جـــــامعة غردايـــــة – الجزائر

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان: العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

شعبة: مالية ومحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان:

دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية
دراسة حالة بمكتب محافظ الحسابات

من إعداد الطالبين:

- حجاج آدم
- ماكني فيصل

تحت إشراف الأستاذ:

- أ.د لسلوس مبارك

تم تقييم المذكرة أمام اللجنة المكونة من السادة:

الرقم	الإسم واللقب	الصفة	الجامعة
1	عجيلة محمد	رئيسا	غرداية
2	لسلوس مبارك	مشرفا	غرداية
3	أرحاب وسام	ممتحنا	غرداية
4	بن طاجين عبد الرحمن	ممتحنا	غرداية

السنة الجامعية: 2021_2022 م

الإهداء

بسم الله الرحمان الرحيم

{ وقل اعملو فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون }

إلهي. لا يطيب الليل إلا بيسرك...ولا يطيب النهار إلا بطاعتك...ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك... ولا تطيب اللآخرة إلا بعفوك...ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك جل جلالك...

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة وجاهد في الله حق جهاده حتى أتاه اليقين...إلى نبي الرحمة ونور العالمين...إلى من كلله ربه بالهبة والوقار محمد صلى الله عليه وسلم...

إلى من ربتني وأنارت دربي...إلى معنى الحب و الحنان والتفاني...إلى بسمة الحياة...إلى من كان دعاؤها سر نجاحي...وجنانها بلسم جراحي...إلى أغلى إنسانة في هذا الكون أمي الحبيبة

إلى من علمني العطاء بدون إنتظار... وإلى من أحمل إسمه بكل إعتزاز وإفتخار...إلى من أنار دربي وكان نعم الناصح...إلى الذي لم يبخل علي بكل ما يملك في سبيل نجاحي أبي أطال الله عمرك

إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية إخوتي كل واحد بإسمه

إلى جميع أصدقائي وإلى مشائخي وأساتذتي الذين ساعدوني على إتمام هذا العمل ولو بكلمة طيبة أو إبتسامة مواسية فلهم مني أفضل و أسمى مايعبر به المحسن للمحسن

أهدي عملي المتواضع إليكم جميـــــــــــعا

تشكـــــــــرات

بسم الله الرحمان الرحيم

{ ولئن شكرتم لأزيدنكم }

نشكر الله عز وجل ونحمده الذي بفضله إستطعنا إنجاز هذا العمل

" ومن يتوكل على الله فهو حسبه"

لا يسعني بعد إتمام هذه المذكرة إلا أن أتوجه بجزيل الشكر والإمتنان لأستاذي ومشرفي الموقر "لسلوس مبارك" الذي لم يبخل علينا بملاحظاته القيمة وتوجيهاته السديدة التي كان لها أثر بليغ في إنجاز هذا العمل كما أحي فيه روح التواضع والمعاملة الجيدة فجزاه عني كل الخير

وكما لا ننسى أيضا أن نشكر محافظ الحسابات "حماني نصر الدين" الذي ساعدنا كثيرا من الجانب التطبيقي وصبره معنا رغم الإنشغالات التي يرتبط بها فشكرا لك على وتواضعك معنا

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلو وتحملو عناء قراءة المذكرة وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر إستفادة من الدراسة

كما أتوجه بخالص شكري وتقديري إلى كل من ساعد من قريب أو من بعيد على إنجاز هذه المذكرة

الملخص:

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 إنعكاس للجانب النظري حيث قمنا بدراسة ميدانية على مستوى مكتب محافظ الحسابات بغية معرفة طريقة عمله، حيث توصلنا إلى مجموعة من النتائج كانت دلالاتها أن المحافظ 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:

محافظ الحسابات، جودة المعلومة المحاسبية، مراجعة الحسابات، المراجعة الخارجية.

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 :

Commissaire de comptes, la qualité d’information comptable, audit, audit externe.

قائمـــــة المحتويـــــات

العنوان	رقم الصفحة
الإهداء	--
تشكرات	--
الملخص	--
قائمة المحتويات	--
قائمة الجداول	--
قائمة الأشكال	--
قائمة الملاحق	--
قائمة الإختصارات والرموز	--
المقدمة العامة	أ
الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات وعلاقته بجودة المعلومة المحاسبية	**1**
تمهيد	**2**
المبحث الأول: الإطار النظري والقانوني والعملي لمحافظ الحسابات	**3**
المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة	**3**
المطلب الثاني: تعيين مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات	**5**
المطلب الثالث: منهجية مهمة محافظ الحسابات	**13**
المبحث الثاني: جودة المعلومة المحاسبية	**34**
المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية	**34**
المطلب الثاني: قياس ومعايير جودة المعلومة المحاسبية	**35**
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية	**38**
المبحث الثالث : علاقة محافظ الحسابات بالمعلومة المحاسبية والدراسات السابقة	**41**
المطلب الأول: الأبعاد المحاسبية للمراجعة وعلاقتها بالمعلومة المحاسبية	**41**
المطلب الثاني: العلاقة بين المراجعة الخارجية و المحاسبة	**46**
المطلب الثالث: الدراسات السابقة	**47**
خلاصة الفصل	**49**
الفصل الثاني: دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات	**50**
تمهيد	**51**

المبحث الأول: تقديم عام لمكتب محافظ الحسابات	**52**
المطلب الأول: تعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي	**52**
المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بها المكتب	**53**
المطلب الثالث: الإجراءات المتعلقة بطريقة العمل التي يتبعها محافظ الحسابات	**53**
المبحث الثاني: عرض وتحليل تقرير محافظ الحسابات	**57**
المطلب الأول: عرض مختلف القوائم المالية	**57**
المطلب الثاني: تحليل القوائم المالية	**62**
المطلب الثالث: التقرير النهائي لمحافظ الحسابات	**71**
المبحث الثالث: عرض و تحليل عناصر المقابلة	**76**
المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات	**76**
المطلب الثاني: عرض عناصر المقابلة	**77**
المطلب الثالث: تحليل عناصر المقابلة	**88**
خلاصة الفصل	**89**
الخاتمة العامة	**90**
قائمة المصادر والمراجع	**96**
الملاحق	**101**

قائمـــــة الجـــــــداول

الرقم	الجداول	الصفحة
1	أصول الميزانية	57
2	خصوم الميزانية	58
3	تقديم جدول حسابات النتائج	59
4	تقديم جدول التدفقات النقدية	60
5	التثبيتات المعنوية	62
6	التثبيتات العينية	63
7	مدينون آخرون	64
8	خزينة الأصول	65
9	الأموال الخاصة	65
10	الترحيل من جديد	66
11	الخصوم الغير جارية	67
12	خصوم الموردون و الحسابات الملحقة	67
13	الديون الأخرى	68
14	إنتاج السنة المالية	69
15	إستهلاك السنة المالية	69
16	مصاريف التشغيل	70
17	المنتجات العملياتية الأخرى	70

قائمـــــة الأشكـــــــال

رقم الشكل	الشكل	الصفحة
01	نموذج تقرير شهادة بدون تحفظ	28
02	نموذج تقرير شهادة بتحفظ	29
03	نموذج رفض الشهادة لعدم الدقة والشرعية	30
04	نموذج رفض الإدلاء بالشهادة بسبب عائق في المهنة	31
05	نموذج غياب إتفاقيات أو إتفاقيات غير مكتشفة	32
06	نموذج اتفاقيات مبرمة أثناء النشاط واتفاقيات مبرمة أثناء نشاطات سابقة والتي استمر تنفيدها	32
07	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات حماني نصر الدين	52

قائمـــــة الملاحـــــق

الرقم	العنوان	الصفحة
1	Résultats des cinq (5) derniéres années	102
2	Liste des cinq personnes les mieux rémunérées	103
3	conventions réglementées	104

قائمـــة الإختصـــارات والرمـــوز

الإختصار	الدلالة
FASB	Financial Accounting Standards Board مجلس معايير المحاسبة المالية
IASB	International Accounting Standards Board مجلس معايير المحاسبة الدولية
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية
APB	Accounting Principles Board مجلس المبادئ المحاسبية

المقدمة العامة

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الإقتصادية 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 إمتلاك 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 الجودة مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية، وهذا في ظل تمتع محافظ الحسابات بصفات ذاتية وموضوعية كالإستقلالية 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 إلتزام 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 إحتياجات المستخدمين .

وبالتالي فقد أصبحت صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية كمخرجات للنظام الإداري، تعتمد على مدى تبني هذا النظام لمراجعة الحسابات الخارجية المستقلة، ومدى إلتزام 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:

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:

- ❖ من هو محافظ الحسابات؟
- ❖ 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 ؟
- ❖ ما هي المعلومات المحاسبية و جودتها؟
- ❖ ما هي العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية؟

الفرضيات:

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

- ❖ إن توفر الإستقلالية والحيادية لدى محافظ الحسابات يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره عن المعلومات المحاسبية.

- ❖ يرتبط تحسن المعلومات المحاسبية وجودتها مع إتخاذ المؤسسة لإرشادات وملاحظات محافظ الحسابات المذكورة في تقريره.
- ❖ إن لمحافظ الحسابات معايير يتصف بها و مهاما يقوم بها.
- ❖ يكون تعيين و عزل محافظ الحسابات من إختصاص هيئات معينة.
- ❖ لمحافظ الحسابات أوراق وملفات يسير عليها.
- ❖ عملية المراقبة تقوم بكشف كل أعمال الغش والتزوير والأخطاء.
- ❖ عرض القوائم المالية إلى المستثمرين بصورة خالية من التشويش والتظليل في هذه القوائم.
- ❖ إن توفر الإستقلالية والحيادية لمحافظ الحسابات يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره عن المعلومات المحاسبية.
- ❖ يرتبط تحسن المعلومات المحاسبية وجودتها مع إتخاذ المؤسسة الإرشادات وملاحظات محافظ الحسابات المذكورة في تقريره.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في محاولة تسليط الضوء على النواحي الفنية و العلمية لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر، حيث تعتبر هذه المهمة من المهن العريقة في الدول المتقدمة إلا أنها لا تحظى بالإهتمام الازم في بلادنا، إذ تكمن أهميتها في:

إن موضوع البحث يكمن في أهميته من حيث أنه من المواضيع المهمة في مجال المراجعة الخارجية في إختبار 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.

أهداف الدراسة:

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

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

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

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

مبررات إختيار الموضوع:

من أهم الأسباب التي ساهمت في إختيار هذا الموضوع هي :

- ✓ إن إعتماد المراجعة الخارجية الفعالة للنظام المحاسبي، تجعله يولد معلومات ذات جودة مناسبة لعملية إتخاذ القرار.
- ✓ الحاجة الماسة إلى المعلومة المحاسبية ذات الجودة، وخاصة في ظل البيئة الاقتصادية الحالية.
- ✓ ملائمة موضوع لمجال التخصص محاسبة و تدقيق و مراقبة التسيير.
- ✓ رغبتي و ميولي في البحث و التنقيب سمح لي بالتعمق في المسألة.
- ✓ تعتبر مهنة محافظ الحسابات موضوع حديث يتعلق بأحداث اليوم و يجب تجديده بإستمرار.

حدود و مجال الدراسة:

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

– حدود نظرية: تهتم هذه الدراسة بتوضيح دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية و تعزيز جودة المعلومات المحاسبية و عليه فإن الإهتمام الأساسي سوف ينصب حول محافظ الحسابات على المستوى الجزئي.

– حدود مكانية: سوف تكون الدراسة على مستوى مكتب محافظ حسابات للأستاذ حماني نصر الدين، و هذا الفصل تطبيقي.

– حدود زمنية: تتمثل الحدود الزمنية للدراسة في السنة الجامعية 2021 / 2022.

صعوبات البحث:

– قلة المراجع الوطنية بخصوص موضوع بحث دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية حيث أن أغلبية المراجع مشرقية.

– إحتكار المعلومات من طرف المنظمات والجمعيات مع رفض إعطاء تفسيرات.

– الترجمة من اللغة الفرنسية إلى اللغة العربية مع عدم وجود مرادفات بالعربية لبعض المصطلحات.

– صعوبة التحكم في الموضوع نظرا لشساعته.

منهج البحث:

بناءا على طبيعة الإشكالية المطروحة وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة في هذا البحث، وقصد الإحاطة بجوانب موضوع الدراسة والتمكن منه، نحاول إستخدام المناهج المعتمدة في الدراسات المالية و الإقتصادية وعليه فإن المناهج المنتهجة في هذه الدراسة هي:

– المنهج الوصفي التحليلي: لسرد الحقائق المتعلقة بالمراجعة الخارجية و ما يخص كل من محافظ الحسابات و المعلومات المحاسبية.

– المنهج الإستنباطي: و الذي يعتمد على التفكير المنطقي الإستنتاجي لمحاولة الربط بطريقة منطقية بين الجوانب المختلفة لمحافظ الحسابات و مدى مصداقية و جودة المعلومات المحاسبية.

تقسيمات البحث :

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

الفصل الأول:

في الفصل الأول تناولنا الإطار النظري لمحافظ الحسابات و علاقته بجودة المعلومة المحاسبية متضمنا ثلاث مباحث من خلالها تطرقنا إلى الإطار النظري و القانوني و العملي لمحافظ الحسابات ثم جودة المعلومة المحاسبية وأخيرا علاقة محافظ الحسابات بالمعلومة المحاسبية مع الدراسات السابقة.

الفصل الثاني:

في الفصل الثاني تناولنا الإطار التطبيقي لمكتب محافظ الحسابات وذلك عن طريق دراسة ميدانية لشركة (X) قام محافظ الحسابات حماني نصر الدين بإعداد تقرير حول المؤسسة، متضمنا من خلالها ثلاث مباحث وهي المبحث الأول تطرقنا إلى تقديم عام لمكتب محافظ الحسابات ثم عرض وتحليل تقرير محافظ الحسابات في المبحث الثاني و أخيرا عرض وتحليل عناصر المقابلة في المبحث الثالث.

الفصل الأول

الإطار النظري لمحافظ الحسابات

وعلاقته بجودة المعلومة المحاسبية

تمهيد:

إن مراجعة الحسابات هي إختيار تقني صارم لكثير من الأطراف، وصعبة بالنسبة للشخص الذي يقوم بها، وبالتالي فإن من يقوم بهذه المراجعة يجب أن يكون شخصا مؤهلا ويتوفر على مواصفات لا تتواجد عند أشخاص آخرين ليس لهم نفس المهنة، وهذا لطبيعة مهمة المراجعة التي تتميز بالمصداقية والدقة.

وبغية توضيح الأهمية التي حضيها محافظ الحسابات وخاصة في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد سيتم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الإطار النظري و القانوني و العملي لمحافظ الحسابات

المبحث الثاني: جودة المعلومة المحاسبية

المبحث الثالث: الأبعاد المحاسبية لمحافظ الحسابات وعلاقتها بالمعلومة المحاسبية

المبحث الأول: الإطار النظري والقانوني والعملي لمحافظ الحسابات:

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة:

الفرع الأول: مفهوم محافظ الحسابات:

تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات نبين منها:

1) عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكررة على أنه: "الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين".[1]

2) حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/07/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به .[2]

3) إن كل القوانين الجزائرية الخاصة بتنظيم مهنة محافظ الحسابات والذي هو اقتباس للمصطلح الفرنسي COMMISSAIRE AUX COMPTES فقد حدد القانون 01/10 والذي ألغي القانون رقم 91/08 محافظ الحسابات على أنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات و انتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به . وتعتبر مهنة محافظة الحسابات عملية منظمة للتجميع و التقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الشركة بشأن نتائج التصرفات الإقتصادية لتحديد مدي تماشيها مع المعايير المحددة وتوصيل هذه النتائج لمستخدميها أصحاب

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، 2007، الجزائر ، ص 188.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، العدد42، المادة 22، ص7

المصلحة في الشركة، أو هي الرقابة الممارسة من طرف شخص مستقل مؤهل للقيام بعملية الشهادة على إنتظام الحسابات السنوية للشركة ومصداقيتها ويسمى هذا الشخص المستقل محافظ الحسابات [1].

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.

الفرع الثاني: شروط ممارسة المهنة

لممارسة مهنة محافظ حسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:[2]

أ) أن يكون جزائري الجنسية.

ب) أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

- ❖ بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- ❖ بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها

ج) أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

د) أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

هـ) أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

---

[1] بوحفص رواني تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، محاضرة رقم 1، مدخل إلى المراجعة، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، 2013/2012، ص 1.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، **مرجع سبق ذكره**، المادة 8، ص 5

و) أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

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

المطلب الثاني: تعيين مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات:

الفرع الأول: تعيين و موانع تعيين محافظ الحسابات:

أولا: تعيين محافظ الحسابات:

حسب المواد 26، 27 من القانون رقم 01/10 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط ، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم، وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات، في حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

و صدر المرسوم التنفيذي رقم 11/ 32 تعين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي:[1]

1) خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

2) يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يأتي:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم32/11 مؤرخ في 27 جانفي 2011، العدد7، المواد من 3 إلى 15، ص 23،24.

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.
- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبداها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهداتهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجب إعدادها.
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
- نموذج رسالة الترشح.
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
- المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.

3) يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بالاطلاع على ما يلي:

- تنظيم الكيان وفروعه.
- تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة.
- معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.

يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط.

4) يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند إطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات.

5) يوضح محافظ الحسابات في العرض، إستنادا إلى العناصر المذكورة في المادة أعلاه، ما يأتي:

- الموارد المرصودة.

- ❖ المؤهلات المهنية للمتدخلين.
- ❖ برنامج عمل مفصل.
- ❖ التقارير التمهيدية الخاصة والختامية الواجب تقديمها.
- ❖ آجال إيداع التقارير.

6) يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث (3) سنوات مالية متتالية موافقة لعهدة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.

7) يمكن أن ترتب على عدم إحترام الإلتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني للعقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.

8) يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية إحترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول به.

9) في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد.

10) يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل إختيار محافظ الحسابات.

غير أنه، يجب ألا يقل العرض التقني عن ثلثي (3/2)سلم التنقيط الإجمالي.

11) تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ الحسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض:

- ❖ تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنازلي على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات المنتقين مسبقا.
- ❖ غير أنه يجب أن يعادل عدد محافظي الحسابات المزمع إستشارتهم على الأقل ثلاث (3) مرات عدد محافظي الحسابات المزمع تعيينهم.

12) يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام، بعد تاريخ وصل إستلام تبليغ تعيينه.

13) طبقا لأحكام المادة 715 مكرر4 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.

ثانيا: موانع تعيين محافظ الحسابات:

المادة 715 مكررة من القانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية:[1]

1) الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة.

2) القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر (1/10) رأس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر (10/1)رأس مال هذه المؤسسات.

3) أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المدرين أو مجلس المراقبة.

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، **مرجع سبق ذكره**، ص 189

4) الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات إبتداء من تاريخ إنتهاء وظائفهم.

5) الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات إبتداء من تاريخ إنتهاء وظائفهم.

وحدد القانون حالات التنافي، يجب عدم توفر ما يلي[1] :

أ) كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.

ب) كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.

ج) كل عهدة إدارية أو عضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري.

د) الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة.

هـ) كل عهدة برلمانية.

و) كل عهدة إنتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، لإبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهدته، يتم تعيين مهني لإستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

ويمنع محافظ الحسابات من:

أ) القيام مهني بمراقبة حسابات المؤسسات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، **مرجع سبق ذكره**،المواد من 64 إلى 70، ص 10، 11.

ب) القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.

ج) قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.

د) قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.

هـ) ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها.

و) شغل منصب مأجور في المؤسسة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من إنتهاء عهدته.

زيادة على حالات التنافي والموانع:

أ) يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

ب) إذا استقدمت مؤسسة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وأن لا تربطهم أية مصلحة وأن لا يكونوا منتمين إلى نفس مؤسسة محافظة الحسابات

ج) إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الإعتماد في أجل أقصاه شهر (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه، وتمنح لجنة الإعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

د) يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن إختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو إمتيازات أخرى وكذا إستعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات:

تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي:[1]

أ) يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات.

ب) يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

ج) يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين.

د) يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

هـ) يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة.

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

و) عندما تعد المؤسسة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة و إنتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار .

ي) يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، مرجع سابق، المواد 23، 24، 25، ص 7.

- ❖ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
- ❖ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء.
- ❖ تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة.
- ❖ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- ❖ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- ❖ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار.

الفرع الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات:

هناك ثلاثة أنواع من المسؤوليات وهي:

1) المسؤولية المدنية: تنعقد المسؤولية المدنية بنوعيها العقدية أو التقصيرية ضد محافظ الحسابات يجب توافر ثلاث أركان وهي:[1]

- ❖ حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ حسابات في أداء واجباته المهنية.
- ❖ وقوع ضرر أصحاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات.
- ❖ رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير محافظ الحسابات.

2) المسؤولية الجزائية: هي التي تتمثل في إرتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد، ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات هي:[2]

أ) تآمر محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة.

---

[1] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000، ص238.

[2] محمد السيد سرايا، **أصول قواعد المراجعة و التدقيق**، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 74.

ب) تآمر محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال إتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين.

ج) تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة.

د) إغفال محافظ الحسابات و تعاضيه عن بعض الإنحرافات التي إرتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة.

هـ) عدم إحترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.

3) المسؤولية التأديبية: يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد إستقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن إتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

- ❖ الإنذار.
- ❖ التوبيخ.
- ❖ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر.
- ❖ الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.[1]

المطلب الثالث: منهجية مهمة محافظ الحسابات.

قبل أن يصادق محافظ الحسابات بتنفيذ مهمته عليه أن يجمع بمختلف جوانب عمله، حيث أنه يباشر مهمته بإتباع منهجية لابد من القيام بها وهي التخطيط لعملية التدقيق وجمع أدلة الإثبات وإعداد التقرير النهائي الذي يكمل مهمته، وهو ما سنتطرق إليه في هذا المبحث.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، **مرجع سبق ذكره**، المادة 63، ص 10.

الفرع الأول: التخطيط لعملية التدقيق:

يخصص محافظ الحسابات وقتا معينا لإعداد والتخطيط لعملية التدقيق، لأن التخطيط الملائم لعمل محافظ الحسابات يساعد في التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت مجالات هامة في عملية التدقيق، ويساعد على توزيع الأعمال بشكل ملائم على المساعدين وتنسيق العمل الذي يتم من قبل المحافظين الآخرين والخبراء، إن مدى التخطيط يختلف إستنادا إلى حجم المؤسسة وتعقيدات التدقيق وخبرة محافظ الحسابات مع المؤسسة ومعرفته بطبيعة العمل.

ويعني التخطيط:" وضع إستراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيعها ومدها، ويخطط محافظ الحسابات لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي الوقت المناسب، ويكون التخطيط واسعا في حالة ما إذا كان التدقيق يتم لأول مرة".[1]

أولا: خطة التدقيق:

على محافظ الحسابات وضع وتوثيق خطة التدقيق الشاملة واصفا المدى المتوقع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها، وفي الوقت الذي يجب أن تحتوي مذكرة خطة التدقيق الشاملة على تفاصيل كافية للإسترشاد بها عند وضع برنامج التدقيق، فإن التحديد الدقيق لشكل ومضمون الخطة إستنادا إلى حجم المؤسسة، وتعقيدات عملية التدقيق، والمنهجية التقنية الخاصة المستعملة من قبل محافظ الحسابات.

وبالتالي الأمور التي تؤخذ بعين الاعتبار عند قيام محافظ الحسابات بوضع خطة التدقيق الشاملة هي:[2]

أ) المعرفة بطبيعة العمل:

- ❖ العوامل الإقتصادية العامة وظروف القطاعات الإقتصادية التي تؤثر في أعمال المؤسسة.

[1] حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي **مراجعة الحسابات المتقدمة**، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009

[2] **مدونة صالح محمد القرا**. http://www.sqarra.wordpress.com/isas2000/،2012/03/11

- ❖ الصفات المميزة للمؤسسة ولأعمالها ولأدائها المالي ولمتطلبات الإفصاح، ومن ضمنها التغيرات منذ تاريخ التدقيق السابق.
- ❖ المستوى العام لكفاءة الإدارة.

ب) فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية:

- ❖ السياسات المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسة والتغيرات الجارية على تلك السياسات.
- ❖ المعرفة المكتسبة لمحافظ الحسابات للنظام المحاسبي ولنظام الضبط الداخلي، والتأكيدات المناسبة المتوقع وضعها على إختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية.
- ❖ تأثير الإقرارات الجديدة في مجالي المحاسبة والتدقيق.

ج) المخاطر والأهمية النسبية:

- ❖ التقديرات المتوقعة للمخاطر اللازمة ومخاطر الرقابة، وتحديد مناطق التدقيق المهمة.
- ❖ وضع مستويات للأهمية النسبية لأغراض التدقيق، إمكانية وجود أخطاء جوهرية ومن ضمنها الخبرة من الفترات السابقة أو الإحتيال.
- ❖ تحديد مجالات محاسبية معقدة ومن ضمنها تلك التي تحتوي على تقديرات محاسبية.

د) طبيعة الإجراءات وتوقيتها:

- ❖ إمكانية تغيير التأكيدات على مجالات خاصة للتدقيق.
- ❖ عمل التدقيق الداخلي وتأثيره على إجراءات التدقيق الخارجي.
- ❖ تأثير تقنية المعلومات على عملية التدقيق.

هـ) التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة:

- ❖ مشاركة محافظين آخرين في تدقيق الأقسام التابعة مثلا: المؤسسات التابعة أو الفروع أو الأقسام.
- ❖ متطلبات التوظيف.

- إشراك الخبراء.
- عدد المواقع.

و) الأمور الأخرى:

- إمكانية الشك في فرضية إستمرار المؤسسة.
- طبيعة وتوقيت التقارير أو وسائل الإبلاغ الأخرى في المؤسسة.
- ظروف تتطلب إهتمام خاص مثل وجود أطراف ذات علاقة.

وعندما يستدعي الأمر الإستعانة بمساعدين في عملية التدقيق يجب على محافظ الحسابات:

- أن يأخذ في الاعتبار عدد ونوعية مقدرة المساعدين المطلوبين للعمل، وتوقيت زيارتهم الميدانية للمؤسسة، آخذا في الحسبان توقيت إعداد القوائم المالية بواسطة إدارة المؤسسة.
- أن يصف المؤسسة ونشاطها وتنظيمها وأهداف التدقيق وأساليب وطرق والإجراءات التي سيتم إتباعها من قبل أفراد فريق التدقيق الذين تتم الإستعانة بهم.
- أن يحدد مدى الإشراف اللازم على أعضاء فريق التدقيق بعد الأخذ في الحسبان صعوبة الأعمال المكلف بها كل عضو من أعضاء الفريق.

وإذا كان هناك محافظ حسابات آخر يشارك في عملية التدقيق فيجب عليه:

- أن يكون على دراية تامة بنطاق ومسؤوليات مهمته.
- التشاور مع محافظ الحسابات الآخر لتحديد مسؤولية كل منهما وإجراءات التحقيق التفصيلية.
- يجب على محافظ الحسابات إعادة النظر في خطة التدقيق وبرنامج التدقيق كلما دعت الحاجة لذلك خلال فترة التدقيق.

ثانيا: برنامج التدقيق:

يحتاج محافظ الحسابات عند القيام بالتخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية إلى تصميم برنامج التدقيق، لذلك يعرف بأنه: " خطة مرسومة على هذه النتائج التي توصل إليها محافظ الحسابات بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف تدقيق البيانات المالية".[1]

ويمكن أن يعد برنامج التدقيق المكتوب في شكل عام لأية عملية تدقيق الحسابات لأي مؤسسة بغض النظر عن حجمه، وإن كان بعض المحافظين يرون أنه ليس من الضروري إعداد برنامج تدقيق الحسابات رسمي بالنسبة لفحص المؤسسات الصغيرة، إلا أن هناك إتفاقا عام بين المحافظين على أن البرنامج الرسمي لتدقيق الحسابات يكون ذا فائدة كبيرة بالنسبة للمؤسسات الكبيرة والمتوسطة الحجم، ويكون هذا البرنامج أمرا ضروريا بالنسبة لعمليات تدقيق الحسابات الكبيرة وخاصة إذا كانت عمليات المؤسسة منتشرة بشكل كبير ويتطلب عدد كبير من المستخدمين، ويمكن القول أنه مفيد بالنسبة لأي نوع من المؤسسات نظرا لأنه يوفر الخطوط الأساسية للعمل الذي ينبغي القيام به، ويشجع على فهم تنظيم المؤسسة والظروف التي يعمل فيها، ويساعد هذا البرنامج على رقابة العمل وتحديد المسؤولية، ويوفر ضبطا تلقائيا للأخطاء الممكنة، ويوفر سجلا للعمل المنجز ويعمل على تدقيق الحسابات وفحص عملية تدقيق الحسابات ذاتها، ويمكن القول أن برنامج تدقيق الحسابات هو بمثابة الموازنة التقديرية لعملية الفحص فهو يخدم كموجه وكمرشد للأداء الفعلي ويوفر الأساس للمقارنة مع الأداء الفعلي، ويمكن أن يشتمل على خانة يظهر بها توقيع كل من قام بأداء عملية معينة من الأعمال الواردة في البرنامج وتاريخ القيام بذلك العمل، ولهذا فإن هذا البرنامج لا يظهر فقط الأعمال التي ينبغي القيام بها وإنما يظهر أيضا الأداء الفعلي بالنسبة للمهام المختلفة، ولهذا فإنه يفيد في تحديد مدى التقدم في عملية التدقيق، ويعد برنامج تدقيق الحسابات متاحا لإستخدام محافظ الحسابات وموظفي مكتبه فقط، بمعنى أنه لا ينبغي أن يكون متاحا للعاملين بالمؤسسة التي يتم فحصها، وينبغي أن

[1] أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص272.

يكون هذا البرنامج مكتوبا على الآلة الكاتبة وموقعا من محافظ الحسابات الذي قام بإعداده، وكذلك توقيع من قام بتدقيقة و المسؤول الذي اعتمده مع تاريخ كل توقيع من تلك التوقيعات.[1]

لذلك يتضح أن هدف تصميم برنامج التدقيق يتضمن العناصر الآتية:[2]

1) تحديد خطوات الفحص الذي يغطيه برنامج التدقيق ينبغي أن يغطى الإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية المستخدمة بواسطة المؤسسة، ويجب أن تنتج بنتائج مرضية في هذا المجال بأقل جهد وتكلفة ممكنة.

2) توقيت أداء وإنجاز كل خطوة من هذه الخطوات.

3) هدف كل خطوة وإجراء من خطوات وإجراءات التدقيق.

4) تحديد نطاق وإطار العمل المطلوب حفاظا على وقت محافظ الحسابات.

5) تحديد مسؤولية كل محافظ من المساعدين عن تنفيذ مرحلة من المراحل التي يتكون منها البرنامج عندما يتولى تنفيذه فريقا من المحافظين.

ثالثا: أوراق العمل:

تعرف أوراق العمل على أنها :"السجلات التي يحتفظ بها محافظ الحسابات والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها، والمعلومات التي تم الحصول عليها، و الإستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء عملية التدقيق".[3]

يتمثل الهدف العام لأوراق العمل في مساعدة محافظ الحسابات على تقديم تأكيد مناسب بأن التدقيق قد تم أدائه وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وتحديدا توفر أوراق العمل التي تتعلق بمراجعة القوائم المالية في

---

[1] رأفت سلامة محمود وأحمد يوسف كلبونة و عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات**، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الأردن، 2011 ص 145،144.

[2] محمد السيد سرايا، **مرجع سبق ذكره**، ص 242.

[3] ألفين أرنيز وجيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ النشر، السعودية، 2002، ص 300.

العام الحالي أساسا للتخطيط، سجلا للأدلة التي تم جمعها ونتائج الإختبارات، بيانات تحدد نوع تقرير التدقيق الملائم، وأساسا للفحص الذي يقوم به المشرفون والشركاء لعمل أعضاء الفريق، عندما يخطط محافظ الحسابات لأداء التدقيق عن السنة الحالية على نحو ملائم، يجب أن تتاح المعلومات الضرورية التي تستخدم كإطار مرجعي في أوراق العمل، وتتمثل هذه المعلومات في معلومات وصفية عن الرقابة الداخلية، وقت الموازنة في كل جانب بالتدقيق، برنامج التدقيق، ونتائج التدقيق عن السنة السابقة.[1]

وتتكون أوراق العمل من ملفين رئيسيين ملف دائم وملف سنوي:

أ) **الملف الدائم:** يحتوي هذا الملف على عموميات حول المؤسسة، وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية، الحسابات السنوية والتقارير، التحاليل الدائمة للحسابات، كل ما يتعلق بالجانب الضريبي والاجتماعي والقانوني، والخصوصيات الإقتصادية.

ب) **الملف السنوي:** يحتوي هذا الملف على مصادقات العملاء وشهادات البنوك، برنامج التدقيق، أي بيانات خاصة بتحليل الحسابات المختلفة، البيانات المستخرجة من العقود والمحاضر و الإرتباطات، الحسابات الختامية والميزانية العمومية عن الفترة الحالية، حيث المعلومات المحتواة في ملفات العمل يجب أن تكون سرية.[2]

الفرع الثاني: تجميع أدلة الإثبات:

نص عليه معيار التدقيق الدولي رقم 500 أن المهم في عملية الإثبات التي تنطوي عليها عملية التدقيق توافر الإرتباط بين الأدلة المختلفة وبين الغرض المطلوب إثباته، وأن وظيفة الإثبات لا تنطوي على تجميع الأدلة فحسب بل تلك الأدلة التي ينبغي أن تخضع بإستمرار لعمليات الدراسة والتقييم.

---

[1] ألفين أرنيز وجيمس لوبك، **مرجع سبق ذكره**، ص 301.

[2] محمد السيد سرايا، **مرجع سبق ذكره**، ص 340.

أولا: طبيعة أدلة الإثبات:

لقد تعددت التعاريف التي تناولت تعريف الأدلة لكنها جميعها تشترك في أنها: "حصول محافظ الحسابات على أدلة تمكنه من إستخلاص رأي فني محايد على القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها".[1]

وقد يتضمن دليل الإثبات في تدقيق الحسابات على درجة عالية من الإقناع، مثل عند قيام محافظ الحسابات بنفسه بحصر عدد الأوراق المالية المملوكة للمؤسسة كالإستثمارات، كما قد ينطوي الدليل على درجة منخفضة من قوة الإقناع لديه مثل حالة الإعتماد على إجابات أسئلة موجهة للعاملين في المؤسسة، ويمكن القول أن أدلة الإثبات التي تدعم رأي محافظ الحسابات في القوائم المالية تتقسم بصفة عامة إلى قسمين رئيسيين، الأول يشتمل على البيانات المحاسبية الأساسية، أما الثاني فيتضمن كل معلومات الإثبات الأخرى، فالبيانات المحاسبية الأساسية تنطوي على كافة البيانات المتعلقة بالدفاتر المحاسبية بأنواعها فضلا عن كل السجلات الرسمية المختلفة لدى المؤسسة، فهي سجلات تدعم القوائم المالية بصورة مباشرة، أما أدلة الإثبات الأخرى فهي الازمة أيضا لتدعيم القوائم المالية نظرا لأن البيانات المحاسبية الأساسية لا تكفي وحدها في هذا الشأن، فالقوائم المالية يجب أن تدعم بصورة أكبر من خلال أدلة إثبات مختلفة يتم جمعها بواسطة محافظ الحسابات من خلال تطبيقه لإجراءات التدقيق.[2]

ويجب على محافظ الحسابات أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يتوصل إلى إستنتاجات معقولة لتكوين الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني، حيث يتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج مناسب من إختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية وتشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى، ونعني بإختبارات الرقابة الإختبارات المنجزة للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بملائمة التصميم والتشغيل الفعال للنظام المحاسبي

[1] يوسف محمود جربوع، **مرجع سبق ذكره**، ص 173،174.

[2] رأفت سلامة محمود وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص 173، 174.

ونظام الضبط الداخلي، كما تعني الإجراءات الجوهرية الإختبارات التي تنجز للحصول على أدلة الإثبات التي تكتشف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وهي على نوعين:[1]

- ❖ الإختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة.
- ❖ إجراءات تحليلية جوهرية.

ثانيا: كفاية وملائمة أدلة الإثبات:

يقصد بكفاية الأدلة حجم الأدلة أو كمية الأدلة التي يجمعها محافظ الحسابات لتدعيم رأيه، وكفاية الأدلة يتم قياسها بحجم العينة التي يختارها، حيث أنه كلما زاد حجم العينة المختارة عند تنفيذ إجراء ما من إجراءات التدقيق كانت الأدلة أكثر كفاية، أي أنه توجد علاقة طردية بين حجم العينة وكفاية الأدلة. أما ملائمة الأدلة فيقصد بها القياس النوعي لأدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص و موثوقيتها، إن ملائمة الأدلة لا تتأثر بحجم العينة أو بمفردات المجتمع الذي سحبت منه العينة، وإنما تتأثر بإختيار محافظ الحسابات لإجراءات معينة تساعده على تحقيق خاصية أو أكثر من خصائص الدليل الملائم، ولكي يتصف دليل ما بأنه ملائم يجب أن تتوفر فيه الشروط الآتية:[2]

1) يجب أن يتناسب الدليل مع هدف التدقيق الذي يقوم محافظ الحسابات بإختياره حتى يمكن أن يتحقق الإقتناع به.

2) أن يكون مصدر الدليل مستقل، فالدليل الذي يحصل عليه محافظ الحسابات من الأطراف الخارجية أكثر ملائمة من الدليل الذي يحصل عليه من داخل المؤسسة.

3) أن تكون الرقابة الداخلية في المؤسسة فعالة، حيث يكون الدليل الذي يتم الحصول عليه موثوقا به، ويعتمد عليه ولا ينظر إليه على أنه دليل ضعيف.

---

[1] مدونة صالح محمد القرا **مرجع سبق ذكره.**

[2] حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي، **مرجع سبق ذكره**، ص 326.

4) أن يحصل محافظ الحسابات على الدليل مباشرة، لأن الدليل الذي يحصل عليه مباشرة يكون أكثر صلاحية من الدليل الذي يحصل عليه بطريقة غير مباشرة.

5) أن يكون مصدر الدليل من قبل أشخاص مؤهلين للقيام بذلك.

6) أن يكون توقيت الحصول على الدليل ملائما، سواء في ما يتعلق بجمعه أم الفترة الزمنية التي تغطيها أعمال التدقيق، ويكون الدليل أكثر إقناعا لحسابات الميزانية عندما يتم التوصل إليه في تاريخ قريب من إعداد الميزانية بقدر الإمكان.

7) أن يأخذ محافظ الحسابات الأثر المشترك لهذه الشروط، حيث أنه يمكن أن يتم تقويم مدى إقناع الدليل فقط بعد دمج أثر كل من الشرط الأول والكفاية والتوقيت معا، ولكن تكون العينة ذات الحجم الكبير والصلاحية العالية مقنعة ما لم تكن مناسبة لهدف التدقيق الذي يتم اختياره.

وفي الختام تبقى عملية تحديد كفاية وملائمة الأدلة مرتبطة بإجتهاد محافظ الحسابات وأن إجتهاده يتأثر بما يلي:[1]

- ❖ درجة الخطورة التي تنتج من الخطأ، وهذه الخطورة تتأثر بطبيعة البند، طبيعة نشاط المؤسسة، سلامة الرقابة الداخلية، مركز المؤسسة المالي، الحالات التي يكون لها تأثير غير عادي على الإدارة.
- ❖ الأهمية النسبية للبند منسوب إلى القوائم المالية ككل.
- ❖ الخبرة المكتسبة عن البند من خلال التدقيق السابق.
- ❖ نتائج إجراءات التدقيق.
- ❖ نوع البيانات المتاحة.
- ❖ يجب أن يكون هناك تقييم لتكلفة الحصول على دليل التدقيق بالنسبة لفائدته.

[1] محمود محمد عبد السلام البيومي، **المحاسبة و المراجعة في ضوء المعايير و عناصر الإفصاح في القوائم المالية**، منشأة توزيع المعارف، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 185، 186

❖ عند وجود شك لدى محافظ الحسابات بالنسبة لموضوع هام ومؤثر يجب عليه العمل للحصول على أدلة سليمة وكافية لإزالة هذا الشك وإن لم يستطع فيجب عليه عدم إصدار تقريره بدون تحفظات.

ثالثا: إجراءات الحصول على أدلة الإثبات

يحصل محافظ الحسابات على أدلة الإثبات بمزاولته لكل من إجراءات مدى الإلتزام وإجراءات الحصول على أدلة الإثبات الآتية:

أ) الفحص المادي: هو إختبار السجلات والمستندات والأصول الملموسة ويوفر ذلك أدلة تختلف في درجة الإعتماد عليها بحسب طبيعتها ومصدرها ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في إعدادها وتشغيلها، ويوفر الفحص للأصول الملموسة دليلا يمكن الإعتماد عليه بالنسبة لوجود الأصل ولكنه لا يقدم بالضرورة دليل إثبات قوي بالنسبة للملكية أو التقييم، ويمكن القول بصفة عامة أن الفحص المادي وسيلة موضوعية للتحقق من المزاعم حول كل من مقدار ووصف الأصل، كما أنه في بعض الحالات يفيد في تقييم الجودة أو الحالة التي عليها الأصل.[1]

ب) المصادقات: هو الحصول على معلومات سليمة من أشخاص ذوي معرفة سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها، ونظرا لأنه يتم الحصول على المصادقات من مصدر مستقل عن محافظ الحسابات، ينظر إليها على أنها دليل قوي ويتم إستخدامه كثيرا بواسطة المحافظين، وتكون المصادقات دليلا مكلفا نسبيا عند التوصل إليه وقد لا يكون ملائما أن يطلب من بعض الأفراد الرد على المصادقات. لذلك لا يتم إستخدام المصادقات في كل الحالات التي لا يصلح تطبيقها فيها، حيث يقوم عادة بالحصول على إستجابة كتابية وليس إستجابة شفوية كلما كان ذلك ممكن، فالمصادقات المكتوبة يسهل فحصها فضلا عن أنها تعطي تدعيما أكثر له متى كان ضروريا توضيح المعلومات الواردة بشأنها، وعند إستخدام المصادقات كأدلة إثبات في تدقيق الحسابات فلا بد الأخذ في الإعتبار نظام الرقابة الداخلية للعميل، وتحدد ثلاثة أنواع من

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، الدار الجامعية، الجزء الثاني، الإسكندرية، مصر، 2007، ص503.

المصادقات يمكن لمحافظ الحسابات إستخدامها ويتمثل النوع الأول في المصادقة الإيجابية مع طلب معلومات من المصادق والتي يتم من خلالها الطلب من الشخص الذي تسلم المصادقة بأن يقوم بإرسالها إلى محافظ الحسابات بعد الرد عليها في كافة الأحوال، ويتمثل النوع الثاني في المصادقة الإيجابية مع تضمينها معلومات يجب المصادقة عليها، ويعتمد محافظ الحسابات على هذا النوع بدرجة أقل من النوع الأول حيث يمكن لمستلم المصادقة أن يوقع عليها ويعيدها دون أن يهتم بفحص المعلومات، وأظهرت البحوث أن معدلات الإستجابة للنوع الأول تكون قليلة، لأنها تتطلب من مستلم المصادقة أن يبذل جهدا لإستقاء وإتمام المصادقة، ويتمثل النوع الثالث في المصادقة السلبية ويتم فيها الطلب من المستلم أن يرد فقط في حالة عدم صحة المعلومات، ونظرا لأن المصادقات تعتبر دليلا يؤخذ به فقط في حالة الرد تعد المصادقات السلبية أقل صلاحية من المصادقات الايجابية.[1]

ج) التوثيق: يتمثل التوثيق في قيام محافظ الحسابات بفحص مستندات ودفاتر العمل التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية، ويتمثل التوثيق الذي يقوم بفحصه كافة السجلات التي يستخدمها العميل لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منتظمة، ويتم إستخدام التوثيق كنوع من الأدلة الأكثر إقناعا مما لو كان هذا المستند قد أنشئ على نطاق واسع في كل عملية التدقيق. كما يجب عدم إغفال نظام الرقابة الداخلية وفي حال إستخدام التوثيق من قبل محافظ الحسابات يشار إلى ذلك عادة بالفحص المستندي.[2]

د) الملاحظة: تتكون الملاحظة من مشاهدة عملية أو إجراء يتم أداؤه من قبل آخرين، توفر الملاحظة أدلة التدقيق بشأن أداء عملية أو إجراء، لكنها محدودة بالنقطة الزمنية التي تمت فيها، كذلك بحقيقة أن إجراء الملاحظة قد يؤثر على كيفية أداء العملية، وعموما فإن الملاحظة في حد ذاتها لا تعتبر كافية لمحافظ الحسابات لما يحيط بها من مخاطر في أن أفراد العميل يكونون على علم بأنه سوف يحضر لملاحظة ما

[1] ألفين أرنيز و جيمس لوبك، **مرجع سبق ذكره**، ص 246،247.

[2] ألفين أرنيز وجيمس لوبك، **مرجع سبق ذكره**، ص 247.

يقومون به من أعمال مما قد يؤدي إلى تضليل محافظ الحسابات إذا توهم بأنهم فعلا ينفذون أعمالهم وفقا للسياسات الموضوعة بينما هم في الحقيقة عكس ذلك.[1]

هـ) الإستفسار: يتكون الإستفسار من طلب معلومات مالية وغير مالية من أشخاص مطلعين في داخل المؤسسة أو خارجها، و الإستفسار هو إجراء يستخدم على نطاق واسع أثناء التدقيق، وكثيرا ما يكون مكملا لأداء إجراءات التدقيق الأخرى، وقد تتراوح الإستفسارات من رسمية كتابية إلى غير رسمية شفوية، وتقييم الإستجابات للإستفسارات جزء لا يتجزأ من عملية الإستفسار، وبعد ما يحصل محافظ الحسابات على الإجابات اللازمة لا بد أن يختبر هذه الإجراءات للوقوف على مدى فاعليته في الرقابة الداخلية وذلك باستخدام أدلة إثبات أخرى.[2]

و) إعادة الاحتساب: تتضمن فحص الدقة الحسابية للمستندات أو السجلات، ويمكن إجراء إعادة الحساب من إستخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب لفحص دقة تلخيص الملف.[3]

ي) الإجراءات التحليلية: تشمل الإجراءات التحليلية النسب والمؤشرات المهمة، ومن ضمنها نتائج البحث في التقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع معلومات أخرى ذات العلاقة، وتستخدم الإجراءات التحليلية بشكل كبير في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية.[4]

الفرع الثالث: إعداد التقارير:

يعد التقرير آخر مرحلة من مراحل محافظ الحسابات في عمله، والذي يعتبر عن:" وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فني محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صحيحة عادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق".[5]

وفيما يلي نبين إعداد التقرير و الأنواع:

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 315.

[2] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 316.

[3] حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، **مرجع سبق ذكره**، ص 331.

[4] **المرجع نفسه**، ص 331.

[5] أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص، 450.

1) إعداد التقرير: عند إعداد تقرير محافظ الحسابات، يعتمد على فرض العادل والصادق للقوائم المالية، وهذا يعني ما يلي :[1]

أ) يعني ضمنيا إستخدام قواعد ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ب) مفهوم العرض الصادق والعادل.

ج) يعني الإفصاح المناسب صدق وأمانة القوائم المالية في:

- ❖ التعبير عن حقيقة الموارد المالية للمؤسسة.
- ❖ التعبير عن الإلتزامات الحقيقية لحظة معينة.
- ❖ التغيرات التي حدثت في هذه الموارد أو الإلتزامات خلال فترة زمنية معينة.

د) يعني إلتزامات التدقيق والأمانة والإخلاص في:

- ❖ بذل العناية المهنية الواجبة.
- ❖ تحمل مسؤولية الحكم على الإفصاح الملائم للبيانات المالية.

هـ) النتائج الإقتصادية لما تم من عمليات وأنشطة تعكسها البيانات الإقتصادية وأنها داخل القيود والحدود المفروضة طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية بصورة معقولة ومقبولة من وجهة نظر محافظ الحسابات في إطار هذه القيود، وهذا يعني أن القوائم المالية لا يمكن إعتبارها دقيقة تمام في التعبير عن هذه النتائج الإقتصادية بصورة كاملة ومثالية.

2) أنوع التقارير: هناك نوعان من التقارير:[2]

أ) التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية:

يتضمن هذا التقرير ما يلي:

---

[1] محمد السيد سرايا، **مرجع سبق ذكره**، ص 348، 349.

[2] محمد بوتين،**المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**،ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 48-52.

- ❖ التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات.
- ❖ التعرف على المؤسسة والدورة موضوعة التدقيق.
- ❖ الوثائق المالية التي خضعت للتدقيق والتي يجب أن تمضى وترفق بالتقرير كملاحق.
- ❖ التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها، ومدى احترامها في هذه المهمة.
- ❖ عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتيجة.
- ❖ المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس.
- ❖ أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم.
- ❖ خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ، أو بتحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة.
- ❖ الأوضاع الممكن أن تهدد الإستمرارية في النشاط.
- ❖ المساهمات في رؤوس أموال مؤسسات أخرى التي قامت بها المؤسسة إن وجدت.
- ❖ المخالفات المرتكبة من طرف أعضاء المجلس وأي موظف في المؤسسة التي ينبغي التصريح بها لوكيل الجمهورية.

على محافظ الحسابات في حالة المصادقة بدون تحفظ أن القوائم المالية التي تم تدقيقها يتصف بمستوى عال من الشرعية والصدق، ويمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات بهدف الشرح أكثر للمساهمين وبدون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات.

الشكل رقم 01 نموذج تقرير شهادة بدون تحفظ :

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب..... يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من..... إلى.....

1) تقرير حول المراقبة والشهادة:

أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

ملاحظات وتصريحات حول احتمال عدم الدقة وعدم الشرعية اللتين لا تعارضا الشهادة.

ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم ووضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة

ج) نظرا للاجتهادات التي قمت بها وفقا لتوصيات المهنة، بإمكاني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في الصفحات.....لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط الماضي، بالإضافة إلى الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

2) معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمور الآتية:

تم فيه ...

يوم .....

الإمضاء.....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

المصدر: الوزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، الجزائر، 2002، ص84.

والمصادقة بتحفظ أن الأخطاء والنقائص التي تم الوقوف عليها من طرف المراقب لا تمس بشرعية وصدق الحسابات، على أن يذكر بوضوح كل تحفظ واقتراح الحلول حتى يتلاشى أثرها على حسابات الدورة ونتيجتها.

الشكل رقم 02 نموذج تقرير شهادة بتحفظ :

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ.....يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط المغطي للفترة من..... إلى.....

1) تقرير المراقبة والشهادة:

أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضا الشهادة .

ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو التي وضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة.

ج) يجب علي أن أبدي تحفظات حول النقاط الآتية:

تحت التحفظات المشار إليها أعلاه ونظرا للإجتهادات التي أديتها طبقا لتوصيات المهنة، أقدر أنه بإمكاني الشهادة أن الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحات.....لهذا التقرير، منتظمة وصادقة ومصداقية، وتعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط السابق أيضا الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

2) معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمور الآتية:

تم في.....

يوم .....

الإمضاء....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة التقرير.

المصدر: وزارة المالية، **مرجع سبق ذكره**، ص 85.

أما رفض المصادقة يعني الأخطاء والنقائص التي تم إكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها، وقد يأتي رفض المصادقة على الحسابات من طرف محافظ الحسابات، وبالتالي يجب عليه في

حالة رفض المصادقة تقديم الأسباب والبراهين وكل المعلومات بالتفصيل وذلك حتى يتسنى للمساهمين معرفة الحقيقة إتخاذ القرارات الازمة.

الشكل رقم 03 نموذج رفض الشهادة لعدم الدقة والشرعية:

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب..... يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط المغطي للفترة من..... إلى.....

1) تقرير المراقبة والشهادة:

أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضا الشهادة.

أثناء قيامي بعمليات المراقبة بإنتقاء الملاحظات التالية :

الإشارة و وصف عدم الدقة والشرعية ومصداقية الحسابات السنوية، كما هي مقدمة في الصفحات..... لهذا التقرير، والتي لا تعطي صورة وفية لنتيجة عمليات النشاط السابق، أيضا الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو الموضوعة تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

لا أستطيع تأكيد مصداقية هذه المعلومات.

2) معلومات: طبقا للقانون أعلمكم بالأمور الآتية:

الجزائر في....

يوم.....

الإمضاء.....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

المصدر: وزارة المالية، **مرجع سبق ذكره**، ص 86.

بالإضافة إلى هذه النماذج يقوم أيضا محافظ الحسابات بإعداد تقرير إتفاقية مع المؤسسة، ومن بين هذه النماذج:

الشكل رقم 04 نموذج رفض الإدلاء بالشهادة بسبب عائق في المهنة :

تنفيذا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة ب.....، يشرفني أن أقدم لكم تقريري حول الحسابات السنوية للنشاط المغطي للفترة من .....إلى.....

1) تقرير المراقبة والشهادة:

أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

ملاحظات وتصريحات عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين واللتين لا تعرضا الشهادة.

تضمن فحصي المراقبين التي إعتبرتها ضرورية نظرا لتوصيات المهنة ما عدا النقاط الآتية:

وصف حدود النشاط المهمة التي تعارض الشهادة.

إن الأسباب المعروضة أعلاه، تؤدي بي إلى رفض الشهادة على شرعية ومصداقية الصورة الوفية للحسابات السنوية، كما هي مقدمة في الصفحات.....لهذا التقرير.

ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وحالة الحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو الموضوعة تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

لا أستطيع تأكيد مصداقية هذه المعلومات.

2) معلومات: طبقا للقانون أعلمكم بالأمور الآتية:

يوم.....

الإمضاء.....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من طرف محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

المصدر: وزارة المالية، **مرجع سبق ذكره**، ص 87.

الشكل رقم 05 نموذج غياب إتفاقيات أو إتفاقيات غير مكتشفة:

إن المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 ل 25 أفريل 1993، المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 والمؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، ينص على أن كل إتفاقية بين مؤسسة واحد متصرفيها الإداريين، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة أو عن طريق شخص معترض، يجب أن تعرض مسبقا لإذن الجمعية العامة العادية للمساهمين.

يطبق نفس الإجراء بالنسبة للإتفاقيات المبرمة بين الشركة ومؤسسة أو أحد متصرفيها الإداريين وشريك، متصرفين إداريين أو مديرين.

طبقا لهذه الأحكام، أعلمكم بأنني لن أحاط علما بالإتفاقيات المنصوص عليها في المادة المشار إليها.

إن رئيس مجلس الإدارة، لم يشير لي إلى أية اتفاقية تدخل في هذا الإطار.

حرر في.....

يوم.....

الإمضاء....

المصدر: وزارة المالية، **مرجع سبق ذكره**، ص 88.

الشكل رقم 06 نموذج إتفاقيات مبرمة أثناء النشاط واتفاقيات مبرمة أثناء نشاطات سابقة والتي استمر تنفيدها :

طبقا لأحكام المرسوم التشريعي المشار إليه أعلاه، نحيطكم علما بالإتفاقيات التي تم ترخيصها مسبقا من قبل مجلسكم الإداري.

1) إتفاقيات مبرمة أثناء النشاط:

(ترقيم وتحديد كل إتفاقية).

2) إتفاقيات مبرمة أثناء النشاطات السابقة والتي استمر تنفيذها أثناء النشاط:

(التذكير بالإتفاقيات وطرق التنفيذ أثناء النشاط).

حرر في.....

يوم .....

الإمضاء.....

المصدر: وزارة المالية، **مرجع سبق ذكره**، ص 89.

ب) التقرير الخاص:

أما التقرير الخاص فيتعلق بالإتفاقيات المبرمة، خلال الدورة والمسموح بها قانونا، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة ومع الغير، التي صرح بها لمحافظ الحسابات، ويتضمن هو الآخر ما يلي:

- ❖ قائمة الاتفاقيات طبيعتها وموضوعها، المقدمة للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين.
- ❖ قائمة المستفيدة منها.
- ❖ شروط إبرامها.
- ❖ الرأي حولها.

على محافظ الحسابات قبل كتابة التقرير الخاص التأكد من عدم وجود إتفاقيات أخرى لم يخبر بها وذلك بعد إطلاعه على محاضر مجلس الإدارة، وكذا حسابات القروض والحسابات الجارية. وفي حالة عثوره على إتفاقيات مبرمة ممنوعة عليه تبيان ذلك في تقريره العام السابق حول الحسابات، ومهما يكن فحتى في حالة غياب الإتفاقيات على محافظ الحسابات كتابة التقرير الخاص وذكر غيابها فيه، عليه كتابة تقرير خاص لكل حدث ناتج عن قرارات إستثنائية كالتقرير حول زيادة رأس المال، تقرير حول توزيع تسبيقات الأرباح، تقرير حول تغيير الشكل القانوني للمؤسسة... إلخ.

بالإضافة إلى التقرير العام والتقرير الخاص يكتب محافظ الحسابات تقارير أخرى:

- ❖ تقرير حول المراقبة الداخلية.
- ❖ تأشيرة محافظ الحسابات.
- ❖ تقرير حول الحسابات المجمعة.

المبحث الثاني: جودة المعلومة المحاسبية:

لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة، أي يمكن الإستفادة منها فأنه يجب أن تتوفر فيها خصائص معينة وذلك حتى تكون معلومات ذات دلالة بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية بصفة عامة لتساعدهم في إتخاذ القرارات.

المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية:

قبل التطرق إلى مفهوم جودة المعلومات المحاسبية وجب تعريف ولو بإختصار الجودة، وهي مقياس للتميز أو حالة الخلو من العيوب والنواقص والتباينات الكبيرة عن طريق الإلتزام الصارم بمعايير قابلة للقياس وقابلة للتحقق لإنجاز تجانس وتماثل في الناتج ترضي متطلبات محددة للعملاء أو المستخدمين، ومعيار إيزو 8402-1986 يحدد الجودة على أنها "مجمل السمات والخصائص المنتج أو الخدمة التي تجعله قادرة على تلبية الإحتياجات المذكورة صراحة أو المضمنة.[1]

أما جودة المعلومة المحاسبية فلها العديد من التعريفات نذكر منها:

إن تحديد أهداف التقارير المالية هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين الخارجيين الرئيسين، أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات أكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات، ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، وهذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.[2]

كما تتحدد جودة المعلومات بمدى قدرتها على تحفيز متخذي القرارات لإتخاذ قرار معين وبقدرتها على جعلهم أكثر كفاءة للوصول إلى قرارات تتميز بفعالية أكثر في عملية تسيير المؤسسة بشكل يؤدي إلى

---

[1] /**Http//ar.wikipedia.ogr/wiki/** بتاريخ 2015/04/29، على الساعة 16:45.

[2] الحسين مهدي مأمون، **نظم المعلومات المحاسبية و الإدارية**، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع،الأردن،2013،ص206.

تحقيق أهدافها ككل، كما تمكنهم من وضع الخطط اللازمة لأداء الأنشطة المختلفة، والرقابة على مستويات الأداء وللتأكد من تنفيذ ما تم تخطيطه، وإتخاذ الإجراءات التصحيحية بعد إكتشاف الإنحرافات ومعرفة أسبابها لذلك يجب أن تتميز المعلومات المحاسبية بخصائص للحكم على جودتها، وتعتبر الدراسة التي قام بها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) عام 1980 من أهم الدراسات التي تمت لتحديد الخصائص التي يلزم توفرها في المعلومات المحاسبية، ونظرا للتطورات التي طرأت على الأسواق المالية والفضائح المالية التي ميزت بعض الشركات الكبرى والتي سببها عدم دقة المعلومات المحاسبية التي توفرها تلك الشركات فقد تم طرحها من طرف كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) و مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لمشروع إطار فكري يخص المعلومات المحاسبية خلال شهر جويلية 2006 ، ومن بين ما يتضمنه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الموجهة لإتخاذ القرارات.[1]

كما يمكن تحديد مفهوم جودة المعلومات المحاسبية بأنه المقدار الذي تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف و التضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد في تحقيق الهدف من مستخدميها.[2]

المطلب الثاني : قياس ومعايير جودة المعلومة المحاسبية:

الفرع الأول: قياس جودة المعلومة المحاسبية:

يمكن قياس جودة المعلومات المحاسبية من خلال مايلي :[3]

---

[1] سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص 24.

[2] سامح محمد رضا رياض أحمد، **دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 1، الأردن ، 2011، ص 52.

[3] صدام محمد محمود الحبالي وآخرون، **أثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومات المحاسبية** ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الإقتصادية، مجلد 2، العدد 2، جامعة تكريت، العراق 2006، ص 136.

أولا: الدقة بوصفها مقياسا لجودة المعلومات:

يمكن التعبير عن جودة المعلومات لكل من الماضي والحاضر و المستقبل ولا شك كلما زادت جودتها وزادت معها قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية.

ثانيا: المنفعة بوصفها مقياسا لجودة المعلومات:

وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومات وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الصور التالية:

1) **المنفعة الشكلية:** أي تطابق شكل المعلومات ومحتواها مع متطلبات متخذ القرار.

2) **المنفعة الزمنية:** أي توفر المعلومات لدى متخذ القرار في ذات الوقت الذي يحتاج إليه.

3) **المنفعة المكانية:** أي الحصول عليها بسهولة.

4) **المنفعة التقييمية والتصحيحية:** أي قدرة المعلومات على تقييم و تصحيح نتائج تنفيذ القرارات.

ثالثا: الفاعلية بوصفها مقياسا لجودة المعلومات:

تعتمد الفاعلية على مدى أو درجة تحقيق الشركة لأهدافها، وبالنسبة للمعلومات فإن الفاعلية هي مدى تحقيق المعلومات لأهداف الشركة أو متخذ القرار من خلال إستخدام موارد محدودة.

رابعا: التنبؤ بوصفه مقياسا لجودة المعلومات:

يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها إستعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث و نتائج المستقبل وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط وإتخاذ القرارات ومن ثم فإنه من المؤكد أن جودة المعلومات تمثل في مقدرتها التنبؤية في تخفيض حالة عدم التأكد.

خامسا: الكفاءة بوصفها مقياسا لجودة المعلومات:

يقصد بالكفاءة هي حسن إستخدام الموارد أي تحقيق أهداف الشركة بأقل إستخدام ممكن للموارد وتطبيق مبدأ إقتصادية المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة والتي يجب أن تزيد عن قيمة المعلومات.

الفرع الثاني: معايير جودة المعلومة المحاسبية:

أولا: معايير قانونية:

تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير المعايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الإلتزام بها من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المنشأة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلتزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أداءها.[1]

ثانيا: معايير رقابية:

ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلي الإدارة والمستثمرين ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي.[2]

ثالثا: معايير مهنية:

تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية مما يبرز معه مفهوم مسألة الإدارة من قبل الملاك للإطمئنان على إستثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.[3]

---

[1] جمعة هوام، نوال العاشوري، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، ملتقى حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات، آفاق) جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، يومي 07-08 ديسمبر 2010، ص18.

[2] شهرزاد لباز، **دور النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012-2013، ص 11.

[3] جمعة هوام، نوال العاشوري، **مرجع سبق ذكره**، ص 18.

رابعا: معايير فنية:

إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركات ويؤدي إلى رفع زيادة الإستثمار، هذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة وعلى رأسها مجلس المعايير المحاسبية المالية نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات.[1]

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية:

هناك عدة عوامل تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية نذكر منها:

الفرع الأول: العوامل المتعلقة بالمعلومات:

في وقتنا الحاضر يعتبر الحاسوب (المعلوماتية) من أهم الوسائل المستعملة والمساعدة على إنتاج معلومات محاسبية تتميز بالجودة خاصة من حيث دقتها وسرعة إنتاجها، و بأقل تكلفة وفي وقت قصير، لهذا يعتبر إستخدام هذا النوع من الأجهزة من العوامل المساعدة على التحسين في جودة المعلومات المحاسبية، وعلى العموم، و لإختبار نوعية المعلومات المحاسبية فإنه من الممكن التركيز على بعض الجوانب التالية:[2]

أولا: التصوير والتمثيل: وهو ما يقصد به تلائم الواقع مع شكل المعلومة ومستخدميها وأن يكون تمثيل الواقع مفهوما لمستعمليه.

ثانيا: التأكد: يفترض أن تعكس الأرقام المعطاة كمعلومة صورة موضوعية للواقع، حيث ينبغي أن يؤدي إعداد آخر لنفس النتيجة.

ثالثا: أجل الحصول على المعلومة: باستعمال قاعدة بيانات متاحة لقرائها فإنه تكون الإجابة عن تساؤل ما بسرعة بعد صياغته، بتعبير آخر للمعلومة المخزنة يمكن الوصول إليها عند الحاجة والطلب عليها.

---

[1] شهرزاد لياز، **مرجع سبق ذكره**، ص 11.

[2] سليمان عتير، **مرجع سبق ذكره**، ص 49- 50.

رابعا: التحديد: المعلومة المحددة بدقة هي تلك المعلومات التي تعطي تفاصيل أكثر بحيث يكون القياس الرقمي مثلا، يحمل الكثير من الأجزاء العشرية وبالتالي عدد التصنيفات للفئات يكون كبيرا وقد يؤدي هذا التفصيل إلى عدم الفهم أو رفع إحتمال الخطأ، فهذا يحتم أن يؤخذ العنصر بكل الجوانب.

خامسا: كمال المعلومة وتمامها: الحصول على صورة شاملة لكافة المعلومات الضرورية.

سادسا: الملائمة: تهدف المعلومات لإتخاذ القرار أو القيام بنشاط ما، وتعتبر الملائمة للمعلومة المفصح عنها عنصرا أساسيا و معيارا في المحاسبة تعد وفقه المعلومات على أساس منفعتها، وربطها بالنشاطات التي تتعلق بها أو النتائج المنتظر الحصول عليها، ويقترن مفهوم الملائمة أساسا بالمصداقية والصورة الوافية للمعلومات التي يتطلبها مستعملوها.

الفرع الثاني: العوامل البيئية (بيئة المحاسبة):

من أهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية ما يلي:[1]

أولا: العوامل الإقتصادية:

تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الإقتصادي، ففي الإقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة، إذ يتم التركيز على ضرورة توفر المعلومات الملائمة لإحتياجات المستخدمين، بينما في الإقتصاد الإشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض أحكام المراقبة المركزية .

ثانيا : العوامل الإجتماعية:

تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الإجتماعية مثل: إتجاه المجتمع نحو الإهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت...الخ، فالسرية تؤثر على نشر المعلومات المحاسبية.

[1] عبد الحليم حليس، **دور آليات الحوكة المصرفية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة بنك الفلاحة و التنمية الريفية–وكالة بسكرة–)**، مذكرة ماستر في العلوم الإقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص47،48.

ثالثا: العوامل القانونية:

إن العوامل القانونية وأهمها مجموعة الأنظمة والقواعد القانونية، تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها خصوصا مع ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية والضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها، وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية.

رابعا: العوامل الثقافية:

وتتمثل في المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية، فالمستوى التعليمي يؤثر في الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل خاص.

الفرع الثالث: تقرير مدقق الحسابات:[1]

يجدر بنا التذكير على أن المعلومات المحاسبية والمالية كانت، وما تزال، غير موثوق فيها لدى الكثير من مؤسساتنا، مما يثقل كاهل متخذي القرارات، في مختلف المستويات، كما تصعب مهمة مصلحة الضرائب عند فحصها لتلك الحسابات بهدف فرض الضرائب والرسوم عليها، بالإضافة إلى تضليل كل راغب في التعامل معها حالة إعتماده على بياناتها.

كما يتضح من مظاهر الحياة الإقتصادية اليومية أن المعلومات المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في إتخاذ متخذ القرارات المتعلقة بالنشاطات الإقتصادية، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى التأكد كافي حول مصداقية هذه المعلومات أمرا ضروريا، ولذلك فإن 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.

[1] سليمان عتير، **مرجع سبق ذكره**، ص 50-51.

حيث يعتبر رأي مراجع الحسابات حول المعلومات المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة مقياسا لمدى الصحة والمصداقية والثقة في إعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن طرف مختلف الجهات، حيث تتيح لهم مراجعة الحسابات فرصة إستخدام المعلومات المحاسبية بثقة أكثر، بحيث توفر عملية المراجعة تأكيدات منطقية تفيد أن العمليات المالية للمؤسسة توفر وتعطي صورة صحيحة وعادلة (صادقة) حول ميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها ، و بالتالي فإن رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل والذي يترجمه تقريره، يمثل مقياس لمصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة على أن يكون كل ذلك معدا وفقا للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف والمقبولة قبولا عاما والتي تعزز عملية مراجعة الحسابات وتزيد من ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بأنها لا تتضمن أخطاء مادية أو تحريف مع إفتراض إستقلال المراجع وإطلاعه على المعلومات الكافية عن أعمال المؤسسة، إضافة إلى تمتع المراجع بخبرة عالية في تنفيذ متطلبات إعداد التقارير والبيانات المالية.

المبحث الثالث: علاقة محافظ الحسابات بالمعلومة المحاسبية والدراسات السابقة:

المطلب الأول: الأبعاد المحاسبية للمراجعة وعلاقتها بالمعلومة المحاسبية:

بالرغم من تعدد الأبعاد المختلفة لعملية المراجعة، إلا أن الأبعاد المحاسبية تحظى باهتمام كبير وتشغل الحيز الأكبر من الإجراءات والأساليب المختلفة، وسوف نتطرق في هذا المبحث إلى الأبعاد المحاسبية للمراجعة.

الفرع الأول: المسائلة والرقابة المحاسبية:

تشمل المسائلة والرقابة المحاسبية الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى إختيار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الإعتماد عليها، ويضم هذا النوع عدة وسائل وهي على سبيل الحصر:[1]

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص230.

- إتباع نظام القيد المزدوج.
- إتباع نظام المصادقات.
- إعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول.
- وجود نظام مستندي سليم.
- إتباع نظام المراجعة الداخلية.
- فصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين.

كما أشار تقرير لجنة Cadbury الصادر عام 1992م، إلى أن يقوم المساهمون بمسائلة مجلس الإدارة، وكل منهما له دوره في تفعيل تلك المسألة، فمجلس الإدارة يقوم بدوره في توفير البيانات الجيدة للمساهمين، وعلى المساهمين القيام بدورهم في إبداء رغبتهم في ممارسة مسؤوليتهم كملاك، بالإضافة إلى ذلك أشار تقرير بنك كريدي ليونيه في القسم الرابع منه الذي يحمل عنوان المحاسبة عن المسؤولية، بأن دور مجلس الإدارة إشرافي أكثر منه تنفيذي، وإلى قدرة أعضاء مجلس الإدارة القيام بتدقيق فعال، كما أشار في القسم الخامس منه الذي يحمل عنوان المسؤولية، إلى ضرورة وضع آليات معينة تسمح بتوقيع عقاب على الموظفين التنفيذيين، وكذلك أعضاء مجلس الإدارة إذا لزم الأمر ذلك، كما أن تقرير منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) الصادر عام 1999، أشار في المبدأ الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة، إلى ضرورة المتابعة الفاعلة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين، يضاف إلى ذلك أن المعايير التي وضعتها بورصة نيويورك للأوراق المالية عام 2003 أشارت إلى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في جميع القرارات الأساسية للشركة.[1]

[1] وليد خالد حميد العازمي، **أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2012، ص 52.

الفرع الثاني: الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجع:

تعد معايير المحاسبة والمراجعة بمثابة العمود الفقري والركيزة الأساسية في تفعيل المعلومات المحاسبية، فهي تمثل أحد الآليات التي تحث الشركات على إتباع القواعد السليمة للمحاسبة وإجراء المراجعة الدورية المستقلة بما فيه صالح الشركة ككل حيث لوحظ تطور جودة التقارير المالية خلال فترة الثمانينات بسبب تحميل القوائم المالية.[1]

ويعتبر ضعف ممارسة المحاسبة والمراجعة من الممارسات السلبية، وأما في حاجة إلى المزيد من الدعم للوصول إلى الممارسة السليمة مع إعادة النظر في معايير المحاسبة والتدقيق المطبقة، ولذا فقد تم الأخذ بالكثير من الإجراءات لتسهيل تطبيق الحوكمة التي كان منها إصدار الكثير من معايير المحاسبة الدولية، كما أن تطبيق الحوكمة يحد من الفلسفة الواقعية و إستخدام نظرية الوكالة التي تشجع حركمة الإدارة في إختبار السياسة المحاسبية، وبالتالي فالحوكمة تعارض الإتجاه نحو الإلتزام بمعايير محاسبية محددة، وتساعد في حسم مشكلة إساءة إستخدام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق .[2]

الفرع الثالث: تحقيق الإفصاح والشفاف:

من المهم أن تظهر المعلومة في وقت معين وإلا ستفقد هذه المعلومة صلاحيتها وأهميتها كما شدد مجلس المبادئ المحاسبية APB في البيان رقم (4) الصادر عنه بتاريخ 1997 على أهمية عنصر توقيت الإفصاح في النص التالي "يجب إيصال المعلومات المحاسبية المتخذ القرار في وقت مبكر وذلك إذا ما كان أي تأخير في إيصالها له سيؤثر على قراره".[3]

---

[1] حسين بن الطاهر، محمد بوطلاعة، **دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية و الإفصاح و جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر– بسكرة– الجزائر، يومي 7/6 ماي 2012،ص 8.

[2] وليد خالد حميد العازمي، **مرجع سبق ذكره**، ص 53.

[3] عبد المنعم عطا العلول، **دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمسائلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية – غزة، فلسطين، 2012، ص34.

وقد جرى العرف المحاسبي على أن يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في نهاية السنة المالية للشركة، و تختار كل شركة سنتها المالية حسب ظروفها و إحتياجاتها و إن كانت معظم المؤسسات تفضل نهاية السنة الطبيعية سواء الميلادية أو الهجرية، و يجب أن يتم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالسنة المالية بعد إنتهاء السنة المالية مباشرة دون تأخير لا داعي له آخذا في الإعتبار أن إقفال الحسابات الختامية بصورة دقيقة يستغرق بعض الوقت، و قد تطلبت تشريعات معظم دول العالم فترة محددة كحد أقصى لنشر القوائم المالية للشركات المساهمة بعد إنتهاء سنتها المالية حتى يمكن الإستفادة، ويرى بعض الكتاب أن القوائم المالية المتعلقة بنهاية السنة المالية قليلة القيمة إذا لم يتم إصدار قوائم مالية دورية لفترات أقل من السنة، وذلك لأن الكثير من الأحداث الهامة قد تحدث خلال السنة.[1]

هذا وتتعدد طرق الإفصاح في التقارير كالتالي:[2]

- أن يتم عرض المعلومات بطرق يسهل فهمها.
- أن يتم ترتيب المعلومات بصورة منتظمة ومرتبة ومنطقية حتى تسهل قراءتها.
- إظهار جميع المعلومات الهامة والضرورية وعرضها في مكان يسهل الوصول إليه حتى يتمكن مستخدمو هذه المعلومات من الإستفادة منها.

الفرع الرابع: مصداقية المعلومة المحاسبية:

يتضح من مظاهر الحياة الإقتصادية اليومية أن المعلومات المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في إتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالنشاطات الإقتصادية، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كافي حول مصداقية هذه المعلومات أمرا ضروريا، لذلك فإن عملية مراجعة الحسابات الخارجية للمعلومات المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، حيث يقوم عادة محافظ الحسابات بتقديم ما توصل إليه من معلومات ونتائج عن طريق تقرير رسمي ويعتمد في مستواه

[1] خالد أمين عبد الله، **الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية**، المحاسب القانوني – العدد 92، مصر، تشرين أول 1995، ص 44.

[2] عبد المنعم عطا العلول، **مرجع سبق ذكره**، ص 35.

على مجموعة الأعمال المنفذة بطريقة صارمة من قبل مجموعة من العاملين الحاصلين على تقدير مهني معين في هذا المجال، وهذا على إعتبار أن محافظ الحسابات هو طرف خارجي مستقل عن المؤسسة المعنية، يقوم بإعطاء رأيه الفني المحايد حول المركز المالي للمؤسسة .[1]

وفي ظل هذا الإستخدام المتزايد للمعلومات المحاسبية والمتنوع ومن أجل ضمان قدر معين من الفعالية، فإنه يجب أن تكون هناك صورة واضحة لدور كل من الجهات المسؤولة عن إعداد ومراجعة و إستخدام هذه المعلومات وفي ظل عدم وجود مراجع خارجي مستقل فإن الإدارة تكون مسؤولة مسؤولية كاملة عن ما تقدمه المعلومات المحاسبية ويتطلب هذا من الإدارة إتخاذ قرارات وإجراءات رقابية دقيقة، كما أن مراجعة المعلومات المحاسبية من طرف المراجع الخارجي المستقل لا يعني سقوط مسؤوليتها عن الإدارة، حيث يعتبر رأي مراجع الحسابات حول المعلومات المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة مقياسا لمدى الصحة والمصداقية والثقة في إعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن طرف مختلف الجهات، حيث تتيح لهم مراجعة الحسابات فرصة إستخدام المعلومات المحاسبية بثقة أكثر، بحيث توفر عملية المراجعة تأكيدات منطقية تفيد أن المعلومات المالية للمؤسسة توفر وتعطي صورة صحيحة وعادلة (صادقة) حول ميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها، وبالتالي فإن رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل والذي يترجمه تقريره ، يمثل مقياس لمصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة على أن يكون كل ذلك معدا وفقا للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف والمقبولة قبولا عاما والتي تعزز عملية مراجعة الحسابات وتزيد من ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بأنها لا تتضمن أخطاء مادية أو تحريف مع إفتراض إستقلال المراجع وإطلاعه على

[1] إكرام الشاذلي، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012 / 2013 ص 69.

المعلومات الكافية عن أعمال المؤسسة، إضافة إلى تمتع المراجع بخبرة عالية في تنفيذ متطلبات إعداد التقارير والبيانات المالية.[1]

المطلب الثاني: العلاقة بين المراجعة الخارجية و المحاسبة:

إن المحاسبة عبارة عن مجموعة من النظريات والمبادئ التي تبحث في تسجيل وتبويب العمليات المختلفة التي تجريها المؤسسة، ويكون لها تأثير على مركزها المالي في صورة نقدية، ثم عرض النتائج هذه العمليات في القوائم المالية تبين أعمال المؤسسة من ربح أو الخسارة خلال فترة معينة ومركزها المالي في نهاية الفترة ومن واقع المستندات المختلفة يبدأ المحاسب عمله بتسجيل العمليات الجديدة التي يجريها المشروع بدفاتر اليوميات المتعددة ثم يقوم بتحليل هذه العمليات وتبويبها في حسابات بدفتر الأستاذ المساعد، ثم توصيل هذه العمليات لإستخراج المراكز النهائية لها في فترة معينة، ثم إجراء تسويات جرديه معينة وبعد ذلك يتم عرض نتائج العمليات في قائمتين أساسيتين،[2] قائمة نتيجة العمال (حساب الأرباح والخسائر) التي تبين لنا أرباح المؤسسة أو خسائرها خلال الفترة التي اتخذت أساسا لإعداد تلك القوائم، أما علم المراجعة الخارجية فهو عبارة عن مجموعة من النظريات والمبادئ العلمية التي تنظم فحص البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر و المستندات للتأكد من صحة البيانات ودرجة الإعتماد عليها وفي دلالة القوائم المالية التي أعدها المحاسب فيحاول تحليل ما إحتوته تلك القوائم المالية من بيانات للتأكد من صحتها، وهو سبيل قيامة هذه العملية يعود هذه البيانات إلى ما هو مسجل بالدفاتر و السجلات ولا يقف عمل المراجع عند هذا الحد، بل يتعدى ذلك بالرجوع إلى المستندات المؤيدة لما هو مسجل ما ليتأكد من صحة وقانونية هاته الوثائق، وقد يؤدي هذا الأمر إلى تعدي نطاق المؤسسة بحثا وراء حقيقة أو قرينة يمكن الإرتكاز عليها في إبداء رأيه عن مدى صحة البيانات المحاسبية و درجة الاعتماد عليها .

---

[1] فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف – المسيلة ، 2003/ 2004، ص 21.

[2] ناصر دادي عدون، نواصر محمد فتحي، **دراسة حالات مالية، دار الآفاق الجزائر**، 1991، ص 191/190.

يتضح لنا مما سبق أن العلاقة بين المراجعة الخارجية و المحاسبة هي علاقة مباشرة إذ أن مهمة المراجع تبدأ مباشرة بعد إنتهاء مهمة المحاسب، وبالرغم من هذه العلاقة توجد بعض الفروقات التي يمكن حصرها في كون علم المحاسبة علما إنشائي يبدأ بعدد كبير من العمليات التي تجريها المؤسسة، و التي قد تصل إلى العديد من العمليات وتنتهي بقوائم مالية ترتكز فيها الحوصلة والنتائج العامة، في حين أن المراجعة تعتبر علما تحليليا يبدأ عادة بالقوائم المالية، في سبيل التحقق مما إحتوته من بيانات و يضطر المراجع للرجوع إلى البيانات المكتوبة و السجلات وما يؤديها من وثائق و مستندات من خلال هذه الفروقات بين المحاسبة والمراجعة لابد أن تكون لها تأثير في تبيان مهمة كل من المحاسب والمراجع ومركز كل منهما، إذ أن الأول لا يشترط أن يكون أساسيا في مجال العملية، ويعتبر موظفا بالمؤسسة وتنحصر مهمته في الإشراف على تسجيل العمليات وتبويبها في الدفاتر ثم عرضها في شكل قوائم مالية أو حسابات ختامية في حين أن الثاني يجب أن يكون خبيرا في المحاسبة، كما أنه لا يرتبط بالمؤسسة رابطة التبعية (المراجع الخارجي) بل هو شخص فني مستقل و خبير مهني محايد لا يخضع لأي سلطة إدارية في المؤسسة.

المطلب الثالث: الدراسات السابقة:

الفرع الأول: دراسات محلية باللغة العربية:

- **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 :

1) 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 . **2)** يهدف هذا الموضوع إلى توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة، وتلبية الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية صالحة لإتخاذ القرارات.

3) أثبتت مراجعة الحسابات مرونتها وتجاوبها السريع مع التغيرات الكثيرة التي يشهدها الإقتصاد، وهذا من خلال تكيفها و إستجاباتها لإحتياجات مختلف الأطراف الإقتصادية المستفيدة من خدماتها في الحصول على معلومات تتوفر فيها الصفات المطلوبة من صحة ومصداقية.

4) إن قوة أدلة وقرائن الإثبات، تعتبر عنصرا رئيسيا محددا لمدى أعمال المراجعة المحاسبية حيث تتبع القيود المحاسبية، وتفحص الوثائق والسجلات المحاسبية التي تم على أساسها القيام بهذه التسجيلات، وبالتالي فإن حجية أدلة وقرائن تدعم مختلف أعمال المراجعة و الفحص.

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

حيث توصلت إلى النتائج التالية:

1) المراجعة المقدمة من طرف محافظ الحسابات تعتبر مصداقية أكثر من المراجعة المقدمة من طرف المراجع الداخلي.

2) يعتبر التنظيم الحالي لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات إنطلاقة جيدة نحو مواكبة التغييرات في الميدان المحاسبي والمالي، مما يساهم في إعطاء مصداقية أكثر للمعلومة المحاسبية ومن ثم تحسين جودة المراجعة.

الفرع الثاني: دراسات أجنبية باللغة العربية:

❖ وليد خالد حميد العزمي: أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبة، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2012.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية، وقد توصل الباحث إلى و جود أثر لمدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين و المدققين الداخليين.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل نستنتج أن مهنة محافظ الحسابات هدفها الأساسي هو التحقق من صحة وصدق البيانات المالية والمحاسبية، وذلك عن طريق إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالته في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة وذلك من طرف محافظ الحسابات الذي يشترط فيه أن يكون مستقلا ومحايدا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة، ولا بد عليه أثناء تأدية مهامه أن يحترم المعايير المتعارف عليها في التدقيق مما يسهل للمحافظ القيام بمهمة التدقيق، والوصول إلى إقناع الأطراف ذات المصالح بوضعية المؤسسة.

تلعب الأبعاد المحاسبية للمراجعة دورا مهما في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لمختلف متخذي القرارات، وذلك من خلال الإفصاح والشفافية، وتحقيق مصداقية المعلومات الحاسبية، ولكي تكون هذه المعلومات ذات جودة، يجب أن تتوفر فيها مجموعة من الخصائص الرئيسية المتمثلة في الملائمة التي تعني توافق هذه المعلومات مع الإحتياجات متخذي القرارات، وخاصية الثقة التي بدونها تفقد المعلومات المحاسبية مصداقيتها.

وهناك أيضا إلى جانب الخصائص الرئيسية، خصائص ثانوية لا تقل أهمية عن سابقتها والمتمثلة في القابلية للمقارنة و الإتساق، الشمول، الأهمية النسبي.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية لمكتب

محافظ الحسابات

تمهيد:

بعد تناولنا الجانب النظري الذي تطرقنا من خلاله إلى كل من مختلف الجوانب الخاصة المحافظ الحسابات والمعلومة المالية والدور الذي يلعبه هذا المهني في الرفع من قيمة المعلومة المالية، ومن أجل تدارك أي نقص قد يلحق بالبحث، قمنا بإجراء دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات "حماني نصرالدين" الذي قام بإعطاء قوائم مالية تخص مؤسسة ما، وذلك لإعطاء أهم المعلومات الواجب الإفصاح عنها للقوائم المالية. والتعرف على أهمية التقرير النهائي في موثوقية وجودة المعلومة المالية الموجودة في القوائم المالية.

قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: تقديم عام لمكتب محافظ الحسابات

المبحث الثاني: عرض وتحليل تقرير محافظ الحسابات

المبحث الثالث: عرض و تحليل عناصر المقابلة

المبحث الأول: تقديم عام لمكتب محافظ الحسابات:

المطلب الأول: تعريف بالمكتب وهيكله التنظيمي:

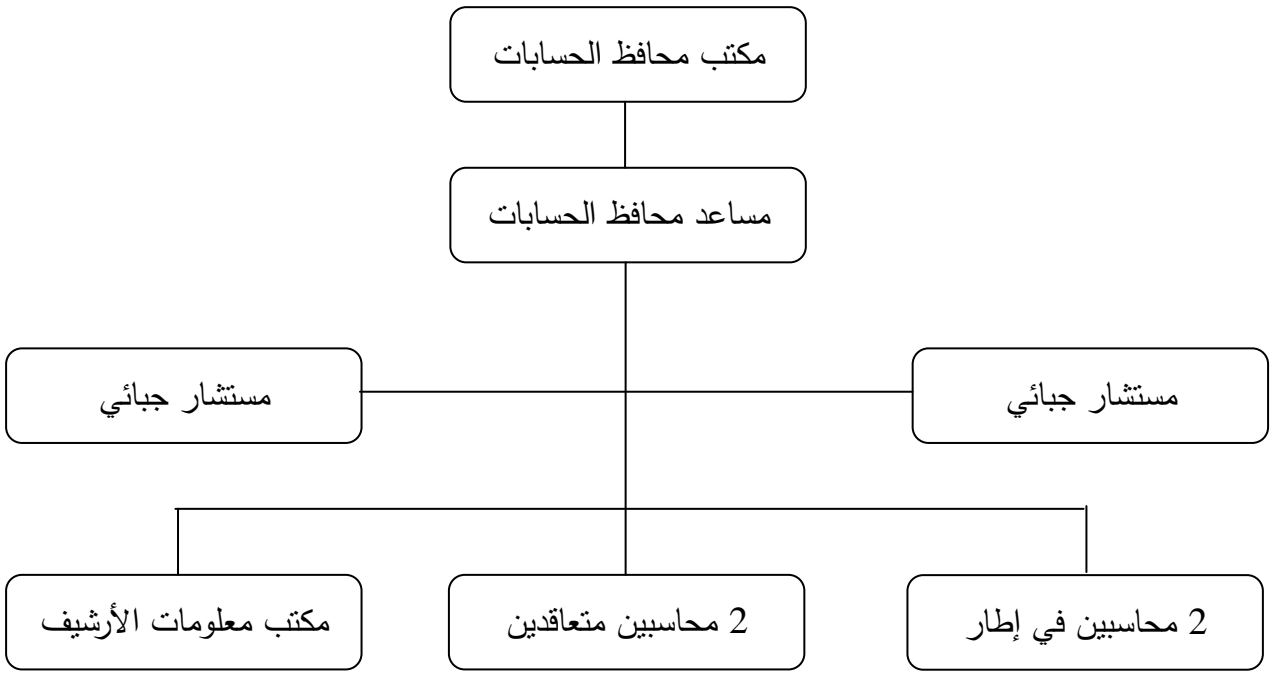
الفرع الأول: تعريف مكتب محافظ الحسابات:

"**حماني نصرالدين**" محاسب ومحافظ حسابات تأسس مكتبه الذي يقع في ولاية غرداية سنة 2010، ومعتمد وفقا للاعتماد رقم 3246 الصادر من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في الجزائر، قام بتأدية اليمين بالمحكمة المختصة إقليميا (محكمة غرداية)، كما يسجل لدى مفتشية الضرائب بهدف بداية عمله بصورة قانونية، كما أن المكتب يسدد الإشتراك السنوي لدى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الكائن مقرها بحي الجرف، باب الزوار، الجزائر العاصمة.

كما يتميز المكتب بالجدية والإنضباط والإلتزام في الخدمات التي قدمها ويقدمها لزبائنه وهي ذات جودة عالية خاصة التنظيم.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات:

الشكل رقم 07 الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات حماني نصر الدين



المطلب الثاني: الخدمات التي يقوم بها المكتب:

إن المكتب ينشط في مجال الميدان المالي والمحاسبي بحيث يقوم بما يلي:

- مسك المحاسبة والمتابعة الجبائية والمحاسبية للأشخاص الطبيعيين كالمحامي، والأشخاص المعنويون كالمؤسسات، والتصريحات الجبائية الشهرية، وإعداد الميزانيات الختامية والقوائم المالية وكل الأعمال الدورية لزبائنه.
- تقديم خدمات تتمثل في إستشارات جبائية كما تتضمن عمليات الطعن لدى مختلف اللجان (دائرة، ولاية).
- يقوم المكتب بالمصادقة على حسابات المؤسسات سواء كانت مؤسسة ذات مسؤولية محدودة أو مؤسسة مساهمة أو جمعيات ثقافية، إجتماعية، أو مهرجانات ولائية.
- يقوم بإعداد خبرات قضائية في مجال المحاسبة وهذا بناءا على حكم قضائي صادر من المحكمة أو المجلس يتم من خلاله تعيين خبير في قضية ما.
- كما يقوم بعملية الرقابة القانونية المستقلة وذلك بالإدلاء بشهادته على صحة الحسابات السنوية والتحقق من المعلومات المعطاة في تقرير مجلس الإدارة الخاص بالتسيير، وذلك دون التدخل في تسيير المؤسسة، بالإضافة إلى خدمات التصفية للمؤسسات التي أنهت نشاطها إداريا أو لأسباب أخرى كالإفلاس مثلا.

المطلب الثالث: الإجراءات المتعلقة بطريقة العمل التي يتبعها محافظ الحسابات:

الفرع الأول: الإجراءات التمهيدية في إطار قبول الوكيل أو رفضه:

قبل شروع محافظ الحسابات في التعرف على المؤسسة، هناك مرحلة تمهيدية تتمثل في قبول المهمة والتحقيق في صحة تعيينه:

أ) قبول التوكيل:

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

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

– تجنب السقوط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية.

– التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لاسيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه.

– التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشوه بمخالفات من ثم تجنب المؤسسة المراقبة أخطار بطلان مداولات جمعيتها للمساهمين.

– يطالب محافظ الحسابات القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجال المديرين ومجال الرقابة للمؤسسة المراقبة والمؤسسات المنسوبة وإذا اقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية.

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

– وفي حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات الذي رفض تجديد توكليه، عليه الإتصال بالزميل المغادر لإستعلام عن أسباب عدم قبول تجديد توكليه.

ب) الدخول إلى الوظيفة:

بعد تلبية الإجتهادات الأولية وقبول التوكيل:

– يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيسي وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي الذي يعينه، يمضي القوانين العامة إما إذا تم

تعيينه من طرف مجلس عام عادي يمضي المحضر مع الملاحظة قبول التوكيل وإذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة كتابيا.

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

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

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

– هذه الرسالة تشير إلى: مسؤولية المهمة، المتدخلين، طرق العمل المستعملة، فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب إحترامها، الإطار المنهجي للبحث، الآجال القانونية لإيداع التقارير، الأتعاب.

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

ج) حالة رفض القبول:

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

الفرع الثاني: إجراءات التعرف على المؤسسة:

إن الطابع الدائم لمهمة محافظ الحسابات تفرض عليه ما يلي:

• إتباع طريقة للمراقبة والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه.

• يجري مدقق الإتصالات الأولية للتعرف على مسؤولي كل المصالح ومحاورتهم.

• القيام بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على موقع المؤسسة، نشاطاتها وأهم وحداتها.

• إجراء مقابلات مع الموظفين في المؤسسة ومختلف الأشخاص الذين يمكنهم تقديم معلومات.

• تحليل الوثائق الداخلية والخارجية للمؤسسة والتركيز على الوثائق المالية.

• أن تكون طريقة عمله مطابقة للكيفيات المهنية المقبولة على الصعيد الوطني والدولي.

• الإشراف على العمل الذي أجري من طرف المساعدين.

• إقتضاء المعلومات القديمة والتي لم يعد لها أية فائدة.

• القيام بتلخيص المراجع ذات الحجم الضخم.

• المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة والملخص وعناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات بإبداء رأيه حول درجة الشرعية ومصداقية الحسابات السنوية.

• تدوين الأعمال التي أجريت والإختبارات المعمول بها، التأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج بدون إمهال، تبرير الرأي المبدئي وتسهيل تحرير التقرير.

• وصف الأنظمة والمخطط المسير ومجموعة الأسئلة الخاصة بالمراقبة الداخلية، تقييم المراقبة الداخلية، قوة وضعف الأنظمة وإجراءات الشركة للمراقبة، أوراق العمل، إستنتاج مدى الثقة الممنوحة للأنظمة والإجراءات المعمول بها وأثرها على برنامج مراقبة الحسابات.

• إن الطابع السري للمعلومات تجبر محافظ الحسابات على المحافظة على هذا الطابع خارج المكتب وهذا طبقا لأحكام المادة 301 من قانون العقوبات.

المبحث الثاني: عرض وتحليل تقرير محافظ الحسابات:

محافظ الحسابات حماني نصر الدين قام بإعداد تقرير لمؤسسة X

المطلب الأول: عرض مختلف القوائم المالية:

الفرع الأول: تقديم الميزانية العامة لمؤسسة (X) في 2019/12/31:

أ) جدول رقم 01 أصول الميزانية:

	المبالغ الإجمالية	الإهتلاكات	القيمة الصافية 2019	القيمة الصافية 2018
أصول غير 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 إمتياز	–	–	–	–
تثبيتات جاري إنجازها	–	–	–	–
تثبيتات مالية	–	–	–	–
سندات	–	–	–	–
سندات مساهمة أخرى	–	–	–	–
سندات أخرى مثبتة	–	–	–	–
قروض وأصول مالية أخرى	–	–	–	–
ضرائب مؤجلة على الأصل	–	–	–	–
مجموع الأصول الغير جارية	301908930	183071393	1188637537	1636388078
أصول جارية				
مخزونات ومنتجات	15562000	–	15562000	15492000

جاري إنجازها				
إستخدامات مماثلة	–	–	–	–
الزبائن	–	–	–	–
مدينون آخرون	5974374665	–	5974374665	3068297360
ضرائب وما يشابهها	–	–	–	–
حسابات أخرى ومايشابهها	–	–	–	–
موجودات ومايشابهها	–	–	–	–
أموال موظفة وأصول مالية جارية أخرى	–	–	–	–
الخزينة	967384547	–	967384547	8377856
مجموع الأصول الجارية	6957321212	–	6957321212	3092167216
مجموع الأصول	183071393	183071393	8145958749	4728555294

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات لسنة 2019

ب) جدول رقم 02 خصوم الميزانية:

الخصوم	2019	2018
الأموال الخاصة	–	–
رأس المال المصدر	2079000000	2079000000
رأس المال غير مستعان به	–	–
فارق إعادة التقييم	–	–
النتيجة الصافية	-17316997404	-19540216153
رِؤوس أموال أخرى –ترحيل من جديد–	-50200730948	-40439956050
حصة الشركة الداعمة	–	–
حصة ذو أقلية	–	–
مجموع الأموال الخاصة	-65438728352	-57901192203
الخصوم الغير جارية		
القروض والديون المالية	7953386876	7388246876

الضرائب (مؤجلة ومرصود لها)	–	–
ديون أخرى غير جارية	–	–
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا	1000000000	1000000000
مجموع الخصوم الغير جارية	8953386876	85916435
الخصوم الجارية		
موردون والحسابات الملحقة	337253877	85916435
ضرائب	–	–
ديون أخرى	64294046348	54155584186
خزينة الخصوم	–	–
مجموع الخصوم الجارية	64631300225	54241500621
مجموع الخصوم	8145958749	4728555294

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات لسنة 2019:

ج) جدول رقم 03 تقديم 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 وإستهلاكات أخرى	-1715175836	-1351190546
2- إستهلاك السنة المالية	-1912671741	-1615447272
3- القيمة المضافة للإستغلال (2-1)	1041078259	1353302728
أعباء المستخدمين	-26223653553	-21040505456
الضرائب والرسوم	-2411000	-1400000
4- الفائض الإجمالي للإستغلال	-25184986294	-21041905456
منتجات عملياتية أخرى	8677625596	592334650
أعباء عملياتية أخرى	-366954965	-9000000

مخصصات للإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيم	-442681741	-434948075
إسترجاعات عن خسائر القيم والمؤونات	-	-
5- النتيجة العملياتية	-17316997404	-19540216153
منتوجات مالية	-	-
أعباء مالية	-	-
6- النتيجة المالية	-	-
7- النتيجة العادية قبل الضرائب	-1731699744	-19540216153
الضرائب 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 -منتجات-	-	-
عناصر غير عادية -أعباء-	-	-
9- النتيجة الغير عادية	-	-
10- النتيجة الصافية للأنشطة المالية	-17316997404	-1954025161553

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات لسنة 2019:

د) جدول رقم 04 تقديم جدول التدفقات النقدية:

البيان	النتيجة	2019	2018
التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية	-	-	-
التحصيلات المقبوضة من العملاء	-	-	-
المدفوعات للموظفين والموردين	-	-9042426717	-8694532671
الفوائد والمصروفات 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
(A)صافي التدفق من الأنشطة التشغيلية	–	-10518323309	-7362732996
صافي النقد من الأنشطة التشغيلية	–	–	–
صافي التدفق النقدي من الأنشطة الإستثمارية	–	-260000	-26280000
مدفوعات إقتناء الممتلكات والمنشآت	–	–	–
مدفوعات إقتناء الأصول المالية الثابتة	–	–	–
إيرادات التنازل عن التثبيتات المالية	–	–	–
الفوائد المستلمة عن الإستثمارات المالية	–	–	–
حصص وأقساط المستلمة من النتائج	–	–	–
صافي النقد من الأنشطة الإستثمارية (B)	–	-260000	-26280000
التدفق النقدي من أنشطة التمويل	–	–	–
تحصيلات في أعقاب إصدار الأسهم	–	–	–
توزيعات الأرباح والتوزيعات الأخرى	–	–	–
المتحصلات من القروض	–	9333840000	4420000000
سداد القروض أو ما غيرها من الديون المماثلة	–	-810000000	–
المنح	–	2953750000	2968750000
صافي النقد المقدم من أنشطة التمويل (C)	–	11477590000	7388750000
تأثير التغيرات في أسعار الصرف على النقد	–	–	–
A+B+Cالتدفقات الغير النقدية في الفترة	–	959006691	-262996
النقد أو ما يعادله في بداية الفترة	–	8377856	8640852
النقد أو ما يعادله في نهاية الفترة	–	967384547	8377856
التغير في التدفق النقدي للفترة	–	95906691	-262996
التسوية مع الربح المحاسبي	–	18276004095	19539953157

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات لسنة 2019

المطلب الثاني: تحليل القوائم المالية:

يعتبر تحليل محافظ الحسابات للقوائم المالية بمثابة تقييم حول ما تحتويه إذ على المؤسسة محل المراجعة اخذ هذه الملاحظات بعين الاعتبار لضمان مصلحتها فيما يخص نشاطها ولتحقيق أهدافها المسطرة.

الفرع الأول: تحليل الميزانية العامة للمؤسسة1) تحليل جانب الأصول:

شملت التحليلات 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.

أولا: التثبيتات المعنوية:

في 31 ديسمبر 2016 بلغت قيمة التثبيتات المعنوية106260.00 دج، ولم يتم تسجيل أي عمليات شراء لهذا النوع من التثبيتات خلال السنة المالية 2016.

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

جدول رقم 05 يوضح هذه التثبيتات المعنوية وتفاصيلها:

التثبيتات المعنوية	القيمة الإجمالية في 2018/12/31	القيمة الإجمالية في 2019/12/31	فارق القيمة
برنامج الأجور	128700	128700	-
الإهتلاكات	16830	-22440	5610
القيمة الصافية	111870	106830	-

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات لسنة 2019

ثانيا: التثبيتات العينية:

انخفظت التثبيتات العينية للمؤسسة من 1625201078 دج في 2018/12/31 إلى 1178011537 دج في 2019/12/31 بفارق قدره 447449541 دج.

هناك زيادة في مصاريف المتعلقة بمعدات التدفئة بمقدار 2600 دج مقارنة بسنة 2018 بنسبة 3%، التدهور التي شهدته هذه التثبيتات هو سبب الإهتلاكات فقط.

جدول رقم 06 يوضح هذه التثبيتات العينية وتفاصيلها:

التثبيتات العينية	القيمة الإجمالية في 2018/12/31	القيمة الإجمالية في 2019/12/31	فارق القيمة
بناءات	8498976	8498976	-
معدات النقل	18399605	18399605	-
أثاث مكتب	672700	672700	-
معدات مكتب	43500	43500	-
معدات تدفئة	991700	989100	2600
معدات إعلام آلي	141955	141955	-
معدات الصوت	585725	585725	-
معدات التنظيف	72463070	72463070	-
معدات الحماية	3600	3600	-
إهتلاك البناءات	-276216642	-233721747	-42494868
إهتلاك معدات النقل	-1425955942	1057963837	-36799921
إهتلاك أثاث المكتب	-33856683	23220433	-1063625
إهتلاك معدات التكييف	-2311250	-187625	-4350
إهتلاك معدات إعلام آلي	-37287761	-27375050	-9912666
إهتلاك معدات الصوت	-6284225	-3445125	-28391
إهتلاك معدات التنظيف	-17477603	-11620353	-585725
إهتلاك معدات الحماية	-1320	-960	-36
القيمة الصافية	1178011537	1625201078	-44749541

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات لسنة 2019

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

ثالثا: المخزونات و المنتجات الجاري العمل بها :

قيمة المحزونات بلغت 154.920 دج في 2018/12/31 مقابل 620155 دج في 2019/12/31 بفارق زيادة قدره 700 دج.

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.

رابعا: مدينون آخرون:

بلغ مجموع مبالغ المدينون الآخرون قيمة59743746.65 دج في 2019/12/31 عكس السنة المالية 2018 حيث بلغت 630682973 دج بفارق زيادة 2906077305 دج.

جدول رقم 07 يوضح مدينون آخرون وتفاصيلها :

موردون المدينون	القيمة الإجمالية في 2018/12/31	القيمة الإجمالية في 2019/12/31	فارق القيمة
المستخدمون –التسبيقات والمدفوعات–	1000000	1000000	–
دائنو خدمات متنوعة	7477305	–	7477305
الإنفاق المعلق قيد التنفيد	4200000	4200000	–
معاملات المسير (X)	5961697360	3063097360	2898600000
المجموع	5974374665	3068297360	2906077305

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات لسنة 2019

رابعا: الخزينة:

المبالغ الظاهرة على كشوفات الحسابات المذكورة في حسابات الخزينة بتاريخ 2019/12/31 إرتفعت إلى 967384547 دج بمقدار 959006691 دج.

جدول رقم 08 يوضح خزينة الأصول و تفاصيلها:

موردون المدينون	القيمة الإجمالية في 2019/12/31	القيمة الإجمالية في 2018/12/31	فارق القيمة
حساب CPA 1	-	900491	-900491
حساب CPA 2	966839924	-	96633924
حساب البنكك	154551	-	154551
الصندوق	396072	7477365	-7081293
المجموع	667384547	8377856	-

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات لسنة 2019

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

أ) محاولة التأكد من وجود مختلف الممتلكات بأنواعها داخل المؤسسة ومطابقتها مع التسجيلات المحاسبية.

ب) التأكد من أي تدهور أو زيادة في قيمة الأصول.

ج) أن مختلف الإهتلاكات صحيحة ولا تحتوي على أخطاء.

2) تحليل جانب الخصوم:

أولا: الأموال الخاصة:

جدول رقم 09 يوضح الأموال الخاصة و تفاصيلها:

الأموال الخاصة	القيمة الإجمالية في 2019/12/31	القيمة الإجمالية في 2018/12/31	فارق القيمة
رأس المال	2079000000	2079000000	-
النتيجة الصافية	17316997404	19540216153	2223218749
الترحيل من جديد	50200730948	40439976050	9760754898
المجموع	65438728352	57901192203	-

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات لسنة 2019

في عام 2010 تم إنشاء الشركة برأس مال قدره 2079000000 دج تتألف من 2790 سهم بقيمة إسمية قدرها 1000000 دج.

جدول رقم 10 يفصل الترحيل من جديد:

الترحيل من جديد	المبالغ
عجز سنة 2013	-3339103724
عجز سنة 2014	-47،37471327
عجز سنة 2015	-72،66134830
عجز سنة 2016	-43،88339359
عجز سنة 2017	-76،176094232
عجز سنة 2018	53،195402161
تصحيح الخطأ في السنة المالية 2015/2014	88،2968972
التصحيحات للسنة المالية 2017	-62،1104
إنعكاسات على مساهماتCNAS	17،97849005
تصحيح نتائج إهتلاكات السنة المالية 2018	-00،55288
مجموع الترحيل من جديد	-48،502007309

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات لسنة 2019

شرعت الشركة في تصحيح القواعد الخاضعة للضريبة للسنوات السابقة 2015، 2016، 2017.

بلغت حقوق ملكية الشركة في 2019/12/31 إلى إجمالي سلبي قدره 65438728348- دج مقابل 57901192203- دج في 2018/12/31، بزيادة سنوية قدرها % 12

ثانيا: الخصوم الغير جارية:

بلغت الخصوم الغير متداولة للشركة إلى 8953386876 دج في 2019/12/31، مقارنة بمبلغ 8388246876 في 2018/31/31 بزيادة قدرها 565140000 دج

جدول رقم 11 يوضح الخصوم الغير جارية وتفاصيلها:

الخصوم الغير جارية	القيمة الإجمالية في 2019/12/31	القيمة الإجمالية في 2018/12/31	فارق القيمة
إقتراضات			
القرض	2798000000	2578000000	220000000
القرض	24640000	-	24640000
القرض	608000000	986000000	378000000
القرض	698500065	65،0	65،698500065
القرض	11،3824246	11،38242468	-
إعانات مالية			
إعانات	1000000000	1000000000	-
المجموع	8953386876	8388246876	565140000

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات لسنة 2019

ثالثا: الخصوم الجارية:

أ) الموردون و الحسابات الملحقة:

يصل رصيد الموردين إلى 337233877 دج في 2019/12/31، مقارنة بمبلغ 85916435 دج في 2018/12/31 بزيادة قدرها 251322277 دج.

جدول رقم 12 يوضح خصوم الموردون والحسابات الملحقة:

الموردون والحسابات الملحقة	القيمة الإجمالية في 2019/12/31	القيمة الإجمالية في 2018/12/31	فارق القيمة
المورد A	13920000	13920000	-
المورد B	21360000	9360000	12000000
المورد C	1522500	1522500	-
المورد D	49000000	-	49000000
المورد E	40709500	40709500	-
المورد F	17419600	17419600	-

الموردI	30000000	-	30000000
الموردG	54260000	-	54260000
الموردK	107862277	-	107862277
الموردL	2984835	2984835	-
الموردM	15165	20000	-
المجموع	337253877	85916435	251322277

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات لسنة 2019

ب) ديون أخرى:

بلغت الخصوم الجارية الأخرى 64294064348 دج في 2019/12/31 مقارنة بمبلغ 54155584186 دج في 2018/12/31 بزيادة قدرها 10138462162 دج زادت مصروفات التشغيل بشكل كبير جدا لاسيما في حساب الديون.

جدول رقم 13 يوضح الديون الأخرى:

الديون الأخرى	القيمة الإجمالية في 2019/12/31	القيمة الإجمالية في 2018/12/31	فارق القيمة
ديونN	-	920000000	-920000000
ديون F	948201000	2775801500	-1827600500
ديونO	3743115600	-	3743115300
ديونP	34702924	37493600	37209324
ديونQ	1934180202	3888715559	-1954535357
ديونR	5587775292	1032667367	-5244892075
ديونS	20852476089	14343270919	6509205170
ديونT	27051538841	17255778841	9795760000
ديونZ	4102056400	4101856400	200000
المجموع	64294046348	54155584186	10138462162

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات لسنة 2019

الفرع الثاني: تحليل جدول حسابات النتائج:

1) إنتاج السنة المالية:

تراجعت المنح الممنوحة إلى المؤسسة من 2968750000 دج في 2018/12/31 إلى 2953750000 دج بإنخفاض قدره 15000000 دج.

جدول رقم 14 يوضح إنتاج السنة المالية:

أولا: إنتاج السنة المالية:

إنتاج السنة المالية	القيمة الإجمالية في 2019/12/31	القيمة الإجمالية في 2018/12/31	فارق القيمة
إعانات الإستغلال	2953750000	2968750000	15000000
المجموع	2953750000	2968750000	15000000

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات لسنة 2019

2) إستهلاك السنة المالية:

بلغ إستهلاك السنة المالية 1912671741 دج في 2019/12/31، مقارنة بمبلغ 1615447272 دج في 2018/12/31 بزيادة قدرها 297224469 دج.

جدول رقم 15 يوضح إستهلاك السنة المالية:

إستهلاك السنة المالية	القيمة الإجمالية في 2019/12/31	القيمة الإجمالية في 2018/12/31	فارق القيمة
مشتريات مستهلكة	05،1947959	26،2642567	-21،667608
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى	36،17151758	46،13511905	90،3639852
المجموع	41،19126717	72،16154472	69،2972244

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات لسنة 2019

3) مصاريف التشغيل:

بلغت المصاريف التشغيلية 59،270357012 دج في 2019/12/31 مقارنة بمبلغ 31،214858535دج في 2018/12/31 بزيادة قدرها 5549847728 دج.

جدول رقم 16 يوضح مصاريف التشغيل:

أعباء الإستغلال	القيمة الإجمالية في 2019/12/31	القيمة الإجمالية في 2018/12/31	فارق القيمة
أعباء المستخدمين	53،262236535	56،210405054	97،51831480
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	2411000	1400000	1011000
أعباء عملياتية أخرى	65،3669549	9000000	65،3579549
مخصصات الإهتلاكات	41،4426817	75،4349480	66،77336
المجموع	59،270357012	31،214858535	28،55498477

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات لسنة 2019

4) المنتجات التشغيلية الأخرى:

بلغت المنتجات العملياتية الأخرى 8677625596 دج في 2019/12/31 مقارنة بمبلغ 592334650 دج في 2018/12/31 بزيادة قدرها 8085290946 دج.

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

جدول رقم 17 يوضح المنتجات العملياتية الأخرى:

ديون أخرى	القيمة الإجمالية في 2019/12/31	القيمة الإجمالية في 2018/12/31	فارق القيمة
منتجات عملياتية أخرى	96،86776255	50،5923346	46،80852909
المجموع	96،89776255	50،5923346	46،52909

المصدر: وثائق داخلية لمكتب محافظ الحسابات لسنة 2019

المطلب الثالث: التقرير النهائي لمحافظ الحسابات:

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

إلى مساهمي شركة XX

مكتب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

التقرير العام (تحفظ)

بيان الرأي حول البيانات المالية

أيها سادة:

تنفيذا لتفويض المراجعة القانونية الموكلة إلينا من قبل إجتماعكم العام ، قمنا بفحص البيانات المالية المتعلقة بالسنة المالية من 1 يناير إلى 31 ديسمبر 2018.

البيانات المالية المرفقة في 31 ديسمبر 2018 ، تظهر:

- إجمالي الرصيد الصافي: 45958749,81

- عجز نتيجة: 173169974,04

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 بالمحاسبة وفقا للقواعد 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 الإحتيال 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 إعتماد القوائم والبيانات المالية.

مساءلة المراجع:

إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي مستقل حول هذه البيانات المالية بناءا على 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 إستخدام أسلوب المسح والقيود الأخرى ذات الصلة بمراجعة الحسابات، وكذلك القيود الملازمة لتشغيل أي نظام محاسبة ومراقبة داخلية، فإن خطر عدم إكتشاف الأخطاء الجوهرية سواء جاءت من الإحتيال 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 للإجتماع العام المنعقد في 17 فبراير 2019، والغرض من هذا القرار هو جعل النظام الأساسي للشركة في حالة إمتثال.

– إمتثالا للمادة 715 مكرر 20 من القانون التجاري الفرنسي، وفي القرار الثاني للإجتماع الذي عقد في 17 فبراير 2019 ، لم تتخذ الشركة الخطوات اللازمة لإعادة تكوين صافي الأصول السلبية والنتيجة هي في حدود 499961,71 دج.

– عدم وجود نظام تحكم داخلي على مستوى المؤسسة، ولاسيما المخطط التنظيمي الوظيفي الذي يحدد ويصلح صلاحيات المسؤولين وموظفيهم.

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

– عدم وجود تبريرات للرصيد الوارد في الحساب في انتظار تسجيل مبلغ 97360616,59 دج، والإيصالات المستحقة القبض في إنتظار الحساب بمبلغ 56400020 ,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 غرداية في --/--/---

محافظ الحسابات

حماني نصر الدين

2- نموذج لتقرير محافظ الحسابات حول القوائم المالية لسنة 2019

إلى مساهمي المؤسسة مكتبXX

مكتب محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

التقرير العام (تحفظ)

بيان الرأي حول البيانات المالية

أيها السادة:

تنفيذا لتفويض المراجعة القانونية الموكلة إلينا من قبل إجتماعكم 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:90199678,94 دج
- نتيجة العجز: 161486426,64 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 بالمحاسبة وفقا للقواعد 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 الإحتيال 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 إعتماد القوائم والبيانات المالية.

مساءلة المراجع:

إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي مستقل حول هذه البيانات المالية بناءا على 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 إستخدام أسلوب المسح والقيود الأخرى ذات الصلة بمراجعة الحسابات، وكذلك القيود الملازمة لتشغيل أي نظام محاسبة ومراقبة داخلية، فإن خطر عدم إكتشاف الأخطاء الجوهرية سواء جاءت من الإحتيال 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 بـ 815422002,66- 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 غرداية في --/--/---

محافظ الحسابات

حماني نصر الدين

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 إكتشاف نقاط القوة و الضعف للمؤسسة و الأخطاء التي تقع فيها و ينبهها من أجل أن تتداركها و تصححها.

المبحث الثالث: عرض و تحليل عناصر المقابلة:

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات:

بعد بحثنا عن أجود و كفاءة المحافظين الحسابيين الموجودون في ولاية غرداية إستقرينا على واحد من أفضل المراجعين الموجودين في ولايتنا من جانب الكفاءة والخبرة المهنية:

مكتب السيد: أحماني نصرالدين محافظ حسابات و محاسب معتمد.

تاريخ فتح المكتب بعنوان نهج أول نوفمبر بجوار مقر الولاية غرداية في سنة 2010.

رقم الاعتماد: 3246.

المطلب الثاني: عرض عناصر المقابلة:

أولا: تعريف المقابلة:

هي محادثة أو حوار بين الباحث من جهة وشخص أو عدة أشخاص من جهة أخرى بغرض جمع المعلومات اللازمة للبحث والحوار يتم عبر طرح مجموعة من الأسئلة من الباحث التي يتطلب الإجابة عليها من الأشخاص المعنيين بالبحث.

ثانيا: أنواع المقابلة:

• **المقابلة الفردية:** تعتبر المقابلة الفردية من أكثر المقابلات إستخداما في البحوث الإجتماعية والإنسانية.

• **المقابلة الجماعية:** تتم المقابلة الجماعية بشكل جماعي بين المقابل وعدد المقابلين، ويتميز هذا النوع من المقابلات بإعطاء بيانات ومعلومات معمقة.

• **المقابلات الحرة (الغير مقننة):** هذا النوع من المقابلات لا يعتمد على إستخدام أسئلة محددة مسبقا، وبالتأكيد الباحث لديه فهم عام للموضوع ولكن ليس لديه قائمة أسئلة معدة مسبقا، وتتميز المقابلة الحرة بالمرونة حيث يمكن تعديل أو إضافة أسئلة أثناء المقابلة.

ثالثا: مضمون المقابلة:

من خلال زيارتنا الميدانية قمنا بإتباع أسلوب المقابلة الحرة مع محافظ الحسابات في مكتبه، فكانت الأسئلة المطروحة من طرفنا كما يلي:

س1) ما هي الشهادات العلمية التي تحصلت عليها والمسابقات التي شاركت فيها؟

ج1) شهادة ليسانس في المحاسبة – شهادة ماستر في المحاسبة.

س2) كيف وصلت إلى هذه الرتبة العلمية وما هي الصعاب التي واجهتك؟

ج2) نعم تدرجت في التكوينات حتى وصلت إلى هذه الرتبة و تلقيت بعض الصعوبات في مسيرتي العلمية و المهنية و لكن تغلبت عليها بالصبر و الإرادة و المثابرة.

نحن بصدد دراستنا لبحث دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

س3) حسب خبرتك المهنية و الميدانية هل يمكن أن تقدم لنا تعريفا مختصرا وشاملا حول مهنة محافظ الحسابات؟

ج3) "هو كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومدى مطابقتها للأحكام والتشريعات المعمول بها".

(القانون 01/10 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد 2010).

من خلال هذه التعاريف نستخلص أن: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة، ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق إنتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي

س4) هل مهنة محافظ الحسابات في الجزائر تطبق المعايير الدولية؟

ج4) نعم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر تطبق المعايير الدولية.

س5) ما هي الشركات التي قمت بإعداد تقاريرها؟

ج5) نعم لقد تم مراجعة عدة شركات خاصة على مستوى ولاية غرداية وأحتفظ بأسمائها عندي.

س6) هل تعد تقارير لمؤسسات خارج ولاية غرداية و هل لديك تقارير قمت بها خارج الوطن؟

ج6) لا لم نقم بمراجعة شركات خارج الولاية أو خارج الوطن.

س7) هل واجهت مشاكل أثناء قيامك بإعداد التقارير؟

ج7) لم نواجه أي مشاكل أثناء قيامنا بإعداد التقارير.

س8) هل أنت مسجل في إحدى المنظمات الوطنية للمحاسبة؟ وما هي؟

ج8) نعم مسجل في جدول المحاسبي المعتمدين و جدول محافظي الحسابات المعتمدين.

س9) هل لديك تنسيق و تواصل مع مراجعين آخرين أو شركة خاصة؟ من هم؟

ج9) نعم لدي تنسيق مع زملاء المهنة وشركات خاصة، أحتفظ بالأسماء.

س10) ما هو تعريفك لجودة المعلومة المحاسبية؟

ج10) جودة المعلومة المحاسبية هيَ مجموعة من الوسائل التي قد تكون على شكل برنامج، تهدف لزيادة التشديد على المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبي، للحد من العيوب في الأداء والوصول للشيء المراد تحقيقه.

س11) ما هي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؟

ج11) خصائص جودة المعلومة المحاسبية تتمثل في:

أ) **الملاءمة:** يتطلب من المعلومات أن تكون قادرة على التأثير في عملية صنع القرار، وذلك بكون وجودها يغير من القرار الذي كان سيتخذ في حال عدم وجودها، وحتى يتحقق ذلك على المعلومات أن تتصف بالملاءمة، التي قد تكون معلومات تتصف بملاءمة مطلقة تتلائم مع إحتياجات أكبر عدد من المستخدمين، أو ملائمة نسبية يستفيد منها مستخدم معين، وتظهر الملاءمة من خلال مجموعة من الخصائص وهي:

التنبؤ بالمستقبل: إذ إن المستخدم يرغب أن يحصل على معلومات تساعده على إتخاذ القرار بأقل خسارة، فهو يسعى لمعرفة النتائج المستقبلية والتنبؤ بالأحداث والنتائج المتوقعة، باستخدام معلومات الماضي والحاضر.

التغذية العكسية: ذلك بكون المعلومات تستفيد من الأحداث الماضية، لتأكيد التوقعات الأولية المستقبلية.

التوقيت: أي أن يحصل صانعو القرار على المعلومات في الوقت المناسب، وليس بعد اتخاذهم للقرار.

التقييم: ذلك بأن تكون المعلومات قابلة لقياس قيمتها، بهدف مقارنتها مع تكلفة الحصول عليها.

القدرة على الفهم والإستيعاب: فلا بد أن تكون المعلومات واضحة، وأسلوبها خال من التعقيد، حتى يمكن فهمها وإستخدامها بالشكل الصحيح.

ب) الموثوقية: يستخدم صناع القرار المعلومات المحاسبية ويتوقعون منها أن تكون موثوقة، بحيث تعكس الأحداث الإقتصادية التي تشملها بصدق وموضوعية، ومن الخصائص التي ترتبط بموثوقية المعلومات مايلي:

المصداقية: تكون المعلومات المحاسبية على إرتباط الأحداث الإقتصادية التي تعبر بصدق وأمانة.

الموضوعية: تكون المعلومات مرتبطة بالحقائق فقط، بعيدا عن التحيز.

القابليّة للتحقق: تكون المعلومات غير سرية، فتستطيع الجهات الأخرى الوصول إليها.

الشمول: تكون المعلومات كاملة غير منقوصة، حتى لا تصبح مضللة.

ج) الثبات: لكل مؤسسة نظام معلومات محاسبي خاص بها، ويجب أن يكون ثابت فلا يتغير كل فترة دون أي مبرر، ولا يعني ذلك عدم تطويرها، فإذا كانت هناك وسائل تقدم معلومات أعلى جودة، فتقوم الجهة المسؤولة بدراستها وتحديد إذا ما كانت مناسبة لتحل محل النظام الحالي المتبع فيها.

د) القابلية للمقارنة: تخضع المعلومات لتقييم مستمر بهدف الإبقاء على فاعليتها، ودراسة مدى النفع الذي تقدمه للمؤسسة وصانعي القرار، لذا لا بد أن تمتلك خاصية القابلية للمقارنة، بحيث تقوم الشركة بمقارنة المعطيات التي تقدمها المعلومات للشركة في عدة سنوات، وهذه الخاصية ترتبط بمدى الإنتظام والثبات التي كان عليه النظام المحاسبي التابع للشركة.

س12) من هم مستخدمو المعلومات المحاسبية؟

ج12) مستخدمو المعلومات المحاسبية هم:

أ) المستخدمون الداخليون:

المستخدمون الداخليون للمعلومات المحاسبية هم الأشخاص أو المجموعات الموجودة داخل المنظمة:

الملاك: أصحاب تقديم الأموال أو رأس المال للمنظمة، لديهم فضول في معرفة ما إذا كان يجري العمل على خطوط الصوت أم لا وما إذا كان يتم توظيف رأس المال بشكل صحيح أم لا، وكونهم رجال أعمال يراقبون

عوائد الاستثمار مقارنة بحسابات السنوات المختلفة يساعد في الحصول على أجزاء جيدة من المعلومات. إن الحسابات التي يتم الإحتفاظ بها بشكل صحيح هي دليل جيد في النزاع، فهي تحدد مقدار النوايا الحسنة وتسهل في تقييم الضرائب المختلفة.

الإدارة: تهتم إدارة الأعمال بشكل كبير بمعرفة موقع الشركة، الحسابات هي الأساس، يمكن لإدارة دراسة مزايا وعيوب نشاط العمل. وبالتالي فإن الإدارة مهتمة بالمحاسبة المالية لإيجاد ما إذا كانت الأعمال المنجزة مربحة أم لا، المحاسبة المالية هي عيون وآذان الإدارة وتسهل في رسم مسار العمل في المستقبل، المزيد من التوسع إلخ...

الموظفين: يعتمد سداد المكافأة على حجم الربح المكتسب من قبل الشركة. النقطة الأكثر أهمية هي أن العمال يتوقعون دخلا منتظما، يعتمد الطلب على إرتفاع الأجور والمكافآت وشروط العمل بشكل أفضل على ربحية الشركة ويعتمد بدوره على المركز المالي، لهذه الأسباب تهتم هذه المجموعة بالمحاسبة.

ب) المستخدمون الخارجيون:

المستخدمون الخارجيون هم تلك المجموعات أو الأشخاص الذين هم خارج المؤسسة الذين تجرى لهم وظيفة المحاسبة:

الدائنون: هم الأشخاص الذين يقدمون البضائع على الائتمان، أو المصرفيين أو المقرضين من المال. من المعتاد أن تهتم هذه المجموعات بمعرفة السلامة المالية قبل منح الائتمان، إن التقدم والإزدهار الذي تحققه الشركة، والتي يتم تمديد الإئتمانات لها، تتم مراقبتها إلى حد كبير من قبل الدائنين من وجهة نظر الأمن والمزيد من الائتمان، حساب الربح والخسارة والميزانية العمومية هما مركزان عصبيان لمعرفة مدى سلامة الشركة.

المستثمرين: ويرغب المستثمرون المحتملون الذين يرغبون في إستثمار أموالهم في شركة، بالطبع في رؤية تقدم الشركة وإزدهارها، قبل إستثمار مبالغها، من خلال مراجعة البيانات المالية للشرك،. هذا هو لحماية الاستثمار، ولهذا فإن هذه المجموعة تتوق إلى الخضوع للمحاسبة التي تمكنها من معرفة سلامة الإستثمار.

الحكومة: تراقب الحكومة عن كثب الشركات التي تحقق أرباحًا جيدة، تهتم الولايات والحكومات المركزية بالبيانات المالية لمعرفة الأرباح لغرض الضرائب، لتجميع الحسابات القومية فإن المحاسبة ضرورية.

المستهلكون: تهتم هذه المجموعات بالحصول على السلع بسعر مخفض. ولذلك فإنهم يرغبون في معرفة إنشاء مراقبة محاسبية مناسبة والتي بدورها ستقلل من تكلفة الإنتاج، وبدورها سعر أقل يدفعه المستهلكون، الباحثون مهتمون أيضا في المحاسبة عن التفسير.

علماء البحث: المعلومات المحاسبية التي تعتبر مرآة للأداء المالي لمؤسسة أعمال، لها قيمة كبيرة للباحث البحثي الذي يريد إجراء دراسة في العمليات المالية لشركة معينة.

لإجراء دراسة حول العمليات المالية لشركة معينة، يحتاج الباحث إلى معلومات محاسبية مفصلة تتعلق بالمشتريات والمبيعات والمصروفات وتكاليف المواد المستخدمة والأصول المتداولة والمطلوبات المتداولة والأصول الثابتة والخصوم طويلة الأجل وأموال المساهمين التي متاحة في سجلات المحاسبة التي تحتفظ بها الشركة.

المؤسسات المالية: يهتم البنك والمؤسسات المالية التي تقدم قروضاً لهذا النشاط التجاري بمعرفة الجدارة الائتمانية للأعمال. المجموعات التي تقرض المال تحتاج إلى معلومات محاسبية لتحليل ربحية الشركة وسيولتها ومركزها المالي قبل تقديم قرض للشركة. علاوة على ذلك فإنها تراقب بإستمرار النتائج التشغيلية والمركز المالي للشركة من خلال البيانات المحاسبية

الوكالات التنظيمية: تتطلب الإدارات الحكومية المختلفة مثل قسم قانون الشركات، مصرف الإحتياطي الهندي، مسجل الشركات، وما إلى ذلك، تقديم المعلومات معهم بموجب القانون. من خلال فحص هذه المعلومات المحاسبية فإنها تضمن أن الشركات المعنية تتبع القواعد واللوائح.

س13) من أين تستخرج مصادر المعلومات المحاسبية؟

ج13) مصادر المعلومة المالية:

المصادر الداخلية *Sources Internal:*

وهى مصادر من داخل المنشأة يمكن أن تتوافر فيها البيانات والمعلومات، فالأنشطة المختلفة داخل المنشأة تحتفظ في سجلاتها وتقاريرها بالبيانات الهامة والضرورية عن مجال العمل وتعتبر مرجعية هامة للإدارة في تقييم الأداء ووضع السياسات والخطط وتطويرها، ومن أمثلة البيانات الداخلية: البيانات التي تحتفظ بها إدارة الإنتاج عن أوامر الإنتاج ومستلزمات الإنتاج ومواصفات المنتجات ومعايير الأداة وكذلك البيانات التي تحتفظ بها إدارة المبيعات، وإدارة المشتريات عن فواتير البيع، وفواتير المشتريات وما يرد بهما من بيانات عن جهة البيع، العميل، الصنف، البيانات عن الموردين والأسعار، وغيرها من الإدارات الداخلية الأخرى بالمنشاة التي تحتفظ بالبيانات، كإدارة الشئون المالية، وإدارة المخازن، وإدارة الأفراد. وبمعالجة هذه البيانات تبعا للمواقف الإدارية المختلفة التي تتطلبها حاجة المنشاة تصبح معلومات مفيدة في إتخاذ القرارات. وتعكس المعلومات الداخلية عموما صورة للوضع داخل المنشأة من حيث الضعف والقوة ، وهي إما أن تكون معلومات مالية بحتة، أو معلومات ظاهرة تشمل المشاركة في السوق والكفاية الإنتاجية، ومصادر القوة العاملة، أو معلومات عامة تشمل علاقة العمل.

المصادر الخارجية *Sources External*:

وهي المصادر التي يتم الحصول منها على البيانات والمعلومات من خارج نطاق المنشاة، وقد تمثل البيانات والمعلومات الخارجية، بيانات ومعلومات أنشطة شبيهة لنفس نشاط المنشاة، وتنقسم مصادر البيانات والمعلومات الخارجية إلى مصادر أولية، ومصادر ثانوية على النحو التالي:

أولاً: المصادر الأولية *Sources Primary*:

تعتبر البيانات والمعلومات من مصادر أولية، إذا كانت منشورة من قبل مصدرها الأصلى دون سواه، وعادة ما تفضل المصادر الأولية لكون البيانات والمعلومات بحالتها الحقيقية المعبرة عن واقع الأعمال ولم يطرأ عليها عمليات نقل، أو تحوير، أو حذف، أو تلخيص، هذا وتعتبر أهم المصادر الأولية للمعلومات هي عملية الملاحظة، والتجارب، والبحث الميدانى، بالإضافة إلى عامل التقدير الشخصي (مدى منفعة المعلومة للمستخدم).

ثانيا: المصادر الثانوية *Sources Secondary*:

تعد البيانات والمعلومات من مصادر ثانوية، عند نشرها من قبل جهة غير جهتها الأصلية، وذلك سواء أن تم نقل البيانات والمعلومات وعرضها بحالتها الأولية كما سبق نشرها من قبل جهتها المصدرة، أو قد ادخل عليها تعديلات بالتلخيص، والحساب، والتبويب بما يغير من صورتها. ومن أمثلة المصادر الثانوية للبيانات والمعلومات، التقارير والنشرات الصادرة عن الغرف التجارية والصناعية والنشرات الحكومية، كالتقارير الإقتصادية الصادرة وزارة المالية والبنوك وشركات التأمين وكذلك الكتب والمجلات والجرائد، وذلك عند نشر البيانات والمعلومات عن مصادر أخرى أولية.

أخيرا أن على إدارة المنشاة أن تهتم بمصادر البيانات والمعلومات المختلفة، وأن يكونوا نبيهين في ذلك، فقد تهمل بعض المصادر لعدم إدراك أهميتها، أو عدم التفكير فيها إلا عندما تنشأ بعض المشاكل، كذلك

على الإدارة أن تكون قادرة على الإدراك والتنبؤ بالمشاكل المتوقعة الموجودة في المعلومات مثل مشاكل التحيز، والتأكد من ملائمة المعلومات أو إفتقارها لذلك وغيرها.

س14) هل تعتبر المعلومات المحاسبية عنصرا هاما لإنشاء التقارير و إبداء الرأي؟

ج14) نعم تعتبر المعلومة المحاسبية المالية عنصرا هاما لإنشاء التقارير و إبداء الرأي.

س15) هل يمكنك كمحافظ حسابات أن تحسن في جودة المعلومات المحاسبية؟ ولماذا؟

ج15) يكمن دور محافظ الحسابات في سبيل تحسين جودة المعلومة المالية، عند دوره في كشف مواطن الغش والتلاعب، إنطلاقا من نطاق تدقيق المعلومة المالية، تحقيقا لمعايير جودتها، إدراكا لمعايير الجودة عند متخذي القرار في أخر مرحلة ألا وهي النشر، معتمدا في ذلك على خطوات ومعايير مقننة في جملة المراسيم والتعليمات المستقاة من المجال الوطني للمحاسبة الممثل للوزارة المالية.

س16) ما هي الحقوق التي تستفيد منها و الواجبات الملزمة عليك؟

ج16) الحقوق التي أستفيد منها والواجبات الملزمة علي تتمثل في:

الحقوق:

- الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية و المراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.

- يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان التابعة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها إلزامية

- يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بالمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها عالقة مساهمة معها.

- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة(6) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

– يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

– يستطيع أن يستقيل دون التخلص من إلتزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة(3)أشهر ويقدم تقريرا عن الإثباتات الحاصلة.

الواجبات:

– إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعينه بصفة محافظ حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوم (15) يوما.

– إعلام هيئات التسيير كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.

– يتعين عليه الإحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر 10 سنوات إبتداء من أول سنة لتعيينه لآخر سنة مالية للعهدة.

س17) أثناء فحصك للقوائم المالية هل تجد عادة فيها أخطاء أم أن غالبيتها صحيحة؟

ج17) أثناء فحصنا للقوائم المالية غالبا ما نجد أخطاء محاسبية.

س18) متى وكيف يمكنك أن تبدي رأيك الفني المحايد؟

ج18) 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.

س19) ما هو مضمون تقرير محافظ الحسابات؟

ج19) مضمون تقرير محافظ الحسابات أن تقرير محافظ الحسابات يعتبر ذو أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة وكافة المتعاملين معها، إلا أننا لم نتطرق إلى ما يجب أن يتضمن في التقرير لكي يتميز بالسلامة والمصداقية، لذلك سنبرز أهم محتويات التقرير:

1) عنوان التقرير: في العناصر التالية يجب أن يعنون التقرير بعبارة (تقرير مراقب حسابات) وذلك حتى يتميز عن التقرير الصادر من أطراف أخرى: مثل مسير المؤسسة أو مراجعين آخرين الموجه إليهم التقرير.

أ) يجب أن يتوجه تقرير مراجع الحسابات إلى الفئة المعنية وفقا لظروف المراجعة والقوانين واللوائح، ويوجه التقرير عادة إلى المساهمين أو الشركاء أو أعضاء مجلس الإدارة للمؤسسة التي محل المراجعة.

ب) الفقرة التمهيدية: وهي الفقرة الأولى في تقرير مراجع الحسابات ويجب أن تتضمن إشارة واضحة لكل من: القوائم المالية والتي تم مراجعتها سنة المراجعة مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية ومسؤولية مراجع الحسابات عن مراجعة هذه القوائم المالية وإبداء الرأي عليها.

جـ) فقرة النطاق: وهي الفقرة الثانية في التقرير وتتضمن مايلي: وصفا لنطاق المراجعة أداء مراجع الحسابات جراء عملية المراجعة، الهدف من تخطيط وتنفيذ المراجعة، ووصف عملية المراجعة وأن الأعمال التي قام بها توفر أساسا مناسبا لإبداء رأيه على القوائم المالية.

د) فقرة التقرير: و هي الفقرة الأخيرة في التقرير، وتتضمن الإشارة إلى رأي مراجع الحسابات على القوائم المالية ككل، وفقا لمعايير المراجعة المعمول بها وفي حدود القوانين والتنظيمات السارية:

هـ) تاريخ التقرير: عادة يقدم خلال الشهور الأولى من تاريخ نهاية السنة المالية.

و) عنوان مراجع الحسابات: يجب أن يحدد التقرير عنوان معين لمراجع الحسابات والمدينة التي يقع فيها مكتب محافظ الحسابات المسؤول عن عملية المراجعة.

ي) توقيع مراجع الحسابات: يجب أن يوقع التقرير بإسم مراجع الحسابات المعين.

س21) كم تستغرق المهمة؟

ج21) تستغرق المهمة من 15 يوم إلى 30 يوم حسب حجم الأعمال.

س22) هل لديك آفاق وأهداف ومشاريع مستقبلية؟

ج22) نعم أتطلع لتوسيع مكتبي و زيادة عدد المسخدمين.

س23) ما هي النصائح التي تقدمها لنا كطلبة؟

ج23) أنصح الطلبة بالتكوين المستمر في مجال المحاسبة و التدقيق و الإهتمام بالبحث العلمي وعدم إنتظار فرصة للتكوين بل يجب أنت أن تكون نفسك بنفسك و ذلك بإتباع أساتذة ودكاترة متخصصين في مجال المراجعة.

المطلب الثالث: تحليل عناصر المقابلة:

بعد إجرائنا للمقابلة مع محافظ الحسابات وإجابته لمعظم الأسئلة التي طرحناها له إستخرجنا في النهاية بعض الإستنتاجات والتحاليل التي تدعم دراستنا لهذا الموضوع:

- المحافظ ذو خبرة مهنية تمكنه من إعداد التقارير للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة وعندما يجتاز مسابقة الدكتوراه ونيله على رتبة وشهادة خبير حسابات عندها مكن أن يعد تقارير حتى المؤسسات الكبيرة والوطنية ولما لا خارج الوطن.

- المحافظ لم يسبق و أن تعرض لمخالفة عند إعداده للتقارير التي قد تحيله إلى مسؤوليات مدنية وجزائية وتأديبية.

- محافظ الحسابات يسعى إلى تحسين جودة المعلومة المالية.

- المعلومة المحاسبية الجيدة تمكن من المؤسسة من إتخاذ قرارات صائبة.

- يجب أن تتسم المعلومات المحاسبية بخصائص تجعلها أكثر إفادة لمستخدميها، هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة لمستخدمي التقارير في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب

المحاسبية البديلة، حيث تشكل هذه الخصائص الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المالية، وتجعلها ذات جودة عالية.

– تظهر أهمية فحص القوائم المالية بإعتبارها الأداة الرئيسية لإظهار نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسة، ولكونها تحظى بإهتمام الأطراف المختلفة، ويعتبر رأي محافظ الحسابات حول المعلومات المالية والمحاسبية الواردة بالقوائم المالية محل المراجعة مقياسا لمدى الصحة والمصداقية والثقة في إعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن طرف مختلف الجهات وتوفر عملية المراجعة تأكيدات منطقية تفيد أن المعلومات المالية للمؤسسة توفر وتعطي صورة صحيحة وعادلة حول ميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها، وبالتالي فإن رأي محافظ الحسابات المستقل والذي يمثله تقريره يمثل مقياس لجودة المعلومات المالية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة.

خلاصة الفصل:

من خلال قيامنا بإجراء دراسة ميدانية في مكتب محافظ الحسابات حماني نصرالدين على مستوى القوائم المالية لمؤسسة X، واجراء مقابلة شخصية معه ساعدنا في التعرف على طريقة عمله و دوره الفعال في إكتشاف الأخطاء والتلاعبات ومختلف التغيرات في البيانات والقوائم المالية محل المراجعة وتسجيلها في تقريره مما يتيح للمساهمين وغيرهم معرفة مصداقية وحقيقة هذه القوائم الأمر الذي يؤدي بالمؤسسة إلى محاولة تصحيحها لمختلف الإختلالات الواقعة مما يؤدي إلى تحقيق مخرجات صحيحة متمثلة في المعلومات المحاسبية المجسدة في مختلف القوائم المالية الخاصة بها..

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

من أجل إظهار الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ومن أجل تلبية جميع الأهداف المرجوة من المراجعة بالنسبة لكل الأطراف المستفيدين من خدماتها، تعرفنا بصورة نظرية مفصلة على المراجعة الخارجية للحسابات، وبالتالي تتبعنا 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 أثر فعال في تحسين وتطوير من مخرجات المؤسسات من معلومات محاسبية صحيحة وتتمتع بالمصداقية و الواقعية وذلك من خلال مهنته كمراجع خارجي حيث استنتجنا أن المراجعة الخارجية تعتبر من الضروريات في وقتنا الحالي وذلك عن طريق شفافية وموثوقية لمختلف المعلومات المحاسبية التي تنتجها المؤسسات والتي تعبر عن نشاطها.

هذه المعلومات المحاسبية قد تكون تحت إحتمال 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.

1) إختبار الفرضيات :

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

- بخصوص الفرضية التي كانت في مضمونها " إن توفر الإستقلالية والحيادية لدى محافظ الحسابات يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره عن المعلومات المحاسبية " فإنها صحيحة وذلك لأن محافظ الحسابات شخص مستقل محايد عن المؤسسة أو ملاكها أو المساهمين فيها وهذا يمكنه من العمل على مهمته براحة تامة دون ضغوطات وبإعتبار أن هذه الحرية مضبوطة بمسؤوليات مختلفة تحدد مساره خلال تأديته لمهمته وبالتالي فإن تقريره يتمتع بمصداقية وشفافية حول أوضاع المؤسسة، وهو يعزز في

إستعمال القوائم المالية المختلفة للمؤسسة محل المراجعة وبالتالي يعتبر أداة محفزة لها لتحسين أدائها وتطوير معلوماتها المحاسبية.

- أما الفرضية التي كانت في مضمونها " يرتبط تحسن المعلومات المحاسبية وجودتها مع إتخاذ المؤسسة لإرشادات وملاحظات محافظ الحسابات المذكورة في تقريره " من خلال الفصل الثاني استنتجنا خلال المقارنة ما بين تقريرين لمحافظ الحسابات بخصوص سنتين متعاقبتين أن للمراجعة الخارجية لها دور في تحسين المعلومة المحاسبية للمؤسسة وذلك من خلال الأخذ بإرشادات المحافظ التي قدمها في تقريره سواء كانت إيجابية أو سلبية وهذا من شأنه إعطاء دفعة للمؤسسة لتدارك الأخطاء الواقعة فيها و العمل على تجنبها في المستقبل.

2) النتائج:

من خلال دراستنا لجوانب الموضوع النظرية والتطبيقية استنتجنا مايلي:

- 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 وسيلة تهدف إلى تأكيد وإطلاع لمستخدمي القوائم المالية للمراجعة في المؤسسات.
- لا تنحصر مهنة محافظ الحسابات في مراقبة الحسابات وفقط وإنما يعتبر أيضا صمام أمان وجهاز واقي ضد أي تلاعب قانوني أو إختلاس، وطرف فعال في إكتشاف الأخطاء المحاسبية التي تساعد على إستمرار الشركة وتحمي مصالح الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية.
- يبرز دور محافظ الحسابات في توضيح إستخدام الآليات الأساسية لإعطاء الضمان لمستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدر عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية.

- نجاح المؤسسات الإقتصادية في إتخاذ القرارات الملائمة مرهونا بالمعلومات المحاسبية، والتي سيتم على أساسها إتخاذ القرارات من أجل تحسين الأداء وزيادة الفعالية، وبالتالي فعالية هذه القرارات التي تعتمد هذه المعلومات كقاعدة لها، ترتكز أساسا على مدى خضوع هذه المعلومات المحاسبية للمراجعة الخارجية.
- إن إعتماد المؤسسة للمراجعة الخارجية يضمن لها تحقيق الأهداف المسطرة وتؤدي إلى التقليص من إحتمالات الخطأ والغش والسرقة، من حيث الفحص والتحقق للمعلومات المحاسبية، مما يعطيها أكثر مصداقية ويمكن المؤسسة من تنظيم وتحسين نشاطها.
- عبر أصحاب المهنة من خلال عقد ورشات عمل عن رفضهم تطبيق القانون 10 -01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والخبير المحاسبي بسبب قيام السلطة التشريعية بإعداد نصوص قانونية دون إشراك المهنيين مما أدى إلى المساس بإستقلالية المهنة وتنظيمها بكيفية تتناقض مع المبادئ المتعارف عليها دوليا وتجعل كل حسابات أصحاب المهنة تفتقد للمصداقية.
- يساهم محافظ الحسابات في إعطاء صورة تنبؤية للمعلومات المحاسبية وبالتالي يمكن من تجنب مختلف المشاكل المستقبلية.

3) الإقتراحات:

بناءا على النتائج التي تم الوصول إليها نقترح جملة من التوصيات والتي نهدف من خلالها إلى ضرورة تدعيم أعمال محافظي الحسابات وهذا يصب في الهدف النهائي وهو الحصول على تحسين لجودة المعلومات المحاسبية وتعرب عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية، ويمكن إيجاز هذه التوصيات من خلال العناصر التالية:

- العمل على تحسين نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسات وتكييفه مع متطلبات الإطار الجديد للتسيير للحصول على معلومات محاسبية فعالة، وهذا من خلال الإستفادة الكاملة من مجمل خدمات المراجعة الخارجية وإعتماد المراجعة الداخلية، كي يتم توفير متطلبات المرحلة الحالية من معلومات فعالة ومناسبة من حيث الوقت والتكلفة، لإتخاذ مختلف القرارات التصحيحية.
- ضرورة الإلتزام من قبل محافظي الحسابات بقواعد السلوك المهني وآداب وسلوكيات المهنة، لتكون أساسا يتم الإسترشاد به عند إتمام عملية المراجعة مما يؤثر على جودة المعلومة المحاسبية.
- إلتزام محافظي الحسابات بدورات تدريبية لتطوير أدائهم من خلال المشاركة في المحاضرات والندوات العلمية المتخصصة، للخروج بنخبة محافظي حسابات تتناسب مع المتطلبات الدولية.
- ضرورة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في الوقت المعني وإلا ستفقد المعلومات مصداقيتها، وأن يتم الإفصاح عنها بطرق يسهل فهمها.
- 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 إعتماد التصحيحات والتعديلات في المجال المحاسبي على أساس الإحتياجات 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 إعتماد أساس نظري سليم وفقا للمتطلبات الواقعية على مستوى الإقتصاد الوطني.
- إن إتباع المراجعين الخارجيين لسياسات رقابة الجودة في أعمالهم، من شأنه تحسين خدماتهم المقدمة كما من شانه رفع شأن مهنة المراجعة و النهوض بها.

4) آفاق الدراسة:

- ✓ مساهمة التدقيق الخارجي في إكتشاف نقاط القوة و الضعف لنظام الرقابة الداخلية.
- ✓ إسهامات وأثر نزاهة محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
- ✓ دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تفعيل مهنة محافظي الحسابات.
- ✓ دور المراجع الخارجي في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات المالية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمـــة المـــــراجع

المراجع باللغة العربية:

- **الكتب:**

1. أحمد حلمي جمعة، **مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

2. ألفين أرنيز وجيمس لوبك، **المراجعة مدخل متكامل**، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ النشر، السعودية، 2002.

3. الحسين مهدي مأمون، **نظم المعلومات المحاسبية و الإدارية**، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع،الأردن،2013.

4. حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي **مراجعة الحسابات المتقدمة**، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2009.

5. خالد أمين عبد الله، **الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية**، المحاسب القانوني – العدد 92، مصر، تشرين أول 1995.

6. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.

7. رأفت سلامة محمود وأحمد يوسف كلبونة و عمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات**، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الأردن، 2011.

8. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المراجعة**، الدار الجامعية، الجزء الثاني، الإسكندرية، مصر، 2007.

9. محمد السيد سرايا، **أصول قواعد المراجعة و التدقيق**، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002.

10. محمد بوتين،**المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**،ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005.

11. محمود محمد عبد السلام البيومي، **المحاسبة و المراجعة في ضوء المعايير و عناصر الإفصاح في القوائم المالية**، منشأة توزيع المعارف، الإسكندرية، مصر، 2003.

12. ناصر دادي عدون، نواصر محمد فتحي، **دراسة حالات مالية، دار الآفاق الجزائر**،1991.

13. يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية و التطبيق**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2000.

- **النصوص التشريعية والتنظيمية:**

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جويلية 2010، العدد42، المادة 22.

2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيدي رقم32/11 مؤرخ في 27 جانفي 2011، العدد7، المواد من 3 إلى 15.

3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، 2007، الجزائر.

4. الوزارة المالية، المديرية العامة للمحاسبة، المجلس الوطني للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، الجزائر، 2002.

- **المذكرات والرسائل العلمية:**

1. إكرام الشاذلي، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012 / 2013.

2. بوحفص رواني تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر، محاضرة رقم 1، مدخل إلى المراجعة، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، 2013/2012.

3. رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2012.

4. سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.

5. شهرزاد لباز، **دور النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، ماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012-2013.

6. عبد الحليم حليس، **دور آليات الحوكة المصرفية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة بنك الفلاحة و التنمية الريفية-وكالة بسكرة-)**، مذكرة ماستر في العلوم الإقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014.

7. عبد المنعم عطا العلول، **دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمسائلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية – غزة، فلسطين، 2012.

8. فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف – المسيلة ، 2004/2003.

9. وليد خالد حميد العازمي، **أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العلياء الأردن 2012.

- **ملتقيات ومؤتمرات:**

1. جمعة هوام، نوال العاشوري، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، ملتقى حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات، آفاق) جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، يومي 07-08 ديسمبر 2010.

2. حسين بن الطاهر، محمد بوطلاعة، **دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية و الإفصاح و جودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر –بسكرة– الجزائر، يومي 7/6 ماي 2012.

- **مجلات ومقالات:**

1. سامح محمد رضا رياض أحمد، **دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 1، الأردن، 2011.

2. صدام محمد محمود الحبالي وآخرون، **أثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومات المحاسبية** ، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، مجلد 2، العدد 2، جامعة تكريت، العراق 2006.

<u>المواقع الإلكترونية:</u>

1. http://www.sqarra.wordpress.com/isas 2000//,11/03/2012.

2.//Http//ar.wikipedia.ogr/wiki/.

الملاحق

1) Résultats des cinq (5) derniéres années

Année 2019

En vertu des disposition de l’ article 678 – 6 du cod de commerce modifié et complété par le décret législatif.

N° 93/08 de 25 avril 1993 je vous communique de **< XXX >** Réalisés au cours des cinq (5) derniéres 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 coud de commerce)	-173 169 974,04	

BBA LE…….

LE COMMISSAIRE AUX COMPTE

HMANI NASR EL DIN

2) Liste des cinq personnes les mieux rémunérées

Année 2019

En vertu des disposition de l'article 678 du cod de commerce modifié et complété par le décret législatif. N° 93/08 de 25 avril 1993.

En vertu des disposition de 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 disposition de l'arrété no 30 du 26/05/2011 du ministére des finances le contenu des normes des rapports du commissaire aux comptes

Je soussigné **HMANI NASR EL DIN** commissaire aux comptes de la **< XXX >** certifie exact le montant global des rémunérations versées aux cinq (5)

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 COMPTE

HMANI NASR EL DIN

3) conventions réglementées

Rapport spécial sur les opérations visées

Par les articles 628 a 630 du cod de commerce

Modifié et complété par le décret législatif

N° 93/08 du 25/ avril 1993

Aux termes des articles 628 a 630 du cod de commerce modifié et complété par le décret législatif n° 93/du 25/04/1993 **< Toute convention >** conclue ente une société et l'un de ses administrateurs soit directement soit indirectement soit par de l'assemblée générale

Les dispositions sur – visées font obligation de prévenir le commissaire aux comptes chaque fois que pareille autorisation doit étre donnée

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

BBA LE…….

LE COMMISSAIRE AUX COMPTE

HMANI NASR EL DIN