الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد البشير الإبراهيمي – برج بوعريريج –

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص : محاسبة وجباية معمقة

دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية في الجزائر

دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات في ولاية

- برج بوعريريج-

من إعداد الطالبين :

✓ خرمازة يمين

✓ بن مهني محمد نجيب

أمام اللجنة المناقشة المكونة من السادة الأساتذة :

لجنة المناقشة

إسم ولقب الأستاذ(ة)	الرتبة	الجامعة	الصفة
–	–	– جامعة برج بوعريريج	– رئيسًا
–	–	– جامعة برج بوعريريج	– مشرفا ومقررا
–	–	– جامعة برج بوعريريج	– ممتحنا

السنة الجامعية :2021/2020

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و تقدير

لابد لنا و نحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين بذلك جهودا كبيرة في بناء جيل الغد لتبعث الأمة من جديد...

و قبل أن نمضي نتقدم بأسمى آيات الشكر و الامتنان و التقدير و المحبة إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة....

" كن عالما ... فإن لم تستطع فكن متعلما، فإن لم تستطع فأحب العلماء، فإن لم تستطع فلا تبغضهم "

إلى الذين مهدوا لنا طريق العلم و المعرفة...

إلى جميع الأساتذة الأفاضل...

و نخص بالتقدير و الشكر :

الدكتور : عز الدين زبيري

و كذلك نشكر كل من ساعد على إتمام هذا البحث و قدم لنا العون و مد لنا يد المساعدة و زودنا بالمعلومات اللازمة و ساندنا و لو بالكلمة الطيبة.

الإهداء

نهدي ثمرة هذا العمل إلى الوالدين الكريمين لكل من الطالبين

و إلى الأستاذ الدكتور عز الدين زبيري على إشرافه و توجيهه على هذا العمل و إلى كل الأصدقاء و طلبة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير تخصص محاسبة و جباية معمقة جامعة محمد البشير الإبراهيمي برج بوعريريج و إلى جميع من ساندنا و لو بالكلمة الطيبة

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيين و إظهار دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية حيث تناولنا في طياتها الإطار العلمي لمحافظ الحسابات يليها مفهوم المراجعة الخارجية كمصدر للمعلومات المحاسبية، وفي الجانب التطبيقي من المذكرة التي هي انعكاس للجانب النظري حيث قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مكتب محافظ الحسابات بغية معرفة طريقة عمله، حيث توصلنا إلى مجموعة من النتائج كانت دلالاتها أن لمحافظ الحسابات دور كبير في تحسين المعلومة المحاسبية من خلال ملاحظاته وتوصياته المذكورة في تقريره والتي تساهم في إعطاء فرصة لتدارك الأخطاء ومختلف المشاكل الواقعة في المؤسسات محل المراجعة. وهذا ما يؤدي إلى التحسن في أدائها وبالتالي التحسن في مخرجاتها التي تتمثل في المعلومات المحاسبية.

الكلمات المفتاحية:

المراجعة الخارجية، محافظ الحسابات ، جودة المعلومة المحاسبية.

Résumé

Cette étude vise à clarifier et montre le rôle du commissaire des comptes dans l'amélioration Qualité de l'information comptable, où nous avons abordé le cadre scientifique des portefeuilles de comptes suivi du concept de l'audit externe en tant que source d'information comptable, et l'aspect pratique de la note est un reflet du côté théorique, où nous avons mené une étude de terrain au niveau du bureau du commissaire afin de savoir comment cela fonctionne, où nous avons atteint une série de résultats ont études indications que le commissaire des comptes de grande pays à améliorer les informations comptables grâce aux observations et recommandations mentionnées dans son rapport, qui contribuent à donner l'occasion de corriger les erreurs et problèmes divers rencontrés dans les institutions examinées

Cela se traduit par une amélioration de leurs performances et donc par une amélioration de leur production, qui est l'information comptable.

Mots clés:

Audit externe, commissaire des comptes, la qualité d'informations comptable.

قائمة المحتويات

كلمة شكر و تقدير	
إهداء	
الملخص	
فهرس الأشكال	
فهرس الجداول	
مقدمة	
الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات	
تمهيد	2
المبحث الاول : ماهية المراجعة الخارجية	3
المطلب الاول : تعريف المراجعة الخارجية ومبادئها	3
الفرع الأول: تعريف المراجعة الخارجية	3
الفرع الثاني: مبادئ المراجعة الخارجية	4
المطلب الثاني: أنواع وأهداف المراجعة الخارجية	6
الفرع الأول: أنواع المراجعة الخارجية	6
الفرع الثاني: أهداف المراجعة الخارجية	8

المطلب الثالث: خصائص المراجعة الخارجية	10
المطلب الرابع: معايير المراجعة الخارجية	11
المبحث الثاني : ماهية محافظ الحسابات	13
المطلب الأول: مفهوم ومقومات مهنة محافظ الحسابات	13
الفرع الأول: مفهوم محافظ الحسابات	13
الفرع الثاني: مقومات مهنة محافظ الحسابات	13
المطلب الثاني: تعيين ومهام محافظ الحسابات	15
الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات	15
الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات	16
المطلب الثالث: الجوانب القانونية لمحافظ الحسابات	18
الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات	18
الفرع الثاني: واجبات محافظ الحسابات	19
الفرع الثالث: مسؤولية محافظ الحسابات	19
المبحث الثالث: منهجية عمل محافظ الحسابات	22
المطلب الأول: المسلك وخطوات مراجع الحسابات	22
الفرع الأول: الخطوات التمهيدية للقيام بمراجعة الحسابات	22

الفرع الثاني: المسلك العام لمحافظ الحسابات	23
المطلب الثاني: تقارير محافظ الحسابات	29
الفرع الأول: مفهوم تقرير	29
الفرع الثاني: مراحل إعداد تقرير محافظ الحسابات	29
الفرع الثالث: أنواع تقارير محافظ الحسابات	30
خلاصة الفصل	32
الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كمصدر للمعلومات	
تمهيد	34
المبحث الأول: ماهية نظام المعلومات المحاسبي	35
المطلب الأول: مفهوم نظام المعلومات	35
الفرع الأول: النظام و البيانات	35
الفرع الثاني: المعلومات ونظام المعلومات	36
المطلب الثاني: مفهوم نظام المعلومات المحاسبية	37
الفرع الأول: نظام المعلومات المحاسبي	37
الفرع الثاني: خصائص نظام المعلومات المحاسبي الفعال	39
المطلب الثالث: مقومات نظم المعلومات المحاسبي وأهدافه	39

الفرع الأول: أركان نظام المعلومات المحاسبي	39
الفرع الثاني: أهداف نظام المعلومات المحاسبية	42
المطلب الرابع: دور نظام المعلومات المحاسبي	43
الفرع الأول: وظائف نظام المعلومات المحاسبي	43
الفرع الثاني: مهام نظام المعلومات المحاسبي	44
المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية	45
المطلب الاول : المعلومة المحاسبية و أنواعها	45
الفرع الأول: مفهوم المعلومة المحاسبية	45
الفرع الثاني: أنواع المعلومة المحاسبية	46
المطلب الثاني : جودة المعلومات المحاسبية	48
الفرع الأول: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية	48
الفرع الثاني: خصائص جودة المعلومات المحاسبية	49
المطلب الثالث: قياس جودة المعلومات المحاسبي	52
الفرع الأول: معايير قياس جودة المعلومات المحاسبية	52
الفرع الثاني: نماذج عن قياس جودة المعلومات المحاسبية	53
المبحث الثالث: المراجعة الخارجية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية	54

المطلب الأول : مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء المحاسبية	54
الفرع الأول: التصرفات الغير قانونية في المحاسبة	54
الفرع الثاني: مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء المحاسبية	55
المطلب الثاني: الفائدة من مراجعة القوائم المالية لتحسين المعلومات المحاسبية	57
الفرع الأول: مستخدمي القوائم المالية	57
الفرع الثاني: أهداف مراجعة القوائم المالية	58
الفرع الثالث: انعكاس تقارير المراجعة على المعلومات المحاسبية	58
خلاصة الفصل	60
الفصل الثالث : دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات ببرج بوعريريج	
المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية	63
المطلب الأول: التعريف بالمكتب و هيكله التنظيمي	63
المطلب الثاني: الخدمات التي يقدمها المكتب	65
المطلب الثالث: الإجراءات المتعلقة بالطريقة العمل التي يتبعها محافظ الحسابات	66
المبحث الثاني: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات	69
المطلب الأول: تقديم القوائم المالية	69
المطلب الثاني: التعليق على القوائم المالية	78

المطلب الثالث: تقرير المصادقة على الحسابات السنوية	88
خلاصة الفصل	93

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية	06
1-3	أصول الميزانية في 2019/12/31	69
2-3	خصوم الميزانية في 2019/12/31	72
3-3	جدول حسابات النتائج	73
4-3	جدول التدفقات النقدية	75
5-3	التثبيتات المعنوية	78
6-3	التثبيتات العينية	79
7-3	مدينون آخرون	80
8-3	خزينة الأصول 2019/12/31	81
9-3	الأموال الخاصة	82
10-3	الترحيل من جديد	82
11-3	الخصوم الغير جارية	83
12-3	الموردون و الحسابات الملحقة	84
13-3	الديون الاخرى	85
14-3	انتاج السنة المالية	86
15-3	استهلاكات السنة المالية	86
16-3	مصاريف التشغيل	86

3-17	المنتجات العملياتية الاخرى	87

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	نظام المعلومات المحاسبي قلب نظام معلومات المؤسسة	38
2-2	عناصر النظام	41
3-2	وظائف و مهام نظام المعلومات المحاسبي	44
1-3	الهيكل التنظيمي للمكتب محل الدراسة الميدانية	64

قائمة الملاحق:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	Résultats des cinq (05) dernières années année 2019	105
02	Liste des cinq personnes les mieux rémunérées année 2019	106
03	Conventions règlementées	107

مقدمة

مقدمة :

إن التطور الكبير الذي شهدنه المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر بالمؤسسة، وهذا ما أدى إلى ضرورة تبادل المعلومات .

فقد أخذت المعلومات دورا أكثر عمقا وشمولية، واكتسبت بفعل ذلك قدرا يفوق كثيرا ما كانت تمثله من أهمية فيما مضى، وأصبحت المعلومات بتكنولوجيتها ونظمها صناعة العصر الرائدة وثروته المتميزة التي تمكن من يمتلكها امتلاك زمام التطور، بل أصبحت إضافة إلى ذلك أداة فعالة يعتمد عليها في إدارة تشكيل ورسم صورة المستقبل .

إن تمتع المعلومة المحاسبية بخاصية الصحة والمصداقية يتطلب فرض أدوات رقابية على عمل النظام المحاسبي، وهذا ما توفره المراجعة الخارجية أين تحاول أن تقدم ضمانات لجودة مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، وهذا في ظل تمتع محافظ الحسابات بصفات ذاتية وموضوعية كالاستقلالية والحيادية في الرأي مثلا، والتي تساهم في حسن أدائه لمهامه.

وتظهر الحاجة إلى المراجعة الخارجية في ظل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لدى مختلف المؤسسات مما لا يوفر القدر الكافي من الرقابة والدعم لنظام المعلومات المحاسبية في هذه المؤسسات .

ومن ثم أصبحت جودة المعلومة المحاسبية تعتمد على مدى تبني هذا النظام لمراجعة الحسابات المستقلة، ومدى التزام المراجعين بالأسس النظرية، كما أن تحديد خصائص جودة المعلومات المحاسبية وتحديد العوامل المؤثرة عليها يدعم رفع مستوى المهنة وتدعيم المراجعة الخارجية حتى تصبح التقارير المالية، في خدمة احتياجات المستخدمين .

وبالتالي فقد أصبحت صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية كمخرجات للنظام الإداري، تعتمد على مدى تبني هذا النظام لمراجعة الحسابات الخارجية المستقلة، ومدى التزام المراجعين بالمؤسسة لهذا العلم، ولمختلف المعايير التي تحكمها وتنظم ممارستها المهنية، فلقد أصبحت مراجعة الحسابات كشهادة مستقلة محايدة تمثل مقياسا للتمثيل الصحيح والعادل للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها .

ومن مجمل ما سبق فان السؤال الأساسي الذي تحاول هذه المذكرة الإجابة عليه، يمكن صياغته على النحو التالي:

1-الإشكالية :

وفي هذا السياق تبرز معالم إشكالية الدراسة و التي تتمحور حول التساؤل عن:

❖ كيف يمكن أن يساهم محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ؟

وينبثق من هذا السؤال المحوري الأسئلة الفرعية التالية :

- ✓ كيف تساهم التقارير و القوائم المالية في إنتاج المعلومة المحاسبية؟
- ✓ هل هناك مهام ومسؤوليات تضبط الممارسة المهنية لمحافظ الحسابات حتى يتوصل لإبداء رأي فني محايد ومستقل؟
- ✓ هل تساعد المراجعة الخارجية المؤسسات من حيث تحسين جودة المعلومة المحاسبية الخاصة بهم ؟

2- الفرضيات:

وللإجابة عن هذه التساؤلات، لا بد من صياغة الفرضيات التالية:

- ✓ إن توفر الاستقلالية والحيادية لمحافظ الحسابات يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره عن المعلومات المحاسبية.
- ✓ يرتبط تحسن المعلومات المحاسبية وجودتها مع اتخاذ المؤسسة لإرشادات وملاحظات محافظ الحسابات المذكورة في تقريره.

3- أهمية البحث:

يمكن تحديد أهمية الدراسة فيما يلي:

إن موضوع البحث يكمن في أهميته من حيث أنه من المواضيع المهمة في مجال المراجعة الخارجية في اختبار أن محافظ الحسابات يعتبر بمثابة عين مستخدمي القوائم المالية والمستفيدين منها من خلال تقاريره المختلفة التي تعتبر بمثابة أسس تعتمد عليها المؤسسات في اتخاذ قراراتها حتى تصل إلى المستفيدين منها بأكثر شفافية ومصداقية وكفاءة.

4- مبررات اختيار الموضوع:

من أهم الأسباب التي ساهمت في اختيار هذا الموضوع هي :

- ✓ إن اعتماد المراجعة الخارجية الفعالة للنظام المحاسبي، تجعله يولد معلومات ذات جودة مناسبة لعملية اتخاذ القرار .
- ✓ الحاجة الماسة إلى المعلومة المحاسبية ذات الجودة، وخاصة في ظل البيئة الاقتصادية الحالية.
- ✓ ملائمة موضوع لمجال التخصص- محاسبة و جباية معمقة -

5- أهداف الدراسة :

نسعى من خلال دراستنا لهذا الموضوع إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن إيجازها فيما يلي:

- دراسة أهمية المراجعة الخارجية و الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات، في النهوض بجودة المعلومة المحاسبية.

- دراسة الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في مراجعة حسابات المؤسسة الاقتصادية لزيادة تدعيم الثقة في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية.

- الوقوف على واقع مخرجات النظام المحاسبي الحالي ومدى تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسات الاقتصادية، ومن ثم الحاجة إلى مراجعة مخرجات هذا النظام (القوائم المالية).

6- منهج البحث:

بناءا على طبيعة الإشكالية المطروحة وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة في هذا البحث، وقصد الإحاطة بجوانب موضوع الدراسة والتمكن منه، نحاول استخدام المناهج المعتمدة في الدراسات المالية والاقتصادية وعليه، فإن المنهج المستخدم سيكون المنهج الوصفي التحليلي لسرد الحقائق المتعلقة بالمراجعة الخارجية و ما يخص كل من محافظ الحسابات و المعلومات المحاسبية.

7- الدراسات السابقة :

- **فاتح سردوك**، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، في إدارة الأعمال، المسيلة، 2003.وقد وضع مجموعة من الأهداف والمتمثلة في :

01- يهدف البحث إلى إيضاح ولو بعض الغموض على مجال مراجعة الحسابات، والتهيئة والتمهيد لدراسات أخرى في هذا المجال، وتوضيح المؤسسة النظرية والإطار العملي، ومحاولة التوفيق بينهما .

02- يهدف هذا الموضوع إلى توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة، وتلبية الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية صالحة لاتخاذ القرارات.

03- أثبتت مراجعة الحسابات مرونتها وتجاوبها السريع مع التغيرات الكثيرة التي يشهدها الاقتصاد، وهذا من خلال تكيفها واستجاباتها للاحتياجات مختلف الأطراف الاقتصادية المستفيدة من خدماتها في الحصول على معلومات تتوفر فيها الصفات المطلوبة من صحة والمصداقية .

04- إن قوة أدلة وقرائن الإثبات، تعتبر عنصرا رئيسيا محددا لمدى أعمال المراجعة المحاسبية من حيث تتبع القيود المحاسبية، وتفحص الوثائق والسجلات المحاسبية التي تم على أساسها القيام بهذه التسجيلات، وبالتالي فان حجية أدلة وقرائن تدعم مختلف أعمال المراجعة من فحص .

- **مولاي نصيرة**، دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومة لمحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، تخصص: دراسات محاسبية و جبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، 2010، ورقلة.

حيث توصلت إلى النتائج التالية :

01-المراجعة المقدمة من طرف محافظ الحسابات تذا مصداقية أكثر من المراجعة المقدمة من طرف المراجع الداخلي .

02-يعتبر التنظيم الحالي لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات انطلاقة جيدة نحو مواكبة التغييرات في الميدان المحاسبي والمالي، مما يسهم في إعطاء مصداقية أكثر للمعلومة المحاسبية ومن ثم تحسين جودة المراجعة .

08- تقسيمات البحث :

بغرض الإحاطة بالموضوع محل الدراسة و للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم موضوع البحث إلى ثلاث فصول.

الفصل الأول:

كان في المراجعة الخارجية للحسابات كما قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول يحتوي على مسار تنفيذ عملية مراجعة الحسابات بينما يتطرق المبحث الثاني إلى ماهية مراجعة الحسابات كما جاء في المبحث الثالث عن ماهية محافظ الحسابات.

الفصل الثاني :

كما قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول يحتوي على ماهية نظام المعلومات المحاسبية، بينما يتطرق المبحث الثاني إلى مفاهيم حول جودة المعلومات المحاسبية، كما جاء في المبحث الثالث عن:

المراجعة الخارجية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية.

الفصل الثالث : دراسة ميدانية:

قمنا في هذا الفصل بإجراء دراسة ميدانية على مستوى مكتب محافظ الحسابات حيث قمنا بتقسيمه إلى مبحثين: الأول خاص بتعريف المكتب وهيكله التنظيمي ومختلف الإجراءات المتعلقة بعمل المحافظ، أما المبحث الثاني تضمن التقرير النهائي لمحافظ الحسابات .

الفصل الأول:

الإطار العلمي

لمحافظ الحسابات

تمهيد:

لقد كان التطورات الاقتصادية منذ الثورة الصناعية حتى يومنا هذا دور كبير على المنشأة الاقتصادية بخصوص تنظيمها وتسييرها مما جعلها تشهد تغيير كبير في مجال علاقتها الاقتصادية ومبادلاتها التجارية جعلها تتعامل مع عدة أطراف مختلفة، حيث تعقدت الأدوار والمهام وتشابكت المسؤوليات بسبب كبر حجم المنشآت مما استلزم فصل الإدارة عن الملكية.

وهذا ما أدى إلى تعيين شخص محايد مستقل يمثلهم في مراقبة ومراجعة حسابات المؤسسة يعرف بمصطلح محافظ الحسابات بهدف التحقق من صحة البيانات والمعلومات المالية والمحاسبية التي تصدرها المؤسسة بغرض منع حالات الغش والتلاعب بأملاك هذه الأخيرة ولتقديم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء و التلاعبات التي قد تحدث، وهذا ما يعرف بالمراجعة الخارجية باعتبار أن محافظ الحسابات شخص خارجي لا تربطه صلة لا بالإدارة ولا بملاك المؤسسة.

وفي هذا الفصل سنحاول التطرق إلى تعمق في شرح ما تم ذكره مسبقا في الشكل الآتي:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية.

المبحث الثاني: ماهية محافظ الحسابات.

المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية مراجعة الحسابات.

الفصل الأول: الإطار العلمي لمحافظ الحسابات

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية

تنشأ الحاجة إلى المراجعة الخارجية من أن الطرف الذي يقوم بإعداد القوائم المالية وهو الإدارة قد يكون له مصالح متعارضة مع مصالح باقي الأطراف المهتمة بالشركة، مثل الملاك والمقرضون والمستثمرون ولأن هذه الأطراف غير مؤهلة علميا ومهنيا للتحقق من صحة القوائم المالية وأيضا غير مسموح لها بالاطلاع على سجلات الشركة، لذلك تنشأ الحاجة إلى طرف ثالث مؤهل ومحايد للتحقق من صحة القوائم المالية التي تعدها الإدارة.

المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية ومبادئها

الفرع الأول: تعريف المراجعة الخارجية

تعددت وتنوعت التعاريف والمفاهيم حول المراجعة الخارجية لكنها كلها ذات دلالة واحدة نذكر منها.

تعريف 01: هي عملية يقوم بها المراجع المستقل بغرض إبداء رأي مهني في المجموعة القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام[1].

تعريف 02: تعرف بأنها الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يقتضي عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة.[2]

تعريف 03: هي نظام يهدف إلى إعطاء رأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعينة بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع المراجعة.[3]

ومن خلال التعاريف السابقة نستخلص أن المراجعة الخارجية هي كلمة منظمة يقوم بها المراجع الخارجي المستقل المحايد الغرض منها التحقق من الأنظمة والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها وإخطار الجهات المعنية بهذا التقرير من ملاك ومساهمين ومقرضين وغيرهم.

[1] رجب السيد عبد الفتاح محمد الصحن، أ صول المراجعة الدار الجامعية الإسكندرية، 2000،ص 7.
[2] أحمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر و التوزيع، 2000،ص 16- 17.
[3] د عبد السلام عبدالله ، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، رسالة ماجيستر، جامعة الجزائر 03-2009/2010 ،ص 53.

الفرع الثاني: مبادئ المراجعة الخارجية [1]

تجدر الإشارة إلى أن تناول المبادئ المراجعة يتطلب تحديد أركانها وهي:

- ركن الفحص.
- ركن التقرير.

و بناءا على ذلك فإن مبادئ المراجعة يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:

1) المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

أ/ مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من ناحية أخرى.

ب /مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

ج/ مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة ونسبيا وتلك التي تكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

د/ مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المنشأة وهذه الكفاية هي المؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة، وهذا المناخ يعبر عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2) المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

أ/مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير المراجع الخارجي أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة إلى جميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذا التقرير.

[1]- د/أحمد حلمي جمعة، ا لمدخل الحديث لدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره،ص24 . 25.

ب /مبدأ الإفصاح : ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المنشأة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف، إن وجدت– في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر و السجلات.

ج/ مبدأ الإنصاف: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع الخارجي منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة. د مبدأ السببية: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المراجع وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

هذا وقد أكد الاتجاه الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للمراجعة رقم 200 في فقرة (4) على أن المبادئ العامة للمراجعة التي يجب على المراجع أن يلتزم بها هي :

الاستقلال – الكرامة – الموضوعية– الكفاءة المهنية السرية – السلوك المهني – المعايير الفنية.

المطلب الثاني: أنواع وأهداف المراجعة الخارجية

لقد صاحب تطور مهنة المراجعة الخارجية تطور ملحوظ فيما يخص أنواعها وأهدافها كان له دور كبير في مصداقية التقرير ونتائج عملية المراجعة، حيث فيما يلي قمنا بإعطاء نظرة شاملة عن هذه الأهداف والأنواع في الشكل التالي:

الفرع الأول: أنواع المراجعة الخارجية[1]

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من المراجعة الخارجية وهي:

1) المراجعة القانونية: أي التي يفرضها القانون وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

2) المراجعة التعاقدية (الاختيارية): هي التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.

3) الخبرة القضائية: التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

– إن الأنواع المراقبة التي تخضع لها المؤسسة القانونية، التعاقدية، الخبرة القضائية) فروق يمكن حصرها والوقوف عليها من خلال الجدول التالي:

جدول (01-01) مقارنة بين أنواع المراجعة الخارجية

المميزات	المراجعة القانونية	المراجعة التعاقدية	الخبرة القضائية
طبيعة النشاط (مهمة)	مؤسساتية ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة

[1]محمد بوتين المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق" ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2008،ص 27.

الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادقة تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات إعلام العدالة حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقديم مؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقارير الى	مجلس الإدارة الجمعية العامة (عادية، غير عادية)	المديرية العامة. مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية الخبراء (المحاسبة، محافظي الحسابات).	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى المجلس القضائي
الالتزام	بحسب الوسائل	حسب الوسائل أو بحسب النتائج مبدئيا النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد

	من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة		من طرف القاضي
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
طريقة العمل	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة قانونية	تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص28.

الفرع الثاني: أهداف المراجعة الخارجية[1]

تسعى المراجعة الخارجية إلى تحقيق عدة أهداف هي كالتالي بشكل مفصل:

1/الأهداف الرئيسية: حيث تتمثل الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية كالآتي:

* إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

* إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وبيان أوجه القصور فيه وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام.

* إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك بالبيانات المالية الموثوقة لتساعدهم في اتخاذ في اتخاذ القرارات المناسبة.

الأهداف الخاصة:

– تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي الأهداف الرئيسية المراجعة الخارجية وفي سبيل تحقيق المراجع لتلك الأهداف فإن هناك أهداف فرعية عليه أولا أن يحققها وهي ستة أهداف المتعلقة بفحص أرصدة حسابات القوائم المالية. وتتمثل هذه الأهداف الخاصة في الآتي:

[1]عبد السلام عبدالله، مرجع سبق ذكره، ص 53.

1- التحقق من الوجود أي أن الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعلا في تاريخ معين.

2-التحقق من الاكتمال يعني أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة.

3-التحقق من الملكية يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين.

4- التحقق من التقييم أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيمتها بقيمتها الملائمة.

5- التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة أن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سلمية وفقا للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة.

6- التحقق من الشرعية وصحة العمليات المالية لأن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم احتساب قيمتها بدقة وتم اعتمادها من السلطة المختصة قانونا وفقا لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

المطلب الثالث: خصائص المراجعة الخارجية

تتمثل خصائص المراجعة الخارجية فيما يلي:[1]

1- المراجعة الخارجية عملية هادفة: تهدف المراجعة الخارجية بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية والتي أصبحت تتضمن قوائم الدخل وقوائم المركز المالي والتغيرات فيه وقوائم التدفقات النقدية، وهذه القوائم المالية هي مسؤولية الإدارة ويتم تقديمها للأطراف الخارجية ذو المصلحة في المشروع، هذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلطة فيها يخص حصولهم على احتياجاتهم من المعلومات هو ما يجعلهم يعتمدون بصفة شبه كاملة على القوائم التي تقدمها الإدارة في تقييم أدائها وهذا ما يؤدي في كثير من الأحيان التي تعارض في المصالح وبالتالي سعى الإدارة لتقديم معلومات مضللة من خلال قوائمها المالية.

ونظرا لذلك فإن مستخدمي هذه القوائم من الأطراف الخارجية يحتاجون إلى محافظ الحسابات بوصفه خبيرا ومؤهلا مهنيا ومحايدا لإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم.

2/المراجعة الخارجية عملية منظمة: يتم ممارسة المراجعة الخارجية وفق إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة والمنظمة حيث يبدأ محافظ الحسابات في عملية المراجعة بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالمؤسسة الاستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص تم يقوم بعملية تقييم الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد نقاط القوة والضعف فيه، وعلى ضوء هذا التقييم، يقوم بوضع برنامج للمراجعة النهائية لتنتهي بإعداد تقرير الذي يشمل على رأي محافظ الحسابات في القوائم المالية المعروضة عليه.

3- المراقبة الخارجية يمارسها مراجع مستقبل:

إضافة إلى ضرورة اشتراطات التأهيل العلمي والعملي في محافظ الحسابات لابد عليه أن يكون مستقلا عن العميل حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه، وعليه القيام بعمله الخضوع لضغوط الغير وتعتبر الحاجة لاستقلال محافظ الحسابات وليدة مسؤولية اتجاه مستخدمي القوائم المالية التي يقدمها العميل لأنهم لا يملكون الوسائل الملائمة والكافية التي تمكنهم من التحقيق من صدق هذه القوائم المالية، لذلك فهم يعتمدون على ما يقوم به محافظ الحسابات من عمل ويمكن القول أنه إذا لم يكن محافظ الحسابات مستقلا فهذا يجعل القوائم محل شك من وجهة نظر مستخدميها وبالتالي لا يمكن الاعتماد على رأيه.

[1] عبدالفتاح محمد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 7- 8.

المطلب الرابع: معايير المراجعة الخارجية

على المحافظ عند القيام بعملية المحافظ أن يلتزم بمعايير المراجعة المتعارف عليها وتعرف هذه المعايير على أنها النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على جودة عمل المراجع وتتميز معايير المراجعة بالثبات النسبي فهي نادرا ما تتغير، حيث يحدث هذا فقط بإصدار معايير رسمية جديدة من جهات المختصة بذلك لقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين (AICPA) بواسطة مجلس معايير المراجعة (ASB) قائمة المعايير المراجعة حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات هي:

المجموعة الاولى: المعايير الشخصية

المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني.

المجموعة الثالثة: معايير التقرير.

أولا: المعايير الشخصية: وتوصف هذه المجموعة من المعايير بأنها عامة لكونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني ومعايير التقرير كما أنها توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمراجع الخارجي وتتكون المعايير الشخصية من 03 معايير هي:

المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملي للمراجع.

المعيار الثاني: استقلال المراجعين

المعيار الثالث: بذل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني.[1]

ثانيا: معايير العمل الميداني:

تتعلق هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ المراجعة وهذه المعايير محددة بدرجة كبيرة من المعايير العامة، وهي تقدم إرشادات للمراجع بصدد تجميع الأدلة التي تؤيد رأيه والتي يحصل عليها من فحص أرصدة القوائم المالية والعمليات المالية التي تنتج عنها هذه الأرصدة.

تتكون هذه المعايير من ثلاثة عناصر و هي:

1/معايير التخطيط:

يعني هذا المعيار أنه يجب على المراجع أن يقوم بتنفيذ أعمال المراجعة وفق خطة ملائمة.[2]

[1] وجدان علي أحمد الدور الرقابة الداخلية والمراجعة الخارجية في تحسين أ داء المؤسسة رسالة ماجستر جامعة 2009- 2010، ص 132. 133.

[2] د/ محمد الفيومي وآخرون المراجعة علما وعملا دار التعليم الجامعي الاسكندرية 2015،ص 50.

2-معيار فهم الرقابة الداخلية:

يعد وجود نظام للرقابة الداخلية لدى العميل أحد أهم المفاهيم المتعارف عليها في المراجعة وإذا اقتنع المراجع أن العميل لديه نظاما ممتازا للرقابة الداخلية يتم من خلال توفير بيانات يمكن الاعتماد عليها ويؤدي وجوده إلى حماية الأصول والسجلات فإن كمية الأدلة التي يجب جمعها ستقل بالمقارنة بحالة عدم ملائمة نظام الرقابة الداخلية.[1]

3-معيار الأدلة والقرائن:

يعني هذا المعيار أنه يجب أن يقوم المراجع بتجميع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات...إلخ.

ثالثا: معايير التقرير:

تهتم هذه المجموعة من المعايير بطبيعة ومحتوى تقرير المراجعة وتشمل على أربعة معايير هي:

1/معايير الإشارة إلى التماشي على المبادئ المحاسبة المقبولة:

يعني هذا المعيار أن المراجع يجب أن يوضح في تقريره ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها وعرضها طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة.

2-معيار الإشارة إلى التجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة:

يجب أن يحدد التقرير تلك الظروف التي أدت إلى الخروج عن معيار التجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة الخالية وذلك بالنسبة للمعايير التي كانت مطبقة في الفترة السابقة.

3- معيار التحقق من مدى ملائمة الإفصاح :

ويعني هذا المعيار أنه يفترض كفاية وملائمة الإفصاح من القوائم المالية.

4-معيار إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة.

يجب على المراجع أن يعبر عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية خلال الفترة بناءا على كفاية العرض والإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

وكذلك أن تلتزم القوائم المالية بمتطلبات النظام الأساسي للشركة.

[1]وجدان علي أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 134. 2 أد محمد الفيومي و أخرون، ا لمراجعة علما وعملا، مرجع سبق ذكره، ص 52- 53.

المبحث الثاني: ماهية محافظ الحسابات

المراجعة الخارجية وظيفة يقوم بها طرف محايد مستقل عن المؤسسة محل المراجعة يهدف من خلالها إلى إبداء رأيه عن عدالة قوائمها المالية في تقرير تعتمد عليه الأطراف ذات المصلحة في اتخاذ قراراتها، باعتبار أن التقرير صادر عن شخص مؤهل علميا وعمليا لإصداره وفيها سيأتي شرح مفصل لمختلف جوانب هذا الشخص أو الطرف من حقوق وواجبات وشروط تعيين ومسؤوليات.

المطلب الأول: مفهوم ومقومات مهنة محافظ الحسابات

يختص هذا المطلب بإعطاء لمحة حول مفهوم محافظ الحسابات وما تختص به هذه المهنة من مقومات التي تعتبر ضرورية لسيرورة عملية المراجعة الخارجية، كان لنا في هذا المطلب فرصة إعطاء نظرة عن هذا المحافظ ومختلف مقوماته.

الفرع الأول: مفهوم محافظ الحسابات

لقد تعددت التعاريف والمفاهيم مصطلح محافظ الحسابات نذكر منها ما يلي:

التعريف 01: المراجع الخارجي ليس موظفا في الوحدة التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة ولكنه شخص مستقل عن الإدارة الوحدة ويقدم خدماته بصفة مستقلة لحسابه الشخصي على أسس تعاقدية.[1]

التعريف 02: يعد محافظ الحسابات في مفهوم القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[2]

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن محافظ هو الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لمراجعة حسابات المنشأة حيث يقوم بتدقيق في نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية وتدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.

الفرع الثاني: مقومات مهنة محافظ الحسابات

مهنة محافظ الحسابات هي عمل يقوم أساسا على الجهد الذهني ويهدف إلى تحقيق منفعة عامة للمجتمع ويشترط على من يزاوله أن يكون على قدر عال من التخصص، من المفهوم الشامل لهذه المهنة يمكن حصر أهم المقومات الرئيسية التي ينبغي توافرها في مهنة تدقيق أو مراجعة الحسابات فيما يلي:

[1] محمد القيومي , وآخرون المراجعة علما وعملا مرجع سابق ذكره , ص 20.
[2] القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29- 07- 2010,الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية , العدد 42- المادة 22،ص 7

1/ قدر وافي من التأهيل العلمي لإعداد الممتهن وتدريبه على القيام بعمله على خير وجه، بما يتناسب مع أهمية الخدمة التي سيؤديها.

2/ تهدف المهنة أساسا إلى تقديم خدمة عامة للمجتمع، بحيث يكون هناك اعتراف صريح من المجتمع بأهمية هذه الخدمة وأن يكون هناك شعور بالمسؤولية الاجتماعية من الممتهن بالمسؤولية الاجتماعية الملقاة

على عاتقه وبقدرته على تحمل هذه المسؤولية.

3/ تعتمد في القيام لها على المجهود الذهني بصفة أساسية.

4/ تمارس قدرا من الرقابة الذاتية عن طريق المنظمات المهنية التي تكونها من بين أعضائها والتي تشرف على تنظيم شؤون العمل داخليا.

5/ وجود مجموعة من القواعد والتقاليد تحكم السلوك المهني لأعضاء المهنة وتهدف إلى رفع مستواها والمحافظة على كرامة أعضائها.

6/ أن تكون هناك مجموعة من المعايير للأداء المتعارف عليها تحكم أداء العمل المهني.[1]

[1] د سامي محمد الوقاد، تدقيق الحسابات، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان،ط1، 2010،ص 134.

المطلب الثاني: تعيين ومهام محافظ الحسابات

من مستلزمات ممارسة مهنة محافظ الحسابات أنه يجب توفر بعض الشروط المفروضة والتي من شأنها أن تؤدي إلى أداء مهام هذا الأخير وفق أسس صحيحة، نوجزها في الفرعين التاليين.

الفرع الأول: تعيين محافظ الحسابات

لقد أوضح القانون 10-01 شروط كيفيات تعيين مراجع الحسابات سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا لدى الهيئات والشركات المنصوص عليها قانونا حيث يتعين على الجمعية العامة أو جهاز المكلف بالمداولات بتعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية.[1]

وهذا ما نصت عليه أيضا مادة 30 من قانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991. تعيين الجمعية العامة أو جهاز المؤهل المكلف بالمداولات محافظي الحسابات بعد موافقتهم من بين المحترفين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية حسب الشروط المنصوص

عليها في هذا القانون.[2]

وبعد موافقة مراجع الحسابات تدوم فترة مراجعته (عهدته) للحسابات المنشأة أو الهيئة (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن تعيين نفس المحافظ أو المراجع بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي (03) سنوات في مثلما نصت المادة 31 من نفس قانون 91-08 "تدوم وكالة محافظ الحسابات 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة لا يمكن بع وكالتين تعيين نفس محافظ الحسابات إلا بعد 03 سنوات.[3]

أما عن كيفية تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة على أساس دفتر شروط فقد حددها المرسوم التنفيذي رقم 11-32 الذي أوجب أن يعد مجلس الإدارة أو مكتب المسير أو مسير أو الهيئة المؤهلة خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات، إعداد دفتر شروط بغية تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة والذي شرحته المادة 04 من هذا القانون كما يلي:

- يجب أن يتضمن دفتر الشروط ما يلي:
- عرض عن الهيئة أو الشركة وملحقاتها ووحداتها وفروعها.
- ملخص المعاينات والملاحظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أيدها محافظ الحسابات المنتهية عهدته.

[1]القانون 10-01 المؤرخ في2010 /11/07 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية عدد 42- مادة 27 - ص 07.
[2]أ بلعروسي أحمدا تيجابي ، النظام المحاسبي المالي دار هومة" الجزائر -2010- ص 12. د احمد تيجابى نفس المرجع- ص 12.
[3]د مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27- 01- 2011, يتعلق بتعيين محافظي الحسابات - العدد 07 المادة 04.

– العناصر المرجعية المفصلة لموضوع المهمة والتقارير الواجب إعدادها.

– الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.

– نموذج رسالة الترشح.

– نموذج التصريح الشرفي الذي يبين الوضعية الاستقلالية اتجاه الكيان طبقا للأحكام الشرعية.

– المؤهلات والإمكانيات المهنية و التقنية.

كما يتحصل محافظ الحسابات المترشح للمهمة ترخيص مكتوب يمكنه من القيام بتقييم مهمته يسمح له بالاطلاع على:

* تنظيم الشركة أو الهيئة و فروعها.

* تقارير محافظي الحسابات لسنوات سابقة.

* معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.[1]

الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات

– يؤدي محافظ الحسابات بحكم مؤهلاته العلمية والعملية مهام متعددة، لقد أوضح المشرع الجزائري هذه المهام كالآتي:

* جاء في مضمون نص مادة 23 من القانون 10-01 ما يلي:

– يشهد محافظ الحسابات بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة بالإضافة إلى أنها مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة الماضية وكذلك الأمر بالنسبة لما يتعلق بالوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

– يفحص محافظ الحسابات صحة ومطابقة الحسابات السنوية للمعلومات الواردة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

– يبدي محافظ الحسابات رأيه في شكل تقرير خاص يتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من قبل مجلس الإدارة ومجلس المديرين.

– يقوم محافظ الحسابات شروط إبرام الاتفاقات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات وهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعينة، مصالح إما مباشرة أو غير مباشرة.

[1] نفس المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المادة 05. – تونسي نجاة، مردودية مدقق الحسابات في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية شهادة دكتوراه – جامعة عبدالحميد بن باديس - مستغانم 2015 - 2016،ص 71

– يقوم محافظ الحسابات بإعلام المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة بكل نقص قد يكتشفه أو إطلع عليه مسبقا ومن طبيعته أن يقوم بعرقلة استخدام استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وهذه المهام عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء كل تدخل في التسيير.

كما نصت المادة 29 من القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 على "عندما تعد شركة أو هيئة حسابات مدعمة، يشهد محافظ الحسابات أيضا أن الحسابات المدعمة صحيحة وذلك بناءا على وثائق محاسبة أو تقرير محافظي الحسابات في المؤسسات التي تملك فيها الشركة إسمها"[1]وتترتب عن المهمة أو عملية المراجعة إعداد تقرير يتضمن شهادة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة الوثائق السنوية وعند الاقتضاء رفض الشهادة المبرر قانونا.

[1]أ- أحمد تيجاني : النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره،ص11.

المطلب الثالث: الجوانب القانونية لمحافظ الحسابات

حتى يستطيع محافظ الحسابات أداء عمله بكفاءة وفاعلية ينبغي أن يكون على دراية تامة بكل ماله من حقوق وسلطات وما عليه من واجبات ومسؤوليات وفقا لما تقضي به قواعد ومبادئ محافظ الحسابات من ناحية ولما جرى عليه العرف في مجال مراجعة الحسابات من ناحية أخرى.

وفي هذا المرجع سنتطرق لشرح هذه العناصر بإيجاز فيما يلي:

الفرع الأول: حقوق محافظ الحسابات

لمحافظ الحسابات حقوق مختلفة تتمثل في المجالات والنواحي التالية والتي تعتبر الأساس في تحديد ما يجب أن يتمتع به من سلطات تساعده في إنجاز مهامه وتحقيق الأهداف بدرجة عالية.

1/حق التقصي عن البيانات والإيضاحات:

المحافظ الحسابات الحق في طلب أي بيانات وإيضاحات أو تفسيرات من مسؤولي الشركة وأعوانها يراها ضرورية لأداء مهمة على الوجه الأمثل.[1]

2/حق الإطلاع:

يحق لمحافظ الحسابات الإطلاع على سجلات ووثائق ودفاتر الشركة دون إخطار مسبق في حالة ما إذا كانت لديه شكوك فيها يخص التلاعب أو غش، أما في حالة عدم ثبوت شكوك فإنه يقوم بإبلاغ الشركة مسبقا والاتفاق على زيارته حتى لا يعطل أعمال الشركة وليتمكن الموظفون من تجهيز الدفاتر والسجلات اللازمة لعملية الفحص.

وفي حالة عرقلة عمل المحافظ فيما يخص التماطل في تجهيز الدفاتر وغيرها وإخفاء الأوراق، فإنه يحق له رفع تقرير إلى مجلس الإدارة فيما يخص ذلك.[2]

3/ الحق في الإعلام:

نظرا للوضعية والمكانة التي يحتلها وزيادة على حقه في الإطلاع والتقصي كان من طبيعي أن يتمتع محافظ الحسابات بحث في الإعلام مشابه لحق المساهمين يظهر في:

- تلقي الوثائق المحاسبية.
- استدعاء المحافظ لجمعية المساهمين.
- استدعاء المحافظ لاجتماعات الإدارة أو مجلس المديرين.

[1] أ/ تمار خديجة، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في جزائر ومقارنتها مع دول المغاربية ، مجلة الدراسات المالية ومحاسبية والإدارية ، جامعة مستغانم، ديسمبر 2017 العدد 8- ص12.

[2] غسان فلاح: المقارنة التدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظية دار الميسرة للنشروالتوزيع،عمان،الأردن،ط1، 2006،ص90.

4 /الحق في الأتعاب:

وضع المشرع الجزائري سلم أتعاب محافظ الحسابات حتى لا يترك مجالات للمفاوضات الخاصة بالأتعاب للمساس باستقلالية المحافظ، ولا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة أو امتياز مهما يكن شكله باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.

حيث نصت المادة 37 من القانون 10-01 فيما يخص أتعاب المحافظ اتحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته"[1]

5/حق الاستعانة بمساعدين :

نظرا لأن المسؤولية تقع دائما على محافظ الحسابات فقد منحهم المشرع حق في الاستعانة بمعاونين مختصين كالخبراء أو القوانين أو غير ذلك، يتصرفون باسم المحافظ وتحت مسؤوليته. كما يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون تخلص من التزاماته القانونية ويجب عليه أن يحترم إشعارا مسبقا مدته 03 أشهر ويقدم تقريرا عن مراقبات والإثباتات الحاصلة"

الفرع الثاني : واجبات محافظ الحسابات[2]

تتمثل فيما يجب أن يقوم به محافظ الحسابات من أعمال مختلفة إنجاز مهمته على أكمل وجه وشكل موضوعي وفعال ومن أهم هذه الواجبات ما يلي:

* الالتزام بالسر المهني وتحمل المسؤولية الجزائية عن إحداث ضرر في مخالفة أحكام القانون.
* الالتزام بأخلاق المهنة اتجاه الزبائن في حدود العقد.
* الالتزام بمعايير المهنة وهو مسؤول عن الأخطاء المهنية.
* الالتزام بإعداد تقارير المتنوعة حسب طبيعة نتائج عملية المراجعة.
* الالتزام بالنصوص والتشريعات القانونية في المطالبة بحقوقه.

الفرع الثالث: مسؤولية محافظ الحسابات

لا شك في أن تهاون محافظ الحسابات في تأدية واجباته المهنية أو عدم الوفاء بها سيضعه أمام عدد من المسؤوليات، فقد حمل المشرع الجزائري محافظ الحسابات (03) أنواع من المسؤوليات وفقا للقانون

[1]ابن جميلة محمد "مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة رسالة ماجستير من جامعة قسنطينة 2010- 2011،ص 57.
[2]أ-العروسي أحمد تيجاني: مرجع سبق ذكره، ص 14.
د محمد أمين لونيسة: تطور مهنة التدقيق في الجزائر و أثره على تحسين جودة المعلومات المالية ،شهادة دكتوراه ، جامعة محمد بوضياف، مسيلة 2015-2016.

10-01 وهي: مسؤولية مدنية، جزائية، تأديبية، حيث جاء في مضمون المادة 59 من هذا القانون: "على أن المراجع للحسابات يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.[1]

1/ المسؤولية المدنية:

إن مهمة محافظ الحسابات لا تهم فقط المساهمين والأسواق المالية التي تتداول فيها هذه الأسهم، بل وتهم وبدرجات مختلفة العديد من الأشخاص الذين لديهم مصلحة مع المؤسسة المراقبة سواء كانوا مسيرين أو تربطهم علاقات اقتصادية معها كمستثمرين والبنوك... الخ، لهذا فهم ينتظرون من محافظ الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة في مهمته وفي حال العكس فيحق لهم طلب تعويض عن الضرر الذي قد ينتج عن ذلك واضعين بذلك محافظ الحسابات أمام المسؤولية المدنية ولكي تتحقق هذه الأخيرة يجب توفير 03 شروط:

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية.
- وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال و تقصير محافظ الحسابات.
- علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المحافظ.[1]

حيث يجب على المتضرر أن يثبت علاقة السببية بين الخطأ والضرر، هذه العلاقة بصفة عامة تنشأ عندما يكون تنفيذ الاجتهادات العادية سوف يمنع حدوث الضرر، فمثلا: نقص الرقابة اللازمة للمحافظ هي

أصل الضرر المتحمل من طرف الموردين الذي لم يجددوا عقودهم مع الشركة بسبب وضعيتها المالية .

2 – المسؤولية الجنائية:

وتسمى كذلك الجنائية حيث هي تلك الوضعية التي يتغذى فيها الضرر نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها إلى المجتمع ككل وتعيين في هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المساءلة الجنائية للمراجع الخارجي والتي تنص عليها جميع التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات، ولا شك أن النص على المسؤولية الجزائية للمحافظ ضرورة هامة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة الجمهور المستفيدين من خدمات المراجعة ومزاولي المهنة عن مدى صدق وسلامة القوائم المالية وأي خدمات إدارية والاستشارات أخرى.[2]

[1]. القانون 10-01 مرجع سبق ذكره، المادة 59،ص

[2]أ -شريقي عمر مسؤوليات محافظ الحسابات" مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير من جامعة سطيف 1،العدد 12- سنة 2012،ص 96.

وفي حالة ما إذا وقع محافظ الحسابات أمام تحمله المسؤولية الجزائية فإن النيابة العامة هي التي تتولى النظر في مساءلة المحافظ الحسابات باعتبار أن الضرر يخص كافة المجتمع وليس أضرارا فردية محدودة.[1]

3/المسؤولية التأديبية: يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في قواعد المهنة عند ممارسته لمهامه حيث تتمثل هذه العقوبات في:

* إنذار.
* توبيخ.
* التوقيف المؤقت لمدة أقصاها (06) أشهر.
* الشطب من الجدول[2].

تتكون هذه العقوبات بشكل تصاعدي، ويحق لمحافظ الحسابات تقديم طعن فيما يخص هذه العقوبات أمامالجهة القضائية المختصة. ومن بين المخالفات أو تقصير الذي يمكن أن يقع فيه المحافظ نجد:

- عدم التفرغ للمهنة.
- مزاولة تدقيق حسابات شركة هو شريك فيها. . إبداء رأي يخالف حقيقة ما تحتويه الدفاتر و السجلات.
- التوقيع على تقارير عن حسابات لم يدققها.
- إفشاء معلومات وأسرار اطلع عليها من خلال عمله.
- ارتكاب أي خطأ أو إهمال مهني جسيم ألحق الضرر بالغير[3].

[1]د- محمد بشير عوالي: دور مراجع الحسابات في تلقيه احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة الباحث جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة، العدد 12، 2013.

[2]قانون 10-01 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المادة 63 ص 10.

[3]دكتور زهير الحدوب : علم تدقيق الحسابات، دار البطية ناشرون وموزعون،عمان،ص106.

المبحث الثالث: منهجية عمل محافظ الحسابات

على مراجع الحسابات اتخاذ طريق أو مسلك يمكنه من تأدية مهامه يشمل مجموعة من المراحل والإجراءات التي تضمن السير الحسن لعملية المراجعة الخارجية بأكبر فعالية سنسلط الضوء من خلال هذا المبحث على مختلف جوانب ممارسة عملية المراجعة من قبل محافظ الحسابات .

المطلب الأول: المسلك وخطوات مراجع الحسابات

الفرع الأول: الخطوات التمهيدية للقيام بمراجعة الحسابات

عند قيام محافظ الحسابات بعملية مراجعة جديدة تكون معرفته بالمنشأة قليلة إذ لم تكن معلومة لذلك عليها اتخاذ الخطوات التالية قبل مباشرة تنفيذ عمله.[1]

1) التأكد من صحة تعيينه: وذلك لأن التعيين يختلف من مشروع لآخر، لذا تختلف طرق التأكد، لذا يجب الاطلاع على قرار تعيينه.

2) التأكد من نطاق عملية المراجعة: حيث يجب تحديد نطاق عملية المراجعة فقد تكون شاملة أو جزئية، ويجب تحديد نطاق العملية في المراجعة

3) الحصول على معلومات تمهيدية عن المشروع: حيث على محافظ الحسابات أن يتعرف على المشروع المسند إليه من ناحية ما إذا كان للمنشأة فروع وهل تمسك حساباتها بنفسها، أو عن طريق الفرع الرئيسي وعما إذا كانت للمشروع شركات تابعة أو أنه يتبع شركة مسيطرة والتعرف على السلطات والمسؤوليات من ناحية توزيعها، إن هذه النقاط وأخرى تضع المحافظ في حالة معينة تجعل من السهل عليه القيام بمهمته على أحسن وجه.

4) زيارة استطلاعية للمشروع: يجب على المحافظ أن يزور المشروع ليطلع على سير العمل فيه والنواحي الفنية.

5) فحص النظام المحاسبي للمشروع: حيث عليه فهم النظام المحاسبي المتبع دفتريا أو آليا والطلاع على السجلات والدفاتر الإلزامية والاختيارية ليعرف مراحل التسجيل والترحيل.

6) الإطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية لفترات سابقة: وهذا بغية التعرف على المركز المالي ونوعية التقارير.

7) التعرف على العاملين في المشروع أو المنشأة ومسؤولية كل منهم.

[1] أ – خالد محمد امين عبد الله: تدقيق الحسابات، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوزيعات، القاهرة،ط1، 2014،ص103.

8) فحص الناحية الضريبية: ويقوم بذلك ليقتنع بكفاية الاقتطاعات الضريبية حتى يتأكد من صحة البيانات الواردة بالقوائم المالية.

9) دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: وهذه أهم خطوة فلقد تحولت عملية المراجعة من كاملة تفضيلية إلى اختيارية تقوم على أساس العينات الإحصائية والاختبارات وتتوقف كمية الاختبارات والحجم العينات على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل.

وهكذا على محافظ الحسابات مراعاة جميع هذه النواحي.[1]

إذا كان يقوم بعملية المراجعة لأول مرة وعند تكرار تعيينه يقتصر عمله على التغييرات التي تكون قد طرأت على المشرع في هذه النواحي المذكورة سابقا.

الفرع الثاني: المسلك العام لمحافظ الحسابات

إن تحقيق أهداف المراجعة الخارجية المشار إليها من طرف المحافظ يفرض عليه إتباع ثلاث مراحل ضرورية ومتكاملة وكل مرحلة لها وزن وأهمية بالنسبة للمراجعة ككل هذي المراحل هي:

أولا: الحصول على معلومات عن المؤسسة.

ليس من الممكن تصور مهمة المراجعة في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة، أما نوعية ومقدار هذه المعلومات يتحددان حسب أهداف ومسؤوليات المراجع الخارجي.

سيبحث المحافظ عن المعلومات المهمة والتي تؤثر على عملية المراجعة، كما أنها تحدد اتجاه وامتداد التدخلات الممكن فحصها في المؤسسة مثلا: لن يتمكن من مراقبة وتقييم المخزون بشتى أنواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج كذلك بالنسبة لأخطار المؤسسة و المؤونات المكونة لها لمواجهتها فإن لم يتعرف عليها وعلى قيودها وعملياتها لن يتمكن من حكم الصحيح وإعطاء الرأي المناسب حولها.

حيث يتم الحصول على المعرفة التامة حول المؤسسة من خلال :

– الحصول على المعرفة التامة حول المؤسسة من خلال:

*** الأشغال الأولية:** حيث تتطلب:

– التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة.

[1]بوبكر عميروش: دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات مخزون داخل المؤسسة ،رسالة ماجستير جامعة سطيف، 2010- 2011،ص 25. : أ- محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 41 - 43.

- التنظيم المهني.
- عناصر المقارنة ما بين المؤسسات.

* **الاتصالات الأولى مع المؤسسة:** من خلال :

- الحوار مع المسؤولين.
- زيارات ميدانية.
- التعرف على الوثائق الداخلية.

* **انطلاق الأشغال:** عن طريق:

- تكوين الملف الدائم.
- إعادة نظر في برنامج التدخل.

فيما يلي سنشرح هذه الخطوات:

- **الأشغال اليدوية:** خطوة يطلع المراجع من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع وما خصوصياته مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين المؤسسات.

- **الاتصالات الأولى مع المؤسسة المراجعة:** يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من يشتغل معهم، أثناء أدائه مهامه، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على مكان المؤسسة، ونشاطها ووحداتها.

- **انطلاق الأشغال:** يحصل المراجع على نظرة عامة شاملة وكاملة حول المؤسسة بع قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة في الملف الدائم ويمكنه في هذه المرحلة من إعادة النظر في برنامج عمله المسطر.

ثانيا: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

إن قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة يعتبر دليلا ماديا على سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية المتواجدة في القوام المالية الختامية، كون أن هذا النظام يستعمل كمحددا أساسيا لنطاق الاختبار بالنسبة للمفردات موضوع الفحص والمفردات التي لا يجري عليها الفحص، إذا تستمد هذه الأخيرة دليل صحتها وسلامتها من قوة نظام الرقابة الداخلية.

فإذا كان هذا الأخير سليم وقوي يمكن من التقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائيا، ويجعل بذلك المراجعة اقتصادية وعملية بتبني المراجعة الاختيارية بدلا عن التفصيلية.

قبل الخوض في إجراءات تقييم نظلم الرقابة الداخلية سنحاول إعطاء مفهوم النظام الرقابة الداخلية، حيث يعرف بأنه الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، وضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستدلال والإبقاء على المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة.[1]

1) خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية:[2]

*** جمع الإجراءات (التوثيق):**

يستخدم المحافظ أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة وذلك بغرض فهم النظام والتأثر من فعاليته والتزام العاملين بتنفيذه ومدى قدرته على إنتاج معلومات صادقة وموثوقة، حيث يتفاوت توثيق المراجعين لنظام المراقبة الداخلية بحسب درجة تعقيد النظام المستخدم من قبل المؤسسة.

*** اختبارات التطابق (الفهم):**

في هذه المرحلة على محافظ الحسابات فهم طبيعة النظام المتبع وأنه مطبق حرفيا كما هو مسطر له، فمحافظ الحسابات ملزم بمقارنة أي تطابقات بين الإجراءات والضوابط للرقابة الداخلية وما هو موجود على أرض الواقع بغية، وهذه الخطوات تأخذ شكلين:

افحص عملية من بدايتها إلى نهايتها.

2- فحص عينة من العمليات.

*** التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:**

هذه الخطوة تمكن المحافظ من اعتماد تقريبا لإجراءات الرقابة الداخلية التي يخطط للإعتماد عليها والتي تكون عن طريق تقديره للمخاطر الفنية والرقابية التي اتضحت من خلال فهمه للنظام وتحديد نقاط القوة والضعف من خلال قائمة استقصاء لهذا النظام.

*** اختبارات استمرارية:**

يقصد بها التحقق من أن نقاط قوة النظام التي تم تحديدها تعمل باستمرار وأكثر كفاءة وفعالية، وعليه فإن محافظ الحسابات من خلال هذه الاختبارات يمكنه معرفة وحصول على تأكيدات الرقابية والفنية تمكنه من السير الحسن لعلمه.

[1] د محمد مصطفى سليمان: الأسس العلمية والعلمية لمراجعة الحسابات، دار الجامعية، مصر، 2014،ص 64- 67. بتصرف

[2] أ رزاق أيوب محمد: "مخاطر المراجعة ومجال مساهمة المراجع الخارجي في تخفيف من تأثيرها على قوائم المالية في عملية المراجعة" رسالة ماجستير الجامعة الإسلامية، غزة- 2008- ص 120- 121.

*** التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:**

في هذه الخطوة الأخيرة يلجأ محافظ الحسابات إلى التقييم النهائي لهذا النظام من خلال تحديد نقاط الضعف الناجمة عن عدم انتهاج واتباع نقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط التي تعرف عليها في خطوة التقييم الأولي وإبلاغ إدارة المؤسسة بهدف الاكتشافات من خلال إعداد لتقريره.

2) وسائل تقييم نظام الرقابة الداخلية[1]:

من الوسائل التي يستخدمها المراجعون للتعرف على النظام في المنشأة وتقييم مدى كفايته تكون عليه الرقابة الداخلية وتقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المنشأة للإجابة عليها وردها للمحافظ.

*** التقرير الوصفي:**

يقوم المراجع أو مساعده بتجهيز قائمة تحتوي على عناوين الأنظمة الفرعية للرقابة الداخلية ويوجه بعض الأسئلة إلى الموظفين والمسؤولين عن أداء كل عملية توضح خط سير العملية والإجراءات التي تمر بها والمستندات التي تعد من أجلها والدفاتر التي تسجل بها.

*** دراسة الخرائط التنظيمية:**

يمكن تصوير نظام الرقابة الداخلية لأي عملية من عمليات المنشأة في شكل خريطة تنفق على شكل رموز أو رسومات تبين الإدارات والأقسام المختصة بأداء العملية والمستندات التي تعد في كل خطوة والدفاتر التي تثبت بها الإجراءات التي تتبع لمعالجتها وإتمامها.

*** الملخص التذكيري:**

هو أن يقوم المراجع بوضع قواعد وأسس نظام رقابة الداخلية ولا يغفل أي نقطة هامة، تتميز هذه الطريقة في الاقتصاد في الوقت أما عيوبها فتنحصر في كونها لا تقود إلى التدوين الكتابي لما هو عليه نظام الرقابة الداخلية في المنشأة ولكل مراجع الحرية في وضع هذا الملخص.[2]

*** فحص النظام المحاسبي:**

هنا يحصل المحافظ على قائمة بالسجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين عن إنشائها وتدقيقها، وقائمة ثانية بطبيعة المستندات ودورة المستندية ... الخ، ومن ذلك القوائم يستطيع الحكم على درجة مكانة نظام الرقابة الداخلية.

[1] د محمد مصطفى سليمان: الأسس العلمية والعلمية لمراجعة الحسابات، دار الجامعية، مصر، 2014،ص 64- 67. بتصرف

[2] اد خالد أمين عبدالله، مرجع سبق ذكره، ص 124. د محمد التهامي طوهر – مسعود ص: مرجع سبق ذكره، ص 148- 157.

ثالثا: فحص القوائم المالية.[1]

بغية الوقوف على المعلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال قوائم المالية الختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج، ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي.

1-**الكمال:** يعني كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا.

2-**الوجود:** يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية.

3-**الملكية:** يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزامها بالنسبة لعناصر الخصوم.

4-**التقييم:** أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم.

5-**التسجيل المحاسبي:** يعني كل العمليات تم تسجيلها محاسبيا بشكل سليم.

وتتم عملية مراجعة عناصر القوائم المالية من خلال التطرق إلى النقاط التالية:

1/**التحقق من الأصول الثابتة:** تشمل هذه النقطة على عناصر الاستمارات من أراضي وتجهيزات اجتماعية وإنتاجية ... الخ، حيث هذه العناصر تعتبر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تتميز بالدوام لعدة سنوات داخلها عدا تسجيل الاهتلاكات السنوية المقابلة لاستعمالها أو التنازلات التي تخص جزء من عناصرها.

انطلاقا مما سبق يمكن القول بأن التحقق من هذه العناصر وفحص العمليات خلال الدورة يعتبر سهلا مقارنة بالعناصر الأخرى بالنسبة للمحافظ.

2/**التحقق من المخزونات:** تشمل على كل العناصر التي تمر على المخزن سواء التي أنتجتها المؤسسة من منتجات تامة أو نصف مصنعة أو التي وصلت إلى مرحلة معينة من الإنتاج عند تاريخ إقفال الدورة المحاسبية أو المشتريات من الواضح على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة للتحقق من عناصر المخزون باعتبار الحركة الكثيرة والمستمرة لعناصره.

3/**التحقق من الحقوق والديون:** تعتبر الحقوق والديون إلتزاما على المؤسسة اتجاه الغير، بالنسبة للديون والعكس صحيح من ناحية الحقوق ، فقد وجب على المراجع التحقق منها ومن أرصدتها ومكوناتها، حيث أن الحقوق هي نتيجة تنقق مادي خارج المؤسسة متمثل في تسبيقات مقدمة من طرفها حسابات العملاء وحسابات الخزينة أما الديون فهي نتيجة تدقق مادي إلى المؤسسة أتي من القروض القصيرة ومتوسطة وطويلة الأجل.

[1] .Mafaheem.info.2018!

4 / التحقق من الأموال المملوكة: حيث وجب على محافظ الحسابات التحقق من أسهم الشركاء في المنشأة وعددها ومن تقييمها بشكل سليم وتسجيلها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبة وكذا تداول أسهم المؤسسة في السوق المالية والتأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن الدورة موضوع المراجعة

5/التحقق من النواتج والأعباء: حيث تعتبر من مكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج، تتميز هذه الحسابات برصيد أولي يساوي صفر باعتبار أن رصيد السنة الماضية لا يمكن نقله إلى سنة موضوع المراجعة كون هذه الحسابات تصف أسلوب التسيير المتبني من طرف إدارة المؤسسة خلال الدورة نفسها.

المطلب الثاني: تقارير محافظ الحسابات

يقوم محافظ الحسابات في إطار مهمته السنوية للمصادقة على صحة حسابات المؤسسات وانتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، بإعداد عدة تقارير تحددها المادة 25 من القانون 10-01 المتعلق بالمهنة، ترسل إلى الجمعية العامة للمساهمين وإلى الأطراف المعنية، حيث نقوم في هذا المطلب بشرح ماهية هذه التقارير والذي تطرقنا فيه إلى ثلاثة فروع مذكورة أدناه.

- الفرع الأول: مفهوم التقرير

هو الذي يسرح ما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وهو عبارة عن خطاب مكتوب يرفق بالقوائم المالية للمنشأة وعبر عن رأيه في امتثال المنشأة للممارسات المحاسبية الصحيحة.[1]

- يعتبر تقرير محافظ الحسابات خلاصة لما توصل إليه وتحصل عليه من أدلة واثباتات حول واقع المنشأة من نظامها الرقابي وقوائمها المالية وغيرهم من طريق ما يسمى بالمراجعة الخارجية، فتقرير محافظ الحسابات يعتبر وثيقة رسمية ذات دلالة على مدى صدق البيانات المالية المستخلصة من المنشأة محل المراجعة[2].

الفرع الثاني: مراحل إعداد تقرير محافظ الحسابات

هي الخطوة الأخيرة في مسار عملية المراجعة الخارجية ويمكن تقسيمها إلى جانبين هما :

1/ إعداد تقرير: فتقرير المراجع هو الشكل النهائي والكتابي لمهمة المراجعة يكشف في مضمونه عن حكم المراجع على وضعية المؤسسة يشير فيه عن رأيه المهني بالنسبة لوضعية المنشأة، ويعتبر دليل على قيام المراجع على القيام بعمله لهذا ينبغي أن يحدد فيه بوضوح وصراحة نطاق الفحص الذي قام به ويراه بالنسبة الصدق القوائم المالية.[3]

2/الاجتماع النهائي: يضم كل من المراجع وكذا المسيرون ومختلف المسؤولين حيث يتم عرض وتوضيح كل نقاط والأدلة الإثباتات التي تحصل عليها أثناء مهمته مركزا على المشاكل والتوصيات، ويسمح الاجتماع للعميل بالتعرف على شكوك وتحقيقات المحافظ وإمكانية مناقشتها.

[1] الهادي التميمي: مدخل إلى تدقيق من ناحية النظرية والعلمية، دار وائل لنشر،ط2،الأردن، 2004،ص 161.
[2] حكيمة مناعي: تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق معايير محاسبية دولية في الجزائر، مذكرة ماجستير باتنة، 2008- 2009،ص 58.
[3] يوسف محمد اجربوع : مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر، الأردن، 2007،ص 206.

الفرع الثالث: أنواع تقارير محافظ الحسابات

تختلف أنواع تقارير الحسابات باختلاف نتائج والمعلومات التي تحصل عليها من مراجعته للمؤسسة والصعوبات من جهة أخرى، هذه الأنواع ملخصة في الشكل التالي:

1-التقرير النظيف:[1]

حيث محافظ الحسابات رأيه بدون تحفظ على الوضعية التي تتواجد فيها مؤسسة من خلال القوائم المالية ونظام المراقبة الداخلية في حالة ما إذا توفرت أربعة شروط هي:

* أن القوائم المالية قد أعلن وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما. عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي.

* صدق وعدالة القوائم المالية وفق تعبيرها نشاط المؤسسة.

* حصول المحافظ على أدلة إثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال ومركز المالي للمنشأة.

2/ التقرير التحفظي: يقوم محافظ الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ إذا واجه أثناء عملية المراجعة أو في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضه أو انتقاده الذي يرى من الضروري الإشارة إليه، مثل وجود قيود على نطاق عملية التدقيق، وفي هذه الحالة عليه إلحاق بمضمون التقرير الأسباب هذه التحفظات في فقرة مستقلة.[2]

3/ التقرير السلبي: يصدر هذا التقرير عندما يتأكد المحافظ أن القوائم المالية لا تمثل الواقع للمؤسسة، سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث على المحافظ تبيان الأسباب المؤدية إصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها .

4/ التقرير الامتناع عن إبداء الرأي :[3]

يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن محافظ الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية، وقد يكون ذلك نتيجة لظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:

* وجود قيود مفروضة عليه من إدارة المنشأة من خلال عدم تمكنه من فهم عملية الجرد أو الاتصال بالعملاء المدنيين للحصول على مصادقات بصحة أرصدتهم على المنشأة.

[1]خالد راغب الخطيب – خليل محمود الرفاعي: علم تدقيق الحسابات، النظري والعملي، ط1،دارالمستقبل للنشر و التوزيع، 2009،ص128
[2]خالد راغب الخطيب – خليل محمود الرفاعي: علم تدقيق الحسابات، النظري والعملي،ط1،دارالمستقبل للنشر والتوزيع، 2009،ص128
[3]د خالد أمين عبدالله ، مرجع سبق ذكره، ص 138. د يوسف محمد الجربوع: مرجع سبق ذكره ،ص 264.

* وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية وقد تأثر على القوائم المالية مثل الدعاوي القضائية مدفوعة ضد المنشأة، مثل قضية مع عمال يطالبون بدفع تعويضاتهم ... و غيرها.

* عدم الحصول على أدلة الإثبات الكافية و الملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه.

* تضييق نطاق الفحص الذي يجريه المحافظ أو بسبب عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولما تأثير جوهري على قوائم المالية يسدي رأيه فيها.

خاتمة الفصل:

نستخلص من خلال هذا الفصل بأن محافظ الحسابات له مهمة هامة تتمثل في فحص وتحقق من صحة الحسابات والقوائم المالية للمنشأة محل المراجعة وهذا من خلال ما يسمى بعملية المراجعة الخارجية التي هي بدورها تعتبر عملية منظمة وهادفة ونخطط لها، من أجل تحقق من مدى تطبيق المنشأة لمبادئ ومعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

وكذلك التأكد من سلامة وأمان كافة الإجراءات الإدارية وطرق التسيير بغرض ضمان سير المنشأة بشكل صحيح وكذلك لضمان حقوق كافة الأطراف المتعاملة معها، هذه العملية من نصيب محافظ الحسابات باعتباره شخص مستقل محايد له من الكفاءة والخبرة المهنية ومستوى الجيد في تأدية مهمته، شريطة أن يلتزم بالمعايير والفروض المتعارف عليها في المراجعة الخارجية حتى يسهل عليه القيام بعمله على أكمل وجه، وكذلك اقتناع كافة الأطراف ذات المصلحة مع المنشأة.

الفصل الثاني:

المراجعة الخارجية كمصدر للمعلومات المحاسبي

تمهيد

إن المحاسبة كنظام للمعلومات وما انبثق عنها من نظم محاسبية فرعية، قد شهدت ما شهدته تلك النظم من تطور ورقي أفرزته الحاجة الماسة والملحة لتقديم المعلومات المحاسبية الملائمة ذات الجودة العالية والموثوقية، التي تعين رجال الإدارة على أداء وظائفهم المختلفة من تخطيط وتنظيم ورقابة وتوجيه واتخاذ للقرارات.

وأصبح النظام المحاسبي في ظل هذه الثورة التقنية التي نعيشها من أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات المفيدة في شأن اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة المؤثرة إيجابا على موارد المنشأة الاقتصادية ورفاهية المجتمعات، ذلك أن المحاسبة تعد من أهم فروع المعرفة الإنسانية التي تهتم بتوليد وإنتاج معلومات ذات خصائص اقتصادية هامة.

و لما كانت المنشأة الاقتصادية عموما وباختلاف أنواعها وأشكالها، تمارس نشاطا معينا لتحقيق أهداف معينة، وتسعى كل منشأة من هذه المنشآت احتلال قائمة الصدارة دائما، فلا بد وأن تعتمد إداراتها العلمية على الأساليب العلمية في إدارة هذه المنشآت.

و تظهر أهمية ما تقدمه هذه النظم المحاسبية من معلومات مفيدة للإدارة العلمية في شأن عملية اتخاذ القرارات وترشيدها إذا ما أحسن استخدامها بطريقة علمية فعالة مبنية على الدقة في عمليات التغذية، والتشغيل للبيانات المحاسبية، والعرض والتحليل والشكل والوقت المناسب لتقديم المعلومات المحاسبية عند الطلب. مما يؤدي إلى أن تعالج إدارة هذه المنشآت المشكلات التي تعترضها حاضرا ومستقبلا، وترتقي بالأداء إلى أعلى مستوياته، ومن ثم تحقق أهدافها المرجوة عموما.

وانطلاقا مما سبق يمكننا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي: المبحث الأول: ماهية نظام المعلومات المحاسبي؛ المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية؛ المبحث الثالث: المراجعة الخارجية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية.

المبحث الأول: ماهية نظام المعلومات المحاسبي

يلعب نظام المعلومات بشكل واضح وبارز دور هام بشان تشغيل البيانات المتعلقة بالعمليات المحاسبية وتوفير المعلومات والنتائج اللازمة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة بخصوص أوجه النشاط المختلفة في الوحدة الاقتصادية.

المطلب الأول: مفهوم نظام المعلومات

نظم المعلومات هي الأنظمة التي تتكون من مجموعة من الأشخاص، وسجلات البيانات، وبعض العمليات اليدوية وغير اليدوية، وتعالج هذه النظم بالعموم البيانات والمعلومات الخاصة بكل منظومة.

الفرع الأول: النظام و البيانات

1- النظام: هناك عدة تعاريف للنظام أهمها:

"هو عبارة عن مجموعة عمل مكونة من العنصر البشري والعنصر التقني (الآلات و المكائن) تعمل مع بعضها البعض ويجب أن تربطها علاقات محددة وقوانين شاملة، لكل جزء من مكونات النظام دور محدد وصيغة محددة التحقيق هدف معين.[1]

كما يعرف أيضا:

"النظام هو مجموعة من المكونات المرتبطة ببعضها البعض، والتي تخدم غرضا مشترك، ويمكن أن يحتوي النظام على مجموعة من الأدوات والآلات والإجراءات والمستخدمين".[2]

وعليه يمكن القول أن النظام هو مجموعة من الأجزاء المتفاعلة فيما بينها، التي تعمل سويا من اجل تحقيق أهداف محددة.

2- البيانات:

أما البيانات فتعرف على أنها:

" المادة الخام أو المعلومات قبل معالجتها، وتتكون من الجمل والعبارات والحقائق والأفكار والآراء و الأحداث والأرقام والرموز غير المؤسسة وغير المرتبطة بموضوع واحد وتعبر عن مواقف وأفعال أو تصف ظاهرة أو هدف.

دون أي تعديل أو تفسير أو مقارنة وقد لا يستفاد منها في شكلها الحالي إلا بعد معالجتها وتحويلها إلى معلومات".[3]

[1]سليمان مصطفى الدلاهمة ، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات الطبيعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2007.
[2]سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص، 9.
[3]د. سليمان مصطفى الدلاهمة ،مرجع سبق ذكره، ص. 31.

الفرع الثاني: المعلومات ونظام المعلومات

1- المعلومات:

يمكن تعريف المعلومات كما يلي:

المعلومات هي كل الحقائق والبيانات والمعرفة، المسجلة في شكل من أشكال التسجيل الصالحة للاستفادة منها، أي في صورة مقروءة أو مسموعة".[1]

هناك أيضا من عرف المعلومات بأنها:

"خبر موجه نحو هدف، يمكن أن تكون بيانات خامة تستعمل في الحساب أو القياس، كما يمكن أن تكون نتيجة تم التوصل إليها عن طريق إجراء حسابات نابعة من تصرف معين". [2]

إذن المعلومات هي بيانات أصبحت لها قيمة بعد تحليلها وتفسيرها وتجميعها في شكل يسمح لنا بتداولها ونشرها وتوزيعها، و يجب أن تضيف إلى رصيد معرفة متخذ القرار وتؤثر في قراراته .

2- نظام المعلومات:

يعرف نظام المعلومات بأنه المدخل الذي يتعامل مع المشروع كوحدة، ويتكون النظام من مجموعة من الأنظمة الفرعية المترابطة والتي تعمل معا لتوفير معلومات دقيقة وفي توقيت مناسب لاتخاذ القرارات الإدارية، والتي تقود إلى تنظيم أهداف المشروع الكلية". [3]

كذلك يمكن تعريفه :

"النظام الذي يعتمد على تكنولوجيا المعلومات في جلب، تحويل، تخزين وإيصال المعلومات إلى مستخدميها".[4]

كخلاصة يمكن القول أن البيانات هي عبارة عن المادة الخام، حقائق، رموز، عبارات وأشكال ليس لها معنى ولا تضيف إلى معرفة الإنسان شيئا إلا بعد معالجتها كمدخلات في نظام المعلومات، والحصول بعد ذلك على معلومات ذات معنى والتي تمثل مخرجات النظام.

[1]أبو النور، محمد محمد، أسلوب النظم كمدخل استراتيجي لدراسة المعلومات، المجلة العربية للمعلومات، العدد الثالث، 1979،ص 5

[2]Henri TEZNAS, Dictionnaire des sciences de la gestion, DE MONTCELL, Paris , 1972, P.176.

[3]أ .د صلاح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية و الإدارية ،دار المطبوعات الجامعية،الإسكندرية،مصر،2008،ص.50.

[4]Hugues ANGOT. Système d'information de l'entreprise, 5ème édition, Ed. BOECK, Bruxelles, 2006,P.187.

المطلب الثاني: مفهوم نظام المعلومات المحاسبية

وللتعرف على نظم المعلومات المحاسبية يتطلب الأمر التعرض لمفهومها وأهميتها وأنواعها ومكوناتها وجودة معلوماتها .

الفرع الأول: نظام المعلومات المحاسبي

هناك العديد من التعريفات النظام المعلومات المحاسبي، نذكر منها:

إن نظام المعلومات المحاسبية (نظام معالجة المعاملات) هو النظام الذي يشغل البيانات الأولية التي تمثل الأحداث والوقائع التي تجري داخل المؤسسة أو بين المؤسسة وبيئتها الخارجية، ويعرف تقليدا بالنظام الذي يعالج ويشغل بيانات الوظائف المحاسبية في المؤسسة".[1]

هناك أيضا من عرفها على أنها:

" أحد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية (كالجهات الحكومية والدائنين) وإدارة المؤسسة".[2]

كما يعرف نظام المعلومات المحاسبية على انه: "الجهة المسئولة عن توفير المعلومات المالية والكمية لجميع الإدارات والأقسام والأطراف الأخرى، أي أن نظام المعلومات المحاسبي يعد أحد مكونات التنظيم الإداري، يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية والكمية إلى الأطراف الداخلية والخارجية لاتخاذ القرارات".

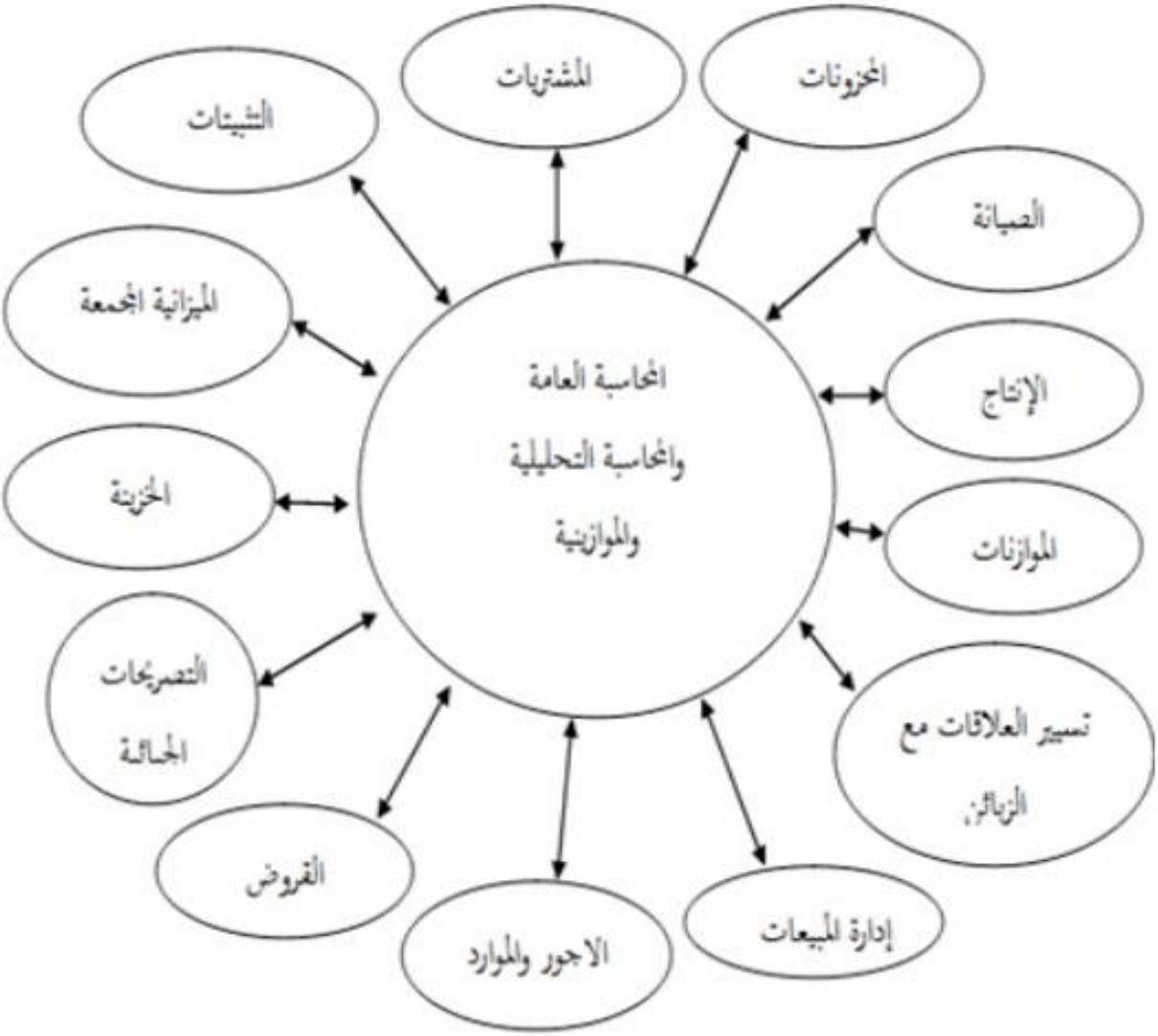
انطلاقا من التعاريف السابقة، يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبية بأنه : الجهة المختصة بتوفير المعلومات المالية والمحاسبية وذلك بجمع وتبويب ومعالجة وتوصيل المعلومة المالية والكمية إلى الأطراف الداخلية (إدارة المؤسسة والخارجية (الجهات الحكومية، المقرضين والدائنين)، وذلك من أجل استغلالها لاتخاذ مختلف القرارات. [3]

[1] د. سليم الحسنية، نظم المعلومات الإدارية مؤسسة الوراق للنشروالتوزيع،عمان،الأردن، 2002،ص. 253.

[2] ستيفن أ. موسكوف ، ماركج. ستيفن، ترجمة د.

[3] كمال الدين السعيد، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، دار المريخ النشرة الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002،ص. 25.

الشكل رقم (2-1): نظام المعلومات المحاسبي قلب نظام معلومات المؤسسة



المصدر: محمد مفتاحي، تكنولوجيا المعلومات ودورها في تفعيل نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2012،ص 59

الفرع الثاني: خصائص نظام المعلومات المحاسبي الفعال

حتى يكون نظام المعلومات المحاسبي كفؤا وفعالا يجب أن يتميز بمجموعة من الخصائص منها:[1]

لا يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبي درجة عالية جدا من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها المعلومات محاسبية. ، أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختيار البدائل المتوفرة

للإدارة .

أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم الأنشطة المؤسسة الاقتصادية، أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفتها المهمة وهي التخطيط القصير والمتوسط والطويل الأجل الأعمال المؤسسة المستقبلية. ، أن يكون سريعا ودقيقا في استرجاع المعلومات الكمية والوصفية المخزنة في قواعد بياناته وذلك عند الحاجة إليها. ، أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره لكي يتلائم مع التغيرات الطارئة في المؤسسة .

المطلب الثالث: أركان نظام المعلومات المحاسبية و أهدافه

لكي يودي النظام المحاسبي المتبع أهدافه ويحقق النتائج المرجوة ويوفر للعاملين ومتخذي القرارات المعلومات والبيانات الضرورية فانه لا بد من توافر عدد من العناصر التي تعد بمثابة أركان النظام.

الفرع الأول: أركان نظام المعلومات المحاسبي

يقوم نظام المعلومات المحاسبي على مجموعة من الأركان نوجزها كما يلي:[2]

أ- الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية:

يمكن تجزئة نظام المعلومات المحاسبية بوصفها نظام كلي إلى مجموعة أنظمة فرعية وهذه الأنظمة الفرعية إلى عدد من الأنظمة الثانوية وهكذا إلى حدود معينة.

وقد تم تقسيم نظام المعلومات المحاسبية إلى ستة أنظمة فرعية هي:

نظام المعلومات المحاسبية للزبائن، نظام المعلومات المحاسبية للموردين، نظام المعلومات المحاسبية للأصول الثابتة، نظام المعلومات المحاسبية للمدفوعات النقدية، نظام المعلومات المحاسبية للأستاذ العام.

[1] محمد مفتاحي، مرجع سبق ذكره، ص 60.

[2] أ.د محمد عيد حسين آل فرح الطائي، د. رأفت سلامة محمود سلامة، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2012، ص.43.

ب – عناصر نظم المعلومات المحاسبية: تضم نظم المعلومات المحاسبية عناصر النظام الأساسية التي يشتمل عليها أي نظام أخر وهي:

– **المدخلات:** وتتمثل في البيانات التي يتم تغذية النظام كما ويتم تجميعها عن البيئة الداخلية للمنظمة ومن خلال التغذية العكسية (عندما يتم استخدام المعلومات المتولدة من النظام كبيانات محددا)، وعن البيئة الخارجية للمنظمة (عن المتغيرات والعوامل الموجودة في هذه البيئة مثل المتغيرات السياسية والاقتصادية الاجتماعية، المنافسة...).

– **عمليات المعالجة:** وتتمثل في الأنشطة والفعاليات السبعة التي ينجزها نظام المعلومات المحاسبية لأجل تحويل البيانات المحاسبية إلى معلومات محاسبية وهذه الأنشطة الفعالة هي: تهيئة البيانات وإدخالها إلى النظام وتصفيتها وفهرستها وإعداد التقارير بالمعلومات وتخزين المعلومات وتحديثها واسترجاعها.

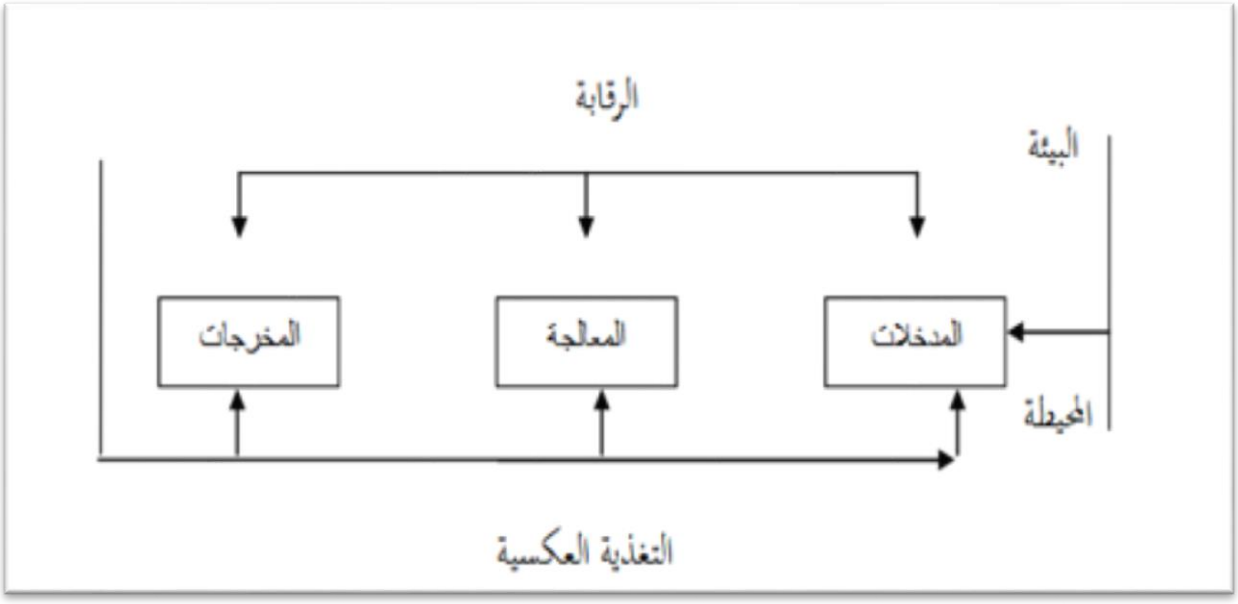
– **المخرجات** : وتتمثل في المعلومات المحاسبية والتي يتم توليدها من قبل النظام بعد إجراء عمليات المعالجة على البيانات.

– **الرقابة** :[1] يتطلب الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة رقابة على عمليات الإدخال والمعالجة والمخرجات، وهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات والقواعد التأكد من أن النظام ينتج ويقدم معلومات وفق المعايير المفترضة عند تصميمه.

– **التغذية العكسية:** وتهدف إلى تحقيق الضبط والانتظام في عمليات النظام من خلال المطابقة بين المعلومات المخططة والمستهدفة التي يجب أن يوفرها النظام، وبين المعلومات الفعلية التي وفرها لكشف الانحرافات بين النوعين من المعلومات ومن ثم السعي إلى تصحيحها.

[1]- دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير مخرجات نظم المعلومات المحاسبية، مجلة الباحث الاقتصادية العدد 01/ 2013،ص.104.

الشكل (2-2) : عناصر النظام



المصدر : عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل و تصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة، عمان، 2009، ص 16.

ج- التكامل:

يتمثل في أن عمليات معالجة البيانات لا تتم إلا بعد تجميع هذه البيانات وتغذيتها في النظام، والمعلومات يتعذر توليدها إلا بعد إجراء عمليات المعالجة المناسبة على البيانات، وأخيرا فان التغذية العكسية لا تكون ذات جدوى إلا في ظل وجود المعلومات بالأوصاف المطلوبة من قبل المستفيدين لكي يمكن الحكم على مدى تحقق هدفي نظام المعلومات وكشف الانحرافات الحاصلة في تحقيق الهدف.

د- المستلزمات الضرورية لاعتماد تطبيقات نظام المعلومات:

وتتمثل في المستلزمات الأربعة التالية المستلزمات البشرية والمستلزمات المادية والمستلزمات البرمجية والمستلزمات التنظيمية.

هـ - الهدف الأساسي للنظام:

هو توفير المعلومات المحاسبية الضرورية التي تحتاجها الإدارات المختلفة في اتخاذ القرارات عند إنجازها الوظائف التخطيط التنظيم التوجيه والرقابة بالوقت، و الموثوقية والتكلفة والكمية والنوع المناسب، على أن تعكس هذه المعلومات أحداث الماضي وصورة الحاضر وتوقعات المستقبل النشاطات المؤسسة. وبالتالي فان المعيار الأساسي التقرير فاعلية النظام هو مدى توفير معلومات جمده المواصفات ومن ثم انتفاع المدراء صانعي القرار (المستفيدون من المعلومات التي يوفرها هذا النظام)

الفرع الثاني: أهداف نظام المعلومات المحاسبية

إن أي نظام معلومات محاسبية غرضه الرئيسي توفير معلومات محاسبية للمستخدمين الداخليين كالإدارة أو الخارجيين كالزبائن. وتوجد ثلاثة أهداف معينة تساعد في انجاز الغرض الرئيسي وهي كالتالي :

❖ **الهدف الأول: الدعم اليومي للعمليات**

قد تكون هذه العمليات محاسبية، وهي العمليات المالية المتبادلة، كعمليات البيع تمثل عملية محاسبية يحويها ويعالجها نظام المعلومات المحاسبية، أو غير محاسبية، مثل شراء بضاعة على الحساب بأمر شراء، يؤدي إلى حدوث عملية محاسبية تؤدي إلى زيادة البضاعة في المخزن ويجعل المشتريات مدينا وحساب الدائنون دائنا.

– معالجة العمليات :

تشمل معالجة العمليات المحاسبية والغير محاسبية من خلال السجلات الأساسية للمحاسبة على إجراءات معينة، تكون موحدة ضمن المؤسسات بمختلف أنواعها، سواء كانت هذه المؤسسات تجارية أو خدمية، إلا أنه من جهة أخرى، تفاصيل إجراءات هذه المعالجة قد تختلف تبعا لتصميم النظام المحاسبي بكل وحدةاقتصادية.

❖ **الهدف الثاني: دعم اتخاذ القرار**

يتمثل في توفير معلومات العملية اتخاذ القرار، والذي عادة يجب أن يتخذ بالتناسب مع عمليات المؤسسة الاقتصادية التخطيطية والرقابية وأن هذا الهدف غالبا ما يطلق عليه معالجة المعلومات معلومات على

الإيرادات المتوقعة للعام القادم، حيث بمعرفة دلك تستطيع المؤسسة الاقتصادية من إجراء التخطيط الضروري لإنتاجها.

❖ **الهدف الثالث:** انجاز الالتزامات المتعلقة بالإدارة إن أهمية الالتزامات تتحدد بتوفير المعلومات اللازمة إلى المستخدمين الخارجيين عن المؤسسات، مثلا أصحاب المصالح فيها الذين يشملون إضافة إلى المالكين، الدائنين، اتحادات العمل، اللجان التنظيمية المحللين الماليين، وحتى الجمهور العام. أما المؤسسات الصغرى والتي عادة ما يطلق عليها المساهمة فهي عادة تصدر قوائم مالية دوريا إلى المساهمين، وهي يجب إن توفر تقارير عن الدخل الخاضع للضريبة إلى الجهات الحكومية.

المطلب الرابع: دور نظام المعلومات المحاسبي

يقوم نظام المعلومات المحاسبي بالعديد من الوظائف خلال المراحل الثلاث (المدخلات، المعالجة، المخرجات).

الفرع الأول: وظائف نظام المعلومات المحاسبي[1]

1-تجميع البيانات: تتحقق وظيفة تجميع البيانات خلال مرحلة المدخلات، وتتضمن عدة خطوات مثل تسجيل البيانات والتحقق من دقتها واكتمالها. وقد تكون تلك البيانات من خارج أو من داخل المؤسسة أو ناتجة عن تغذية عكسية.

2- تشغيل البيانات: تتحقق هذه الوظيفة خلال مرحلة التشغيل، وعادة تشمل عدة خطوات وإجراءات مثل التصنيف، النسخ، الترتيب، الفهرسة، الدمج، التلخيص والمقارنة.

3- إدارة البيانات: تشمل وظيفة إدارة البيانات كل من تخزينها، حفظها وتعديلها باستمرار بحيث يعكس ما يستجد من أحداث اقتصادية أو عمليات أو قرارات كما تشمل استرجاع البيانات التي سبق تخزينها لاستخدامها والتقرير عنها.

4-رقابة البيانات: تحقق وظيفة الرقابة على البيانات هدفان رئيسيان هما حماية الأصول منا لضياع والتأكد من تمام ودقة البيانات والتشغيل الصحيح لها. وتتعدد الإجراءات والأساليب المستخدمة في ظل نظام المعلومات المحاسبي لأغراض فرض الرقابة على البيانات مثل عمليات الفحص والاختبار للمدخلات ومراجعة البيانات المخزنة بالحاسب واستخدام كلمات السر.

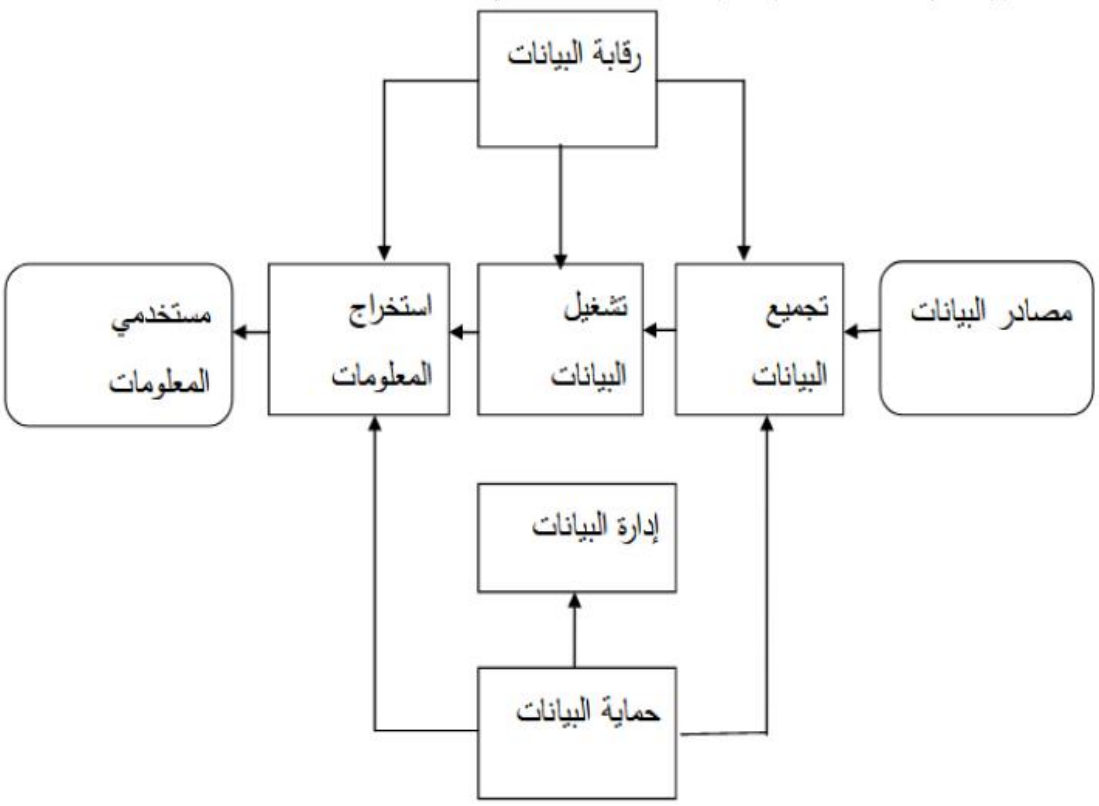
5- توفير المعلومات: تعتبر الوظيفة النهائية لنظام المعلومات المحاسبي، وتتضمن هذه الوظيفة خطوات متعددة كالتفسير والتقرير وتوصيل المعلومات للمستخدمين، وهي مكملة لوظيفتي إدخال وتشغيل المعلومات.

[1]السيد عبد المقصود بيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجي المعلومات ، الإسكندرية: الدار الجامعية،2004،ص 20.

الفرع الثاني: مهام نظام المعلومات المحاسبي

– تجميع وتخزين البيانات حول الأحداث، الموارد، والوكلاء تحويل البيانات إلى معلومات، بحيث تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات حول الأحداث والموارد والوكلاء. تحت شرط أن تكون المنشأة مزودة بالرقابة الكافية وأن تتم حماية هذه البيانات من عمليات التلاعب الضمان أن أصول المنشأة متوافرة عند طلبها و تتمتع بالدقة والموثوقية. و على أنها تعكس الصورة الحقيقية للمنشاة، ليتم اعتماد هذه البيانات من طرف مستخدموها. يظهر لنا من خلال الشكل أن عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات تقوم على :

الشكل رقم (2–3) : وظائف مهام نظام المعلومات المحاسبي



المصدر: كمال الدين مصطفى الدهراوي :نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، (ب، ط)، 2008، ص 29.

المبحث الثاني : جودة المعلومات المحاسبية

تعتبر جودة المعلومات المحاسبية عبارة عن مجموعة من الخصائص النوعية التي لا بد أن تتصف بها المعلومات المحاسبية لتكون ذات فائدة للأطراف المستفيدين منها، وتختلف هذه الخصائص من مؤسسة الأخرى.

المطلب الأول: المعلومة المحاسبية وأنواعها

المعلومات بمفهومها البسيط هي عبارة عن المنتج النهائي من البيانات التي تم تشغيلها وفق مراحل نظام المعلومات المحاسبي. كما أنها تمثل لغة وأداة الاتصال ما بين معدها الذي يجب عليه أن يحدد هدفها بوضوح وبين مستلمها الذي ينتظر من تلك المعلومات أن تكون فاعلة وذات كفاءة ومفيدة في اتخاذ القرارات.

الفرع الأول: مفهوم المعلومة المحاسبية

إن المعلومة المحاسبية عدة تعريفات كغيرها من المعلومات ومن أهمها:

تمثل المعلومة المحاسبية كل المعلومات الكمية والغير كمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا. والمعلومة المحاسبية أنواع عديدة ومتعددة نذكر فيما يلي أهمها.[1]

المعلومة المحاسبية هي تلك المعلومة ذات مصادر مختلفة، وهي التي تشكل المادة الحية التي يمكن التعامل معها تحليلا وتفسيرا وشرحا في عملية ووصفا لمعالجتها وإخراجها في شكل معلومات تمثل المعطيات التي تفيد في عملية اتخاذ القرار .[2]

وقد عرفت المعلومات المحاسبية بأنها ناتج نظام المعلومات المحاسبي الذي تم تغذيته بالبيانات وتسجيلها لمعالجتها وإخراجها في شكل تقارير مالية، تكون الغاية منها بمثابة المحرك للمؤسسة لاستخدامها في إدارة مشاريعها، كما تتوقف. فعالية المؤسسة على مدى توفر هذه المعلومات المحاسبية اللازمة للتخطيط والتوجيه و الرقابة .[3]

---

[1] د. زياد هاشمي يحي السقا، قاسم محسن إبراهيم الحبيطي ، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحدباء للنشر و الطباعة، العراق، 2003،ص. 26.

[2] أ.نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد، مدى انعكاس الإصلاح المحاسي على جودة المعلومة المحاسبية والمالية، ملتقى دولي حول الإصلاح المحاسبي، ورقلة ، الجزائر، ص : 153.

[3] أ.زياني عبدالحق، مجذوب خيرة، جودة المعلومات المحاسبية في ضل تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر ملتقى وطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقتها بالمعايير الدولية IFRS-IAS،جامعة عبدالحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 13/14 جانفي 2013 ،ص5.

الفرع الثاني: أنواع المعلومة المحاسبية

سبقت الإشارة إلى أن نظم المعلومات المحاسبية تساهم في توفير أنواع عديدة ومختلفة من المعلومات المحاسبية التي تستخدم في نظم المعلومات الفرعية الأخرى في المؤسسة، وأهم أنواع المعلومات المحاسبية التي يمكن توفيرها من قبل نظم المعلومات المحاسبية هي:[1]

- **المعلومات التخطيطية:** يعتمد توليد هذه المعلومات على الموازنات التقديرية، وتعد أداة مهمة في مساعدة المدراء في اتخاذ القرارات الخاصة بتحديد واكتساب وتوزيع الموارد على الأنشطة المستقبلية للمنظمة، ومن أهم الخصائص التي يجب أن تتوفر في المعلومات التخطيطية هي خاصية المرونة لذلك يتم إعداد الموازنات المرنة وهي موازنات توضع لعدة مستويات من الأنشطة .

- **المعلومات المالية:** تهدف المحاسبة المالية إلى إنتاج المعلومات لملاك المؤسسة والمساهمين والدائنين، وعليه يتولى نظام المعلومات المحاسبية بعض المعلومات التقليدية في إطار الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول التغيرات في الأموال الخاصة...

- **المعلومات الرقابية:** تسهم هذه المعلومات في مساعدة المدراء بالتحقق من أن الأنشطة تنجز وفق الخطة الموضوعة، ومن ثم قياس مدى نجاح أو فشل أقسام المؤسسة في تحقيق الأهداف المحددة لها بموجب هذه الخطة، فهي إذن عملية مقارنة بين الأهداف المسطرة والنتائج الفعلية ومن ثم كشف الانحرافات و تشخيص أسبابها .

- **المعلومات التشغيلية:** تعكس هذه المعلومات سير العمليات اليومية في المؤسسة والغرض الرئيسي هو تزويد المدراء التنفيذيين بصورة عن أوضاع الأنشطة والفعاليات التشغيلية، مثلا تلبية احتياجات مدير المبيعات من معلومات عن وضع المخزون وتحديد إمكانية تنفيذ طلبيات الزبائن الواردة إلى قسم المبيعات، لتسهيل مهمة مدير المبيعات في صنع القرارات المطلوبة .

- **معلومات المسؤولية الاجتماعية:** يرتكز هذا المفهوم على افتراض أن كل الأحداث التي تقع في المؤسسة يمكن إرجاعها إلى شخص مسؤول عنها، فالموازنات التشغيلية وتقارير الأداء لكل قسم تشتمل الواجبات التي تقع في نطاق مسؤولية المدير المختص ومن ثم تتبع الشخص المسؤول عن عدم الكفاءة في الانجاز، وتساعد في تحديد أقسام المؤسسة المسؤولة عن الفشل في تحقيق الأهداف.

- **معلومات التنبؤ بالأرباح:** تعكس التقارير المحاسبية التقليدية نتيجة الأعمال التي حصلت فعلا لفترة ماضية، في حين تقتضي الضرورة إظهار معلومات عن الأرباح المتوقعة على النحو الذي سيسهل عملية

[1] د. محمد عبد الحسين آل فرج الطائي، نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره،ص78.

التنبؤ وذلك باستخدام النماذج المتوفرة. – معلومات محاسبة التكاليف الاجتماعية: تتضمن المعلومات التي تعكس مقدار التكاليف الاجتماعية التي تتحملها المؤسسة نتيجة الالتزام بمسؤوليتها تجاه المجتمع الذي تعمل في خدمته، وتعد هذه المعلومات مهمة جدا الأغراض التخطيط الاجتماعي والاقتصادي، خاصة ما يتعلق بمحاسبة الدخل القومي وتقييم البرامج الاجتماعية. – معلومات محاسبة الموارد البشرية: نظرا لأهمية العنصر البشري في نجاح المنظمات، فإن المعلومات المحاسبية ذات العلاقة بها، إضافة إلى الأجور والرواتب والمكافآت يجب أن تتضمن معلومات الموارد البشرية فهي مهمة جدا بالنسبة لمتخذي القرارات في تعزيز كفاءة توزيع الموارد المتاحة للمنظمة، خاصة ما يتعلق بمعرفة تكلفة معدل دوران العاملين، تكلفة إحلال العاملين الحاليين بسبب الوفاة أو التقاعد...

المطلب الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

إن جودة المعلومات المحاسبية تتمثل في الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية والقواعد الواجب استخدامها التقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسئولين عند إعداد التقارير المالية من جهة، وفي تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيقات محاسبية بديلة، والتمييز فيما يعد ضروري وما لا يعد كذلك من جهة أخرى.

الفرع الأول: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية

تعتبر جودة المعلومات المحاسبية معيار يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لأهدافها، كما يمكن استخدامها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض القياس والإفصاح المحاسبي في التقارير المالية.

كما نجد أن المعلومات المحاسبية تمثل كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظام المعلومات المحاسبية في التقارير المالية المقدمة للجهات المحاسبية.

وقد عرفت المعلومات المحاسبية بأنها ناتج نظام المعلومات المحاسبي الذي تم تغذيته بالبيانات وتسجيلها لمعالجتها وإخراجها في شكل تقارير مالية، تكون الغاية منها بمثابة المحرك للمؤسسة لاستخدامها في إدارة مشاريعها، كما تتوقف فعالية المؤسسة على مدى توفر هذه المعلومات المحاسبية.[1]

إن التعاريف السابقة للمعلومات المحاسبية تظهر تبيان في وجهة النظر حول المعلومات المحاسبية بتبيان الهدف من إنتاجها، وكذا نوع القرارات المراد اتخاذها سواء كان ذلك داخليا أو خارجيا.

وفي مجال مهنة المحاسبة نجد أن مصطلح المعلومات المحاسبية أصبح متداولا بشكل واسع في الكثير من الأبحاث التي ترى أنه من الضروري النظر إلى المحاسبة من أبعاد متنوعة ومجالات مختلفة بشكل متكامل، فالمعلومات ذات المصادر المختلفة هي التي تشكل المادة الحية التي يمكن التعامل معها، وهذا لمعالجتها وإخراجها في شكل معلومات مفيدة للمسيرين.

[1]ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009،ص 23.

الفرع الثاني: خصائص جودة المعلومات المحاسبية.

ونستنتج أن جودة المعلومات المحاسبية تتمثل في الخصائص النوعية لها، وإنه من الضروري التطرق إلى هذه الخصائص والتي سنعرضها كالآتي: [1]

الخصائص الرئيسية:

هي الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية المنشورة وإلا فقدت هذه المعلومات أهميتها وأصبحت غير مفيدة للمستخدمين وتتمثل في:

أ- الملائمة:

تكون المعلومات المحاسبية ملائمة بمدة تأثيرها على قرار المستخدم، وتكون غير ملائمة متى ضعف ذلك التأثير على ذلك القرار، وحتى تكون هذه المعلومات ملائمة يجب أن يتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية:

1- الملائمة في التوقيت:

إن توفر المعلومات المحاسبية للمستخدم بتوقيت مناسب يساعده في اتخاذ القرار المناسب، بينما تفقد هذه المعلومات قوتها في التأثير على القرارات عند توفرها للمستخدم بزمن غير كاف أو توقيت غير ملائم، وربما دعوة الهيئات والمؤسسات المهنية والعلمية المحاسبية للشركات إلى إصدار القوائم المالية والتقارير السنوية خلال مدة محددة بعد انتهاء السنة المالية، ومطالبتها أيضا بإصدار التقارير المالية الدفترية هي محاولة الإضفاء الملائمة في التوقيت على هذه المعلومات والقوائم.

2- القدرة على التنبؤ في المستقبل:

يجب أن تساعد هذه المعلومات المستخدم وتحسن من قدرته على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل، ويمكن للمعلومات والتقارير المالية أن تقوم بهذا الدور من خلال الإفصاح عن نتائج الأحداث الماضية حين تصدر القوائم المالية. 3-القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة:

وتعرف أيضا بالتغذية العكسية ويقصد بها قدرة المعلومات على مساعدة متخذ القرار والمستخدم في تقييم صحة توقعاته السابقة، وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي سبق وأن اتخذها بناء على هذه التوقعات.[2]

[1] ناصر محمد علي المجهلي ، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرار المرجع السابق، ص 4

[2] د. مؤيد راضي خنفر، نسمان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، الطبعة الثالثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011،ص18-19.

ب- الموثوقية (المصداقية):

أي أن تكون المعلومات دقيقة وخالية من الأخطاء والتحيز، ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة، وهذا يعود إلى درجة دقة تلك المعلومات وتوقيت إصدارها وتتكون من :[1]

1- التمثيل الصادق:

يقصد به التمثيل الصادق للعمليات المالية بشكل معقول، وفي بعض الحالات تكون المعلومة بمستوى أقل من التمثيل الصادق.

2- الجوهر فوق الشكل:

أي المحاسبة عن العمليات طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لشكلها القانوني فحسب.

3-الحياد:

أي أن البيانات المالية خالية من التحيز، ولا يجب عرض المعلومات بصورة تظهر النتائج المرسومة مسبقا.

4-الحذر:

أي مكافحة حالات عدم التأكد المحيطة بالكثير من الأحداث، ففي ظروف عدم التأكد لا تسجل الأصول والدخل بأكثر من اللزوم، ولا تسجل الالتزامات والمصاريف أقل من اللازم، وعلى سبيل المثال: احتمال تحصيل ديون مشكوك فيها، واحتمال استخدام الممتلكات والمصانع والمعدات والمؤونات التي قد تحدث أو لا.

5 - الاكتمال:

نعني به أن المعلومات الملائمة هي المعلومات الكاملة، أي المكتملة في حدود ما تسمح به اعتبارات الأهمية النسبية للتكلفة، فقد يؤدي حذف بعض المعلومات إلى جعل القوائم المالية مزيفة ومضللة ومن ثم تفقد مصداقيتها ولا تكون ملائمة، سواء كانت المعلومات قابلة للقياس أو غير قابلة له.[2]

[1] حسين يوسف القاضي ،سمير معدي الريشاني ،موسوعة المعايير المحاسبية الدولية ، الجزء الأول عرض البيانات المالية، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2012،ص78-79.

[2] هني محمد فؤاد ،طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2013،ص 15.

ج- قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب:

لا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها، وتتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها من ناحية، كما تتوقف على قدرات من يستخدمونه أو ثقافتهم من ناحية أخرى، وبالتالي فإنه يتعين على من يقومون بإعداد القوائم المالية أن يكونوا على بيئة من قدرات من يستخدمون هذه القوائم وحلود تلك القدرات، وذلك حتى يتسنى تحقيق الاتصال الذي يكفل إبلاغ البيانات التي تشملها تلك القوائم المالية . [1]

الخصائص الثانوية:

وهي الخصائص التي يتيح توفرها فائدة أكبر للمعلومات ولعل توفرها يعزز من فائدة الخصائص الرئيسية التي سبق ذكرها، وتتلخص هذه الخصائص في :

أ- قابلية المعلومات للمقارنة:

إن استخدام المعلومات في إجراء المقارنات بشكل أمرا هاما وأساسيا للمستخدم، وذلك لعدم توفر مقاييس مطلقة التقييم الأداء، ويسعى المستخدم من خلال توفر هذه الخاصية إلى إجراء المقارنات في المؤسسة الواحدة لسنوات متعددة أملا في رصد التغيرات وتفسيرها، كما يسعى لإجراء المقارنات بين الوحدات والمؤسسات المختلفة في القطاع الواحد التقييم أدائها والتعرف على مواضع الضعف والقوة فيها، وهو ما لا يمكن الحصول عليه في أحيان كثيرة دون إجراء مثل هذه المقارنات، وتداخل هذه الخاصية بخاصية الثبات حيث لا يمكن أصلا إجراء المقارنات قبل ضمان خاصية الثبات بالمعلومات. [2]

ب - الثبات:

يعني ذلك أن القواعد والسياسات والمبادئ المستخدمة في الحصول على المعلومات المحاسبية في المؤسسة ثابتة من فترة الأخرى، مع إمكانية التغيير الضروري لها بشرط الإفصاح عن ذلك.[3]

[1] سيد عطا الله السيد ،نظم المعلومات المحاسبية ،مرجع سبق ذكره، ص 111-112.
[2] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارئة ،مرجع سبق ذكره، ص 20.
[3] محمد مفتاحي، تكنولوجيا المعلومات ودورها في تفعيل نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر في العلوم التجارية ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2012،ص61.

المطلب الثالث: قياس جودة المعلومات المحاسبية

لا يوجد تعريف محدد لجودة المعلومات، إلا أن قياس جودة المعلومات يبقى نسبي، لكن أن تكون المعلومة بجودة عالية أفضل من لا جودة، وهذه بعض الأبعاد لقياس الجودة.

أبعاد مهمة لتحقيق الجودة في المعلومة المحاسبية : إن احترام أبعاد معينة في معالجة وإعداد المعلومات المحاسبية يؤثر بالإيجاب على جودتها، وهذه الأبعاد هي:[1]

- **التحديد:** أي أن تكون المعلومة محددة بدقة.
- السرعة: إن سرعة الإيصال المعلومات لها دور في تكافؤ الفرص الاستخدام المعلومة.
- **شمولية المعلومة:** يجب أن تكون المعلومة مترابطة فيما بينها وشاملة في وصف الأحداث المعبرة عنها.
- **الملائمة:** إن ملائمة المعلومة هي المقياس الأساسي لجودة المعلومات.
- **التوافق في التصوير أو التمثيل:** يجب أن يتطابق شكل المعلومة مع وصفها للحدث.
- **التأكد:** يجب أن تكون المعلومة المعدة من أطراف مختلفة تؤدي إلى نتيجة واحدة .

الفرع الأول: معايير قياس جودة المعلومات المحاسبية [2]

❖ **الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:**

يمكن تمثيل المعلومات كل من الماضي والحاضر والمستقبل، فكلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وقيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية.

❖ **المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:**

تتمثل في عنصرين هما صحة المعلومات وسهولة استخدامها، ويمكن للمنفعة أن تأخذ الصورة التالية:

- المنفعة الشكلية: أي تطابق شكل المعلومات مع متطلبات اتخاذ القرار.
- المنفعة الزمنية: توفر المعلومة لمتخذ القرار في الوقت المناسب.
- المنفعة المكانية: أي الحصول عليها بسهولة.
- المنفعة التقييمية أو التصحيحية: أي قدرة المعلومة على تقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرار .

❖ **الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:**

تعتبر الفاعلية عن مدى درجة تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال موارد محددة.

[1] عائشة طالبي،" تقييم المالي للمؤسسة في ظل عدم التماثل المعلومتي"،رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة فرحات عباس سطيف،2005 ، ص 72

[2] أ. مؤيد محمد الفضل ،ا. د. عبدالناصر إبراهيم، "المحاسبة الإدارية ،دار السيرة للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2002،ص 305

❖ **التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات:**

يقصد بالتنبؤ الوسيلة التي يمكن بما استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه المعلومات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات ومن ثم فإنه من المؤكد أن جودة المعلومات تتمثل في تخفيض حالة عدم التأكد.

الفرع الثاني: نماذج عن قياس جودة المعلومات المحاسبية

هناك نماذج لقياس جودة المعلومات المحاسبية ومتعددة يمكن تصنيفها إلى ثلاثة مداخل

❖ **مدخل جودة الربح:** يستند المؤيدون لهذا المدخل غلى أن الربح المحاسبي هو أكثر المعلومات المحاسبية أهمية لمعظم أصحاب المصالح، ويتوقف إنتاجه على حجم الموارد المتاحة ومدى كفاءة الإدارة في تشغيلها والفرص الاقتصادية المتوقعة ومن أشهر نماذج هذا المدخل هو نموذج انحدار الأرباح لقياس استمرارية الأرباح ونموذج قياس القدرة التنبؤية للأرباح، ويعاب على هذه النماذج اعتمادها على بيانات سلاسل زمنية لفترة طويلة قد تصل إلى عشرين سنة فأكثر.

❖ **مدخل جودة الاستحقاقات**

يشير هذا المدخل إلى المدى الذي تفسر فيه الاستحقاقات المحاسبية والتحقق من الأرباح والتدفق النقدي التشغيلي ومن أهم نماذج هذا المدخل هو نموذج جودة الاستحقاق والمعدل الذي يعتبر أكثر النماذج دقة.

❖ **مدخل توقيت الاعتراف بالأرباح والخسائر:**

يستند المؤيدون لهذا المدخل إلى أن عدم الاعتراف بالإيرادات أو المصروفات الأرباح أو الخسائر في التوقيت المناسب، يضعف من جودة الربح ومن ثم يضعف من جودة المعلومات المحاسبية، ومن نماذج هذا المدخل نموذج البنود الاستثنائية ونموذج خاصية وقتية الربح.

تشمل المراجعة الخارجية مراجعة النشاط المالي المحاسبية للمؤسسة، حيث تعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لتزويد المراجع الخارجي بالمعلومات المحاسبية والبيانات المالية التي تشمل مختلف جوانب المؤسسة خلال فترة زمنية معينة فيقوم المراجع الخارجي بفحص القوائم المالية التأكد من إنها معدة حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإنها تفي باحتياجات الأطراف المستفيدة منها بناءا عليها يقوم بإعداد تقريره.

المبحث الثالث: المراجعة الخارجية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية

يتضح من مظاهر الحياة الاقتصادية اليومية أن المعلومات المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالنشاطات الاقتصادية، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كافي حول مصداقية هذه المعلومات أمرا ضروريا، ولذلك فان عملية مراجعة الحسابات الخارجية المستقلة للمعلومات المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، حيث يقوم عادة مراجع الحسابات بتقديم ما توصل إليه من معلومات ونتائج عن طريق تقرير رسمي ويعتمد في محتواه على مجموعة الأعمال المنفذة بطريقة صارمة من قبل مجموعة من العاملين الحاصلين على تقدير مهني معين في هذا المجال، وهذا على اعتبار أن مراجع الحسابات هو طرف خارجي مستقل عن المؤسسة المعنية، يقوم بإعطاء رأيه الفني المحايد حول المركز المالي للمؤسسة.[1]

المطلب الأول : مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء المحاسبية

تعتبر مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف غش أو تلاعب الإدارة والتقرير عنه من القضايا الهامة، ويرجع ذلك إلى الدور الهام للمراجع الخارجي في إعطاء تأكيد معقول عن صحة القوائم المالية وخلوها من الانحرافات الجوهرية.

الفرع الأول: التصرفات الغير قانونية في المحاسبة

1. مفهوم الغش:

طبق وحسب المعيار الدولي للمراجعة رقم (204) أن: " الغش هو فعل معتمد من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الخارجية، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة ليست من حقه أو غير قانونية" [2]

– كما يشير مصطلح الغش إلى فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أعضاء المؤسسة.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة، الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، 2007،ص 20.
[2] الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية الرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول ،د. زاهرة. عاطف سواد، مرجع سابق ،ص 179-180.

2. أنواع الغش:

يمكن تقسيم الغش إلى نوعين :[1]

أ- غش واحتيال العاملين:

تتضمن بصفة عامة سرقة موارد المؤسسة التي يصاحبها أخطاء معتمدة بالسجلات المحاسبية الإخفاء مثل الاختلاسات، وغالبا ما تعتمد المؤسسة على نظام الضبط لتخفيض حدوث مثل هذه الأخطاء.

ب- غش واحتيال الإدارة:

هي أخطاء المتعمدة بالسجلات المحاسبية بواسطة الإدارة وذلك بغرض تحريف وتغيير المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وخطورته أنه يحث حتى في ظل وجود نظام ضبط داخلية جيدة، حيث يمكن أن تتطلب الإدارة على إجراءات الرقابة ومن الصعب اكتشاف هذا النوع على الرغم من تأثيره الكبير على صدق وعدالة القوائم المالية.

الفرع الثاني: مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء المحاسبية

أولا: مسؤوليات المراجع الخارجي القانونية

يخضع المراجع الخارجي إلى ثلاث أنماط من المسؤوليات وهي كالآتي :[2]

1. مسؤولية مدنية:

إن المراجع مسؤول تجاه الشركة وتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير، غير أنه لابد من إثبات أن الضرر ناتج، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، من تلك الأخطاء وذلك التقصير؛

2. مسؤولية تأديبية:

إذا أخل المراجع، باعتباره كعضو، بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها. فقد يتلقى المعني بالأمر إنذار، لوما، فالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة؛

3. مسؤولية جنائية:

قد يجد المراجع نفسه مسؤولا جنائيا، عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات، في الحالات التالية وهذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية:

[1] د. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات منظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003،ص: 57، 58.
[2] مروة بومعزة، مسؤوليات المراجع الخارجي اتجاه الغش قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2014 ص10-12.

– تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة؛

– عدم احترام سر المهنة.

ثانيا: مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش والتقرير عنه

أوضحت الهيئات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة من خلال معايير المراجعة التي أصدرتها مسؤولية المراجع في اكتشاف الغش والتقرير عنه، وحسب المعيار المراجعة الدولي رقم (240):[1]

فإنه:" غير مسؤول عن منع الغش ولكن عليه بذل العناية المهنية الملائمة والتي تطلب منه دارسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد الإجراءات اللازمة في عمل برنامج التدقيق الشامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المراجع وجود تحريف مادي في القوائم المالية من خلال ممارسته الحذر المهني وواجباته المهنية المتعارف عليها".

– يجب على المراجع عند عملية المراجعة أخذ بالحسبان مخاطر وجود تحريف مادي في القوائم المالية الناتج عن عمليات الغش ومنها:

- ✓ تساؤلات حول استقامة إدارة ونزاهتها؛
- ✓ حالات الاحتيال والغش المتورطة فيها إدارة؛
- ✓ التحريفات التي تشير إلى وجود نقاط ضعف مادية في نظام الرقابة متضمنا تصميم وتشغيل عملية إعداد التقارير المالية للمؤسسة.
- ✓ وفي حالة تيقن من وجود عمليات الغش يجب على المراجع:
- ✓ إبلاغ المستوى الإدارة الملائم أو لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة؛
- ✓ تقييم تأثير الغش على القوائم المالية ومدى تأثير رأيه حول صدق القوائم المالية وعدالتها.

[1] مروة بومعزة ، مسؤوليات المراجع الخارجي اتجاه الغش الضريبي في القوائم المالية ،مذكرة ماستر في علوم التسيير تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2014/2013 ،ص 10-12 .

المطلب الثاني: الفائدة من مراجعة القوائم المالية لتحسين المعلومات المحاسبية

تعتبر المراجعة الخارجية الأداة الفعالة في تحسين المعلومات المالية والمحاسبية، حيث يعتبر رأي مراجع الحسابات حول المعلومة المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة مقياسا لمدى الصحة والمصداقية والثقة، في اعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن طرف مختلف الجهات حيث تتيح لهم مراجعة الحسابات فرصة استخدام المعلومات المحاسبية بثقة أكبر من جهة كما توفر عملية المراجعة تأكيدات منطقية تفيد أن المعاملات المالية للمؤسسة توفر وتعطي صورة صحيحة وعادلة حول ميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها من جهة أخرى، وبالتالي فإن رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل والذي يترجمه تقريره، يمثل مقياس لمصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة وهذا ما يساهم في تعزيز جودة القوائم المالية، على أن يكون كل ذلك معدا وفق للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما والتي تعزز عملية المراجعة الخارجية وتزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية وجعلها تعكس صورة وافية لواقع المؤسسة كونها خالية من الأخطاء والتحريف والتزوير والغش وموضوعة دون تضخيم وبواقعية البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها بيسر لتحقيق الفائدة منها بمعنى البيانات المعبر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيدات.

الفرع الأول: مستخدمي القوائم المالية

تتمثل قيمة المراجعة الخارجية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية في الجودة التي تضفيها هذه الأخيرة على المعلومة المحاسبية التي تقدمها إدارة المؤسسة، وتنشأ هذه الجودة من خلال الأشكال الرقابية التي يمكن أن تقدمها المراجعة الخارجية و هي :[1]

- الرقابة الوقائية:

يعلم الأفراد المسؤولون عن تسجيل ومعالجة البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية في المؤسسة بان العمليات التي يقومون بها سوف تكون محل فحص من قبل شخص مهني مختص ومحايد وهو المراجع الخارجي، مما يجعل هؤلاء الأفراد يحرصون على العمل بحذر شديد أثناء قيامهم بالمعالجة المحاسبية للعمليات المالية التي تحدث في المؤسسة، أكثر مما لو لم تكن هنالك مراجعة، ومن المؤكد أن الحذر قد يمنع حدوث بعض الأخطاء،

- الرقابة العلاجية:

[1] عمر ديلمى، اثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستر، تخصص محاسبة ، باتنة،2008،ص 107 -106.

ويقصد بهذه الرقابة أنه حتى وأن قام الأفراد المسؤولون عن معالجة البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية داخل المؤسسة موضوع المراجعة بأداء مهامهم بحذر، فقد يسجل حدوث بعض الأخطاء، وقد يكشف

المراجع الخارجي هذه الأخطاء أثناء قيامه بمراجعة حسابات هذه المؤسسة، وفي هذه الحالة يتوجب عليه لفت انتباه الإدارة لهذه الأخطاء، والتي يمكن تصحيحها قبل نشر القوائم المالية للمؤسسة.

3- الرقابة الإنشائية:

إذا اكتشف المراجع وجود أخطاء مهمة في القوائم المالية عليه أن يدلي بها الإدارة المؤسسة ، لكن في حالة رفض هذه الأخيرة تصحيح الأخطاء، على المراجع أن يشير إلى هذا في التقرير الذي يقوم بإعداده بمعنى أن يذكر في التقرير أن القوائم المالية لا تعبر بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، مشيرا في ذلك للأسباب التي أدت به للوصول إلى هذه النتائج . وبهذا يكون مستخدمي القوائم المالية ما يمثل الدور الوقائي الذي تقوم به المراجعة.

الفرع الثاني: أهداف مراجعة القوائم المالية [1]

أما الهدف من مراجعة القوائم المالية يمكن تلخيصه في العناصر التالية: إن هدف مراجعة القوائم المالية هو تمكين مراقب الحسابات من إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت، في كافة جوانبها الهامة، طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. ، أن يؤكد المراجع عدم الحاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية على تلك القوائم المالية لكي تتمشى مع معايير المحاسبة المتعارف عليها ، بما يعني أن المراجع في هذه الحالة لن يتوصل إلى مثل هذا الرأي الذي يتم إبداؤه عند مراجعة القوائم المالية ، وأنه يقتصر في تقريره على بيان نتيجة المراجعة فقط.

الفرع الثالث: انعكاس تقارير المراجعة على المعلومات المحاسبية

- يجب مراعاة إذا كانت التقارير المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

- إن هذه المبادئ هي عبارة عن قواعد و أصول محاسبية تطبق في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في العمل، والتي صادق عليها مؤلفون وأكاديميون وهيئات ومنظمات معمدة، والذين يعتبرون مرجعا موثوقا به محاسبيا على أن تمثل توجيها سليما في التوصل إلى القرارات المالية. إن هذه المبادئ والقواعد لا يمكن اعتمادها كقواعد طبيعية، نشأت نتيجة البحث انطلاقا من بديهيات أساسية ومسلمات

[1] احمد صلاح عطية، مشاكل المراجعة في أسواق المال، مصر،الدارالجامعية،2003،ص 70.

لأنها ليست دائمة كما في المبادئ المتعارف عليها في العلوم التجريبية، بل تتغير هذه المبادئ كحصيلة لتعميم السلوك والممارسة المحاسبية كما لا يقتصر هذا المعيار على التحقق من مدى اعتماد المبادئ المحاسبية المستخدمة، ولكن يتعداه إلى التحقق من مدى قبول الطرق التي تطبق بها تلك المبادئ، ولا يتطلب هذا المعيار من المراجع أن يقوم بإعداد قائمة بالمبادئ المحاسبية والطرق المستخدمة، ولكن يطالب فقط بإبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المستخدمة في الوصول إلى الحسابات الختامية للنتائج والميزانية مقبولة أم لا.

- **احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها** : إذا يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا ولا عاما.

- إثبات تطبيق المبادئ المحاسبية: يجب أن يوضح التقرير الظروف التي أدت إلى عدم تطبيق المبادئ المحاسبية بطريقة متجانسة وبثبات من سنة الأخرى.

- **كفاية المعلومات:** يجب أن يبين التقرير الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية أو الإشارة إلى غير ذلك.

- **إبداء الرأي:** يجب أن يبين التقرير رأي المراجع الفني المحايد والمعلل حول القوائم المالية، وفي حالة تعذر على المراجع إبداء رأيه يتوجب عليه ذكر الأسباب في التقرير.

يجب التأكيد على أن يتم تسجيل العمليات المحاسبية المتعلقة بالحقوق والديون ومعالجتها وفق الطرق المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، من أجل أن يستند هذا التسجيل إلى مجموعة كافية من أدلة وقرائن الإثبات لتبرر العملية المحاسبية .

- **ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية**[1]

ينبغي أن يشير مراجع الحسابات في تقريره إلى مدى الثبات والتجانس في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، ويهدف هذا المعيار إلى ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وتأثيرها على القوائم المالية. يجب أن يشير مراجع الحسابات في تقريره إلى حالات استبدال مبدأ متعارف عليه بمبدأ أخر متعارف عليه، كلما ترتب عن هذا الاستبدال أثار جوهرية في الحسابات المعنية، ومثل هذا التحفظ في التقرير ضروري من أجل أن يعلم من يطلع على حسابات المنشأة بأن تغيرا قد طرأ على المبادئ المحاسبية المعتمدة، ولأن عدم الإفصاح عن حدوث التغيير قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة من طرف الجهات التي تستخدم هذه المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات.

[1]خالد أمين عبدالله: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مرجع سبق ذكره ،ص 59.

خاتمة الفصل :

من خلال ما ذكرناه يمكننا التوصل إلى أن للمراجعة الخارجية دور هام في تحقيق معلومات محاسبية موثوق بها، كونها تساهم في إنتاج معلومات تتميز بالمصداقية والصحة، وذلك من خلال عمل محافظ الحسابات ودوره في تدقيق نظام المعلومات المحاسبية مما يعطي مصداقية و موثوقية للمعلومات المحاسبية وهذا ما يساعد على إعطاء صورة واضحة وصادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة.

وعليه فلا نستطيع القول بأن المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية بتوفر خصائصها النوعية فقط وإنما تتحقق إلا إذا تم مراجعتها من قبل شخص مؤهل وحيادي و مستقل عن المؤسسة التي تقوم بإنتاجها، ويتمثل هذا الشخص في محافظ الحسابات الذي يقوم بإبداء رأيه الفني والمحايد حول جودة المعلومات المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية

بمكتب محافظ

الحسابات

تمهيد :

بعد التطرق في الجانب النظري إلى كل من المراجعة الخارجية وكل ما تعلق بها من مبادئ وأهداف وغيرها مرورا إلى الجزء الخاص بمحافظ الحسابات مفهومه ومهامه وعلاقته بالمراجعة الخارجية أي منتجه النهائي المتمثل في التقرير الذي يصدره كان لابد من إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وهذا من خلال إجراء تربص عند مكتب محافظ الحسابات الأستاذ يحي عيسى محمد الشريف الذي قام بتقييم المعلومات الخاصة بمؤسسة ما قام بمراجعة حساباتها وهذا بغرض التأكد من مدى فعالية المراجعة الخارجية في تحسين من مدى ملائمة وجودة المعلومات المحاسبية للمؤسسة والتي نجدها في مختلف قوائمها المالية .

لذا تحتوي هذا الفصل على مبحثين هما :

المبحث الأول : تقديم المكتب محل الدراسة

المبحث الثاني : إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات

المبحث الأول : تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية

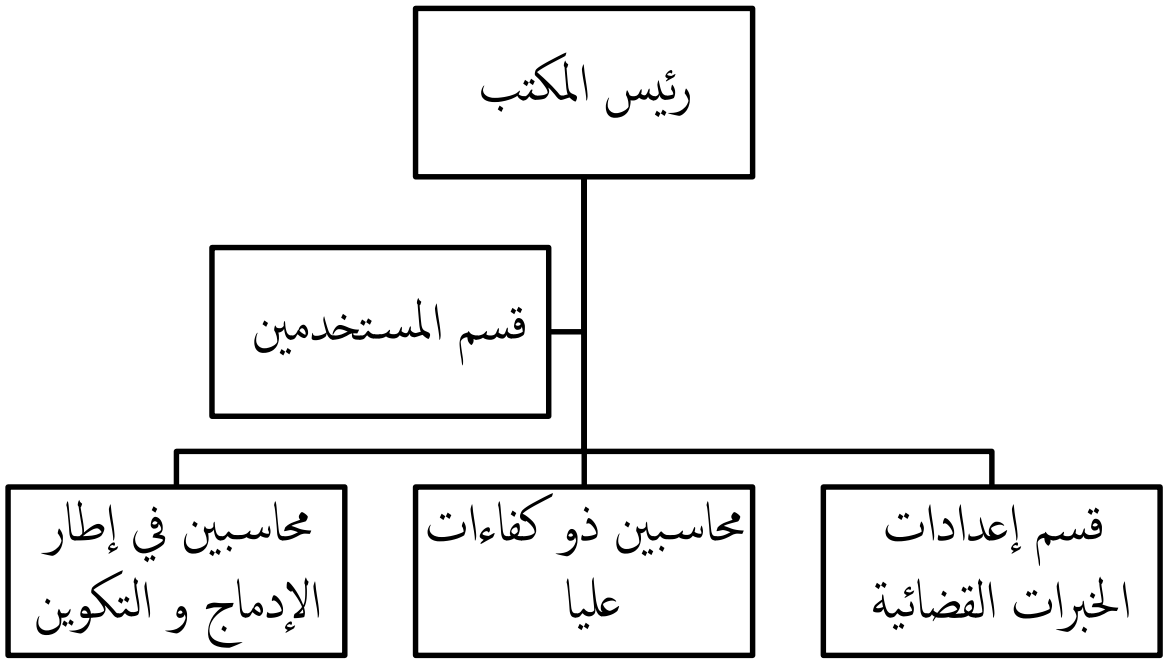
سوف نقوم في هذا المبحث بالتطرق إلى تعرف بالمكتب محل الدراسة و المتمثل في مكتب محافظ الحسابات عن طريق تعريفه و معرفة هيكله التنظيمي و كذلك توضيح مختلف الخدمات التي يقدمها.

المطلب الأول: التعريف بالمكتب و هيكله التنظيمي

إن المكتب محل الدراسة هو مكتب محافظ الحسابات و محاسب معتمد و خبير قضائي لدى المحاكم لسيد: يحي عيسى محمد الشريف الكائن مقره بحي عبد المؤمن شارع أ ت رقم 04 برج بوعريريج .

- ✓ تم الترخيص ببداية تشاطه في سنة 2011 تحت رقم اعتماد 130 4
- ✓ الأستاذ يحي عيسى محمد الشريف متحصل على شهادة ليسانس في العلوم المالية لسنة 1991 و متربص في وحدة إنتاج و تفصيل النسيج Ecotex
- ✓ إشتغل سنة 1992-1993 أستاذ عام في التكوين المهني و أصبح رئيس خدمات المحاسبة المالية في شركة Sorl Biscolati من سنة 1998 إلى 2005 و أصبح مدير الخدمات المالية و المحاسبية في ملبنة مجانة سنة 2005-2006 و في سنة 2007-2011 عمل مدقق حسابات في مكتب المحاسبة و في الأخير قام بفتح مكتبه الخاص سنة 2001 .

الشكل التالي (3-1) : يمثل الهيكل التنظيمي للمكتب محل الدراسة الميدانية



المصدر : من إعداد الطلبة بالإعتماد على معلومات المكتب

المطلب الثاني : الخدمات التي يقدمها المكتب

باعتبار أن مكتب نشاطه يتعلق بالجانب المالي والمحاسبي فانه يقوم بتقديم الخدمات التالية:

خدماته بصفته محافظ حسابات :

1- مسك المحاسبة والتصريحات الجبائية الشهرية.

2- إعداد الميزانيات الختامية وكل الأعمال الدورية لزبائنه.

3- تدقيق الحسابات للعملاء واصدار تقارير في نهاية كل عملية تدقيق.

4- يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة وهذا بناءا على حكم قضائي صادر من المحكمة يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما.

5- تقديم خدمات تتمثل في استشارات جبائية .

6- تقديم خدمات تتمثل في تصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداري أو ا لأسباب أخرى.

خدماته بصفته محاسب معتمد :

1- يمسك يمركز ويفتح ويضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات وغيرهم يعرض المحاسب المعتمد على مسؤوليته وعلى أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه قيود المحاسبية وكذا تطور عناصر ممتلكات التاجر أو الشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك حساباتها.

2- يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجنائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها.

3- يساعد زبائنه لدى مختلف الإدارات المعنية.

4-القيام بمهام المساعدة في إعداد الكشوفات المالية.

المطلب الثالث: الإجراءات المتعلقة بالطريقة العمل التي يتبعها محافظ الحسابات

إجراءات مسك العمل:

* قبل أن يقرر محافظ الحسابات مسك أي عمل يتعلق بالمراجعة الخارجية لأحد العملاء كان لابد علي هذا الأخير المرور على الشروط التالية:

1- النقاش مع العميل حول الأتعاب والمستحقات التي يطلبها محافظ الحسابات حسب طبيعة المهمة

2- على العميل تقديم مختلف السجلات والوثائق والدفاتر المحاسبية المتعلقة بنشاطه

3- تقديم سجله التجاري الذي يبرر نشاطه

4- تقديم تصريح بالوجود ويقصد به تصريح بنشاط العميل وممتلكاته

5- على العميل يق أن دم كذلك البطاقة الجبائية الخاصة به حتى يتسنى للمحافظ المعرفة بظروف الضريبة المتعلقة به

- إجراءات العمل في المكتب

تتمحور مهام محافظي الحسابات حول:

- ❖ مراقبة انتظام ومصداقية الحسابات السنوية.
- ❖ التأكد من احترام الإجراءات الشرعية والقانونية التي تسير حياة المؤسسة محل المراجعة.
- ❖ لبلوغ الأهداف المسطرة على محافظ الحسابات أن يتعرف ويقدر في أجل محدود جدا لكتلة المعلومات التي هي جد مهمة ومختلفة.
- ❖ حجم وتعقد كتلة المعلومات، وضيق الوقت المحدد لها كنتيجة لذلك يلزم المهنيين الحذرين وينذر باتخاذ طريقة عقلانية، والتي تسمح له بجمع أكبر عدد ممكن من الأدلة اللازمة للتعبير عن رأيه.

الاجراءات المختلفة التي يتبعها محافظ الحسابات تتركز على الآتي:

1/ التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة.

2/فحص وتقييم المراقبة الداخلية.

3/مراقبة الحسابات.

أولا: التعرف على المؤسسة المراقبة بصفة عامة

قبل بداية مراقبة الحسابات على محافظ الحسابات معرفة الوقائع الاقتصادية والمالية والقانونية المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة و الهدف من هذه المرحلة هو الحصول على المفاهيم الكافية لخصوصيات المؤسسة المراجعة ب :

- ❖ تحديد الأخطار العامة المتعلقة بخصوصيات المؤسسة المراجعة التي بإمكانها التأثر على الحسابات أو على اتجاه وتخطيط المهمة.
- ❖ على محافظ الحسابات أن يبحث عن المعلومات التي تخص المجالات التالية: طبيعة النشاط، قطاع النشاط، هيكلة المؤسسة، التنظيم العام، السياسات، التنظيم الإداري والمحاسبي، والاطلاع على القانون الأساسي.
- ❖ تقديم المؤسسة بصفة عامة: التسمية الاجتماعية، المراجع، الهيكلة العامة، عنوان الوحدات، لمحة تاريخية، المسيرين والأشخاص التي يتصل بها في المؤسسة.

ثانيا: فحص وتقييم المراقبة الداخلية:

إن إمكانيات محافظ الحسابات محدودة ماديا نظرا لعدد الأحداث التي من الواجب أن يضمن شرعيتها ومصداقيتها، يجب أن يتحقق مسبقا من كفاءات الجهاز المحاسبي للمؤسسة المراقبة وقدرتها على القيام بأحوال مالية ناجحة، للحصول على ضمانات كافية من الجهاز المحاسبي أو منظمات محاسبية و إدارية فيما يخص شرعية ومصداقية الحسابات من واجب محافظ الحسابات التركيز على النقاط التالية: احترام الأشكال الشرعية والقانونية، مستوى نوعية المراقبة الداخلية.

ثالثا: مراقبة الحسابات

- ❖ إن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء رأي حول الحسابات السنوية
- ❖ إن امتداد طبيعة المراجعات المستعملة في الحسابات تعود للمرحلتين السابقتين المعرفة العامة للمؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- ❖ يجب على برنامج مراجعة الحسابات أن يكون مخففا أو ممتدا حسب درجة الثقة التي يمنحها محافظ الحسابات إلى آلة المحاسب، والى الأنظمة والإجراءات المعمول بها.
- ❖ يمكن تحرير برنامج المراجعة على ورقة عمل خاصة ومنظمة كما يلي: قائمة المراجعات للإنجا ز يجب أن تكون هذه المراجعات معالجة بالتفصيل حتى يتمكن المساعدين بتنفيذها، امتداد النموذج مع مراعاة عتبة المفهوم، الإشارة إلى انجاز المراقبة، مرجع في ورقة العمل أين تم إسناده إلى المراجعة، المشاكل المتعرض لها الإشارة إليها ضرورية أثناء المراقبة.
- ❖ يجب أن تسمح مراجع ة الحسابات من التأكد على أن كل العناصر صحيحة ودقيقة ومطبقة حسب المبادئ المتعارف عليها.

- ❖ حتى يتمكن من إبداء رأيه، يجب على محافظ الحسابات التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع وانها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة مخلصة لنشاطه خلاصته ومعرفته بالمؤسسة، وحالته المالية.
- ❖ إن الميزانية، حسابات النتيجة والمرافق تتطابق مع معطيات المحاسبة، وهي مقدمة حسب مبادئ المحاسبة والقانون الساري المفعول مع الأخذ بعين الاعتبار الأحداث السابقة لتاريخ انتهاء النشاط.

المبحث الثاني: إعداد التقرير النهائي لمحافظ الحسابات

بعد انتهائنا من الإجراءات القانونية التي يتبعها محافظ الحسابات، سوف نقوم في هذه المرحلة بإجراءات تدقيق الدفاتر و العمليات المحاسبية حيث ننفذ البرنامج الذي سطرناه مسبقا و ذلك لتمكيننا من إبداء رأي سليم حول مدى صحة البيانات المثبتة في القوائم المالية.

يتضمن تقديم تقرير محافظ الحسابات إلى مسير المؤسسة، و بالتالي محتويات التقرير تحتوي على ما يلي:

1) تقديم القوائم المالية.
2) التعليق على القوائم المالية.
3) تقرير المصاقة على الحسابات السنوية.

المطلب الأول: تقديم القوائم المالية

01- تقديم الميزانية العامة للمؤسسة (x) في 2019/12/31 :

جدول رقم(03-1) أصول الميزانية في 2019/12/31

	المبالغ الإجمالية	الاهتلاكات	القيمة الصافية 2019	قيمة الصافية في 2018
الأصول الغير جارية				
التثبيتات المعنوية	12870000	2244000	10626000	11187000
التثبيتات العينية	-	-	-	-
أراضي	-	-	-	-
بناءات	849897360	276216642	573680718	616175586
تثبيتات عينية أخرى	215641570	155210751	604330819	1009025492
تثبيتات في شكل امتياز	-	-	-	-

تثبيتات جاري انجازها	–	–	–	–
تثبيتات مالية	–	–	–	–
سندات	–	–	–	–
سندات مساهمة أخرى	–	–	–	–
سندات أخرى مثبتة	–	–	–	–
قروض و أصول مالية أخرى	–	–	–	–
ضرائب مؤجلة على الأصل	–	–	–	–
مجموع الأصول الغير جارية	301908930	183071393	1188637537	1636388078
الأصول الجارية				
مخزونات و منتجات جاري انجازها	15562000	–	15562000	15492000
استخدامات مماثلة	–	–	–	–
الزبائن	–	–	–	–
مدينون أخرون	5974374665	–	5974374665	3068297360

ضرائب و ما يشابهها	–	–	–	–
حسابات اخرى و ما يشابهها	–	–	–	–
موجودات و ما يشابهها	–	–	–	–
أموال موظفة و أصول مالية الجارية الأخرى	–	–	–	–
الخزينة	967384547	–	967384547	8377856
مجموع الأصول الجارية	6957321212	–	6957321212	3092167216
مجموع الأصول	183071393	183071393	8145958749	4728555294

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات لسنة 2019

جدول رقم (03-2) خصوم الميزانية في 2019/12/31

الخصوم	2019	2018
الأموال الخاصة		
رأس المال المصدر	2079000000	2079000000
رأس المال غير مستعان به		
فارق اعادة التقييم		
النتيجة الصافية	-17316997404	-19540216153
رؤوس أموال أخرى –ترحيل من جديد	-50200730948	-40439956050
حصة الشركة الداعمة		
حصة ذو الأقلية		
مجموع الأموال الخاصة	-65438728352	-57901192203
الخصوم الغير جارية		
القروض و الديون المالية	7953386876	7388246876
الضرائب (مؤجلة و مرصود لها)		
ديون أخرى غير جارية		
مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا	1000000000	1000000000
مجموع الخصوم الغير جارية	8953386876	8388246876
الخصوم الجارية		
موردون و الحسابات الملحقة	337253877	85916435
ضرائب		
ديون أخرون	64294046348	54155584186
خزينة الخصوم		

مجموع الخصوم الجارية	64631300225	54241500621
مجموع الخصوم	8145958749	4728555294

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

02- تقديم جدول حسابات النتائج للمؤسسة (x) في 2019/12/31

الجدول رقم (03-3) : جدول حسابات النتائج

البيان	2019	2018
رقم الأعمال	-	-
تغير المخزون من المنتجات	-	-
إنتاج مثبت	-	-
إعانات الإستثمار	2953750000	2968750000
1-إنتاج السنة المالية	2953750000	2968750000
مشتريات مستهلكة	-197495905	-264256726
خدمات خارجية و استهلاكات أخرى	-1715175836	-1351190546
2-استهلاك السنة المالية	-1912671741	-1615447272
3- القيمة المضافة للاستغلال(2-1)	1041078259	1353302728
أعباء المستخدمين	-26223653553	-21040505456
الضرائب و الرسوم	-2411000	-1400000
4-الفائض الإجمالي للاستغلال	-25184986294	-21041905456
منتجات عملياتية أخرى	8677625596	592334650
أعباء عملياتية أخرى	-366954965	-9000000
مخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسائر القيم	-442681741	-434948075

استرجاعات عن خسائر القيم و المؤونات	-	-
5- النتيجة العملياتية	-17316997404	-19540216153
منتوجات مالية	-	-
أعباء مالية	-	-
6- النتيجة المالية	-	-
7- النتيجة العادية قبل الضرائب	-17316997404	-19540216153
ضرائب الواجب دفعها عن النتائج	-	-
ضرائب مؤجلة عن النتائج العادية	-	-
مجموع منتجات الأنشطة العادية	11631375596	3561084650
مجموع أعباء الأنشطة العادية	-28948373000	-23101300803
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية	-17316997404	-19540216153
عناصر غير عادية العادية- منتوجات-	-	-
عناصر غير عادية – الأعباء-	-	-
9- النتيجة الغير عادية	-	-
10-النتيجة الصافية الأنشطة المالية	-17316997404	-19540216153

المصدر : وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

03- تقديم جدول تدفقات النقدية الخاص بالمؤسسة(x):

جدول رقم (03-4) جدول تدفقات النقدية

البيان	النتيجة	2019	2018
التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية	-	-	-
التحصيلات المقبوضة من العملاء	-	-	-
المدفوعات للموظفين و الموردين	-	-9042426717	-8694532671
الفوائد و المصروفات المالية الأخرى المدفوعة	-	-3079652	-3494015
الضرائب على النتائج المدفوعة	-	-	-
العمليات التي تنتظر التصنيف	-	-2898400000	888759040
التدفق النقدي قبل البنود الإستثنائية	-	-11943906369	-7809267646
التدفق النقدي من البنود الإستثنائية	-	1425583060	446534650
صافي التدفق من الأنشطة التشغيلية (A)	-	-10518323309	-7362732996
صافي النقد من الأنشطة التشغيلية	-	-	-
صافي التدفق النقدي من	-	-260000	-26280000

الأنشطة الإستثمارية			
مدفوعات اقتناء الممتلكات و المنشأت	–	–	–
مدفوعات اقتناء الأصول المالية الثابتة	–	–	–
ايرادات التنازل عن التثبيتات المالية	–	–	–
الفوائد المستلمة عن الإستثمارات المالية	–	–	–
حصص و أقساط المستلمة من نتائج	–	–	–
صافي النقد من الأنشطة الإستثمارية (B)	–	−260000	−26280000
التدفق النقدي من أنشطة التمويل	–	–	–
تحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم	–	–	–
توزيعات الأرباح و التوزيعات الأخرى	–	–	–
المتحصلات من القروض	–	9333840000	4420000000
سداد القروض أو غيرها من الديون المماثلة	–	−810000000	–
المنح	–	2953750000	2968750000
صافي النقد المقدم من أنشطة التمويل (C)	–	11477590000	7388750000

تأثير التغيرات في أسعار الصرف على النقد	-	-	-
التدفقات الغير النقدية في الفترة A+B+C	-	959006691	-262996
النقد أو ما يعادله في بداية الفترة	-	8377856	8640852
النقد أو مايعادله في نهاية الفترة	-	967384547	8377856
التغير في التدفق النقدي للفترة	-	95906691	-262996
التسوية مع الربح المحاسبي	-	18276004095	19539953157

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محتفظ الحسابات

المطلب الثاني : التعليقات على القوائم المالية

تعتبر تعليقات محافظ الحسابات حول القوائم المالية بمثابة تقييم حول ما تحتويه اذ على المؤسسة محل المراجعة اخذ هذه الملاحظات بعين الاعتبار لضمان مصلحتها فيما يخص نشاطها ولتحقيق أهدافها المسطرة.

الفرع الأول : التعليقات حول ميزانية العامة للمؤسسة

شملت التعليقات حول جانب الأصول كل من التثبيتات المعنوية والعينية و كل ما يخص قسم المخزونات و حسابات الموردون الآخرون لتنتهي بخزينة الأصول حيث ذكرت مجاميع هذه الحسابات والتغيرات التي طرأت عليها ما بين سنتين 2018 و 2019 سواء كانت ايجابية أو سلبية.

1-1-التثبيتات المعنوية:

في 31 ديسمبر 2016 بلغت قيمة التثبيتات المعنوية 106260.00دج ولم يتم تسجيل أي عمليات شراء لهذا نوع من التثبيتات خلال السنة المالية 2016.

شملت هذه نوع من الأصول الغير جارية على برنامج مساعد في تنظيم أجور المستخدمين.

الجدول التالي يوضح هذه التثبيتات المعنوية وتفاصيلها :

جدول رقم (03-5) التثبيتات المعنوية

التثبيتات المعنوية	القيمة الإجمالية في 2018/12/31	القيمة الإجمالية في 2019/12/31	الفارق	
			القيمة	%
برنامج الأجور	128.700	128.700	-	-
الاهتلاكات	-16.830	-22.440	-5610	%+0.05
القيمة الصافية	111.870	106.830	-	-

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات لسنة 2019

2-1- التثبيتات العينية:

انخفضت التثبيتات العينية للمؤسسة من 16.252.010 دج في 2018/12/31 الى 11.780.11537 دج في 2019/12/31 بفارق قدره 4،474،495.41 دج .

هناك زيادة في مصاريف المتعلقة بمعدات التدفئة بمقدار 2.600دج مقارنة بسنة 2018 بنسبة 03 % التدهور الذي شهدنه هذه التثبيتات هو بسبب الاهتلاكات فقط.

الجدول رقم (03- 6) التثبيتات العينية:

التثبيتات العينية	القيمة الإجمالية في 2018/12/31	القيمة الإجمالية في 2019/12/31	الفرق	
			القيمة	%
بناءات	8498973.6	8498973.6	-	-
معدات نقل	18399605	18399605	-	-
أثاث مكتب	672700	672700	-	-
معدات مكتب	43500	43500	-	-
معدات تدفئة	991700	989100	2600	% 0.3+
معدات إعلام آلي	141955	141955	-	-
معدات الصوت	585725	585725	-	-
معدات التنظيف	724630.70	724630.70	-	-
معدات الحماية	3600	3600	-	-
اهتلاك البناءات	-2762166.42	-2337217.47	-424948.68	%5+
اهتلاك معدات النقل	-14259559.42	10579638.37	-36799921	%20+
اهتلاك أثاث المكتب	-338566.83	-232204.33	-106362.5	%16+
اهتلاك معدات التكييف	-23112.50	-18762.5	-4350	%10+
اهتلاك معدات الإعلام الآلي	-372877.61	-273750.50	-99126.66	%10+
اهتلاك معدات الصوت	-62842.25	-34451.25	-28391	%20+
اهتلاك معدات التنظيف	-174776.03	-116203.53	-58572.5	%10+

اهتلاك معدات الحماية	-1320	-960	-36	+10%
القيمة الصافية	11780115.37	16252010.78	-447495.41	-

المصدر : وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

تم تسجيل الأصول والممتلكات والمعدات الغير عينية بتكلفة الشراء دون إضافة tva ويتم اهتلاكها على أساس القسط الثابت من شهر بداية استعمالها.

1-3- المخزونات و المنتجات الجاري العمل بها :

قيمة المحزونات بلغت 154.920 دج في 2018/12/31 مقابل 620.155 دج في 2019/12/31 بفارق زيادة قدره 700دج.

- إن المراجعة التي أجريناها تهدف إلى تحقيق ما يلي :

✓ تقريب الجرد المادي والمحاسبي للمخزونات.

✓ فحص فواتير مشتريات المخزونات.

✓ تقريب المشتريات مع الوثائق المبررة لها والتحقق من تحليلها محاسبيا وفي حساباتها المناسبة.

1-4-مدينون آخرون:

بلغ مجموع مبالغ المدينون الآخرون قيمة 59743746.65 دج في 2019/12/31 عكس السنة المالية 2018 حيث بلغت 630682973 دج بفارق زيادة 29060773.05 دج

الجدول رقم (03-7)- مدينون اخرون-

موردون المدينون	قيمة اجمالية في 2019/12/31	قيمة اجمالية في 2018/12/31	الفارق	
			القيمة	%
المستخدمون- تسبيقات و المدفوعات	10.000.00	10.000.00	-	-
دائنو خدمات متنوعة	74.773.05	-	74.773.05	-

الإنفاق المعلق قيد التنفيذ	42.000.00	42.000.00	-	-
معاملات المسير (x)	59.616.973.60	30.630.973.60	28.986.000.00	+49%
المجموع	59.743.746.65	30.682.973.60	29.060.773.05	

المصدر : وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

يتم تسجيل المعاملات التي ينفذها المسير(x) في هذا القسم ولم يتم تنظيمها حتى الآن.

1-5-الخزينة:

المبالغ الظاهرة على كشوفات الحسابات المذكورة في حسابات الخزينة في تاريخ 2019/12/31 ارتفعت إلى 9.673.845.47 دج بمقدار 9.590.066.91 دج.

- تفاصيل خزينة الأصول موضحة كالأتي:

جدول رقم (03-8) خزينة الأصول في 2019/12/31

خزينة الأصول	القيمة الصافية في 2019/12/31	القيمة الصافية في 2018/12/31	الفارق	
			القيمة	%
حساب CPA	-	9.004.91	-9.004.91	-
حساب CPA 02	9.668.339.24	-	9.66.339.24	-
حساب البنك	1.545.51	-	1.545.51	-
الصندوق	3.960.72	74.773.65	-70.812.93	% 95-
المجموع	9.673.845.47	83.778.56	-	-

المصدر : وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات لسنة 2019

الفحوصات التي قام بها محافظ الحسابات على مستوى جانب الأصول كان الهدف منها

1) محاولة التأكد من وجود مختلف الممتلكات بأنواعها داخل المؤسسة ومطابقتها مع التسجيلات المحاسبية.
2) التأكد من أي تدهور أو زيادة في قيمة الأصول.
3) ان مختلف الاهتلاكات صحيحة ولا تحتوي على أخطاء.

02-تعليقات حول جانب الخصوم:

2-1 الأموال الخاصة :

الجدول رقم (03-9) - الأموال الخاصة-

الأموال الخاصة	القيمة الإجمالية في 2019/12/31	القيمة الإجمالية في 2018/12/31	الفرق	
			القيمة	%
رأس المال	20.790.000.00	20790.000.00	-	-
النتيجة الصافية	173.169.974.04	195.402.161.53	22.232.187.49	%11-
الترحيل من جديد	502.007.309.48	404.399.760.50	97.607.548.98	%24+
المجموع	654.387.283.52	579.011.922.03	-	-

- في عام 2010 تم إنشاء الشركة برأسمال قدره 20،790،000.00 تتألف من 2790 سهم بقيمة اسمية قدرها10،000.00 دج.

-النتيجة الصافية للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2019 كانت سلبية ، بانخفاض قدره ٪ 24 . أي بمبلغ 97.607.548،98- دج.

- الجدول التالي مفصل لما سبق كما يلي:

جدول رقم (03-10) -الترحيل من جديد -

الترحيل من جديد	المبالغ
عجز سنة 2013	-33.391.037.24
عجز سنة 2014	-37.471.327،47
عجز سنة 2015	-66.134.830،72
عجز سنة 2016	-88.339.359،43
عجز سنة 2017	-176.094.232،76
عجز سنة 2018	195.402.161،53

تصحيح الخطأ في السنة المالية 2015/2014	2.968.972،88
التصيحيحات لسنة المالية 2017	-1.104،62
CNAS انعكاسات على مساهمات	97.849.005،17
تصحيح نتائج إهتلاكات السنة المالية 2018	-55.288،00
مجموع الترحيل من جديد	-502.007.309،48

- شرعت الشركة في تصحيح القواعد الخاضعة للضريبة للسنوات السابقة 2015 -2016-2017 . بلغت حقوق ملكية الشركة في 31 ديسمبر 2019 إلى إجمالي سلبي قدره 654،387،283.48- دج مقابل 579.011.922،03- في 2018/12/31، بزيادةة سنوية قدرها 12 ٪

2-02 -الخصوم غير جارية:

بلغت الخصوم غير المتداولة للشركة 89،533،868.76 دج في 31 ديسمبر 2019 ، مقارنة بمبلغ 83.882.468،76 في في 31 ديسمبر 2018 ، بزيادة قدرها 5،651،400.00 . تفاصيل هذا نوع من الخصوم هي كما يلي:

جدول رقم (03-11) -الخصوم الغير جارية -

الخصوم الغير جارية	**القيمة الإجمالية في 2019/12/31**	**القيمة الإجمالية في 2018/12/31**	**الفرق**	
			القيمة	**%**
اقتراضات				
القرض	27.980.000.00	25.780.000.00	2.200.000.00	%9+
القرض	246.400.00	-	246.400.00	-
القرض	6.080.000.00	9.860.000.00	3.780.000.00	%38-
القرض	6.985.000،65	0،65	6.985.000،65	-
القرض	38.242.468،11	38.242.468،11	-	-
إعانات مالية				

إعانات	10.000.000،00	10.000.000،00	-	-
المجموع	89.533.868،76	83.882.468،76	5.651.400،00	-

المصدر : وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات لسنة 2019

2-3 الخصوم الجارية:

2-3-1 الموردين والحسابات الملحقة:

يصل رصيد الموردين إلى 3،372،338،77دج في 31 ديسمبر 2019 ، مقارنة بمبلغ 859.164.35دج في 31 ديسمبر 2015 ، بزيادة قدرها 2.513.222.77 دج .

جدول رقم (03-12) -الموردون والحسابات الملحقة-

الموردون و الحابات الملحقة	القيمة الإجمالية 2019/12/13	القيمة الإجمالية 2018/12/31	الفارق	
			القيمة	%
المورد A	139.200.00	139.200.00	-	-
المورد Z	213.600.00	93.600.00	120.000.00	%56
المورد R	15.225.00	15.225.00	-	-
المورد Y	490.000.00	-	490.000.00	-
المورد H	407.095.00	407.095.00	-	-
المورد K	174.196.00	174.196.00	-	-
المورد M	300.000.00	-	300.000.00	-
المورد B	542.600.00	-	542.600.00	-
المورد W	1.078.622.77	-	1.078.622.77	-
المورد C	29.848.35	29.848.35	-	-
المورد B	151.65	200.00	-	-
المجموع	3.372.538.77	859.164.35	2.513.222.77	-

المصدر : وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات لسنة 2019

2-3-2 ديون أخرى :

بلغت الخصوم الجارية الأخرى 642،940،643.48 دج في 31 ديسمبر 2019 ، مقارنة بمبلغ 541،555،841.86 في 31 ديسمبر 2018 ،بزيادة قدرها 101،384،621.62 دج زادت مصروفات التشغيل بشكل كبير جدا لاسيما في حساب الديون .

جدول (03-13) - الديون الأخرى-

الديون الأخرى	القيمة الإجمالية 2019/12/31	القيمة الإجمالية 2018/12/31	الفارق	
			القيمة	%
	-	9.200.000.00	-9.200.000.00	-100%
ديونA	9.482.010.00	27.758..015.00	-18.276.005.00	-66%
ديونE	37.431.156.00	-	37.431.153.00	-
ديونT	347.029.24	374.936.00	372.093.24	50 %
ديونY	19.341.802.02	38.887.155.59	-19.545.353.57	-50%
ديونU	55.877.752.92	10.326.673.67	-52.448.920.75	-48%
ديونI	208.524.760.89	143.432.709.19	65.092.051.70	45 %
ديونO	270.515.388.41	172.557.788.41	97.957.600.00	57 %
ديونP	41.020.564.00	41.018.564.00	2.000.00	57 %
المجموع	642.940.463.48	541.555.841.86	101.384.621.62	-

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

الفرع الثاني: تعليقات حول جدول حسابات النتائج للمؤسسة (X)

إنتاج السنة المالية:

تراجعت المنح الممنوحة إلى المؤسسة من 29.687.500.00 دج في 31 ديسمبر 2018 إلى 29.537.500.00دج ، بإنخفاض قدره 150.000.00 دج .

جدول رقم (03-14) – انتاج السنة المالية –

إنتاج السنة المالية	القيمة الإجمالية 2019/12/31	القيمة الإجمالية 2018/12/31	الفارق	
			القيمة	%
إعانات الإستغلال	29.537.500.00	29.687.500.00	150.000.00	- 0.51 %
المجموع	29.537.500.00	29.687.500.00	150.000.00	-

المصدر : وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

2- استهلاك السنة المالية

- بلغ استهلاك السنة المالية 19،126،717،41 دج في 2019/12/31 ، مقارنة ب 472.72،،154،16 دج في 2018/12/31 ، بزيادة قدرها 2،972،244.69 دج .

جدول رقم (03-15) -استهلاكات السنة المالية-

استهلاكات السنة المالية	القيمة الإجمالية 2019/12/31	القيمة الإجمالية 2018/12/31	الفارق	
			القيمة	%
مشتريات مستهلكة	1.947.959،05	2.642.567،26	-667.608،21	-33،80%
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الآخرى	17.151.758،36	13.511.905،46	3.639.852،90	21.22%
المجموع	19.126.717،41	16.154.472،72	2.972.244،69	-

المصدر :وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

3- مصاريف التشغيل:

بلغت المصاريف التشغيلية 270،357،012.59 دج في 2019/12/31 ، مقارنة بمبلغ 214،858،535.31 دج في 2018/12/31 ، بزيادة قدرها 55،498،477.28 دج .

جدول رقم (03 -16) - مصاريف التشغيل-

أعباء الإستغلال	القيمة الإجمالية في 2019/12/31	القيمة الإجمالية في 2018/12/31	الفارق	
			القيمة	%
أعباء المستخدمين	262.236.535،53	210.405.054،56	51.831.480،97	20 %
ضرائب و الرسوم	24.110،00	14.000،00	10.110،00	42 %

و المدفوعات المماثلة				
أعباء عملياتية أخرى	3.669.549،65	90.000،00	3.579.549،65	98 %
مخصصات الإهتلاكات	41،4.426.817	4.349.480،75	77.336،66	2%
المجموع	270.357.012،59	214.858.535،31	55.498.477،28	-

المصدر : وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

4- المنتجات التشغيلية الأخرى:

بلغت المنتجات العملياتية الأخرى 86،776،255.96 دج في 2019/12/31 ، مقابل 5،923،346.50 دج في 2018/12/31 ، بزيادة قدرها 80،852،909.46 دج.

جدول رقم (03-17) - المنتجات العملياتية الأخرى-

ديون أخرى	القيمة الإجمالية 2019/12/31	القيمة الإجمالية 2018/12/31	الفارق	
			القيمة	%
منتجات عملياتية آخرى (1)	86.776.255،96	5.923.346،50	80.852.909،46	93،17%
المجموع	89.776.255،96	5.923.346،50	52.909،46	-

المصدر : وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات

78% من هذا المبلغ يتعلق بالميزات الممنوحة من قبل CNAS وكذلك الخصومات على أجور المستخدمين.

المطلب الثالث: التقرير النهائي لمحافظ الحسابات

الفرع الأول: التقرير العام لمحافظ الحسابات

1- نموذج تقرير لمحافظ الحسابات حول قوائم المالية للمؤسسة للسنة المالية 2018

إلى مساهمي الشركة XX

مكتب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

التقرير العام (تحفظ)

بيان الرأي حول البيانات المالية

أيها سادة:

تنفيذا لتفويض المراجعة القانونية الموكلة إلينا من قبل اجتماعكم العام ، قمنا بفحص البيانات المالية المتعلقة بالسنة المالية من 1 يناير إلى 31 ديسمبر 2019 .

البيانات المالية المرفقة ، في 31 ديسمبر 2019 ، تظهر:

- إجمالي الرصيد الصافي: 459،587،49.81 دج.

- عجز نتيجة : 173،169،974.04 دج.

مسؤولية الإدارة في إعداد وعرض البيانات المالية :

يتولى مجلس الإدارة مسؤولية إعداد هذه القوائم المالية وعرضها بصورة عادلة ، وفقا لمعايير المحاسبة والقوانين واللوائح المعمول بها عموما والمطبقة من قبل الشركة ، وتشمل هذه المسؤولية ما يلي :

-العمل بمحاسبة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها في القانون 7-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007 ، بشأن نظام المحاسبة المالية و النصوص اللاحقة .

- تصميم وتنفيذ ومراقبة الرقابة الداخلية المتعلقة بالشركة والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية، سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ، وكذلك تحديد التقديرات المحاسبية المعقولة في هذه الظروف.

- يجب على الإدارة إبلاغ المدقق القانوني بأي حقائق قد تؤثر على البيانات المالية التي تصبح على علم بها خلال الفترة ما بين تاريخ تقرير التدقيق والتاريخ الذي يتم فيه اعتماد القوائم و البيانات المالية.

مساءلة المراجع:

إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي مستقل حول هذه البيانات المالية بناءا تدقيقنا . لقد أجرينا تدقيقنا وفقا للمعايير المهنية المطبقة في الجزائر.

إننا نتعرض للسرية المهنية وفقا لأحكام المادة 71 من القانون رقم 10-1 المذكور أعلاه

نود التأكيد على أنه بسبب استخدام أسلوب المسح والقيود الأخرى ذات الصلة بمراجعة الحسابات، وكذلك القيود الملازمة لتشغيل أي نظام محاسبة ومراقبة داخلية، فإن خطر عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية سواء جاءت من الاحتيال أو نتيجة لأخطاء، لا يمكن القضاء عليها تماما.

وللأسباب نفسها ، لا يمكننا أيضا أن نؤكد لكم أنه يمكن تحديد أي أوجه قصور كبيرة في نظام المحاسبة والرقابة الداخلية تؤدي إلى أخطاء مادية.

ومع ذلك ، إذا كان يجب ملاحظة مثل هذه العيوب أثناء عملي ، فلن أخفق في إبلاغك على الفور.

الرأي على الحسابات السنوية :

في نهاية عملنا ، لاحظنا التحفظات التالية:

-لم ينفذ مجلس الإدارة بعد القرار الأول للاجتماع العام المنعقد في 17 فبراير 2019 ، والغرض من هذا القرار هو جعل النظام الأساسي للشركة في حالة امتثال.

- امتثالا للمادة 715 مكرر 20 من القانون التجاري الفرنسي ، وفي القرار الثاني للاجتماع الذي عقد في 17 فبراير 2019 ، لم تتخذ الشركة الخطوات اللازمة لإعادة تكوين صافي الأصول السلبية والنتيجة هي في حدود 499.961،71دج .

- عدم وجود نظام تحكم داخلي عل مستوى المؤسسة ، ولا سيما المخطط التنظيمي الوظيفي الذي يحدد ويصلح صلاحيات المسؤولين وموظفيهم.

- عدم وجود سجلات بنكية (ضباب) والسجل النقدي ، ونقص المخزون المادي والمخزونات وكذلك الترتيبات العملية لتحقيق المخزونات (المادة 10 من القانون التجاري).

- عدم وجو د تبريرات للرصيد الوارد في الحساب في انتظار تسجيل مبلغ 973،60.616،59 دج، والإيصالات المستحقة القبض في انتظار الحساب بمبلغ 564،00،020.41 دج، والتي تتطلب مزيد من المعلومات.

رأي:

مع مراعاة هذه التحفظات ، فإننا نعتمد الحسابات السنوية وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة والعادلة ونقدم رؤية حقيقية وعادلة لنتائج عمليات السنة المالية الماضية والمركز المالي والأصول المالية للشركة في النهاية لهذه السنة المالية.

– درسنا المعلومات المالية المقدمة في تقرير مجلس الإدارة عن إدارة السنة المالية 2019 .هذه المعلومات لا تتطلب أي تعليق خاص منا.

حرر في برج بوعريريج في --/--/---

محافظ الحسابات

يحي عيسى محمد الشريف

02- نموذج لتقرير محافظ الحسابات حول القوائم المالية لسنة 2019

– الشكل التالي يمثل نموذج لتقرير لمحافظ الحسابات لسنة 2019

إلى مساهمي المؤسسة XXX

مكتب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

التقرير العام (تحفظ)

بيان الرأي حول البيانات المالية

أيها السادة

تنفيذا لتفويض المراجعة القانونية الموكلة إلينا من قبل اجتماعكم العام ، قمنا بفحص البيانات المالية المتعلقة بالسنة المالية من 1 يناير إلى 31 ديسمبر 2019 .

البيانات المالية المرفقة في 31 ديسمبر 2019 ، تظهر :

-إجمالي الرصيد الصافي 67،894، 901.99 دج .

– نتيجة العجز : 161،486،426.64 – دج .

مسؤولية الإدارة في إعداد و عرض البيانات المالية :

يتولى مجلس الإدارة مسؤولية إعداد هذه البيانات المالية وعرضها بصورة عادلة ، وفقا لمعايير المحاسبة والقوانين واللوائح المعمول بها عموما والمطبقة من قبل الشركة ، وتشمل هذه المسؤولية ما يلي :

– العمل بمحاسبة وفق لقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها في القانون 7-11 الصادر في 25 نوفمبر 2007 ، بشأن نظام المحاسبة المالية والنصوص اللاحقة.

–تصميم وتنفيذ ومراقبة الرقابة الداخلية المتعلقة بالشركة والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية ، سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ ، وكذلك تحديد التقدير ات المحاسبية المعقولة في هذه الظروف .

– يجب على الإدارة إبلاغ المدقق القانوني بأي حقائق قد تؤثر على البيانات المالية التي تصبح على علم بها خلال الفترة ما بين تاريخ تقرير التدقيق والتاريخ الذي يتم فيه اعتماد البيانات المالية .

مساءلة المراجع :

إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي مستقل حول هذه البيانات المالية بناءا تدقيقنا . لقد أجرينا تدقيقنا وفقا للمعايير المهنية المطبقة في الجزائر .

إننا نتعرض للسرية المهنية وفقا لأحكام المادة 71 من القانون رقم 10-1 المذكور أعلاه ،.

نود التأكيد على أنه بسبب استخدام أسلوب المسح والقيود الأخرى ذات الصلة بمراجعة الحسابات ، وكذلك القيود الملازمة لتشغيل أي نظام محاسبة ومراقبة داخلية ، فإن خطر عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية سواء جاءت من الاحتيال أو نتيجة لأخطاء ، لا يمكن القضاء عليها تماما.

وللأسباب نفسها ، لا يمكننا أيضا أن نؤكد لكم أنه يمكن تحديد أي أوجه قصور كبيرة في نظام المحاسبة والرقابة الداخلية تؤدي إلى أخطاء مادية .

ومع ذلك ، إذا كان يجب ملاحظة مثل هذه العيوب أثناء عملي ، فلن أخفق في إبلاغك على الفور.

الرأي على الحسابات السنوية :

في نهاية عملنا ، لاحظنا التحفظات التالية :

– المادة 715 مكرر 20 من القانون التجاري الفرنسي ، وحتى الآن ليس لدى الشركة التدابير اللازمة لإعادة تكوين صافي الأصول السلبية الذي يقدر ب 815.422.002،66 – دج .

رأي:

مع مراعاة هذه التحفظات ، فإننا نشهد أن الحسابات السنوية تتفق مع قواعد ومبادئ المحاسبة المقبولة والمنتظمة والعادلة وتعطي رؤية حقيقية وعادلة للنتيجة قمنا بمراجعة المعلومات المالية المقدمة من مجلس الإدارة للسنة المالية 2017 ، وخلال مهمتنا ، نعلمكم أننا لم نتلق أي تقرير إداري.

حرر في برج بوعريريج في --/--/---

محافظ الحسابات

يحي عيسى محمد الشريف

نلاحظ من خلال تقرير محافظ الحسابات لسنة 2018 أن محافظ الحسابات الذي يعمل كمراجع خارجي ركز على ملاحظات من خلال ما اكتشفه في المؤسسة ، و هذه الملاحظات تعبر عن رأي محافظ الحسابات المستقل من أجل أن تتداركها المؤسسة و تحاول تصحيح جميع أخطائها للمحافظة على سمعتها و تحقيق أهدافها .

و عند مقارنة هذا التقرير مع تقرير سنة 2019 نجد أن محافظ الحسابات لم يذكر في فقرة التي يعبر فيها عن رأيه لا توجد ملاحظات التقرير السابق و إنما يدل على أن المؤسسة محل المراجعة قد أخذت بعين الإعتبار تلك الملاحظات و صححتها .

و بالتالي نستنتج بأن محافظ الحسابات له دور كبير في اكتشاف نقاط القوة و الضعف للمؤسسة و الأخطاء التي تقع فيها و تنبهها من أجل أن تتداركها و تصححها .

الفرع الثاني : التقارير الخاصة

1-تقرير عن الاتفاقات المنظمة :

أنظر إلى الملحق رقم (02)

2- تقرير عن المبلغ الإجمالي للخمسة (05) أعلى الرواتب ؛

أنظر إلى الملحق رقم (01)

03- تقارير عن تطور نتائج السنوات الخمس (5) المالية الأخيرة ؛

أنظر إلى الملحق رقم (03)

خلاصة الفصل :

من خلال قيامنا بإجراء دراسة ميدانية في مكتب محافظ الحسابات ساعدنا في التعرف على طريقة عمله و دوره الفعال في إكتشاف الأخطاء و التلاعبات و مختلف التغيرات في البيانات و القوائم المالية محل المراجعة و تسجيلها في تقريره مما يتيح للمساهمين وغيرهم معرفة مصداقية وحقيقة هذه القوائم الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة إلى محاولة تصحيحها لمختلف الاختلالات الواقعة مما يؤدي إلى تحقيق مخرجات صحيحة متمثلة في المعلومات المحاسبية المجسدة في مختلف القوائم المالية الخاصة بها.

خاتمة

الخاتمة :

من خلال تناولنا لموضوع البحث ، تم محاولة التعرف بصورة نظرية مفصلة على المراجعة الخارجية للحسابات، وهذا من أجل إظهار الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، من أجل تلبية جميع الأهداف المرجوة من المراجعة بالنسبة لكل الأطراف المستفيدين من خدماتها. وبالتالي فتتبع هذه الدراسة للجانب العملي على مستوى مكتب محافظ الحسابات من دراسة حالة بغرض محاولة إعطاء تكامل بين الجانب النظري والعملي لمراجعة الحسابات .

حيث حاولنا معرفة ما إذا كان محافظ الحسابات له اثر فعال في تحسين وتطوير من مخرجات المؤسسات من معلومات محاسبية صحيحة وتتمتع بالمصداقية و الواقعية وذلك من خلال مهنته كمراجع لتأكيد واعطاء ٍ خارجي حيث استنتجنا أن المراجعة الخارجية تعتبر من الضروريات في وقتنا الحالي وذلك شفافية وموثوقية لمختلف المعلومات المحاسبية التي تنتجها المؤسسات والتي تعبر عن نشاطها . هذه المعلومات المحاسبية قد تكون تحت احتمال التعديل والتلاعبات في حال لم تكن هناك عمليات تدقيق لها من قبل شخص مؤهل ومحايد ومستقل تماما عن هذه المؤسسات بحيث يؤكد حقيقة ما تقر به .

- اختبار الفرضيات :

حاولنا من خلال هذا البحث المتواضع الإجابة على فرضيات التي طرحناها في بداية البحث حيث كانت نتائج هذه كالتالي :

- بخصوص الفرضية الأولى والتي كانت في شكل التالي " إن توفر الاستقلالية والحيادية لدى محافظ الحسابات يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره عن المعلومات المحاسبية " فإنها صحيحة وذلك لان محافظ الحسابات شخص مستقل محايد عن المؤسسة أو ملاكها أو المساهمين فيها وهذا يمكنه من العمل على مهمته براحة تامة دون ضغوطات وباعتبار إن هذه الحرية مضبوطة كما ذكرنا في الفصل الأول بمسؤوليات مختلفة تحدد مساره خلال تأديته لمهمته وبالتالي فان تقريره يتمتع بمصداقية وشفافية حول

أوضاع المؤسسة . وهو يعزز في استعمال القوائم المالية المختلفة للمؤسسة محل المراجعة وبالتالي يعتبر أداة محفزة لها لتحسين أدائها وتطوير معلوماتها المحاسبية .

– أما الفرضية الثانية " يرتبط تحسن المعلومات المحاسبية وجودتها مع اتخاذ المؤسسة لإرشادات وملاحظات محافظ الحسابات المذكورة في تقريره " من خلال الفصل الثالث استنتجنا خلال المقارنة ما بين تقريرين لمحافظ لمحافظ الحسابات بخصوص سنتين متعاقبتين أن للمراجعة الخارجية دور في تحسين المعلومة المحاسبية للمؤسسة وذلك من خلال الأخذ رشادات المحافظ التي قدمها ٍ هذه الأخيرة بنصائح وا في تقريره سواء كانت ايجابية أو سلبية وهذا من شانه إعطاء دفعة للمؤسسة لتدارك الأخطاء الواقعة فيها و العمل على تجنبها في المستقبل.

– النتائج :

01– يعتبر أن المهمة الرئيسية لمحافظ الحسابات هي فحص وتقييم الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة ، بغرض إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني في القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم وبذلك يعتبر تقرير محافظ الحسابات بمثابة وسيل ة تهدف إلى تأكيد واطلاع لمستخدمي القوائم المالية المراجعة في المؤسسات

02– نجاح المؤسسات الاقتصادية في اتخاذ القرارات الملائمة مرهونا بالمعلومات المحاسبية، والتي سيتم على أساسها اتخاذ القرارات من أجل تحسين الأداء وزيادة الفعالية، وبالتالي ففعالية هذه القرارات التي تعتمد هذه المعلومات كقاعدة لها، ترتكز أساسا على مدى خضوع هذه المعلومات المحاسبية للمراجعة الخارجية .

03– إن اعتماد المؤسسة للمراجعة الخارجية يضمن لها تحقيق الأهداف المسطرة وتؤدي إلى التقليص من احتمالات الخطأ والغش والسرقة، من حيث الفحص والتحقق للمعلومات المحاسبية ، مما يعطيها أكثر مصداقية ويمكن المؤسسة من تنظيم وتحسين نشاطها .

04- هناك اتفاق بين محافظي الحسابات بولاية سعيدة على أن لهم دور في تحسين المعلومة المحاسبية من خلال المراجعة الخارجية لما لها من اثر كبير في إعطاء الثقة في هذه المعلومات .

05- عبر أصحاب المهنة من خلال عقد ورشات عمل عن رفضهم تطبيق القانون 10 -01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق مهنة محافظ الحسابات محاسب المعتمد والخبير المحاسبي بسبب قيام السلطة التشريعية بإعداد نصوص قانونية دون إشراك المهنيين مما أدى إل ى المساس باستقلالية المهنة وتنظيمها بكيفية تتناقض مع المبادئ المتعارف عليها دوليا وتجعل كل حسابات أصحاب المهنة تفتقد للمصداقية.

06- يساهم محافظ الحسابات في إعطاء صورة تنبؤية للمعلومات المحاسبية وبالتالي يمكن من تجنب مختلف المشاكل المستقبلية .

بناءا على هذه النتائج التي تم التوصل إليها فانه يمكن صياغة جملة من الاقتراحات كما يلي :

- العمل على تحسين نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسات وتكييفه مع متطلبات الإطار الجديد للتسيير للحصول على معلومات محاسبية فعالة، وهذا من خلال الاستفادة الكاملة من مجمل خدمات المراجعة الخارجية واعتماد المراجعة الداخلية، كي يتم توفير متطلبات المرحلة الحالية من معلومات فعالة ومناسبة من حيث الوقت والتكلفة، لاتخاذ مختلف القرارات التصحيحية .

- تفعيل دور المصف الوطني للمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين، كالهيئة الوطنية المشرفة على الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات، وذلك من خلال تدعيمه بالدراسات الأكاديمية من أجل زيادة الترابط بين الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات والإطار النظري لها، بحيث يتم اعتماد التصحيحات والتعديلات في المجال المحاسبي على أساس الاحتياجات من المعلومات ومتطلبات تجاوب المؤسسات مع مرحلة التسيير الجديدة، وليس على أساس نقل التجارب والتعديلات التي يخضع لها

المجال المحاسبي ومجال المراجعة بصفة خاصة، وذلك من بيئة مختلفة نسبيا كنقل المعطيات المحاسبية الفرنسية وتطبيقها دون اعتماد أساس نظري سليم وفقا للمتطلبات الواقعية على مستوى الاقتصاد الوطني .

– آن إتباع المراجعين الخارجيين لسياسات رقابة الجودة في أعمالهم، من شانه تحسبين خدماتهم المقدمة كما من شانه رفع شأن مهنة المراجعة و النهوض بها.

دراسات مستقبلية:

1) مساهمة التدقيق الخارجي في اكتشاف نقاط القوة و الضعف لنظام الرقابة الداخلية

2) دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تفعيل مهنة محافظي الحسابات

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

الكتب :

1. رجب السيد عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2000.
2. أحمد حلمي جمعة، الدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2000.
3. محمد بوتين 'المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق" ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، ،2008.
4. د/محمد الفيومي و آخرون 'المراجعة علما وعملا' دار التعليم الجامعي الإسكندرية 2015
5. د/ سامي محمد الوقاد، تدقيق الحسابات، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، ط ، 1 ،2010.
6. د/ أ بلعروسي أحمد التيجابي، النظام المحاسبي المالي 'دار هومة' الجزائر– 2010–
7. غسان فلاح: المقارنة التدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظر ية دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1 ، 2006
8. دكتور زهير الحدوب: علم تدقيق الحسابات، دار البطية ناشرون وموزعون، عمان،.
9. أ خالد محمد آمين عبد الله: تدقيق الحسابات، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوزيعات، القاهرة، ط ، 1 2014،.
10. د محمد التهامي طواهر والأستاذ مسعود صديقي: المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط ، 2 2005 .
11. د محمد مصطفى سليمان: الأسس العلمية والعلمية لمراجعة الحسابات، دار الجامعية، مصر، 2014.

12. الهادي التميمي: مدخل إلى تدقيق من ناحية النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، ط2 ،الأردن، ،2004 .

13. يوسف محمد اجربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الوراق للنشر، الأردن، 2007.

14. خالد راغب الخطيب – خليل محمود الرفاعي: علم تدقيق الحسابات، النظري والعملي، ط1 ،دار المستقبل للنشر والتوزيع، 2009.

15. سليمان مصطفى الدلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات الطبيعة الأولى، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2007 .

16. سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009.

17. أ د صلاح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر ،2008.

18. ا.د. سليم الحسنية، نظم المعلومات الإدارية مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ،2002 .

19. ستيفن أ. موسكوف، مارك ج. ستيفن، ترجمة د. كمال الدين السعيد، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، دار المريخ النشرة الرياض، المملكة العربية السعودية،2002.

20. ا. احمد حلمي جمعة، عصام فهد العربيد، زياد احمد الزعبي، نظام المعلومات المحاسبي، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2007.

21. أ. د محمد عيد حسين آل فرح الطائي، د. رأفت سلامة محمود سلامة، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن،2012.

22. د إبراهيم الجزراوي، د عا. مر الجنابي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009

23. السيد عبد المقصود دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية: الدار الجامعية ، 2004

24. د زياد هاشم يحيي السقا ، قاسم محسن إبراهيم الحبيطي ، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحدباء للنشر والطباعة، العراق، 2003،.

25. د مؤيد راضي خنفر، نسمان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، الطبعة الثالثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011

26. حسين يوسف القاضي , سمير معذي الريشاني ، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير اعداد التقارير المالية الدولية، الجزء الأول عرض البيانات المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، .

27. أ.د. ا مؤيد محمد الفضل، ا . د. عبد الناصر إبراهيم ، "المحاسبة الإدارية ، دار السيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2002.

28. أمين السيد أحمد لطفي، إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة ، الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر و التوزيع ، 2007.

29. حمد صلاح عطية ، مشاكل المراجعة ي أسواق المال ، مصر ، الدار الجامعية 2003، .

مجلات و الملتقيات :

1. أ- تمار خديجة، تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في جزائر ومقارنتها مع دول المغاربية، مجلة الدراسات المالية ومحاسبية والإدارية، جامعة مستغانم، ديسمبر 2017- العدد-8.

2. د محمد بشير عوالي: دور مراجع الحسابات في تلقيه احتياجات مستخدمي القوائم المالية، مجلة الباحث جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، العدد 12 ،2013.

3. أبو النور، محمد محمد، أسلوب النظم كمدخل استراتيجي لدراسة المعلومات، المجلة العربية للمعلومات، العدد الثالث، 1979 .

4. دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير مخرجات نظم المعلومات المحاسبية، محلة الباحث الاقتصادية العدد 01 /2013.
5. ا زياني عبد الحق ، مجذوب خيرة ، جودة المعلومات المحاسبية في ضل تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر ملتقى وطني حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقتها بالمعايير الدولية IAS-IFRS، جامعة عبد الحميد بن باديس ، مستغانم ، الجزائر، 13/ 14 جانفي 2013.
6. أ شريقي عمر "مسؤوليات محافظ الحسابات" مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير من جامعة سطيف 1 ،العدد – 12 سنة 2012 .
7. أ– سردوك فاتح: مسؤولية مراجع الحسابات، منتدى المحاسب العربي، 2014.
8. الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية الرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول، 2010.

المذكرات :

1. عبد السلام عبد الله، التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية، رسالة ماجستر، جامعة الجزائر – 03 – 2010/2009 .
2. تونسي نجاة، مردودية مدقق الحسابات في ظل تبني المعايير المحاسبية الدولية 'شهادة دكتوراه – جامعة عبد الحميد بن باديس – مستغانم 2015 – 2016.
3. بن جميلة محمد "مسؤوليات محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة" رسالة ماجستير من جامعة 2010 – 2011 قسنطينة .
4. محمد أمين لونيسة: تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومات المالية، شهاد ة دكتوراه، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2016 – 2017 .
5. بوبكر عميروش: دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات مخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجستير جامعة سطيف، 2010 – 2011 .

6. آرزاق أيوب محمد: "مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي في تخفيف من تأثيرها على قوائم المالية في عملية المراجعة" رسالة ماجستير الجامعة الإسلامية، غزة – 2008.
7. حكيمة مناعي: تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق معايير محاسبية دولية في الجزائر، مذكرة ماجستير باتنة، 2008 – 2009.ذ
8. ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009 .
9. هني محمد فؤاد، طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2013 .
10. محمد مفتاحي، تكنولوجيا المعلومات ودورها في تفعيل نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3 ،الجزائر، 2012.

القوانين و المراسيم :

1- مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 27/ 01 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات – العدد 07 المادة 04.
2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/07/29 العدد 42 المادة 22 .

المراجع باللغة الأجنبية :

1. Mafaheem.info.2018

2. Henri TEZNAS, Dictionnaire des sciences de la gestion, DE MONTCELL, Paris, 1972, P.176.

3. Hugues ANGOT. Système d'information de l'entreprise, 5ème édition, Ed. BOECK, Bruxelles, 2006,P.187.

الملاحق

01) Résultats des cinq (05) dernières années

Année 2019

En vertu des dispositions de l'article 678 – 6 du code de commerce modifié et complété par le décret législatif
n° 93/08 du 25 avril 1993 je vous communique les résultats de « xxxx.» Réalisés au cours des cinq (05) dernières années.

Année	Bénéfice	Perte
2015	-66.134.830‹72	
2016	-88.339.359‹43	
2017	-176.094.232‹76	
2018	-195.402.161‹53	
2019 (Art 716 du code de commerce)	-173.169.974‹04	

BBA LE …….

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

YAHIA AISSA MOHAMED CHERIF

02)Liste des cinq personnes les mieux rémunérées

Année 2019

En vertu des dispositions de l'article 680 du code de commerce modifié et complété par le décret législatif n° 93/08 du 25/avril/1993
En vertu des dispositions du décret exécutif no 11-202 du 26/05/2011 fixant les normes des rapports du commissaire aux comptes, les modalités et délais de leur transmission

En vertu des dispositions de l'arrêté no 30 du 26/05/2011 du ministère des finances fixant le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes

Je soussigné **YAHIA AISSA MOHAMED CHERIF** commissaire aux comptes de la **« xxx »**

Certifie exact le montant global des rémunérations versées aux cinq (05)

Personnes les mieux rémunérées de la ferme pilote au titre de l'exercice 2019

NO	NOM & PRENOM	FONCTION	MONTANTS
01	**.....**	**.....**	**.....**
02	**.....**	**.....**	**.....**
03	**.....**	**.....**	**.....**
04	**.....**	**.....**	**.....**
05	**.....**	**.....**	**.....**

…….

BBA LE ……

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

YAHIA AISSA MOHAMED CHERIF

03) Conventions règlementées

Rapport spécial sur les opérations visées
Par les articles 628 à 630 du code de commerce
Modifié et complété par le décret législatif
n° 93/08 du 25/ avril 1993

Aux termes des articles 628 à 630 du code de commerce modifié et complété par le décret législatif n° 93/08 du 25/04/1993 « **Toute convention** conclue entre une société et l'un de ses administrateurs soit directement soit indirectement soit par personne interposée doit être soumise sous peine de nullité à l'autorisation préalable de l'assemblée générale

Les dispositions sus - visées font obligation de prévenir le commissaire aux comptes chaque fois que pareille autorisation doit être donnée

Aussi et en vertu des dispositions suscitées je vous informe qu'aucune convention n'a été portée à ma connaissance au cours de l'exercice 2019 par **la xxxx**

BBA le ……

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

YAHIA AISSA MOHAMED CHERIF