداية	ممتحنا
رواني بوحفص	استاذ محاضر –أ–	غرداية	ممتحنا

السنة الجامعية: 2020–2021

الإهداء :

إلى والديّ العزيزين..

إلى إخوتي عبد الرؤهن ووليد..

إلى أختي حسناء ونبيلة وابنة عمي أمينة..

إلى جدي وجدتاي وإلى روح جدي الغاليين..

إلى صديقاتي رفيقات دربي..

إلى كل من درّسني أو درس معي من الابتدائي إلى الجامعة..

إلى كل من يجتهد لينجح..

أهدي هذا العمل ..

بيدة إيمان

شكر وعرفان:

أقدم خالص شكري لعائلتي وأصدقائي ولأساتذتي وكل من شارك أو كان سببا في إنجاز هذا العمل...

شكر خاص لأستاذي المشرف عجيلة محمد، ومساعدة المشرف الأستاذة عجيلة حورية...

شكر خاص أيضا للمؤطرين في المؤسسة السيد بوحديدي ياسين، والأستاذ بن يحي علي وكل محافظي الحسابات والخبراء الذين أجريت معهم المقابلة...

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تقييم جودة المعلومة المحاسبية، ومن أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة قمنا بالتعرف على المفاهيم المرتبطة بمحافظ الحسابات وبجودة المعلومة المحاسبية ومحاولة التعرف أكثر عنهما من خلال مجموعه من الدراسات السابقة، أما في الجانب التطبيقي قمنا بإجراء دراسة حالة في مؤسسة اقتصادية مع الاستعانة بأسلوب المقابلة كأداة لجمع المعلومات وتعزيز النتائج المتوصلآليها، ومن خلال هذه الدراسة توصلنا إن دور محافظ الحسابات الأساسي يكمن في تحديد الانحرافات التي تتضمنها المعلومة المحاسبية، بالإضافة إلى تقليل حالة عدم التأكد من خلال التأكد من صحتها وشفافيتها.

الكلمات المفتاحية: محافظ الحسابات، معلومة محاسبية، قوائم مالية، نظام الرقابة الداخلية.

Abstract :

This study aims to find out the role of External auditor (Accounts keeper) in evaluating the accounting information, And in order to achieve the objectives of this study we identified the concepts related to Accounts Keeper and the quality of accounting information and tried to know more by studying previous studies about the study variables, For the practical part we did a case a study in an economic institution with the help of the interview method as a tool for gathering information and confirming the results, in conclusion, we found out that the main role of the Accounts Keeper is to determine the deviations included in the accounting information, in addition to reducing uncertainty by ensuring its authenticity and transparency.

Key Words: Accounts Keeper (External Auditor),Accounting information, Financial statements, Internal Control System.

فهرس المحتويات:

العنوان	الصفحة
إهداء	أ
شكر وعرفان	ب
الملخص	ج
الفهرس	د
قائمة الأشكال والجداول	و
قائمة الاختصارات والرموز	ز
قائمة الملاحق	ز
مقدمة عامة	ح
الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة المعلومة المحاسبية	02
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات	03
المطلب الأول: التدقيق	03
المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات	05
المطلب الثالث: محافظ الحسابات في التشريع الجزائري	11
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لجودة المعلومة المحاسبية	17
المطلب الأول: تعريف المعلومة المحاسبية وأنوعها	17
المطلب الثاني: جودة المعلومة المحاسبية	20
المطلب الثالث: علاقة محافظ الحسابات بجودة المعلومة المحاسبية	21
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	25
المطلب الأول: الدراسات الوطنية	25
المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية	28
المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	31
الفصل الثاني: دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE	36
المبحث الأول: تقديم المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE	37
المطلب الأول: النشأة التاريخية للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE	37
المطلب الثاني: الأهمية الاقتصادية والأهداف الإستراتيجية	42
المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي	44
المبحث الثاني: سيرورة عمل تدقيق محافظ الحسابات في المؤسسة	49
المطلب الأول: تحليل تقرير محافظ الحسابات لسنة 2013	49
المطلب الثاني: تحليل تقرير محافظ الحسابات لسنة 2014	52

المبحث الثالث: دراسة آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين	54
المطلب الأول: التعريف بأداة وعينة الدراسة	54
المطلب الثاني: عرض ومناقشة الأجوبة المتحصل عليها من خلال المقابلة	58
خاتمة عامة	72
قائمة المراجع	75
الملاحق	77

قائمة الجداول والأشكال:

1. قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	أنواع المعلومة المحاسبية	18
02	دراسة سحنون محمد الأمين، واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق	25
03	دراسة محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر	26
04	دراسة**Firas A.N. Al-Dalabih، « The Role of ExternalAuditor in Protecting the Financial Information Listed in the Financial Statement »**	28
05	دراسة بسام محمود احمد، دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال الفلسطينية	29
06	أوجه الاختلاف و التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة الوطنية	31
07	أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات الحالية والدراسات السابقة الأجنبية	32
08	أجوبة السؤال الأول	58
09	أجوبة السؤال الثاني	59
10	أجوبة السؤال الثالث	60
11	أجوبة السؤال الرابع	61
12	أجوبة السؤال الخامس	62
13	أجوبة السؤال السادس	64
14	أجوبة السؤال السابع	66
15	أجوبة السؤال الثامن	67
16	أجوبة السؤال التاسع	68

2. قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	أنواع التدقيق	05
02	اندماج شركة أنابيب الغاز مع ألفا تيس	40
03	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز	48

قائمة المختصرات والرموز:

الاختصار	المختصر باللغة الأصلية	المختصر باللغة العربية
ISO	International Standards Organization	المنظمة العالمية للتقييس
IAS	International Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقارير المالية الدولية
HSE	Health and SafetyandEnvironment	صحة وسلامة وبيئة

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق بالعربية	الصفحة
01	واجهة تقرير محافظ الحسابات لسنة 2013	77
02	واجهة تقرير محافظ الحسابات لسنة 2014	78
03	ميزانية 2014 (الأصول)	79
04	ميزانية 2014 (الخصوم)	80
05	نموذج المقابلة العلمية	81

المقدمة

1. توطئة:

في ظل التوسع والتطور السريعين الذي تشهده المؤسسات الاقتصادية حول العالم،وانفصال الملكية عن التسيير، أصبحت المعلومة المحاسبية تلعب دورا مصيريا في المؤسسة، فأصبح المسيرون يعتمدون عليها في اتخاذ القرارات المهمة،ويحتاجها المساهمون لمعرفة كيف تسير أموالهم، فأصبحت لجودة المعلومة المحاسبية أهمية كبرى وظهرت الحاجة إلى التأكد من صحتها، ومن أجل إشباع هذه الحاجة توجب تعيين طرف ثالث محايد ومستقل ليقوم بمراجعة وتأكيد مصداقية المعلومة المحاسبية، وهذا الشخص هو محافظ الحسابات المؤهل قانونيا ، وسنحاول في هذه الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تقييم جودة المعلومة المحاسبية.

2. طرح الإشكالية:

ومن أجل دراسة هذا الموضوع نطرح الإشكالية التالية:

- ✓ **كيف يساهم محافظ الحسابات في تقييم جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟**

ونقترح تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف تتم عملية تقييم جودة المعلومة المحاسبية؟
- هل يساعد تدقيق محافظ الحسابات المؤسسات على تحسين جودة المعلومة المحاسبية؟
- هل توجد ضوابط تحيط بقيام محافظ الحسابات بمهمة التدقيق والمسؤوليات المترتب عنها؟

3. فرضيات الدراسة:

بغية الإجابة عن التساؤلات السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- تقيم جودة المعلومة المالية من خلال طريقة إعدادها؛
- يساعد تدقيق محافظ الحسابات على تحسين جودة المعلومة في المؤسسات؛
- يؤطر عمل محافظ الحسابات قانون المهنة التابع إليه.

4. أهداف الدراسة:

نهدف من خلال دراسة هذا الموضوع إلى :

- إظهار دور محافظ الحسابات في تقيم جودة المعلومات المحاسبية؛
- معرفةأهمية تدقيق محافظ الحسابات للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- التعرف على مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات بشكل مفصل؛
- توعية المؤسسات بأهمية تدقيق محافظ الحسابات؛
- إثراء موضوع الدراسة ببحوث تطبيقية.

5. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية دراسة هذا الموضوع فيما يلي:

- زيادة الرصيد البحثي في هذا الموضوع؛
- إبراز أهمية التدقيق لدى المؤسسات الاقتصادية؛
- إثراء الرصيد المعرفي للطلبة حول دور محافظ الحسابات في تقييم جودة المعلومة المحاسبية؛
- تقديم إضافة في الموضوع محل الدراسة.

6. مبررات ودوافع اختيار موضوع الدراسة:

دوافع ذاتية:

- رغبة الباحثة في دراسة هذا الموضوع؛
- كون الموضوع محل الدراسة واسع وشيق ؛

- الرغبة في زيادة الرصيد المعرفي في هذا الموضوع؛
- الرغبة في اكتساب نظرة واقعية عن عمل محافظ الحسابات .

دوافع موضوعية:

- الحاجة إلى تسليط الضوء على عمل محافظ الحسابات في الميدان؛
- ربط المفاهيم النظرية بالواقع العملي؛
- تقريب الجامعة من الواقع العملي .

7. حدود الدراسة:

الحدود المكانية: المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE، المنطقة الصناعية غرداية.

الحدود الزمنية: ما بين 30 مارس و 11 أبريل 2021.

8. منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم اتباع المنهج الوصفي في الدراسة النظرية حيث تم إجراء مسح نظري في في الأدبيات المتعلقة بمحافظ الحسابات وكذا جودة المعلومة المحاسبية، بالإضافة إلى عرض أهم الدراسات السابقة من أجل تحقيق نوع من الربط بين التراكم المعرفي والعملي، أما في الدراسة التطبيقية تم اعتماد المنهج التحليلي في استعراض تقارير محافظ الحسابات، كما تم استعمال أسلوب المقابلة في جمع المعلومات.

9. تقسيمات البحث:

ومن اجل دراسة الموضوع ومعالجته تم تقسيم الدراسة كما يلي:

خصصنا الفصل الأول والمعنون بـ: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة المعلومات المحاسبية، وقد قسم إلى ثلاث مباحث، تطرقنا في المبحث الأول إلى الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات، أما في لمبحث

الثاني فقمنا بإبراز الجانب النظري لجودة المعلومة المحاسبية، ثم ختمنا الفصل بمبحث تضمن الدراسات السابقة لمتغيري الدراسة.

وخصصنا الفصل الثاني للدراسة التطبيقية، حيث تضمن المبحث الأول تقديما للمؤسسة محل الدراسة، بينما تضمن المبحث الثاني إلى عرض تقارير محافظ حسابات للمؤسسة محل الدراسة، والمبحث الثالث تضمن نتائج المقابلة التي قمنا بها مع مجموعة من المهنيين في المجال.

10. نموذج الدراسة:

المتغير المستقل متمثل في محافظ الحسابات.

المتغير التابع يتمثل في جودة المعلومات المحاسبية.

11. صعوبات الدراسة:

خلال إنجازنا لهذه البحث الأكاديمي إعترضتنا بعض الصعوبات أهمها:

- ضيق فترة التربص؛
- عدم تعاون بعض المهنيين في إجراء المقابلة،
- شساعة موضوع الدراسة وضيق فترة إعدادها.

الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وجودة المعلومات المحاسبية

تمهيد الفصل:

يعتبر موضوع تقييم جودة المعلومة المحاسبية موضوعا هاما في المؤسسات الاقتصادية لما له من دور مصيري في تحديد واتخاذ القرارات اللازمة والهامة ، ما يزيد الحاجة إلى طرف محايد يقيم هذه المعلومة المحاسبية ، ويجدر بنا التطرق إلى المفاهيم النظرية الخاصة بمتغيرات الدراسة حتى تتوضح عدة جوانب لها، وهذا الفصل يتضمن المفاهيم النظرية وفق ما يلي:

- ✓ المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات؛
- ✓ المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمعلومة المحاسبية؛
- ✓ المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات

قبل التطرق لمحافظ الحسابات يجدر بنا التطرق لنظره عامة حول التدقيق، ثم التطرق إلى تعريف محافظ الحسابات .

المطلب الأول: التدقيق

الفرع الأول: تعريف التدقيق

للتدقيق عدة تعاريف من أبرزها مايلي:[1]

- " التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة".

- كما عرفه معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي على أنه:" طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن إثبات بخصوص ماهو مثبت بالدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع وتقييمها.

[1]- شاشورمختارية،**تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة**، مذكرة نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، السنة الجامعية 2016-2017.ص8.

- التدقيق هو ذلك الوظيفة التي تعتمد على تجميع وتقييم أكبر قدر ممكن من الأدلة الموضوعية ليتم معالجتها وفق مجموعة من العمليات، وبالصورة التي تساهم في إشباع حاجة مستخدميها بقدر الإمكان وفق معايير متفق عليها.[1]

الفرع الثاني: أهداف التدقيق

يمكن تقسيمها إلى أهداف تقليدية وأخرى حديثة، كما يلي:

- الأهداف التقليدية:

1- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها،ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.

2- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة وأقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

- الأهداف الحديثة:

1. الأهداف الرئيسية:

1.1. التأكد من صحة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر.

1.2. إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن طريق مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2. الأهداف الفرعية:

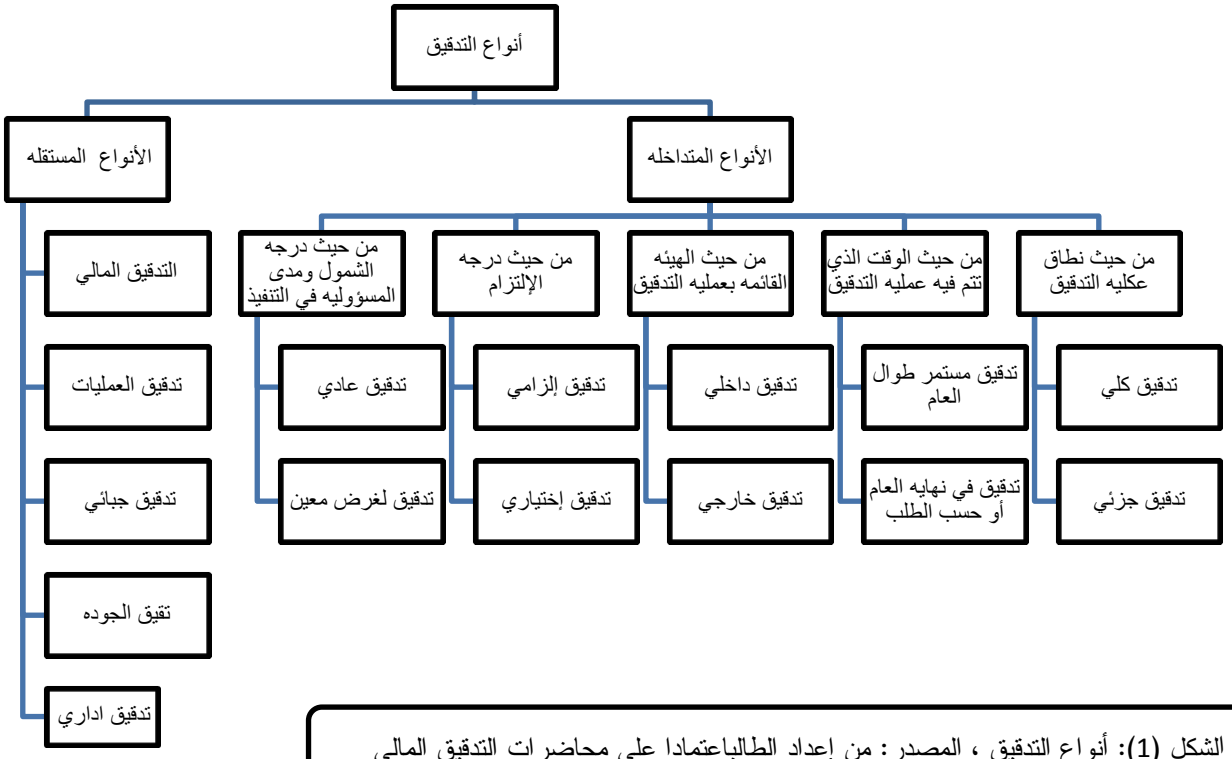
2.1. اكتشاف الأخطاء والغش، وتقليل فرص ارتكابها.

[1]- رواني بوحفص ، **التدقيق المالي والمحاسبي**، مطبوعة مقدمة لطلبة المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة غرداية، غرداية، الجزائر، السنة الجامعية 2017-2018، ص 9.

2.2. مساعدة مصلحة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

الفرع الثالث: أنواع التدقيق:

يمكن تلخيص أنواع التقيق من خلال المخطط الآتي :



الشكل (1): أنواع التدقيق ، المصدر: من إعداد الطالباعتمادا على محاضرات التدقيق المالي

المطلب الثاني: تعريف محافظ الحسابات

بعد التعرف على مفهوم التدقيق وانواعه، وجب علينا من أجل التعرف أكثر على القائم بعمليه التدقيق التطرق إلى ما يلي:

الفرع الأول: تعريف محافظ الحسابات

وفيما يخص تعريف محافظ الحسابات فقد تعددت وتنوعت.

1. تعريف محافظ الحسابات حسب قانون 10-01 :عرف قانون 10-01 محافظ الحسابات في المادة 22:" يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون، كلشخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها مع التشريع المعمول به".[1]

ومن التعريف أعلاه نستخلص النقاط التالية:

- محافظ الحسابات شخص يمارس هذه المهنة باسمه الخاص، ويتحمل مسؤولياته.
- مهمة محافظ الحسابات هي المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظام هذه الحسابات ومدى تطابقها مع التشريع المعمول به.

2. تعريف محافظ الحسابات حسب القانون التجاري:

نصت المادة 715 مكرر (المرسوم التشريعي رقم 08-93 المؤرخ في أبريل 1993) من القانون التجاري على الآتي:

" تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها".[2]

ومن هذا التعريف نستخلص أن:

---

[1]- الجريدة الرسمية ،القانون 10-01 المؤرخ في 11جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،. المادة 22ص 7.

[2]- سليم كاتب، **مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في نظم الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر ، السنة الجامعة 2018-2019، ص 8.

- يتم تعيين محافظ الحسابات (مندوب الحسابات) من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين.

- عهدة محافظ الحسابات العادية ثلاث سنوات.

- يمكن للجمعية العامة أن تعين محافظ حسابات أو أكثر خلال الثلاث سنوات.

- غير مسموح لمحافظ الحسابات التدخل في التسيير في الشركات محل التدقيق.

- مهمته التحقيق في الدفاتر الأوراق المالية للشركات ومراقبة انتظام وصحة حساباتها.

3. تعريفات أخرى لمحافظ الحسابات:

- محافظ الحسابات هو شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها.

- تعتبر محافظة الحسابات نوع من أنواع المراجعة التي تعد إلزامية بقوة القانون بالنسبة لبعض أنواع المؤسسات التي حددها المشرع في كل بلد، يتولى من خلالها شخص مهني ومستقل التعبير عن رأيه الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج ومدى تعبيرها عن المركز المالي للمؤسسة.

الفرع الثاني: الشروط الواجب توفرها في محافظ الحسابات

وتتمثل الشروط في مايلي:

- أن يكون جزائري الجنسية.

---

[1]– حمومة رقية، **دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر اكاديمي ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،قسم العلوم المالية والمحاسبة،جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، السنة الجامعية، 2017–2018، ص 9–10.

[2]- الجريدةالرسمية،القانون 10–01 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 8 ص 5

- أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها.

- أن يؤذي اليمين المنصوص عليه في المادة 6 من القانون 10-01 وهو كالآتي:

" **أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي ,إن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد**"

الفرع الثالث: معايير التدقيق المتعارف عليها[1]

قسم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين هذه المعايير ثلاثة أقسام كما يلي:

1. المعايير العامة: تتعلق هذه المعايير بمؤهلات المدقق وجودة ما يقوم به وتتشكل من ثلاثة معايير نذكرها بالترتيب الآتي:

- معيار التأهيل العملي والعملي والكفاءة المهنية: يجب أن يكون المدقق مؤهلا تأهيلا علميا أي يجب أن يكون متحصلا على شهادة تؤهله قانونا لإصدار الأحكام عن القوائم المالية للمؤسسات الخاضعة لعملية التدقيق وعلى أسس علمية سليمة. وأن يكون له تأهيل عملي وكفاءة مهنية والتي تعني وجود خبرة فعالة في ميدان التدقيق، وأن يظل ملما بالتطورات الحديثة من خلال الملتقيات والندوات والتربصات الميدانية.

[1]– رواني بوحفص، مرجع سبق ذكره،ص21

- معيار الاستقلال: يعني هذا المعيار أن يحافظ المدقق على استقلاله تجاه جميع الأمور المتعلقة بمهمة التدقيق، وبدون هذا المعيار لا يكون هناك تدقيق، وينبغي توافر النقطيتين التاليتين لتحديد مدى استقلالية المدقق:

  - ✓ عدم وجود مصالح مادية للمدقق مع المؤسسة التي يقوم بتدقيقها؛
  - ✓ وجود استقلال ذاتي.

من خلال توافر النقطتين يمكن أن تحدد الأبعاد الثلاثة الدالة على استقلال المدقق كما يلي:

- ✓ الاستقلال في إعداد برنامج التدقيق؛
- ✓ الاستقلال في مجال الفحص؛
- ✓ الاستقلال في إعداد التقرير.

- معيار العناية المهنية: يجب إن يبذل المدقق العناية المهنية المعقولة أثناء تأدية مهمته وإعداد التقرير من خلال تفهمه الجيد لطبيعة العمل الذي يقوم به ولماذا يقوم به، ما تقتضي العناية المهنية أن يقدم المدقق خدماته بدون أخطاء بدقة واهتمام.

2. معايير العمل الميداني:[1]

تتعلق هذه المعايير بإجراءات التدقيق وتنفيذها، فهي توضح مؤهلات المدقق وما يقوم به من أعمال، تتمثل هذه المعايير في ما يلي:

[1]– رواني بوحفص ، المرجع السابق، ص22

- معيار كفاية التخطيط والإشراف: يعني هذا المعيار أنه يجب على المدقق وضع خطة كافية للعمل الذي يقوم به، حيث أن التخطيط أساسي للتنظيم والذي بدوره مهم جدا للعمل الميداني السليم وتعتمد الخطة العملية للتدقيق على التقارير السابقة مع تقييم علمي وعملي لأساسياتها، كما يجب أن يكون هناكإشراف جدي على أعمال المساهمين.

- معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية: يعتبر نظام الرقابة الداخلية أهم محدد لنوعية التدقيق المتبناة ولحجم المفردات المراد اختبارها، اعتمادا على درجة ونوعية ومصداقية المعلومات لهذا يجب أن نقيم أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها في المؤسسة لتقرير مدى الاعتماد عليه وبقصد تحديد نطاق الاختبارات اللازم القيام بها لأن إجراءات التدقيق التي تستخدم في شركة لديها نظام رقابة داخلية قوي يختلف عن تلك التي تستخدم في شركة لديها نظام رقابة داخلية ضعيف.

- معيار كفاية الأدلة: يجب الحصول على قدر واف من أدلة الإثبات أو قرائن التدقيق عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات وغيرها كأساس سليم لإبداء الرأي في القوائم المالية تحت الفحص، حيث يجب أن تكون أدلة الإثبات ذو جودة وصلاحية ملائمة وأن تكون فعالة.

معايير إعداد التقرير:[1] تنتهي مهمة كل مدقق عقب أداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي، يتضمن رأيه الصريح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات، غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار، وتنقسم إلى أربعة معايير:

- مدى اتفاق القوام المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛

- مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

[1]- بلخرشوش سيف الدين، **محافظ الحسابات ودوره في تعزيز جودة ومصداقية الكشوف المالية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، ام البواقي، الجزائر، السنة الجامعية2018–2019،ص 18.

- الإفصاح الكافي؛
- إبداء الرأي.

المطلب الثالث: محافظ الحسابات في التشريع الجزائري

وبالحديث عن مهنة محافظ الحسابات يجب الإشارة إلى ما يحيط بها من تشريعات ومسؤوليات .

الفرع الأول: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

1. مهام محافظ الحسابات:[1]

حسب المادة 23 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات فإن مهامه كالآتي:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة والمؤسسات والهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

[1]- الجريدة الرسمية، **القانون 10-01**، مرجع سبق ذكره، المادة 23، ص 7.

- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون تدخل في التسيير.

2. مسؤولياته:

ويتحمل محافظ الحسابات المسؤوليات الآتية:

✓ المسؤولية التأديبية: [1]

وتكون في حالة ارتكابه أي عل مخل بقواعد وأخلاقيات وكرامة المهنة أو أخل بواجباتها، فإنه حسب القانون الجزائري تقوم المنظمة المهنية المنتسب إليها بتوقيع عقوبات تأديبية عليه، والعقوبات المنصوص عليها كالآتي:

- الإنذار؛
- التوبيخ؛
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ست أشهر؛
- الشطب من الجدول.

كما اعتبر أن رفض محافظ الحسابات غير المبرر لتأطير المتربصين يترتب عليه عقوبات تأديبية تصدرها لجنة الانضباط والتحكيم.

[1]– بلخرشوش سيف الدين، مرجع سبق ذكره، ص 34.

✓ المسؤولية المدنية:[1]

يجب أن تتوفر في هذه المسؤولية النقاط الآتية:

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية؛
- وقوع الضرر أصاب الغير نتيجة الإهمال وتقصير محافظ الحسابات؛
- علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات.

✓ المسؤولية الجزائية:[2]

وتتمثل في ارتكاب جريمة تتعدى منها الشخص الطبيعي أو المعنوي إلى الإضرار بالمجتمع وتنتهي بعقوبة يحددها قانون العقوبات فعلى سبيل المثال، فان المشرع الجزائري ينص على العقوبات التالية:

- فرض غرامة مالية لكل من يزاول مهن التدقيق بطريقة غير شرعية ويتراوح مبلغها بين 500000 دج لتصل إلى 2000000 دج؛
- وفي حالة معاودة المخالفة يعاقب مرتكبيها بالحبس الذي يتراوح مدته مابين ستة أشهر قد تصل إلى سنة، مع ضعف الغرامة السابقة؛
- في حالة إفشاء السر المهني يعاقب فاعله حسب المادتين 301 و302 من قانون العقوبات بالحبس النافذ لمدة تتراوح بين ستة أشهر وخمس سنوات وغرامة مالية من 500 إلى 15000دج، وعلاوة على ذلك يجوز للقضاء الأمر بنشر الحكم أو ملخص منه في جريدة أو أكثر على نفقة المحكوم عليه.

[1]– المرجع السابق، ص 34.

[2]– المرجع السابق، ص35.

الفرع الثاني: تنافي وموانع محافظ الحسابات

1. حالات تنافي محافظ الحسابات:[1]

- كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 من القانون 10-01؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية حيث يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهدته و يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته طبقا لأحكام المادة 76 من نفس القانون؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة .

معملاحظة: لا تتنافى مع ممارسة محافظ الحسابات مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية. وكذلك إذا أراد محافظ الحسابات أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه. وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

[1]– رواني بوحفص، مرجع سبق ذكره، ص67.

2. موانع مهنة محافظ الحسابات: [1]

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛

- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛

- قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛

- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛

- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباته؛

- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهدته؛

- القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

- السعي بصفة مباشرة أو غير مباشر ة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمناختصاصه القانوني؛

- البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور؛

- يمنع من إفشاء السر المهني إلا في الحالات التالية: بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين ،بمقتضى واجب اطلاع الإدارةالجبائية على الوثائق المقررة، بناء على إرادة موكليهم، عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم؛

- الممارسة غير الشرعية للمهنة.

الفرع الثالث: المعايير الجزائرية للتدقيق NAA

[1]- رواني بوحفص المرجع السابق، ص 68.

أصدرت الجزائر مجموعة من المعايير الخاصة بمهنة التدقيق ، وهذه المعايير تبنتها من المعايير الدولية للتدقيق، ويمكن ترتيب المعايير من حيث تاريخ الإصدار، وهي مصدر على أربع مجموعات كما يلي:

المجموعة الأولى:[1]

1. المعيار 210 : اتفاق حول أحكام مهام التدقيق؛
2. المعيار 505: التأكيدات الخارجية؛
3. المعيار 560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة؛
4. المعيار 580: التصريحات الكتابية؛

المجموعة الثانية:[2]

5. المعيار 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية؛
6. المعيار 500: العناصر المقنعة؛
7. المعيار 510: مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية؛
8. المعيار 700: تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوفات المالية؛

المجموعة الثالثة:[3]

9. المعيار 520: الإجراءات التحليلية؛

[1]- المجلس الوطني للمحاسبة، **المقرر رقم 002** المؤرخ في 04 فيفري 2016، المتضمن لمعايير التدقيق الجزائرية.

[2]– المجلس الوطني للمحاسبة، **المقرر رقم 150** المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق.

[3]– المجلس الوطني للمحاسبة،**المقرر رقم 23** المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق.

10. المعيار 570: استمرارية الاستغلال؛

11. المعيار 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين؛

12. المعيار 620: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق؛

المجموعة الرابعة:[1]

13. المعيار 230: وثائق التدقيق؛

14. المعيار 501: العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة؛

15. المعيار 530: السبر في التدقيق؛

16. المعيار 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقة والمعلومات الواردة المتعلقة به.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمعلومة المحاسبية

تعتبر المعلومة المحاسبية هي الناتج الأخير أو المخرج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي في شكل تقارير أو قوائم تساعد مستخدميها في اتخاذ قرارات مصيرية داخل الكيان.

المطلب الأول: تعريف المعلومة المحاسبيةوأنواعها

الفرع الأول: تعريف المعلومة المحاسبية

قبل التطرق إلى تعريف المعلومة المحاسبية يجدر بنا التطرق إلى تعريف المعلومة بحد ذاتها.يمكن تعريف المعلومة على أنها " كل الحقائق والبيانات والمعرفة، المسجلة في شكل من أشكال التسجيل الصالحة للاستفادة منها، أي في صورة مقروءة أو مسموعة"[1]

[1]– المجلس الوطني للمحاسبة، **مقرر رقم 77** المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق.

المعلومات هي بيانات تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطى معنى كامل يمكن من استخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لاتخاذ القرارات.[1] يمكن اعتبار المعلومات المحاسبية الناتج النهائي للبيانات التي تمت معالجتها وفق نظام المعلومات المحاسبية وتعتبر أيضاأداة اتصال بين معد هذه المعلومة ومستخدمها مع تبيان الهدف من إعداد وكذا القرار الممكن اتخاذه من خلالها.

والمعلومة المحاسبية هي كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في التقارير المالية المقدمة للجهات المحاسبية.[2]

الفرع الثاني: أنواع المعلومة المحاسبية

يمكن تلخيص أنواع المعلومات المحاسبية في الجدول الآتي:

الجدول رقم01: أنواع المعلومة المحاسبية

نوع المعلومة	تعريفه
معلومات تخطيطية	وهي معلومات تعتمد في استخراجها على الموازنات التقديرية، وتعد أداة هامة في اتخاذ القرارات المرتبطة بتحديد واكتساب وتوزيع الموارد على الأنشطة المستقبلية للكيان، ومن أهم الخصائص التي يجب ان تتوفر بها المرونة .

[1]– براشد رزقي، لعمري محمد، **دور محافظ الحسابات في تحسين المعلومة المحاسبية**، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، الجزائر، السنة الجامعية 2018–2019، ص 34.

[2]– بوفروعةسوفيان، **نظام المعلومات المحاسبي ودوره في تسيير المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، ص53.

[3]–براشد رزقي، لعمري محمد، مرجع سبق ذكره، ص 47.

معلومات مالية	هي معلومات تستخرج من المحاسبة المالية وتقدم إلى ملاك المؤسسة والمساهمين والدائنين.
معلومات رقابية	هي معلومات الهدف منها مساعدة المدراء على التحقق من الأنشطة المنجزة وفق الخطة وقياس مدى نجاحها أو فشلها وكشف الانحرافات واسبابها.
معلومات تشغيلية	وهي معلومات تزود المدراء بأوضاع سير الأنشطة والعمليات التشغيلية اليومية في الكيان.
معلومات المسؤولية الإجتماعية	هي معلومات تسمح بتحديد الأقسام المسئولة عن الفشل في تحقيق الأهداف، وكذا تتبع الشخص المسئول عن عدم الكفاءة.
معلومات التنبؤ بالأرباح	وهي معلومات تظهر الأرباح المتوقعة باستخدام نماذج التنبؤ المتوفرة.
معلومات محاسبة التكاليف الاجتماعية	وهي معلومات تعكس مقدار التكاليف الاجتماعية التي تتحملها المؤسسة نتيجة الإلتزام بمسؤوليتها تجاه المجتمع.
معلومات محاسبة الموارد البشرية	هي معلومات تتعلق بالموارد البشرية التي تتضمنها المؤسسة كالأجور والرواتب والمكافآت ، وتساهم هذه المعلومات متخذي القرارات في تعزيز كفاءة الموارد البشرية المتاحة في المنظمة.
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:براشد رزقي، لعمري محمد، مرجع سبق ذكره ص 45.	

المطلب الثاني: جودة المعلومة المحاسبية

الفرع الأول: جودة المعلومة المحاسبية

الجودة Quality كمصطلح مشتق من الكلمة اللاتينية Qualies ويقد بها طبيعة الشيء ودرجة صلاحيته.تعتبر جودة المعلومة المحاسبية عبارة عن مجموعة من الخصائص النوعية التي لا بد أن تتصف بها المعلومات المحاسبية لتكون ذات فائدة للأطراف المستفيدين منها.[1]

يمكن اعتبار جودة المعلومات المحاسبية مقياس يمكننا من خلاله الحكم على ما إذا كانت المعلومات المحاسبية تحقق الأهداف التي أنتجت من أجلها أو لا.

الفرع الثاني قياس جودة المعلومات المحاسبية

يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودة المعلومات المحاسبية على النحو الآتي:[2]

1. الدقة: بحيث أنه كلما زادت دقة المعلومات المحاسبية زادت جودتها وزادت معها قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو الحقائق المستقبلية.
2. المنفعة: وتتمثل في عنصرين هما حصة المعلومات وسهولة استخدامها: وتكون على احد الصور التالية: منفعة شكلية، منفعة الزمنية، المنفعة المكانية، المنفعة التقييمية.
3. الفاعلية: تحدد الفاعلية مدى تحقيق المعلومات لأهداف المنشأة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محددة.

---

[1]– المرجع السابق، ص 44.

[2]– محاري علي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل المعلومة المحاسبية**، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية،جامعة الدكتور الطاهر مولاي، سعيدة ، الجزائر، السنة الجامعية 2015–2016 ،ص 22.

4. التنبؤ: ويقصد به الطريقة أو الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وان هذه المعلومة ستستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات، ومن ثم فان من المؤكد أن جودة المعلومة تتمثل في تخفيض حالة عدم التأكد.

5. الكفاءة: ويقصد بها حسن استخدام الموارد، وذلك بتطبيق مبدأ اقتصادية المعلومة الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومة بأقل تكلفة ممكنة والتي لا يجب أن تزيد عن قيمة المعلومة.

المطلب الثالث: علاقة محافظ الحسابات بجودة المعلومة المحاسبية

يعتبر محافظ الحسابات هو المعني أو القائم بتحديد وتقييم جودة المعلومة المحاسبية .

الفرع الأول: أدلة الإثبات

إنّ الإثبات في المراجعة يعني كل ما يمكن أن يحصل عليه المدقق من أدلة وقرائن محاسبية وغيرها مما يستطيع به أن يدعم رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية ككل.

يشير مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي (500) إلىأن "أدلة التدقيق أوالإثبات"هي:جميع المعلومات التي يستخدمها المدقق للوصول إلى الاستنتاجات التيبيني عليها المدقق رأي التدقيق. و هي تشمل المعلومات الواردة في السجلاتالمحاسبية التي ترتكز عليها البيانات الماليةوالمعلوماتالأخرى. و لا يتوقع من المدققين تناول جميع المعلومات التي قد تكون موجودة.يقصد بالدليل في اللغة العربية المرشد، أما القرينة في اللغة هي المصاحبة.كما عرفت على أنها : استنباط المدقق نتيجة من أمر ثابتأومن حقيقة أو جملة حقائق تمكنه من استخلاص رأي في مسألة معينة و إقناعه بالإفصاح عن هذا الرأي.

[1]أحمد حلمي جمعة،**تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية**، دار صفاء للطباعة و النشر و التوزيع ،الطبعة الاولى، عمان، 2009، ص 16

[2]عبد المنعم محمود،عيسى ابو طبل،**المراجعة أصولها العلمية و العملية**، دار النهضة العربية ،1982.ص159.

كما يمكن تعريف أدلة الإثبات بأنها: " الأدلة الإثبات هي المعلومات التي يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تمت مراجعتها تتفق مع المعايير الموضوعة "

أنواع أدلة الإثبات:ويمكن تقسيم أنواعالأدلةإلى:

أولا: الفحص الفعلي: يعتبر من أقوىأنواعالأدلة ويعتمد على الوجود الفعلي، ويشمل قيام المدقق بفحصأو عد الأصولالملموسة، مثل المخزون والنقدية والأصول الثابتة ومطابقة ذلك مع السجلات.

ثانيا: المصادقات: هي إجابات مكتوبة أو شفهية يحصل عليها المدقق من أطراف خارجية، حيث يتم المصادقة على أرصدة معينة أو بيان الأرصدة الموجودة لدى الطرف الأخرأو الاستفسار عن معلومات أخرى، وغالبا ما تكون المصادقة مكتوبة حيث يقوم العميل بكتابتها على أوراق خاصة بناء على طلب المدقق وترسل تحت إشراف المدقق، حيث يطلب العميل من الطرف الأخرإعادة الجواب إلى المدقق مباشرة وتقسم إلى:

أ- المصادقات الايجابية: وفي هذا النوع يطلب من الطرف الآخر بيان الرصيد لديه أو المصادقة على الرصيد المكتوب في الرسالة المرسلة وإعادة الجواب إلى المدقق في حالة المطابقة أو عدم المطابقة. ويفضل استخدام هذا النوع من المصادقات عندما تكون الرقابة الداخلية ضعيفة، وهي نوعان: النوع الأول يسمى المصادقات العمياء إذ يطلب من الطرف الآخر كتابة الرصيد الذي لديه دون أن يكون هذا الرصيد مذكور في الرسالة المرسلة له. أما النوع الثاني فيطلب من الطرف الآخر بيان مدى مطابقة الرصيد المذكور في الرسالة مع الرصيد لدى الطرف الآخر.

[1]-عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية**، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2004 ،ص 52.

ب- المصادقات السلبية: إذ يُطلب من الطرف الآخرإعادة الجواب للمدقق إذا كان الرصيد المكتوب في الرسالة المرسلة إليه لا يتطابق مع الرصيد في دفاتره، وقد سمي مصادقة سلبية لأن الإجابة تتم فقط في حالة كونها سلبية.

ت- المصادقات على شكل فراغ: إذ لا يثبت الرصيد في كتاب التأييد وإنما يترك فارغ، ويطلب من الجهة الخارجية تثبيت الرصيد في الفراغ الموجود. ويعتبر من أكفئأنواع المصادقات.

ثالثا: الشهادات: يتم الحصول عليها من داخل وخارج المنشاة. ومن خلال الشهادات يتم الحصول على دليل إثبات على حدوث بعض الحقائق وصحتها.

رابعا: الملاحظة: يقوم المدقق باستخدام حواسه المختلفة سواء كان بالنظر أو الاستماع لتحقيق أهداف تدقيق معينه خلال زياراته المختلفة.

خامسا: الاستفسارات: إذ يحصل المدقق على المعلومات من العميل وموظفيه. وقد تكون هذه المعلومات مكتوبة أو شفهية. وقد تتعلق بالرقابة الداخلية من حيث التحقق من وجود السياسات والإجراءات الواضحة التي تؤدي إلى توفير جميع متطلبات الرقابة الداخلية، وقد تتعلق بالالتزامات المحتملة والأحداث العادية واللاحقة وأيأمورأخرى.

سادسا: إعادة التشغيل: أيإعادة ما قام به المحاسب. مثلاإعادة احتساب الاندثار ومخصص الديون المشكوك فيها.

سابعا: إعادة الاحتساب: يقوم بالتأكد من عملية الاحتساب رياضيا. كالقيام بعمليات الجمع والطرح والضرب للتأكد من الدقة الحسابية.

ثامنا: الفحص التحليلي: أي استخدام أدوات التحليل المالي، كالنسب المالية والتحليل الأفقيوالعمودي. ومن خلال الفحص التحليلي يمكن الوصول إلى بعض الحقائق، حول الحد الفاصل أو استمرارية المشروع أو صحة العرض والإفصاح.

الفرع الثاني: دور محافظ الحسابات في تقييم المعلومة المحاسبية

من خلال ما تم ذكره عن محافظ الحسابات كقائم بمهنة التدقيق القانوني وما تم إيضاحه في ما يخص جودة المعلومة المحاسبية يمكن الوصول إلى النقاط التالية:

- محافظ الحسابات باعتباره الشخص المستقل والمؤهل لمراجعة الحسابات وضمان الشفافية بين مديري المؤسسات والأطراف الأخرى.
- من أجل ضمان جودة المعلومة المحاسبية يجب دراستها وتقييمها من خلال عدة جوانب.
- نفعية وفعالية المعلومة احد مقاييس جودة المعلومة المحاسبية.
- إن تأكيد ومصادقة المعلومات المقدمة من طرف الإدارة والمساهمين يحتاج إلى طرف ثالث مستقل وهو محافظ الحسابات الذي تتوفر فيه كافة الصفات التي تضمن ذلك.

يلعب محافظ الحسابات دورا هاما في توفير الثقة للمعلومة المحاسبية وتأكيد الشفافية في القوائم المالية المقدمة من طرف الإدارة ، فقد يحدث أن تقوم الإدارة بالخروج الخروج عن المعايير المتبعة في إعدادها للقوائم المالية أو أن تقوم بالتلاعب بالحسابات لإخفاء الغش والاحتيال وما إلى ذلك، وهنا يأتي دور محافظ الحسابات في دراسة المحيط من حول المعلومة المحاسبية وكذا المراحل التي تسبق إعدادها وخلال إعدادها ثم وصولا إلى مدى تحقيقها للهدف الذي أنتجت من أجله.

يمكن زيادة موثوقية القوائم المالية عندما يتم مراجعتها من طرف ثالث مستقل ، وهو محافظ الحسابات والذي يقوم بفحص القوائم المالية والتعبير عن رأيه فيما إذا ما كانت هذه القوائم المالية تعبر جميع جوانبها الهامة بعدالة عن المركز المالي للمؤسسة،[1] ومنه بدون التأكد من مصداقية المعلومات ستزيد حالة عدم التأكد لدى متخذي القرار وذلك راجع لعدم تأكدهم مما إذا كانت هذه المعلومات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المصيرية في المؤسسة.

إن مسؤولية محافظ الحسابات تتمثل في تحديد والإبلاغ عن الانحرافات الصادرة عن أفعال غير قانونية كالاحتيال أو الانحرافات الناجمة عن الأخطاء ذات تأثير مباشر وبارز في إظهار المركز المالي.[2]

ومن هنا أيضا نستخلص أن دور محافظ الحسابات يكمن في دورين محوريين وهما:

- اكتشاف الغش والتلاعب وما إلى ذلك؛
- تقليل حالة عدم التأكد لمتخذي القرار.

[1]- محاري علي، مرجع سبق ذكره، ص 28.

[2]-F. Ai-Dalabih, The Role of External Auditor in Protecting the financial Information Listed in the financial statements in the Jordanian industrial companies, journal of modern accounting and auditing, no 1,Irbid National University, Jordan, January 2018, p10.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

سنستعرض في هذا المبحث أهم الدراسات السابقة التي اشتملت موضوع الدراسة من خلال دراسة متغيرات الدراسة ذات العلاقة لموضوع الدراسة، ، كما سيتم الطرق لبعض الدراسات الوطنية وأخري أجنبية ، مع إظهار أوجه التشابه والاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية.

المطلب الأول: الدراسات الوطنية

حيث يركز هذا المطلب على الدراسات الوطنية والتي لها علاقة بموضوع الدراسة،تم اختيار دراستين كالآتي:

الفرع الأول: دارسة سحنون محمد الأمين، واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق

الجدول رقم 02: دراسة سحنون محمد الأمين، واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق

الدراسة/ السنة	دراسة سحنون محمد الأمين، السنة الجامعية 2016-2017
عنوان الدراسة	واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق (دراسة استطلاعية لمكاتب محافظي حسابات بالشرق)
نوع ومكان الدراسة	مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية ، جامعة العربي بن مهيدي، البواقي.
إشكالية الدراسة	هل يستعين محافظي الحسابات في الجزائر بمعايير مهنة التدقيق؟
أهداف الدراسة	• التعرف على مدى أثر معايير مهنة التدقيق على محافظ الحسابات؛ • تحديد جوانب النقص في ممارسات محافظي الحسابات؛

	• تشخيص واقع التزام محافظي الحسابات بمعايير التدقيق.
منهج الدراسة	المنهج الوصفي التحليلي وأدوات التحليل الإحصائي SPSS، EXCEL
تائج الدراسة	• لا تنحصر مهمة محافظ الحسابات في مراقبة الحسابات فقط وإنما يعتبر أيضا صمام أمان وجهاز واقي ضد أي تلاعب قانوني أو اختلاس وطرف فعال في اكتشاف الأخطاء المحاسبية، التي تساعد على استمرار الشركة وتحمي مصالح الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية والمالية. • إن صدور معايير تقارير محافظ الحسابات دلالة واضحة على جهود المشرع الجزائري وسعيه إلى أحداث التوافق بنيها وبين معايير التدقيق الدولية. • إن اطلاع محافظ الحسابات لمعايير التدقيق الدولية يعطي موثوقية أكثر للمعلومة المحاسبية والمالية التي صادق عليها، ويخدم أكر استثمار الشركات الأجنبية في الجزائر. • الدور الكبير الذي تلعبه المنظمات المهنية للمراجعة للارتقاء بمهنة المراجعة وتوحيد الممارساد المهنية للمراجعين الخارجيين بين الدول. • تبني المعايير الدولية للمراجعة وحده ليس كافي لتحسين واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية بالجزائر بل لابد من إصلاحات ترافق تبني هذه المعايير

المصدر من إعداد الطالبة بناءا على معطيات دراسة سحنون محمد الأمين، واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق. السنة الجامعية 2016-2017.

الفرع الثاني: دراسة محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية

الجدول رقم03: دراسة محمد أمين لونيسة،، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية

الدراسة/السنة	دراسة محمد الأمين لونيسة / السنة الجامعية 2016-2017
عنوان الدراسة	تطور مهنة التدقيق في الجزار وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية
نوع ومكان الدراسة	أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، جامعة محمد بوضياف، المسيلة
إشكالية الدراسة	ما مدى مواكبة تطور مهنة التدقيق في الجزائر للتطورات العالمية وأثرها على تحسين جودة المعلومة المالية؟
أهداف الدراسة	• قياس مدى تأثير تطور مهنة المدقق على المعلومة المالية؛ • محاولة ربط أسس الحوكمة الناجحة في المؤسسات بالتدقيق؛ • دراسة أسس وقواعد عملية تدقيق المعلومات المالية وسبل التحسين من جودتها.
منهج الدراسة	المنهج الوصفي التاريخي، المنهج الاستقرائي باستعمال برنامج SPSS.
نتاج الدراسة	• التدقيق علم قائم بذاته يكتسي أهمية كبيرة عند مستخدمي المعلومات المالية في الجزائر وتتعاظم هذه المكانة مع مرور الوقت؛ • مواكبة نسبية لتطور مهنة التدقيق في الجزائر مقارنة بالتطورات العالمية ما يزيد من درجة تأثير على جودة المعلومة المالية.

من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات دراسة محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

يحتوي هذا المطلب على بعض الدراسات الأجنبية ذات الصلة بموضوع الدراسة والتي تطرقت إلى أحد أو كلا متغيرات الدراسة، والتي يمكن أن نلخصها في الجداول التالية:

الفرع الأول: دراسة Firas A.N. Al-Dalabih، « The Role of ExternalAuditor in Protecting the Financial Information Listed in the Financial Statement »

الجدول رقم04:دراسةFiras A.N. Al-Dalabih، « The Role of ExternalAuditor in Protecting the Financial Information Listed in the Financial Statement »

الدراسة/ السنة	Firas Al Dalabih/ 2018.
عنوان الدراسة	The Role of External Auditor in protecting The Financial Information Listed in The Financial Statements
نوع ومكان الدراسة	مقال ، جامعة إربيد الوطنية، الأردن.
إشكالية الدراسة	• هل يعتمد محافظ على تكنولوجيا المعلومات في تقييمه للمعلومة المالية المدرجة في القوائم المالية؟ • ما مدى حرص المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) على ضمان مصداقية القوائم المالية في الشركة؟
أهداف الدراسة	• تحديد إلى أي مدى يستعمل المدقق الخارجي (محافظ الحسابات)تكنولوجيا المعلومات في تقييم جودة المعلومة المالية المدرجة في القوائم المالية؛ • تحديد مدى حرص المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) ضمان مصداقية القوائم المالية في

	المؤسسة .
منهج الدراسة	المنهج الوصفي في إظهار الجانب النظري من الموضوع ، والمنهج التحليلي والاستقرائي في إبراز نتائج الاستبيان باستعمال برنامج إحصائي
نتائج الدراسة	- يستعمل المدقق الخارجي تكنولوجيا المعلومات في تقييم المعلومة المالية ويتجلى بشكل كبير في التحقق من وجود الإجراءات التي تضمن الفحص الدوري للملفات والسجلات. - المدقق الخارجي حريص على ضمان مصداقية القوام المالية خصوصا في مقارنة البيانات المالية المعدة يدويا مع البيانات التي تم إعدادها الكترونيا.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على دراسة « The Role of ExternalAuditor in Protecting The Financial Information »

الفرع الثاني: دراسة بسام محمود أحمد، دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال الفلسطينية.

الجدول رقم05: دراسة بسام محمود أحمد، دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال الفلسطينية.

الدراسة/ السنة	دراسة بسام محمود أحمد، 2006
عنوان الدراسة	دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال الفلسطينية.
نوع ومكان الدراسة	رسالةماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
إشكالية الدراسة	كيف يمكن تطوير نظم معلومات تنتج معلومات محاسبية تدعم عملية اتخاذ القرارات وترشيدها في الشركات المساهمة؟

أهداف الدراسة	• بيان وتحليل دور المعلومات المحاسبية والآثار المترتبة على استخدامها في الرفع من كفاءة الأ الإداري في الشركات المساهمة؛ • التعرف على المحددات التي تعيق تطور نظم المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة واستخدامها في ترشيد القرار؛ • التعرف على الخصائص والمتطلبات التي يجب مراعاتها في نظم المعلومات المحاسبية للوفاء بالاحتياجات الإدارية في الشركات المساهمة؛ • التعرف على طبيعة وقوة العلاقة بين الثقافة التنظيمية المرتبطة بأنظمة المعلومات في الشركات المساهمة ومدى جاهزيتها في تطوير هذا النظام المساهمة في زيادة فعالية ترشيد القرارات؛ • تقييم جهود المستويات الإدارية المختلفة في قطاع الشركات المساهمة والوقوف على حقيقة استخدامها للمعلومات المحاسبية في المجالات الإدارية.
منهج الدراسة	المنهج الوصفي الإستنتاجي .
نتائج الدراسة	• وجود بعض مظاهر الضعف في مقومات النظام المحاسبي والتي تنعكس سلبا على ترشيد القرارات للشركات الفلسطينية محل البحث؛ • وجود بعض مظاهر الضعف في نظم المعلومات المحاسبية الموجودة في لدى الشركات المساه الفلسطينية من ناحية القيام بدورها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات؛ • هناك تأثير للمتغيرات البيئية على كفاءة وفعالية نظم المعلومات المحاسبية في شركات المساهم الفلسطينية؛ • هناك اهتمام محدود من قبل الشركات المساهمة الفلسطينية في التفاعل مع الاعتبارات التنظيمية اللازمة للرفع من كفاءة وفعالية نظم المعلومات المحاسبية.

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على دراسة بسام محمود أحمد، دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال الفلسطينية.

المطلب الثالث: مقارنة الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية

سنتطرق في هذا المطلب إلى مقارنة بين الدراسات السابقة التي تم التطرق إليها في المطلبين السابقين مع الدراسة الحالية ويكون كالآتي:

الفرع الأول: مقارنة الدراسات الوطنية مع الدراسة الحالية

وذلك من خلال إبراز أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة الوطنية كما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم06 : أوجه الاختلاف والتشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة الوطنية

المقارنة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
الدراسة الحالية مع دراسه سحنون محمد الأمين، واقع التزام محافظ الحسابات في الجزائر بمعايير التدقيق	- التطرق إلى الجانب النظري والمفاهيمي حول محافظ الحسابات في الجزائر. - استعمال المنهج الوصفي التحليلي. - الدراستين هما مذكرتا ماستر.	- الدراسة الحالية اعتمدت أسلوب المقابلة بينم الدراسة السابقة اعتمدت الاستبيان كأداة لجم المعلومة. - ركزت الدراسة الحالية على دور محافظ الحسابات في تقييم جودة المعلومة المحاسبية بينما الدراسة السابقه ركزت على اثر معايير التدقيق على مهنة التدقيق وكذا مدى تطبيقها في الواقع .
الدراسة الحالية مع دراسة محمد أمين لونيسة، تطور	- التطرق للجانب المفاهيمي حول محافظ الحسابات	- الدراسة الحالية استعملت المقابلة كأداة لجمع المعلومات في حين استعملت الدراسة

مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية .	والتدقيق. - التطرق إلى الجانب المفاهيمي حول جودة المعلومة. - استعمال المنهج الوصفي والتحليلي.	السابقهالاستبيان. - التطرق للتدقيق بصورة شامل في الدراسة السابقة بينما ركزت الدراسة الحالية على التدقيق الخارجي على وجه الخصوص محافظ الحسابات. - استعمال المنهج التاريخي في ذكر التسلسل الزمني لمنهة التدقيق. - الدراسة السابقة أطروحة دكتوراه بينما الدراسة الحالية مذكرة ماستر.

المصدر من إعداد الطالبة من خلال المقارنة ما بين الدراسات السابقة الوطنية

الفرع الثاني: المقارنة بين الدراسة الحالة والدراسات السابقة الأجنبية

الجدول رقم 07: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات الأجنبية

المقارنة	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
الدراسة الحالية مع دراسة Firas A.N. Al-Dalabih، « The Role of ExternalAuditor in Protecting the Financial Information Listed in the Financial Statement »	- استعمال المنهج الوصفي التحليلي. - التطرق للجانب النظري لمتغير الدراسة .	- اعتماد الدراسة السابقة على أداة الاستبيان واعتماد الدراسة الحالية على الاستبيان . - الدراسة السابقة مقال والدراسة الحالية مذكرة ماستر. - ركزت الدراسة على المدقق الخارجي ودوره دون جودة المعلومة، بينما أحاطت الدراسة بالجانبين.

الدراسة الحالية مع دراسة بسام محمود أحمد، دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال الفلسطينية.	- استعمال المنهج الوصفي التحليلي. - استعمال الدراستين لأداة المقابلة كأسلوب لجمع المعلومات . - كلتا الدراستين تطرقت للجانب النظري لمتغيراتها .	- اعتمدت الدراسة السابقة على الاستبيان . - ركزت الدراسة السابقة على نظم المعلومات المحاسبية وجودتها، في حين ركزت الدراسة الحالية على محافظ الحسابات بالإضافة إلى جودة المعلومات المحاسبية. - الدراسة السابقة رسالة ماجستير، الدراسة الحالية مذكرة ماستر.

المصدر من إعداد الطالبة بالاعتماد على الدراسات السابقة الأجنبية

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل نستخلص أنه يجب أن تتوفر الصفات التأهيلية في محافظ الحسابات حتى يكون مؤهل للقيام بعملية تقييم جودة المعلومة المحاسبية، وعلى الجانب الآخر يوجد عدة صفات يجل أن تتوفر في المعلومة المحاسبية حتى تكون ذات جودة عالية وتعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسات.

الفصل الثاني:دراسة حالة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPEبولاية غارداية .

تمهيد الفصل:

بعد التطرق إلى الجانب النظري لمتغيرات الدراسة، قمنا بمحاولة ربط المتغيرات بجانبها التطبيقي من خلال القيام بدراسة حالة في مؤسسة اقتصادية، لإضافة إلى ذلك قمنا لمقابلة مع مجموعة من الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات لإثراء هذه الدراسة، وتم التطرق إلى ذلك على النحو التالي:

- ✓ المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة؛
- ✓ المبحث الثاني: سيرورة عملية تدقيق محافظ الحسابات في المؤسسة محل الدراسة؛
- ✓ المبحث الثالث: تحليل آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة " للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية *ALFA PIPE* /

تعتبر مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز من أهم المؤسسات بالجنوب بالجزائري وذلك لكبر حصتها السوقية وارتفاع رقم أعمالها بالإضافة إلى حساسية النشاط الذي تعمل فيه.

المطلب الأول : النشأة التاريخية المؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب *ALEA PIPE*

تمثل صناعة الحديد والصلب الركيزة الأساسية للاقتصاد الوطني لما توفره من منتجات مصنعة أو شبه مصنعة ، تستعمل في مختلف القطاعات الاقتصادية كالزراعةوالنقل،وفي الصناعات الأخرى كالصناعة الميكانيكية و البترولية، ومن أهم مؤسسات هذه الصناعة نجد المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية لصناعة الأنابيب *ALFA PIPE*.

الفرع الأول :النشأة التاريخية للمؤسسة

تعود نشأة المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية *ALFA PIPE*إلى الشركة الوطنية للحديد والصلب *SNS* التي تعتبر أول شركة أسستها الجزائر في ميدان صناعة الحديد والصلب ، وبدأت هذه الشركة نشاطها بعد الاستقلال وأخذت في التوسع بعد إعادة تأميم الوحدتين *SOTUABL*و *ALTUMEL* وتمت عملية التأميم بعد إمضاء وثيقة التعاون التقني لثلاثة سنوات من عام 1968 إلى عام 1972 مع مؤسسة *VOLLOVEC*بغرض المساعدة في التسيير التقني، كما تم إنشاء مركب الحجار الذي يعتبر الركيزة الأساسية لصناعة الحديد والصلب في الجزائر، وفي هذا الإطار إعادة هيكلة الشركة الوطنية للحديد والصلب *SNS*إلى عدة شركات وهي :

- ✓ شركة *SIDRE* التي تشرف على مركب الحجار بعنابة.
- ✓ شركة*EMB* من اختصاصها صناعة منتجات الخاصة بالتغليف.

- ✓ شركة*ENIPL* تقوم بإنتاج الحديد الموجه للبناء والأشغال العمومية.
- ✓ شركة *ENGL* متخصصة في صناعة الغازات الصناعية .
- ✓ شركة*ANABIB*وهي الشركة الوطنية للأنابيب و تحويل المنتجات مختصة في إنتاج الأنابيب بمختلف أنواعها بالإضافة إلى المنتجات المسطحة و زوايا الأنابيب الفلاحية (*PIOUUT*) ومختلف تجهيزات الري كنتيجة الطلب الداخلي والخارجي على الحديد والصلب وفي هذه الفترة وخاصة في القطاع البترولي

وفي إطار الإصلاحات الاقتصادية وبعد إصدار القانون رقم 01/88 تمت إعادة هيكلة الشركة حتى أصبحت تسمى "المؤسسة العمومية الاقتصادية أنابيب"والتي استقلت بمجلس إدارة خاص و رأس مال تابع لدولة حيث تفرعت عنها عدة وحدات و هي :

- ✓ وحدة أنابيب الغاز – تبسة –*TGT*.
- ✓ وحدة الصفائح المفتوحة الناقلة للماء – وهران–*TON*.
- ✓ وحدة الأنابيب الصغيرة – الرغاية *PTS*.
- ✓ وحدة الأنابيب الكبيرة – الرغاية – *GTR*
- ✓ وحدة أنابيب و تجهيزات الري – برج بوعريريج – *TMIA*.
- ✓ وحدة الأنابيب الحلزونية بغرداية *TUSGH* ، و التي صارت بعد ذلك تسمى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية للأنابيب الناقلة للغاز *PIPE GAZ*.

وفي إطار إعادة الهيكلة لسنة 2000 تم تقسيم هذه الوحدات إلى مدربات مشكلة لمجمع أنابيب هي:

- مديرية غرداية *PIPE GAZ*
- مديرية الرغاية *TUPELONGITUDINAL* وتضم وحدتي *GTR*و *PTS*
- مديرية الثالثة تضم كل من تبسة ، وهران ، برج بوعريريج .

هذا فيما يخص شركة الحديد و الصلب بصفة عامة ومختلف فروعها أهم محطات مسارها الإنتاجي.

وأما عن مؤسستنا محل الدراسة فقد تم إنشاؤها بغرداية سنة 1974 برأس مال قدره (7.000.000.000 دج) وقد تم إنجاز هذه الوحدة على يد الشركة الألمانية (*HOCH*) بالمنطقة الصناعية بنورة و التي تبعد 10 كلم عن وسط الولاية وتتربع علة مساحة 23000 متر مربع و 969 عامل ، كما قامت بتقديم مساعدة لها لمدة 10 سنوات بعد تسليمها للمشروع ، وقد مرت هذه الوحدة بعدة مراحل الى أن أصبحت مؤسسة اقتصادية مستقلة والموضحة فيما يلي :

- في 05 نوفمبر 1983: تم إعادة هيكلتها حسب الجريدة الرسمية رقم 46 بتاريخ 1983/11/13 م
- في سنة 1986 : تم إنشاء ورشة التغليف بالزفت في إطار توسيع نشاطها .
- في سنة 1992 انقسمت وحدة غرداية إلى وحدتين هما :
  - وحدة الأنابيب والخدمات القاعدية *ISP*والتي كانت تضم حوالي 390 عامل.
  - وحدة الخدمات المختلفة *UPD*والتي كانت تضم حوالي 350 عامل.
- وفي سنة 1993 تم إنشاء ورشة الحديد للتغليف الخارجي للأنابيب بمادة البوليتيلان .
- وفي سنة 1994 تم ضم الوحدتين الجديدتين نظرا لفشل التسيير في وحدة الخدمات المختلفة وبعدما أعيدت الوحدة إلى حالتها السابقة أصبحت تسمى وحدة الأنابيب الحلزونية والخدمات القاعدية.

- وفي سنة 2000م : وبعد إعادة الهيكلة للمجموعة أصبحت الوحدة عبارة عن مؤسسة اقتصادية عمومية تحمل اسم مؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز * *PIPE GAZ** مستقلة ماليا و تابعة إداريا لمجمع الأنابيب * *GROOP ANABIB**

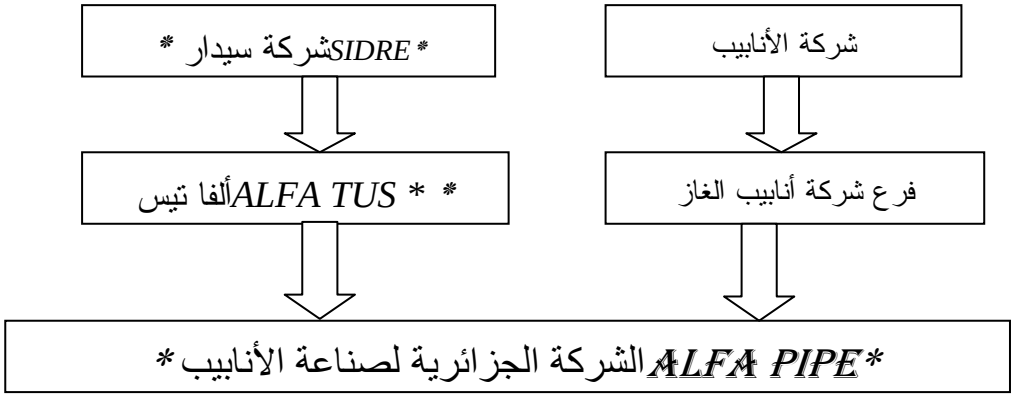
- في 20 جانفي 2001 م: تحصلت مؤسسة الأنابيب على شهادة الجودة العالية *ISO* 9001 وعلى شهادة المعهد الأمريكي البترولي *APIQ* 1

- في 15 أوت 2003 م: تم تجديد هذه الشهادة من طرف المختصة بعد إعطاء ملاحظات على ما يجب تغييره في المؤسسة للمحافظة على هذه الشهادة وقامت بمراقبة مدى دقة المؤسسة في الالتزام بهذه الملاحظات بعد سنتين عند تجديد الشهادة في المرة الثانية .

- في سنة 2006 : فكرت المؤسسة *PIPE GAZ* في مشروع الشراكة مع مؤسسة أنابيب غاز بالرغاية *ALFA TUS* لزيادة رأس مالها.

- في سنة 2007 م: يوضح اندماج شركة أنابيب الغاز مع ألفا تيس:

الشكل رقم 2: اندماج شركة أنابيب الغاز مع ألفا تيس



المصدر: قسم المستخدمين

وتعتبر وحدة أنابيب الغاز *ALFA PIPE* بغرداية وحدة إنتاجية بالدرجة الأولى و يكون الإنتاج فيها حسب الطلبيات وإبرام العقود كما تسعى إلى جلب المستثمرين الصغار لاستغلال الفضلات قصد التخلص

منها وتوفير السيولة المالية .حيث تقوم هذه المؤسسة بصناعة الأنابيب الخاصة بنقل المحروقات وخاصة البترول والغاز، إضافة إلى الأنابيب الخاصة بنقل المياه، عن طريق تحويل المادة الأولية والمتمثلة في لفائف الحديد الخام بالدرجة الأولى والتي تحصل عليها إما من مجمع الحديد والصلب بالحجار أو عن طريق استرداد من ألمانيا أو فرنسا أو اليابان مرورا بثلاث ورشات وهي على الترتيب :

- ✓ ورشة الإنتاج : والتي تحوي أربع آلات للإنتاج، وينتج عنها منتوج نصف مصنع وأحيانا يكون تام الصنع إن كانت الطلبية تتطلب ذلك .
- ✓ ورشة التغليف الخارجي : وهي الورشة المختصة بالتغليف الخارجي بمادة البوليتيلان، ينتج عنها منتوج نصف مصنع ويكون تام بالنسبة للأنابيب الموجه لنقل البترول.
- ✓ ورشة التغليف الداخلي: ويكون التغليف بطلاء غازي إذا كان الأسلوب موجه لنقل المحروقات، وبطلاء المائي إن كان موجه لنقل المائي.

تشتغل المؤسسة بطاقتها الكاملة عن طريق 04 مناوبات بأسلوب عمل مستمر وبدون عطل إن كانت الطلبيات بالحجم الكبير ، أما إن كانت غبر ذلك فتشغل المؤسسة بجزء من طاقتها باستخدام مناوبتين فقط بأسلوب عمل مستمر يكفي للإيفاء بالطلبية، وتبلغ القدرة الإنتاجية للمؤسسة حوالي 120 ألف طن، وأما الصافية فتبلغ 100 ألف طن، ويتراوح حجم الأنبوب المصنوع من 508 ملم إلى 1625 ملم وطوله من 07 أمتار إلى 13 متر.

المطلب الثاني : الأهمية الاقتصادية و الأهداف الإستراتجية للمؤسسة

الفرع الأول: الأهمية الاقتصادية للمؤسسة

إن الأهمية الاقتصادية لهذه المؤسسة تتمثل في الدور الاقتصادي الذي تلعبه، وذلك من خلال مايلي :

- المساهمة في تدعيم عدد من القطاعات المهمة في الاقتصاد الوطني كقطاع الفلاحة و الري، وقطاع المحروقات، فهي تتعامل مع كل من سونا طراك و سونلغاز ومحاور الرش الخاصة بقطاع الري ... الخ، حيث تقوم بتغطية حوالي 60 % من احتياجات السوق الوطنية.

- على الصعيد الداخلي فهي تساهم في تشغيل حوالي 930 عامل ما يعني امتصاص جزء من البطالة الموجودة على مستوى المنطقة، والتشغيل يشمل جميع المستويات كسائقين ورجال الأمن الداخلي للمؤسسة، والمسيرين، العمال داخل الورشات المهندسين ..... الخ

- كما تساهم في فك العزلة عن مناطق الجنوب بصفة عامة ومنطقة غرداية بصفة خاصة، ومما يزيد من فعالية دورها موقعها الاستراتيجي والقريب من أهم مناطق الحقول البترولية كحاسي الرمل و حاسي مسعود و عين أميناس.

- المساهمة في زيادة إيرادات الولاية من خلال الضرائب التي تقوم بدفعها إلى مصلحة الضرائب التابعة للولاية.

- أما على مستوى الصعيد الدولي تلعب دورا فعالا في نشر السمعة الحسنة على مستوى الجودة منتجات المؤسسات الوطنية وخاصة بعد تحصلها على شهادتي *ISO* 9001 و *APIQ*1 وعملها على التسجيل في شهادة الإيزو 14001 من خلال العمل على تحقيق متطلبات نظام الإدارة البيئية والمراجعة البيئية مع تنفيذها لنظام الرعاية الصحية والسلامة البيئية *HSE*.

الفرع الثاني: الأهداف الإستراتيجية

تعد الأهداف الإستراتيجية سببا لتميز المؤسسة واستمرارها ودفعها نحو البقاء، من هذه الأهداف ما يلي:

- ❖ المساهمة في تغطية الاحتياجات الوطنية (قطاع المحروقات و الري).
- ❖ السعي لجلب الكفاءات البشرية والعمل على استقرارها من خلال التدريب والتكوين المستمر
- ❖ تخفيض التكاليف لتتمكن من بيع منتجوها بسعر تنافسي يضمن لها حصتها السوقية وبالتالي تحقيق معدلات الربحية المطلوبة
- ❖ العمل على تخفيض الديون لتفادي العوائق الناجمة عنها.
- ❖ المساهمة في تنمية المنطقة ، والعمل على امتصاص البطالة وذلك بخلق مناصب شغل جديدة .
- ❖ تطبيق مقاييس الجودة العالمية لمنتجاتها .
- ❖ العمل على الاحتكاك بالمؤسسات الأجنبية من أجل اكتساب التكنولوجيا الجديدة في مجال عملها.
- ❖ المساهمة في التنمية الوطنية وذلك من خلال تمويل الخزينة العمومية .
- ❖ محاولة كسب مستثمرين أجانب من خلال التسويق الالكتروني.
- ❖ العمل على تطوير نظام المعلومات يساعد على اكتساب التقنيات الجديدة في مجال تخصصها .
- ❖ توفير رؤوس الأموال الأجنبية (العملة الصعبة) .
- ❖ إيجاد أسواق داخلية و خارجية لتصريف منتجاتها وللحصول على المادة الأولية.

المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي

تتجلى أهمية الهيكل التنظيمي للمؤسسة في تحديد مختلف المسؤوليات و توزيع المهام من أجل المساعدة على الرقابة والتنظيم من جهة والتسيير الحسن لمختلف العمليات والأنشطة من جهة أخرى، بالإضافة إلى محاولة التنسيق بين مختلف الوظائف لبلوغ الأهداف، وسنقوم من خلال دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأنابيب الناقلة للغاز *ALFA PIPE* إبراز مختلف المديريات والمصالح المكونة لها على النحو التالي:

- الرئيس المدير العام:وهو أعلى سلطة في المؤسسة ، المسئول عن إستراتيجياتها العامة ، يعمل على التنسيق بين جميع المديريات لتحقيق الأهداف العامة ، يصدر الأوامر ويتخذ القرارات اللازمة وهو الواصل بين المؤسسة ومجموعة أنابيب التابعة لها إداريا.

❖ مساعدو المدير العام:

- ✓ مساعد المدير العام للأمن:وهو الشخص المختص بتوفير الأمن الداخلي اللازم للمؤسسة وعملائها، يسهر على تطبيق قواعد الأمن، مسئول على التعرف على أي دخيل للمؤسسة، له جميع الوسائل التي تمكنه من ذلك ، مع تفويض من قبل الإدارة العامة باتخاذ القرارات الخاصة بمجال عمله وله فريق عمل تابع له يساعده على القيام بهذه الوظائف .
- ✓ مساعد المدير العام لمراقبة الجودة :وهو الذي يسهر على تطبيق كل المواصفات العالمية للجودة على جميع الأعمال التي تقام في المؤسسة ، بمراقبة مدى تطبيق المديريات المختلفة للتعليمات الواجب إتباعها للقيام بعملها.
- ✓ مساعد المدير العام لمراقبة التسيير:وهو المسئول عن مراقبة المديريات المختلفة في المؤسسة ومدى احترامها لتحقيق أهدافها وتتبع الانحرافات أثناء حدوثها للتقليل من الأخطار التي يمكن أن تنتج عنها.

- ✓ مساعد المدير العام القانوني:وهو الذي من اختصاصه جميع المعاملات القانونية المتعلقة بالمؤسسة كالعقود المبرمة مع المؤسسات الأخرى، الإنشاءات الجديدة، مختص بحل المنازعات والقضايا المرفوعة في المحكمة سواء مع المؤسسات الأخرى أو مع المؤسسة وموظفيها.
- ✓ مساعد المدير العام للمراجعة

المديريات:

1. المديريات الفنية: ولها دور مهم يتمثل في:

- تحديد مواصفات المواد الأولية وقطع الغيار .
- تعمل على تصليح الأعطاب على مستوى الآلات أو وسائل النقل.
- تقوم بإنتاج بعض أنواع قطع الغيار الخاصة بالطلبيات المقدمة للمؤسسة،كما أنها مسئولة عن جميع عمليات الرقابة لضمان جودة منتجات المؤسسة تشمل دائرة الإنتاج، التغليف، الصيانة، رقابة النوعية مصلحة البرمجة.

2. مديرية الموارد البشرية: تهتم هذه المديرية بمختلف الشؤون العاملين خاصة الإدارية والاجتماعية منها حيث تقوم بالسهر والإشراف على مختلف عمليات التوظيف، التكوين، التحفيز، الترقية، توزيع الأجور ... الخ، اتجاه الضمان الاجتماعي كما تقوم بإعداد التقارير التي تتعلق بتطور عدد العمال و معدل دورانهم والغيابات و.. الخ. وتحرص أيضا على ربط العمل بالمؤسسة أكثر فأكثر وذالك على أساس المعلومات المحصلة من مختلف المديريات الأخرى يلخص هذا كله ضمن مهمة كل دائرة من دوائر المديريات التالية:

- ❖ دائرة المستخدمين: حيث تسهر على كل ما يرتبط بالمستخدمين والمشاكل والنزاعات التي تواجههم كما تقول بالإعداد والتخطيط للسياسات المتعلقة بالأفراد وتنميتهم والإشراف على تنفيذها بالتنسيق مع دوائر الأخرى.

- ❖ دائرة التسيير: تسهر على السير الحسن للعمل في المؤسسة وذالك بتسيير كل مايتعلق بالعمال من خلال العمل على راحتهم والحفاظ على أمنهم و حقوقهم.

- ❖ دائرة الإعلامالآلي : تتكفل بمختلف العمليات المرتبطة بالجانب الإداري للعاملين من جداول ووثائق إدارية وما شابه.

3. مديرية التموين: تعتبر هذه المديرية بمثابة الوسيط بين المؤسسة والمورد حيث تقوم بالتفاوض مع هذا الأخير سواء كان محليا أو أجنبيا لتوريد، ما تحتاج إليه (مواد أولية، مواد ولوازم...الخ) وذالكبعد إعداد برامج التموين وتحديد الاحتياجات العامة والمختلفة للمؤسسة كما تعمل على التسيير الحسن لعمليات الاستيراد وكل ما يتعلق بها إضافة إلى حرصها على التسيير الأمثل للمحزونات وتضم هذه المديرية:

- ❖ دائرة الشراء: تهتم بشراء كل المواد التي تحتاج إليها المؤسسة بناء على طلب مركز التخزين أو أي جهة من الجهات الأخرى الممثلة في إحدى المديريات والملفات أو البرامج الخاصة بالمشتريات.

4. مديرية المالية : تعد من المديريات الرئيسية وذالك لان عملها حساس نوعا ما إذا ما قورن بباقي المديريات الأخرى، إذ تهتم بمختلف العمليات المالية، والمحاسبية حسب طبيعتها، وذالك من خلال تحليل مختلف الحسابات ومراقبة جميع التصريحات المالية، كما تقوم بإعداد مختلف الدفاتر والتسجيلات المحاسبة، إضافة إلى القيام بإعداد مختلف الميزانيات مراقبتها، وهذا كله بهدف تحديد الوضعية أو الحالة المالية للمؤسسة ومتابعة سير النشاط فيها.

وتضم هذه المديرية ما يلي:

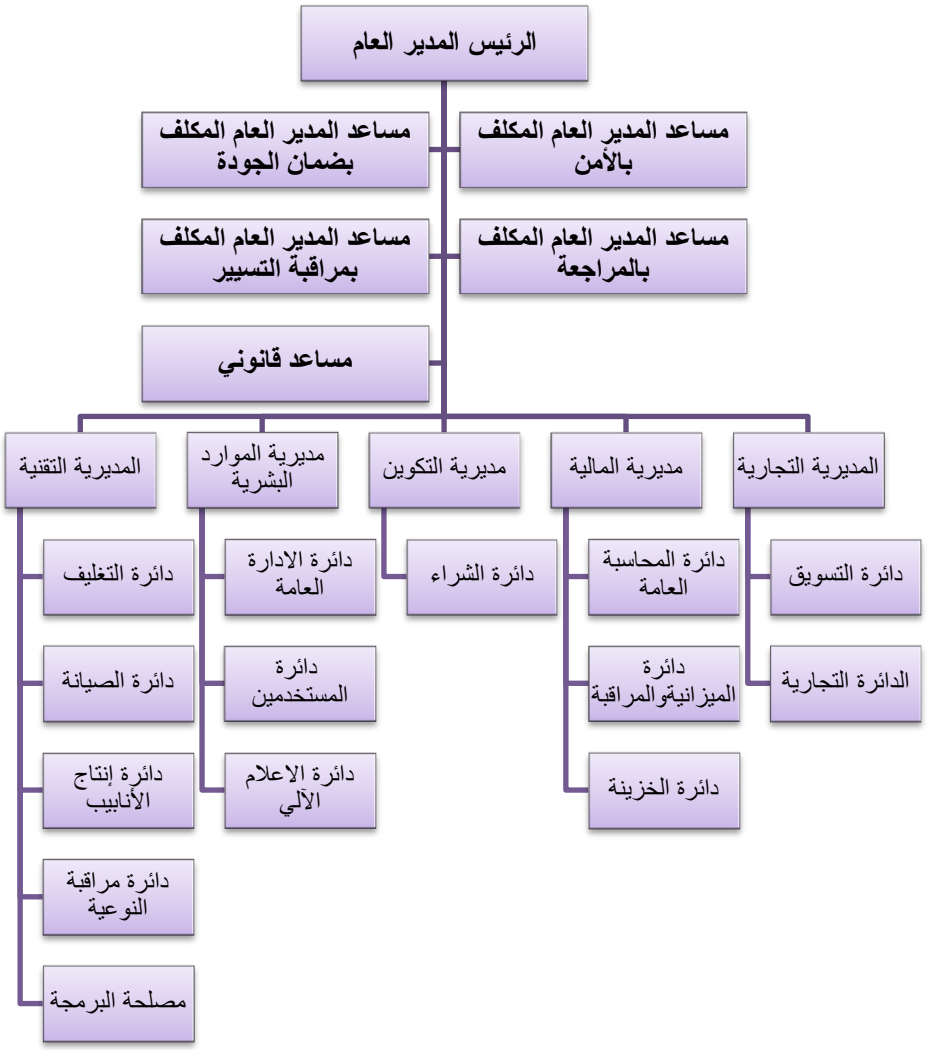
- ❖ دائرة المحاسبة العامة: تقوم هذه الدائرة بتسجيل العمليات المحاسبية (شراء و بيع) التي تقوم بها المؤسسة في إطار ممارسة نشاطها ومن ثم مراقبتها.
- ❖ دائرةالخزينة: تقوم هذه الدائرة بالتكفل بكل ما يهم المصالح المالية للمؤسسة وتعمل على حفظ التوازن المالي لها.

5. المديرية التجارية: وتعتبر بمثابة الوسيط بين المؤسسة والزبون، حيث تقوم بالتفاوض مع هذا الأخير على الصفقات التي تريد إبرامها معه فيما يخص الطلبيات، السعر والوقت ...الخ،ذالك بعد الاطلاع على العرض المقدم من طرفه ودراسته، كما تعمل على تلبية اكبر عدد ممكن من الطلبيات، إضافة إلى الاهتمام بكل ما يتعلق بعماليات البيع والتسويق المرتبطة بالمنتوج وهذا بالتنسيق مع مختلف المديريات الأخرى، تضم دائرتين هما:

- ❖ دائرة التجارة: تشرف على العمليات المتعلقة بمتابعة عمليات البيع الخاصة بالمنتوج من بداية التعاقد وحتى خروجه من المؤسسة.
- ❖ دائرة التسويق : تعد الأساس في عمليات التعاقد وإعداد الصفقات، إذ إن عملها يتركز على عرض وإشهار وترويج المنتوج لتلقي الطلبات من الزبائن، ومن ثم العمل على دراستها لتحديد بنود الاتفاق كالمدة والسعر، المواصفات المطلوبة، هذا في حالة ما إذا تم هذا الأخير فعلا.

الشكل الآتي يوضح مخطط الهيكل التنظيمي:

الشكل 3 : مخطط الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر : قسم المستخدمين

المبحث الثاني: سيرورة عملية تدقيق محافظ الحسابات في المؤسسة

من أجل التعرف أكثر على دور محافظ الحسابات في تقييم جودة المعلومة المحاسبية قمنا بالتوجه إلى المؤسسة الجزائرية للأنابيب ALFA PIPE. ودراسة تقارير لمحافظ الحسابات .

المطلب الأول: تحليل تقرير محافظ الحسابات لسنة 2013

بعد قيام محافظ الحسابات للقوائم المالية للسنة المالية 2013، والمتمثلة في:

- الميزانية؛
- حسابات النتائج؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- جدول رؤوس الأموال الخاصة؛
- البيانات الملحقة.

وهذه البيانات تم إعدادها والموافقة عليها من إدارة الشركة بأن:

1. الصافي الإجمالي للميزانية يقدر بـ: 866648497.99 دج
2. نتيجة صافية تقدر بـ: 1204979060.58 دج

ومن خلال عملية التدقيق القانوني التي قام بها أعطى الملاحظات والإبلاغات الآتية:

1. وجود قصور في المخزونات لسنة 2013، وهو أمر متكرر من السنوات الماضية أيضا، وهذا القصور يؤثر على نتائج العملية.
2. نوه محافظ الحسابات بهذه النقائص مسبقا، ومن خلال الزيارة التي قام بها إلى المخازن ومن الوثائق التي قام بفحصها أعطى الملاحظات التالية بان النقائص تخص:

- تخزين نفس المواد أو الموارد في أماكن مختلفة (المخزون الثانوي)؛

- توضع المواد بطريقة لا تساعد على عدّها بسهولة، تم تغيير الترتيب بناءا على طلبنا وتم اجراء التعداد.
- الصعوبة في تعداد بعض الأجزاء، يمكن تفسير للموظفين غير المؤهلين أو نقص في التطبيق، الأمر الذي يدعو للأسف.

يفسر وجود حالات كهذه بأن عملية الرقابة وإن وجدت غير مفعلة بطريقة صحيحة.

3. تميزت السنة المالية بزيادة الرواتب بنسبة 30% في الأجر الأساسي لعمال المؤسسة في الفترة من شهر جوان إلى ديسمبر 2013، حسب الاتفاقية الموقعة في السادس من شهر ماي 2013 بين الإدارة والشريك الاجتماعي بشأن مراجعة سلم الأجور، واتفقوا إن تتم الزيادة وفق ما يلي:
   - 15% تضاف في شهر جوان 2013 وتتضمن الزيادة من شهر جانفي إلى جوان 2013,
   - بينما 15% تكون في شهر جوان 2014.

كان تحفظ محافظ الحسابات في هذه النقطة حول اتخاذ قرار يؤثر على الوضعية المالية للمؤسسة دون أخذ رأي مجلس الإدارة ووجوب إعلام مجلس الإدارة في الجمعية العامة .

4. الوثيقة المستخدمة في حساب استهلاك الصلب وإنتاج الأنبوب المسمى "تقرير النشاط الشهري"لا تشمل تأشيرة الهياكل المعنية، أي قسم مراقبة الجودة وإدارة مراقبة الإنتاج، من خلال "استغلال هذا" لاحظنا ببطء أن بعض المعلومات لم يتم إدراجها في الحالة المعنية مثل: أرصدة بداية ونهاية الفترة لكل مرحلة من مراحل الإنتاج. المحاسبالمسئول عن تسجيل هذه العمليات لا يتقن جميع الجوانب ذات الصلة.
5. نظام الإنتاج على مستوى الشركة هو النظام المطلوب، وفي هذا النوع من النظام يجب أن يكون مستوى مخزون المواد الخام عند أدنى مستوى له أو حتى صفر في نهاية الأمر. يوضح الوضع

المحاسبي للشركة بتاريخ 2013/31/12 مبلغ 399،1،635 دينار يتعلق بباقي المشاريع، ويمكن تفسير هذا الوضع بشكل رئيسي من خلال:فشل نظام المعلومات الذي وضعته الشركة.

مع بعض التحفظات الأخرى كعدم توفر محاسبة دائمة توفر المعلومات الدقيقة حول مردودية الوحدة الواحدة من المنتج، وكذا عدم وجود بيانات تفسيرية لخسارة القيمة لمخزون المواد الاولية وقطع الغيار. وصادق محافظ الحسابات على حسابات الشركة مع التحفظات السابقة.

وتضمن التقرير أيضا رأيه في الرقابة الداخليةللمؤسسة، أهمها في الملاحظات التالية:

- الهيكل التنظيمي المعتمد من قبل مجلس الإدارة لم يوضع حيز التنفيذ.
- عدم وجود قانون تنظيمي.
- غياب محاسبية تحليلية.
- عدم وجود رقابة متبادلة بين الهياكل المختلفة .

بالنسبة لأصول المؤسسة، وضع الملاحظات التالية:

✓ وجود زيادة في التثبيتات عن السنة الماضية بـ 223770985,51 دج ، مفسرة بـ:

- زيادة في البناء بـ 3150040,00 دج.
- زيادة في المواد والمعدات بـ 98602023,53 دج.
- تثبيتات عينية بقيمة 19622499,79دج

✓ وجود زيادة في الأصول غير الجارية مقدر بـ 126149226,79 دج

بالنسبة للخصوم:

✓ زيادة في رؤوس الأموال الخاصة بـ:3605609384,11 دج.

- ✓ الاحتياطات لم تتغير في هذه السنة المالية.
- ✓ نتيجة السنة المالية قدرت بـ 1204979060,58 دج.
- ✓ خصوم غير جارية بقيمة 2310227973,10 دج كتمويلات غير جارية وقد نبه محافظ الحسابات في هذه النقطة انه يجب دراستها بعناية.
- ✓ مخصصات الضرائب والضرائب المؤجلة تقدر بـ 215556968,25 دج .

- عموما كانت كل المبالغ مفسرة وصحيحة اغلبها.
- مبالغ حسابات النتائج كانت مفسرة كما جاءت في تقرير محافظ الحسابات.

المطلب الثاني: تحليل تقرير محافظ حسابات لسنة 2014.

بالنسبة للسنة المالية 2014، قام محافظ الحسابات بالتنويه لبعض من الانحرافات المتعلقة بسنوات ماضية منها تلك التي تم الإشارةإليها في تقرير السنة المالية السابقة (2013): كتلك المتعلقة بالمخزون وكذا خسائر القيمة في المخزونان التي توجب على المؤسسة تسويتها وتعود لسنوات سابقة، بالإضافة إلى الحساب 408 " فواتير لم يتم استلامها" والمتعلق بفواتير تعود لسنوات ماضية شهد فيها المعني بان هذا الدين غير موجود ما يتوجب تنظيف هذا الحساب.

- الانحرافات التي أضافها وكانت تابعة للسنة المالية 2014 تمثلت فيمشاريع قيد الإنشاء تجاوزت أجالهاأو لم تعالج محاسبيا كما يجب.
- حقوق الإجازات مقدرة بـ 130833555,30دج تم الإشارةإليها في التقارير السابقة إلا انه لم يتم أخذها بعين الاعتبار.
- فروق قيمة العملات والفوائد والعمولات متعلقة بالائتمانات والضمانات بمبلغ كبير يؤثر على نتيجة المؤسسة قدره 411034071,65 دج، يجب على المؤسسة دراستها.

- حساب دعم التشغيل يحتوي على مبلغ 1797733890,87 دج يتعلق بالأفضلية الوطنية ،لم تعط الخطوات التي اتخذتها الشركة على مستوى الهياكل المعنية لاسترداد هذا الدين.

فيالأخير بعد أن قام محافظ الحسابات بجميع الاختبارات والعمليات اللازمة شهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وعادلة وتعطي صورة حقيقية لنتائج العمليات للسنة المالية 2014 وكذلك الوضع المالي لأصول الشركة في نهاية هذه السنة المالية.

بالنسبة لنظام الرقابة الداخلية:

- إدارة المبيعات والزبائن: لم يتم احترام مبدأ فصل المهام ما أدى الى تداخل مهام مدير المبيعات مع مدير قسم الشحن. بالإضافة إلىإعداد الفواتير من خلال مجدولEXCEL بالإضافة إلى متابعتها.
- إدارة المشتريات والموردين:عدم وجود حالة شراء دورية توضح المدفوعات والديون الموردين ومقدمي الخدمات، عدم وجود تسوية دورية بين قسم المحاسبة واللوازم.
- إدارة المخزون: لا يتم إدارة المواد الخام من قبل المخزن،لا يتم تحرير سندات الخروج من المخزن بواسطة تطبيق إدارة المخزون، لا يؤخذ الترقيم المسبق لسندات الخروج في الاعتبار في الإدارة، يتم ملء سندات الخروج من قبل المستخدمين.
- إدارةالتثبيتات: عدم وجود تطبيق لإدارة التثبيتات.

لم تتضمن حسابات الميزانية أي فروقات كبيرة سوى ما تم ذكره بخصوص المخزون وكذا الملاحظات التي تضمنت تقرير إبداء الرأي المذكورة أعلاه.

- من خلال تحليل ودراسة تقريري محافظ الحسابات للسنتين الماليتين 2013 و2014، نلاحظ أن دور محافظ الحسابات يتمثل أساسا في:

- تحديد الانحرافات التي يكتشفها محافظ الحسابات من خلال عملية التدقيق التي يقوم بها، وإبلاغ مجلس الإدارة بها أثناء مجلس الجمعية العامة.
- اكتشاف حالات الغش والاحتيال، مع تحديد الأخطاء.
- إن دور محافظ الحسابات الهام يكمن في إضفاء الشفافية على المعلومة المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، وإظهار ما إذا كانت تظهر المركز المالي للمؤسسة بصورة عادلة وصادقة.

المبحث الثالث: دراسة آراء محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين

من أجل الحصول على معلومات أكثر فيما يخص دور محافظ الحسابات في تقييم جودة المعلومة المحاسبية قمنا بإعداد مقابلة مع مجموعة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبيين في ولاية غرداية.

المطلب الأول: التعريف بأداة وعينة الدراسة

الفرع الأول: المقابلة العلمية

تعتبر المقابلة من الأدوات الرئيسية لجمع المعلومات والبيانات في دراسة الأفراد والجماعات الإنسانية ، كما أنها تعد من أكثر وسائل جمع المعلومات شيوعا وفاعلية في الحصول على البيانات الضرورية لأي بحث، والمقابلة ليست بسيطة بل هي مسألة فنية[1]، وتعد المقابلة من بين التقنيات والأدوات المنهجية الأكثر أهمية، بالإضافة إلى أنها الأكثر استعمالا ويعود هذا لما لها من فوائد وسهولة بناها، كما تعد المقابلة إحدى أدوات جمع البيانات وتستخدم في البحوث الميدانية التي لا يمكن الحصول عليها من خلال الدراسة النظرية أو المكتبية، كما تستخدم في البيانات التي لا يمكن جمعها عن طريق الاستمارة والملاحظة والوثائق والسجلات الإدارية والإحصاءات الرسمية والتقارير والتجريب.

[1] – cte.univ-setif2.dz/moodle/mod/page/view.php?id=32084 ، موقع جامعة محمد الأمين دباغين، سطيف

وتعرف المقابلة بأنها عبارة عن محادثة موجهة بين الباحث وشخص أو أشخاص آخرين بهدف الوصول إلى حقيقة أو موقف معين يسعى الباحث لتعرفه من أجل تحقيق أهداف الدراسة، ومن بين الأهداف الأساسية للمقابلة الحصول على البيانات التي يريدها الباحث، بالإضافة إلى التعرف على ملامح أو مشاعر أو تصرفات المبحوثين في مواقف معينة، ويمكن استخدام المقابلة بشكل فعال في المجتمعات الأمية وفي الدراسات التي تتعلق بالأطفال.

المقابلة هي عملية تتم بين الباحث وشخص آخر أو مجموعة أشخاص، تطرح من خلالها أسئلة، ويتم تسجيل إجاباتهم على تلك الأسئلة المطروحة. والمقابلة على أنواع منها[1]:

-النوع الأول: وفيه يسأل الباحث الشخص الذي يقابله أسئلة يطلب منه إجابات محددة. حيث يختار الشخص إجابات على المقاييس المستخدمة سواء كانت اسمية، أم ترتيبيه، أم فترات، أم نسبة، ويطلق على هذا النوع من المقابلات، مقابلات منظمة ويستخدم في البحوث الكمية:

-أما النوع الثاني فيكون في البحوث النوعية، فتستخدم أسئلة مفتوحة وتكون الاستجابات مفتوحة. مثال: كيف توفق بين العمل الأكاديمي والرياضة؟ ويسمى هذا النوع ويستخدم غالبا في البحوث النوعية.

-أما النوع الثالث فهو الذي يستخدم فيه النوعين الأول والثاني، أي أسئلة مفتوحة ومغلقة. ويطلق عليه. مثال على ذلك: الطلبة ذوي التحصيل المرتفع يمتازون بذكاء مرتفع.

-هل توافق بشدة؟/هل توافق؟/هل أنت لا تعرف؟/هل لا توافق؟/هل لا توافق بشدة؟

الرجاء وضع استجابتك بتفصيل أدق، ويستخدم النوع الثالث في البحوث الكمية والنوعية. ولكن استخداماته أكثر في البحوث الكمية. ومن حسنات المقابلة أنها تعطي معلومات جيدة كون الذين تتم

[1]– موقع شركة دراسة للاستشارات والدراسات والترجمة، www.drasah.com ، يوم 2021/05/31، 20:28.

مقابلتهم لا يخضعون للملاحظة المباشرة. كما أن الاستجابات يمكن ضبطها بصورة أفضل كون الأسئلة التي تقدم لهم محددة.

الفرع الثاني: عينة الدراسة ومضمون المقابلة

تحديد عينة الدراسة:تتمثل عينة الدراسة في مجموعة من مكاتب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين في مدينة غرداية، كالآتي: 02 مكاتب خبراء محاسبيين،11 محافظ حسابات .

تم التوجه إلى14 مكتب ،حيث رفض اثنان الإجابة، وأجاب ثمانية وتقاعس اثنان في الإجابة.

الحدود المكانية: مدينة غرداية ،الحدود الزمنية: مابين 23 ماي 2021 و 31 ماي 2021.

إعداد المقابلة:

بهدف جمع معلومات أكثر حول دور محافظ الحسابات في تقييم جودة المعلومة المحاسبية، قمنا بالتوجه إلى القائمين بهذه المهمة من أجل الحصول على المعلومات من الواقع العملي، قمنا بإسقاط متغيرات الدراسة في 11 سؤال.

مضمون المقابلة:

تضمنت المقابلة 11 سؤالاً منها المفتوح ومنها الموجه (ذات الخيارات)، وإضافة سؤال أخير حول اقتراحات محافظي الحسابات والخبراء وإضافاتهم في ما يخص الدراسة، وتتمثل الأسئلة في ما يلي:

1. من وجهة نظركم، كيف أثر القانون 10-01 على مهنة محافظ الحسابات؟

يهدف هذا السؤال إلى معرفة تأثير القانون الحالي المنظم للمهنة عليها، وكذا الإضافات التي أتى بها.

2. من خلال خبرتكم في مهنة التدقيق، ماهي الصعوبات التي تواجهكم أثناء قيامكم بعملية التدقيق وتؤثر بصورة جلية على ناتج هذه العملية؟

يهدف السؤال إلى الإلمام بالصعوبات التي تواجه وتعيق مهمة محافظ الحسابات في تقييم جودة المعلومات.

3. ما مدى تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق NAAعلى جودة المراجعة؟

يهدف السؤال إلى إبراز أثر المعايير الجزائرية للتدقيق على جودة المراجعة.

4. وما مدى تطبيق هذه المعايير في الواقع؟

الهدف من هذا السؤال معرفة إلى أي مدى تطبق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA في الواقع المهني للتدقيق.

5. ما هي الضوابط والمرتكزات اللازمة حتى تكون المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية ؟

الهدف من ها السؤال احديد مقاييس أو الشروط التي يجب ان تتوفر في المعلومة المحاسبية حتى تكون ذات جودة عالية

6. ما هي أهم و أنجع الطرق التي تستخدمها كمحافظ حسابات في تقييم جودة المعلومة المحاسبية وجمع أدلة الإثبات؟

هدفنا من هذا السؤال معرفة الأدوات او الطرق التي تستعمل في تقييم جودة المعلومة المحاسبية.

7. كفاية أدلة الإثبات من أهم عناصر إبداء الرأي، كيف تعلم كمحافظ حسابات أن الأدلة المتوفرة كافية ؟ وكيف تتعامل مع حالة عدم كفايتها؟

8. ما الذي يجب التركيز عليه في عملية تقييم جودة المعلومة المحاسبية؟

9. كيف يؤثر نظام الرقابة الداخلية على جودة المعلومة المحاسبية؟

نهدف من خلال هذا السؤال إلى معرفة أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة المعلومة المحاسبية.

10. بناءاعلى خبرتكم، كيف تقيمون جودة المعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية ؟

جيد ☐ متوسطة ☐ ضعيفة ☐

الهدف من هذا السؤال معرفة كيف يقيم محافظي الحسابات جودة المعلومة المحاسبية من خلال خبرتكم وعملهم في الميدان.

11. أي إضافة أو اقتراح من طرفكم في مجال الدراسة؟

هذا السؤال يعتبر كإضافة لجمع اقتراحات محافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين حول موضوع لدراسة وأي إضافة يرغبون من خلالها إثراء الموضوع.

المطلب الثاني :عرض ومناقشة الأجوبة المتحصل عليها من خلال المقابلة

فيما يلي سنقوم بعرض أجوبة الخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات المتحصل عليها وسيتم الإشارة للمجيب على النحو الآتي : (M1,M2 ,M3,...)

1. أجوبة السؤال الأول: وهي موضحة على النحو الآتي:

الجدول رقم 08 : أجوبة العينة على السؤال الأول

السؤال الأول: من وجهة نظركم، كيف أثر القانون 10-01 على مهنة محافظ الحسابات؟	
رقم الإجابة	الجواب
M1	تأثير إيجابي من الناحية التنظيمية لممارسة المهنة.

M2	– إيجابيا: التوجه نحو العمل وفق المعايير وباحترافية وتكثيف الدورات التكوينية لفائدة المهنيين. – سلبيا: كان له أثر حول استقلالية المهنة والعودة إلى مركزية التسيير، رغم أن القانون يقر على إنشاء الهيئات الجهوية.
M3	مدة التدريب المهني المقدرة بـ 6 أشهر غير كافية للتحكم في تقنيات التدقيق المحاسبي.
M4	نظم القانون المهنة من جهة الأخلاقيات وظروف العمل.
M5	قانون في 2010 ، ونحن في 2021 ،يجب تكييف القوانين حسب الظروف الاقتصادية والتغيرات في المحيط العالمي، يتطلب منا تجنيد كل الفاعلين في الميدان الاقتصادي بدون إقصاء أحد، واثر هذا القانون كان نسبيا إيجابي، ولكن يجب تحيينه وفق المعطيات الجديدة.
M6	أصبح كأداة عمل تسهل من مهمة محافظ الحسابات.
M7	من حيث التنظيم ساهم القانون في تنظيم المهنة من خلال توحيد وإصدار معايير التدقيق الجزائرية.
M8	بعض النقاط الايجابية في تطوير المهنة في الجزائر خصوصا لمحافظ الحسابات .

المصدر: منإعداد الطالبة بالاعتماد على الأجوبة المدونة في استمارة المقابلة

التعليق: نلاحظ أن أغلبية العينة أجابت على أن للقانون 10-01 تأثير إيجابي من ناحية تنظيم المهنة ومواكبة معايير التدقيق الدولية، إلا أن البعض أشار إلى ضرورة تحيينه ليواكب التطور الاقتصادي السريع.

2. عرض أجوبة السؤال الثاني: كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 09: أجوبة العينة على السؤال الثاني

السؤال الثاني: من خلال خبرتكم في مهنة التدقيق، ما هي الصعوبات التي تواجهكم أثناء قيامكم بعملية التدقيق؟ وتؤثر بصورة جلية على ناتج هذه العملية ؟	
رقم الإجابة	الجواب
M1	الصعوبات تتعلق بالتواصل مع بعض المؤسسات موضوع التدقيق.
M2	– نقص تكوين المعنيين بالتدقيق؛ – عدم تطبيق الـSCF؛ – مشاكل وعدم تحسين النظام المحاسبي المالي؛ – عدم تأقلم بيئة الأعمال مع القوانين التي تخص المهنة؛
M3	– عدم اعطاء الأهمية الضرورية لقسم المحاسبة في المؤسسة؛ – قلة التنسيق بين المصالح المختلفة في المؤسسة؛ – ضعف اطلاع قسم المحاسبة على أهمية التدقيق.
M4	المعلومة الخاطئة من حيث البيئة الاقتصادية.
M5	نقص حماية المعطيات من جانب الإعلام الآلي، ونقص الوسائل المادية، ما يؤدي إلى تغيير المعطيات دون الشعور بالتغيرات في النتيجة وبالتالي الرجوع في بعض الحالات الى النظام الكلاسيكي وتضييع الوقت من أجل البحث عن النتيجة.
M6	لا توجد أي صعوبات تذكر، خاصة إذا كانت وثائق المحاسبة موجودة.
M7	عدم جدية المسؤولين في انجاح عملية التدقيق وذلك من خلال عدم تسهيل في الحصول

	على المعلومات الهامة التي يحتاجها المدقق.
M8	عدم ضبط قوانين وتشريعات المهنة بين الممارسة والتطبيق، وهناك صعوبات أخرى.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الأجوبة المدونة في استمارة المقابلة

التعليق: تعددت الأجوبة حول الصعوبات التي تواجه محافظي الحسابات أثناء قيامهم بمهمة التدقيق إلا أن البعض اتفق على كون عدم اهتمام وجدية المسئولين بقسم المحاسبة أو مهمة التدقيق تعد من أهم الصعوبات التي تعرقل عمل محافظ الحسابات.

3. عرض أجوبة السؤال الثالث: كما هو موضح فيما يلي:

الجدول رقم 10: أجوبة العينة على السؤال الثالث

السؤال الثالث: ما مدى تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق NAA على جودة المراجعة؟	
رقم الإجابة	الجواب
M1	لم يجب على هذا السؤال.
M2	لو طبقت المعايير الجزائرية للتدقيق كما ينبغي لكان تأثيرها إيجابيا على المراجعة.
M3	إذا المعايير الجزائرية للتدقيق مطبقة بشكل موضوعي فإنها تؤدي إلى جودة المراجعة.
M4	المعايير ناقصة من حيث المعالجة الاقتصادية.
M5	المعايير الجزائرية للتدقيق مستخلصة من النظام الفرنسي وبالتالي لم يرتقي إلى النظام العالمي، على العموم هو يعطي المصداقية والشفافية في المراجعة.
M6	لا يوجد أي تأثير سلبي يذكر.
M7	من خلال توحيد المعايير التي تتحكم في اعداد التقرير النهائي.

M8	تأثير نسبي لكونها ناجمة من معايير التدقيق الدولية، وكيفية التعامل معها.

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على الأجوبة المدونة في المقابلة

التعليق: اختلفت الاجابات أيضا حول هذا السؤال ولكن ما اشترك فيها أن تأثيرها نسبي وغير شاسع في الميدان.

4. عرض أجوبة السؤال الرابع: وهي موضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم 11: أجوبة العينة حول السؤال الرابع

السؤال الرابع: ما مدى تطبيق هذه المعايير في الواقع؟	
رقم الإجابة	الجواب
M1	لم يجب على هذا السؤال.
M2	لحد الآن تطبيقها محتشم ولا يرقى إلى المستوى المطلوب، ربما يرجع هذا إلى عدم صدور كل المعايير وعدم الالتزام بتطبيقها.
M3	إن تطبيق المعايير في الواقع غير كافية.
M4	فرق كبير بين التطبيق في الواقع والمعايير المصدرة.
M5	التطبيق في الواقع نسبي، تخضع لها الشركات الكبرى الجزائرية وليس الكل.
M6	ما دامت وثائق المحاسبة متوفرة فلا داعي لأي تأويلات غير مجدية.
M7	ليست إجبارية على المدققين في الواقع، هي غير معممة.

M8	نفس الملاحظة، تخوف بعض محافظي الحسابات منها على أساس السوق والعمولة.

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الاجوبة المدونة في استمارة المقابلة

التعليق: اجتمعت الآراء على أن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية محتشم ويكون مطبق في الشركات الكبرى وليس كل المؤسسات.

5. عرض أجوبة السؤال الخامس: موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم 12: أجوبة العينة على السؤال الخامس

السؤال الخامس: ما هي الضوابط والمرتكزات اللازمة حتى تكون المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية؟	
رقم الإجابة	الجواب
M1	الإلتزام بنظام المراجعة الداخلية حين تواجده في المؤسسة.
M2	– تكوين المحاسبين؛ – وضع نظام رقابة جيد لسيرورة المعلومات المحاسبية؛ – ضبط المسؤوليات والصلاحيات ... إلخ.
M3	– توفر اطارات ذات كفاءة عالية في قسم المحاسبة؛ – اهتمام المسؤول الأول في المؤسسة بقسم المحاسبة.
M4	يجب التحري عن المعلومة من الواقع الاقتصادي، أي عدم الاكتفاء بما هو مسجل بل مطابقتها مع الواقع الاقتصادي.

M5	حتى تكون لدينا معلومات محاسبية ذات جودة عالية يجب رقمنة كل القطاعات بدون استثناء، وخاصة عبر الموانئ والحدود التجارية.
M6	لايمكن المصادقة على حصيلة محاسبية ما في غياب مستندات قانونية التي تتطلبهاعملية التدقيق.
M7	– الدقة و التوضيح – الإجراءات الشكلية في الوثيقة – نظام الرقابة الداخلية .
M8	بالرجوع إلى مدى التزام بتطبيق المبادئ المحاسبية و التعارف عليها، و كذلك المعايير IAS /IFRS .

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الأجوبة المدونة في استمارة لمقابلة

التعليق: تنوعت الأجوبة حول المرتكزات التي تحدد أن المعلومة المحاسبية ذات جودة عالية، فمنهم من أجاب أن نظام الرقابة القوي من مرتكزات المعلومة المحاسبية ذات الجودة العالية، بينما ربط آخرون جودة المعلومة المحاسبية بمدى الالتزام بمبادئ المحاسبة أثناء إعدادها ، وهناك رأي آخر يرى أنالرقمنة أحد مرتكزات المعلومة المحاسبية ذات الجودة العالية.

6. عرض أجوبة السؤال السادس: كما هي موضحه في الجدول الآتي:

الجدول رقم 13 : أجوبة العينة على السؤال السادس

السؤالالسادس: ما هي أهم وأنجع الطرق التي تستخدمها كمحافظ حسابات في تقييم جودة المعلومات المحاسبية وجمع أدلة الإثبات؟

رقم الإجابة	الجواب
M1	إعداد التقرير الأولي حول نظام المؤسسة وهيكلها التنظيمي، والأسئلة حول نظام المراجعة الداخلية قبل الشروع في عملية مراجعة الحسابات.
M2	أحسن وأهم الأساليب للوصول إلى تقييم جودة المعلومات المحاسبية هو تقييم وفحص نظام الرقابة الداخلية ومستوى تكوين المحاسبين، وإدراك الإدارة لأهمية الموضوع.
M3	إن أنجع الطرق التي تستخدمها في تقييم جودة المعلومات المحاسبية يتمثل أساسا في إجراء عمليات التطابق في مختلف أقسام الميزانية وجدول حسابات النتائج.
M4	استعمال العينة في المجال الملي والاقتصادي.
M5	جمع المعلومات يأتي أولا من الهيئات الرسمية في الدولة مثل: الضرائب، التجارة، الصناعة، البنوك...إلخ، ومقارنتها لدى المصالح الخاضعة للمراقبة.
M6	لكي تكون أدلة الاثبات صحيحة فلابد ان توثق من عدة جهات داخل المؤسسة المعنية بالمراقبة.
M7	تقييم نظام الرقابة الداخلية، سبر الآراء، التسجيل المحاسبي.
M8	التركيز على حاجة الأطراف الداخلية ولخارجية ودائما على أساس تطبيق المبادئ المحاسبية.

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على الأجوبة المدونة في استمارة المقابلة

التعليق: تعددت الطرق من شخص إلى أخر.

7. عرض أجوبة السؤال السابع: كما هي موضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم 14: أجوبة العينة على السؤال السابع

السؤال السابع: كفاية أدلة الإثبات من أهم عناصر إبداء الرأي، كيف تعلم كمحافظ حسابات أن الأدلة المتوفرة كافية؟ وكيف تتعامل مع حالة عدم كفايتها؟	
رقم الإجابة	الجواب
M1	المصادقة على الحسابات عند كفاية الأدلة، وإبداء الرأي بتحفظ مع التوضيح في حالة عدم كفايتها.
M2	عند تأكيد المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية لمختلف أدلة الإثبات، فهذا يعني كفايتها، كما أنه يجب أن تكون متنوعة المصدر(داخلية وخارجية... إلخ)
M3	– الإثباتات التي نعتمد عليها في إبداء الرأي تكون كافية إذا كانت الأخطاء قليلة جدا. – عدم كفاية الإثباتات يرغمنا على المصادقة على الميزانية بتحفظ.
M4	لما تكون المعلومة المتوفرة مطابقة للمنطق والبيئة الاقتصادية تكون كافية كأدلة إثبات لإبداء الرأي، في حالة عدم كفايتها يتم زيادة البحث والتحري لإعطاء معلومة منطقية.
M5	وفق العمل الميداني: جمع العناصر بالأدلة والمستندات والوثائق الرسمية ثم إدراجها محاسبيا تكون كافية لإعداد التقرير.
M6	أي مبلغ يصرف لابد أن يكون مسجل بفواتير ومستندات..الخ، يعني وجود أدلة إثبات، أما ممتلكات المؤسسة فلابد أن تخضع لعملية جرد سنوية فثبات وجودها، أي يجب

	توفر أدلةإثبات لكل عملية حتى يتم إبداء الرأي.
M7	من خلال نظام الرقابة الداخلية وفعاليته يمكن إبداء الرأي.
M8	طبعا، أدلة الإثبات من صميم عمل المدقق وكيفية الوصول إليهاوتحليلها.

المصدر:من أعداد الطالبة بالاعتماد على الأجوبة المدونة في استمارة المقابلة.

التعليق: كفايةالأدلة يصاحبها إعداد التقرير، وعند عدم كفايتها على محافظ الحسابات أن يجد أدلة بديلة أو يصادق بتحفظ.

8. عرض أجوبة السؤال الثامن: كما هي موضحة في الجدول:

جدول رقم 15: أجوبة العينة على السؤال الثامن

السؤال الثامن: ما الذي يجب التركيز عليه في عملية تقييم جودة المعلومات المحاسبية؟	
رقم الإجابة	الجواب
M1	يجب أن يكون نظام الرقابة الداخلية جيد بالنسبة لجميع هياكل المؤسسة
M2	– فحص نظام الرقابة الداخلية؛ – فحص عدم التداخل في المهام؛ – تحديد المسؤوليات؛ – إلمام المحاسب بالمجال.
M3	اهتمام قسم المحاسبة بجمع المعلومات في الوقت المناسب.

M4	الأدلة الاقتصادية يجب ان تكون موجودة مثل: الفاتورة، الشيك، الإمضاء.
M5	يجب التركيز على الوثائق ونمط سير المصالح وفق إجراءات قانونية.
M6	التركيز على مصداقية الوثائق المحاسبية (رقم السجل التجاري، الرقم الجبائي، وصل استلام البضاعة)
M7	صحة المعلومة والوضوح والدقة.
M8	مصداقية وشفافية القوائم المالية وأيضا الكتل المحاسبية.

المصدر :من إعداد الطالبة بالاعتماد على الأجوبة المدونة في استمارة المقابلة

التعليق: على محافظ الحسابات التركيز أثناء تقييمه لجودة المعلومة المحاسبية على تقييم نظام الرقابة الداخلية وعلى مدى تحديد المهام و المسؤوليات ومستوى تكوين المحاسبين.

9. عرض أجوبة السؤال التاسع: كما يوضحها الجدول اللاتي:

جدول رقم 16: أجوبة العينة على السؤال التاسع

السؤال التاسع: كيف يؤثر نظام الرقابة الداخلية على جودة المعلومة المحاسبية ؟	
رقم الإجابة	الجواب
M1	نظام الرقابة الداخلية له مفعول ايجابي عندما يكون واضح ومضبوط بدقة وبالخصوص تحديد المهام.
M2	كلما كان نظام الرقابة الداخلية صارما ومحكما كلما كانت الجودة المحاسبية في أعلى

	مستوى لها.
M3	يكتشف الأخطاء المحتملة من خلال التدقيق الداخلي للأقسام بشكل مفاجئ.
M4	الرقابة الداخلية تعطي معلومات لإرضاء الفريق المسير.
M5	يؤثر نظام الرقابة الداخلية على المعلومة المحاسبية من حيث التأكد محاسبيا وفق الوثائق الرسمية.
M6	نظام الرقابة الداخلية يسهل من مهمة محافظ الحسابات حيث يتسنى له تقديم تقرير مراجعة الحسابات في وقت وجيز.
M7	يوثر نظام الرقابة الداخلية الفعال على جودة المعلومة المحاسبية بطريقة ايجابية مباشرة.
M8	يمثل النسبة الأكبر من عمل التدقيق الخارجي وينعكس على طبيعة المعلومات المحاسبية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الأجوبة المدونة في استمارة المقابلة

التعليق: هناك علاقة طردية بين مدى قوة نظام الرقابة الداخلية و جودة المعلومة المحاسبية.

10. عرض أجوبة السؤال العاشر:

السؤال العاشر تمثل في: بناءا على خبرتكم، كيف تقيمون جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية؟

كانتالإجابة على هذا السؤال موحدة، بحيث أجمعت عينة الدراسة على أن جودة المعلومة في المؤسسات الاقتصادية متوسطة الجودة بينما أضاف احدهم على أنها متوسطة وضعيفة.

خلاصة الفصل:

قمنا في هذا الفصل بمحاولة إسقاط المعارف بالجانب العملي و ذلك من خلال عرض لناتج عملية التدقيق وهو تقرير إبداء الرأي محافظ الحسابات و كذا محاولة إبراز أهم النقاط الواردة فيه وقد تبين لنا أن محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل لتقييم المعلومات المدرجة في القوائم المالية، و من خلال نتائج المقابلة نجد أن دور محافظ الحسابات يكمن في إيجاد الانحرافات و الإبلاغ عنها.

خاتمة عامة

خاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع: دور محافظ الحسابات في تقييم جودة المعلومات المحاسبية، أدركنا أهمية الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في تقييم جودة المعلومة المحاسبية ،فبعد معالجتنا لمختلف جوانب الموضوع النظرية و العملية وإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال دراسة تقارير محافظ الحسابات للمؤسسة الجزائرية لصناعة الأنابيب الحلزونية ALFA PIPE، وإجراء مقابلة علمية مع مجموعة من المهنيين من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية تم التوصل إلى مجموعة من النتائج .

أولا: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

1. اختبار الفرضية الأولى:

تتمثل الفرضية الأولى في: تقيم جودة المعلومة المحاسبية من خلال طريقة إعدادها، الفرضية صحيحة نسبيا لأن المعلومة المحاسبية التي يتم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية بدقة ووضوحغالبا ما تكون ذات جودة عالية إذا أعدت على وثائق سليمة وصحيحة.

2. اختبار الفرضية الثانية:

تتمثل الفرضية الثانية في: يساعد تدقيق محافظ الحسابات على تحسين جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسات، الفرضية صحيحة تماما وذلك كون تدقيق محافظ الحسابات يكشف عن الأخطاء والانحرافات التي قد تتضمنها المعلومة المحاسبية وبهذا فإنه يساهم على المدى الطويل في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة .

3. اختبار فرضية الثالثة:

تتمثل الفرضية الثالثة في: يؤطر عمل محافظ الحسابات قانون المهنة التابع له، يمكن اعتبار الفرضية صحيحة لكن مهنة محافظ الحسابات في الجزائر القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وكذا الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات باعتبارها الهيئة المشرفة على هذه المهنة كما يجب الإشارة إلى القانون التجاري وكل قانون مرتبط بمهمة التدقيق، ومعايير التدقيق الجزائرية .

ثانيا: النتائج العامة للدراسة

من خلال الدراسة الميدانية توصلنا إلى النتائج التالية:

- مهمة محافظ الحسابات تهدف في العموم إلى تقليل درجة عدم التأكد واكتشاف الأخطاء؛
- نظام الرقابة الداخلية القوي أحد ركائز جودة المعلومة المحاسبية العالية؛
- عدم اهتمام وجدية المسئولين في المؤسسات بقسم المحاسبة و التدقيق يعيقان عمل محافظ الحسابات؛
- من خلال أراء المهنيين تعتبر المعلومة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية متوسطة الجودة؛
- تبني معايير التدقيق الدولية قد يكون له دور ايجابي إذا صاحبه تطبيق هذه المعايير في الميدان ؛
- كفاية أدلة الإثبات تتوج بالمصادقة، بينما عدم كفايتها تستوجب من المدقق البحث عن أدلة مكملة أو بديلة لإبداء الرأي؛

ثالثا: الاقتراحات

من خلال النتائج المتوصلآليها يمكن صياغة الاقتراحات التالية:

- تحيين القوانين ومواكبة تطورات الوضع الاقتصادي؛

- توعية مسيرين والمسئولين في المؤسسات إلى أهمية تدقيق محافظ الحسابات على جودة المعلومة المحاسبية ومنه على القرارات المصيرية في المؤسسة؛
- رقمنة جميع القطاعات دون استثناء لتسهيل عملية تدقيق؛
- الاهتمام بتكوين المحاسبين على الممارسات المحاسبية؛
- تكثيف الدورات حول دور المعلومة المحاسبية وأهمية محافظ الحسابات في تفعيلها؛
- زيادة البحوث الأكاديمية حول دور محافظ الحسابات وجودة المعلومة المحاسبية؛
- ربط الجانب الأكاديمي بالجانب المهني من خلال إجراء ندوات أو خرجات ميدانية لفائدة الطلبة حتى تكون لديهم صورة حول واقع المهنة.

رابعا: آفاق الدراسة

حاولنا من خلال هذه الدراسة الإلمام بجوانب الموضوع النظرية والميدانية قدر الإمكان من أجل مواصلة البحث في هذا الموضوع نقترح بعض المواضيع كآفاق للدراسة وأهمها:

- ✓ دور نظم المعلومات المحاسبية في تحسين جودتها؛
- ✓ آثر تكنولوجيا المعلومات على مهنة التدقيق؛
- ✓ آلياتاكتشاف الغش والتلاعب في القوائم المالية؛
- ✓ إسقاط معايير التدقيق الدولية على مهنة التدقيق في الجزائر .

قائمة المراجع:

الكتب:

- أحمد حلمي جمعة، **تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية**، دار صفاء للطباعة و النشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
- عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية**، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، 2004.
- عبد المنعم محمود، عيسى ابو طبل، **المراجعة أصولها العلمية و العملية**، دار النهضة العربية، بيروت، 1982.

المذكرات:

- براشد رزقي، لعمري محمد، **دور محافظ الحسابات في تحسين المعلومة المحاسبية**، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، الجزائر، السنة الجامعية 2018-2019.
- بلخرشوش سيف الدين، **محافظ الحسابات ودوره في تعزيز جودة ومصداقية الكشوف المالية**، مذكرة نيل شهادة الماستر الأكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، ام البواقي، الجزائر، السنة الجامعية2018-2019.
- بوفروعةسوفيان، **نظام المعلومات المحاسبي ودوره في تسيير المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر.
- حمومة رقية، **دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية**، مذكرة نيل شهادة ماستر اكاديمي ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،قسم العلوم المالية والمحاسبة،جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، السنة الجامعية، 2017-2018.
- سليم كاتب، **مساهمة محافظ الحسابات في تعزيز الثقة في نظم الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر ، السنة الجامعة 2018-2019.

- شاشورمختارية،**تأثير التدقيق الخارجي على فعالية المؤسسة**، مذكرة نيل شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، السنة الجامعية 2016-2017.

- محاري علي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل المعلومة المحاسبية**، مذكرة لنيل شهادة الماستر الأكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية،جامعة الدكتور الطاهر مولاي، سعيدة ، الجزائر، السنة الجامعية 2015-2016.

المناشير:

- **الجريدة الرسمية** ،القانون 10-01 المؤرخ في 11جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،. المادة 22ص 7.
- **المجلس الوطني للمحاسبة**، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- **المجلس الوطني للمحاسبة**، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، المتضمن لمعايير الجزائرية للتدقيق.
- **المجلس الوطني للمحاسبة**، مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر، المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق.
- **المجلس الوطني للمحاسبة**،المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، المتضمن للمعايير الجزائرية للتدقيق.

المحاضرات:

- رواني بوحفص ، **التدقيق المالي والمحاسبي**، مطبوعة مقدمة لطلبة المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة غرداية، غرداية، الجزائر، السنة الجامعية 2017-2018.

المراجع بالانجليزية:

- F. Ai-Dalabih, The Role of External Auditor in Protecting the financial Information Listed in the financial statements in the Jordanian industrial companies, journal of modern accounting and auditing, no 1,Irbid National University, Jordan, January 2018,

المواقع الالكترونية:

- cte.univ-setif2.dz/moodle/mod/page/view.php?id=32084 ، موقع جامعة محمد الأمين دباغين، سطيف. يوم 2021/05/31، 19:30.
- موقع شركة دراسة للاستشارات والدراسات والترجمة، www.drasah.com ، يوم 2021/05/31، 20:28.

1. واجهة تقرير محافظ الحسابات لسنة 2013:

Rezki REBAI

EXPERT COMPTABLE DIPLOME D'ETAT COMMISSAIRE AUX COMPTES

RAPPORT

COMMISSARIAT AUX COMPTES EXERCICE 2013

ALGÉRIENNE DE FABRICATION DE PIPE
ALFAPIPE SPA
Filiale SGP TRANSOLB

Mai 2014

الجزائرية لصناعة الأنابيب

Algérienne de Fabrication de Pipe

2. واجهة تقرير محافظ الحسابات لسنة 2014

Cabinet Rezki REBAI

EXPERT COMPTABLE DIPLOME D'ETAT COMMISSAIRE AUX COMPTES

Adresse : Cité 170 Logements Bâtiment B DJELAID HAMIDOU BIR MOURAD RAIS –Alger
Tél/Fax : 021 51 73 62/63 et 26
Email : cabinetrezkirebai@yahoo.com

RAPPORT

COMMISSARIAT AUX COMPTESEXERCICE 2014

ALGÉRIENNE DE FABRICATION DE PIPE
ALFAPIPE SPA
Filiale groupe Industrie Métallurgiques et Sidérurgiques' spa
IMETAL'

Mai2015

الجزائرية لصناعة الأنابيب

Algérienne de Fabrication de Pipe

3. ميزانية 2014 (الأصول):

ALFAPIPE GHARDAIA

EDITION_DU:18/03/2019 9:14
EXERCICE:01/01/14 AU 31/12/14

BILAN (ACTIF) - [redacted]

ACTIF	NOTE	2014			2013
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments		2 194 305 360.69	2 096 355 339.61	97 950 021.08	4 446 218.74
Autres immobilisations corporelles		2 028 774 525.57	1 799 061 851.30	229 712 674.27	157 638 637.95
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		474 577 105.11		474 577 105.11	79 658 323.77
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		71 510 000.00	70 000 000.00	1 510 000.00	1 510 000.00
Impôts différés actif		340 198 363.89		340 198 363.89	251 867 107.50
TOTAL ACTIF NON COURANT		**5 109 365 355.26**	**3 965 417 190.91**	**1 143 948 164.35**	**495 120 287.96**
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		4 704 919 832.61	624 099 097.48	4 080 820 735.13	1 001 251 833.79
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 211 768 733.48	145 014 831.18	1 066 753 902.30	546 323 212.04
Autres débiteurs		1 608 448 214.80	90 293 997.87	1 518 154 216.93	1 903 703 494.77
Impôts et assimilés		37 665 995.08		37 665 995.08	9 017 034.57
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		284 978 552.82		284 978 552.82	98 624 576.97
TOTAL ACTIF COURANT		**7 847 781 328.79**	**859 407 926.53**	**6 988 373 402.26**	**3 558 920 152.14**
TOTAL GENERAL ACTIF		**12 957 146 684.05**	**4 824 825 117.44**	**8 132 321 566.61**	**4 054 040 440.10**

4. الميزانية لسنة 2014 (الخصوم):

ALFAPIPE GHARDAIA

EDITION_DU:18/03/2019 9:14
EXERCICE:01/01/14 AU 31/12/14

BILAN (PASSIF) - [redacted]

	NOTE	2014	2013
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		830 874 070.77	1 627 057 921.94
Autres capitaux propores - Report à nouveau		-28 350 523.65	-28 350 523.65
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		**802 523 547.12**	**1 598 707 398.29**
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)		111 769 051.60	111 769 051.60
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		1 548 336 706.07	1 197 102 261.56
TOTAL II		**1 660 105 757.67**	**1 308 871 313.16**
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		36 716 323.86	185 119 571.06
Impôts		15 340 397.00	7 100 187.00
Autres dettes		5 617 635 540.96	954 241 970.59
Trésorerie passif			
TOTAL III		**5 669 692 261.82**	**1 146 461 728.65**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		**8 132 321 566.61**	**4 054 040 440.10**

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d"états financiers consolidés

5. نموذج المقابلة:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مقابلة علمية:

تحية طيبة...

بغرض إعداد دراسة كمتطلب تكميلي لنيل شهادة الماستر الاكاديمي في التدقيق ومراقبة التسيير بعنوان:

"دور محافظ الحسابات في تقييم جودة المعلومات المحاسبية"

تم تحضير هذه المقابلة كأداة من ادوات جمع المعلومات في البحث العلمي بغرض اظهار الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في تقييم جودة المعلومات المحاسبية وما يحيط به أثناء عملية التقييم التي يقوم بها، وقد تم ذلك عبر مجموعة من الأسئلة موضحة أدناه وتم توزيعها على مجموعه من المهنيين و الأكاديميين.

الطالبة: بيدة إيمان المشرف: أد/ عجيلة محمد

التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

الإيميل: bidaimane3@gmail.com

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

الإسم واللقب: .....(إختياري).....

المهنة: ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي

المستوى التعليمي:

☐ ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادات أخرى

الخبرة:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات

الجزء الثاني: الأسئلة

1. من وجهة نظركم، كيف أثر القانون 10-01 على مهنة محافظ الحسابات؟

.....
.....

2. من خلال خبرتكم في مهنة التدقيق، ماهي الصعوبات التي تواجهكم أثناء قيامكم بعملية التدقيق وتؤثر بصورة جلية على ناتج هذه العملية؟

.....
.....
.....

3. ما مدى تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق NAAعلى جودة المراجعة؟

.....
.....
.....

4. وما مدى تطبيق هذه المعايير في الواقع؟

.....
.....

5. ما هي الضوابط والمرتكزات اللازمة حتى تكون المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية ؟

.....
.....

6. ما هي أهم و أنجع الطرق التي تستخدمها كمحافظ حسابات في تقييم جودة المعلومة المحاسبية وجمع أدلة الإثبات؟

.....
.....
.....

7. كفاية أدلة الإثبات من أهم عناصر إبداء الرأي، كيف تعلم كمحافظ حسابات أن الأدلة المتوفرة كافية ؟ وكيف تتعامل مع حالة عدم كفايتها؟

.....
.....
.....

8. ما الذي يجب التركيز عليه في عملية تقييم جودة المعلومة المحاسبية؟

.....
.....

9. كيف يؤثر نظام الرقابة الداخلية على جودة المعلومة المحاسبية؟

.....
.....
.....

10. بناءا على خبرتكم، كيف تقييمون جودة المعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية ؟

☐ جيدة ☐ متوسطة ☐ ضعيفة

11. أي إضافة أو اقتراح من طرفكم في مجال الدراسة؟

.....
.....
.....

شكري وتقديري الخالصين لتعاونكم