

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية ومحاسبة تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

المعلومة المحاسبية عند محافظ الحسابات
دراسة ميدانية بمؤسسة " الميناء " - مستغانم-

تحت إشراف الأستاذ:

مقدمة من طرف الطالب:

حمو محمد عكري

بن شيخ بلقاسم عبد الغاني

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	سليمان سفيان	دكتور	مستغانم
مقرارا	حمو محمد عكري	محاضر	مستغانم
مناقشا	سعد عبد الرحمن	محاضر	مستغانم

السنة الجامعية: 2018 / 2019

الإهداء

أهدي بحثي هذا إلى:

- الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما و أمدهما بالصحة و العافية.
- أخوتي وجميع أفراد عائلتي .
- كافة الأهل و الأقارب.
- الأصدقاء و الأحباب .
- كافة الزملاء في الجامعة وخارجها وكذا جميع الأساتذة.
- كل غيور على دينه الإسلام جاد في طلب العلم النافع.

كلمة الشكر

لله الفضل من قبل ومن بعد على ما أنعم وسهل وأرشد فله الحمد و الشكر كله.

أما بعد:

أتقدم بالشكر الجزيل والعرفان الجميل إلى أستاذي المشرف "....." الذي أكن له كل الاحترام و

التقدير

و الذي لم يبخل علي في مديد العون و علل نصائحه و توجيهاته التي فادتنى لإتمام هذا العمل.

وأوجه شكري الجزيل إلى جميع أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم لقراءة بحثي هذا وتعبهم فيه و تصويبه

من

زلل الأخطاء.

وفي الأخير لا يفوتني إلا أن أتقدم بأسمى معاني الشكر لكل من دم لنا يد المساعدة من قريب أو بعيد بكلمة

طيبة

أو سؤال عنا.

الفهرس

الصفحة	المحتوى
	- الإهداء
	- كلمة شكر
	- الفهرس
أ - ب - ت	- مقدمة عامة
	الفصل الأول : ماهية نظام المعلومات المحاسبي
02	- مقدمة الفصل.....
03	- المبحث الأول : ماهية المعلومات المحاسبية
03	- لمطلب الأول : مفهوم المعلومات المحاسبية.....
07	- المطلب الثاني : خصائص المعلومات
12	- المطلب الثالث : مستخدمي المعلومات المحاسبية
15	- المبحث الثاني : الإطار النظري لنظام المعلومات المحاسبي
16	- لمطلب الأول : مفاهيم حول نظام المعلومات المحاسبي
18	- المطلب الثاني : وظائف نظم المعلومات المحاسبي و الشروط الواجب توفرها فيه
22	- المطلب الثالث : مقومات نظام المعلومات المحاسبي و أهدافه
26	-المبحث الثالث : عناصر نظام المعلومات المحاسبي
26	- لمطلب الأول : مدخلات نظام المعلومات المحاسبي
29	- المطلب الثاني : المعالجة
33	- المطلب الثالث : مخرج النظام المعلومات المحاسبي و التغذية العكسية
36	خاتمة الفصل.....
	الفصل الثاني : مفاهيم حول محافظ الحسابات
39	-المبحث الأول : مفاهيم حول محافظ الحسابات
39	- لمطلب الأول : تعريف محافظ الحسابات
40	- المطلب الثاني : مهام محافظ الحسابات
41	- المطلب الثالث : معايير المراجعة و المعايير المتبعة من طرف محافظ الحسابات
42	- المبحث الثاني : تقارير محافظ الحسابات ومعاييرها
42	- لمطلب الأول : المعايير المتعلقة بشخص المراجع
44	- المطلب الثاني : محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات
67	- المطلب الثالث : معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر
74	خاتمة الفصل :

الفصل الثالث :	
76	- مقدمة الفصل.....
77	- المبحث الأول : تقديم مؤسسة ميناء مستغانم
77	- مطلب الأول : لمحة تاريخية حول ميناء مستغانم
80	- المطلب الثاني : أهداف و خصائص ميناء مستغانم
84	- المطلب الثالث : التسهيلات المينائية و الإنشاءات المخصصة له
87	- المبحث الثاني : التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم
87	- مطلب الأول : التعرف على المؤسسة.....
88	- المطلب الثاني : فحص وتقييم نظام التدقيق الداخلي بمؤسسة ميناء مستغانم
95	- خاتمة الفصل:.....
97	- خاتمة عامة.....
100-99	- قائمة المراجع.....

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
04	مرحلة تحويل البيانات والمعلومات.	01
11	خصائص المعلومات المحاسبية	02
13	معلومات النظام المعلومات المحاسبي المجمععة الداعمة لمستويات القرار	03
17	العلاقة بين نظام المعلومات الإدارية ونظام المعلومات المحاسبية	04
20	وظائف نظام المعلومات التي من خلالها يتم تحويل البيانات إلى معلومات	05
25	الفرق بين معالجة المعلومات ومعالجة العمليات	06
33	خطوات معالجة البيانات التي يتم تحقيقها من خلال نظام المعلومات المحاسبي	07
35	عناصر نظام المعلومات المحاسبي	08
82	الهيكل التنظيمي العام لميناء مستغانم.	09
90	يوضح الوضع التنظيمي لتدقيق الأداء.	10

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
06	مقارنة بين البيانات و المعلومات	01
27	نموذج أمر الشراء	02
28	نموذج لتقرير الاستلام	03
29	نموذج الفاتورة	04
30	نموذج دفتر اليومية	05
31	نموذج دفتر الأستاذ	06
32	نموذج ميزان المراجعة	07
85	طول الأرصفة ومساحة العبور والتخزين.	08

المقدمة

مقدمة عامة :

الإشكالية الرئيسية:

كيف يساهم نظام المعلومات المحاسبي عند محافظ الحسابات؟

وفي محاولة للإجابة على التساؤل الرئيسي يتطلب الأمر الإجابة على جملة من الأسئلة الفرعية و المتمثلة

أساسا:

(1) في ما يكمن مفهوم نظام المعلومات المحاسبي؟

(2) ماذا نقصد بمحافظ حسابات؟

من خلال التساؤلات المطروحة تم وضع مجموعة من الفرضيات

الفرضيات:

(1) يعد نظام المعلومات المحاسبي من دعائم الأساسية التي يعتمد عليها متخذي القرار.

(2) تكون المعلومات المحاسبية أكثر ملائمة عندما يكون نظام المعلومات المحاسبي فعال في مؤسسة.

دوافع اختيار الموضوع :

لا شك أن الرغبة في إنجاز العمل له عدة أسباب معينة منها :

(1) التعرف على واع نظام المعلومات المحاسبي في ميناء مستغانم .

(2) وجود صلة مباشرة بين التخصص وموضوع الدراسة.

أهداف الدراسة :

يهدف البحث إلى تبيان أهمية نظام المعلومات ومكانته ووظائفه والعرض إلى مخرجات نظام المعلومات المحاسبي عند محافظ الحسابات، وإظهار مكانة نظام المعلومات المحاسبي كمصدر هام للمعلومات.

أهمية الدراسة :

هناك ارتباط وثيق بين نظام المعلومات المحاسبي و محافظ الحسابات و تكمن أهمية هذا الإرتباط في الحصول على المعلومات المحاسبية يمكن الإعتماد عليها في تقديم المؤسسات لوظعتها المالية وتحديد أهمية نظام المعلومات عند إعداد القوائم المالية وتقييم جودتها الذي يعتبر كأهم عنصر لمعرفة الوضعية المالية للمؤسسات.

تقسيم البحث:

نسم موضوع البحث إلى فصلين نظريين وفصل تطبيقي مع المحافظة على التسلسل المنطقي والتدرج في طرح الأفكار حيث:

الفصل الأول: تحت عنوان ماهية نظام المعلومات المحاسبي ويضم ثلاث مباحث ففي المبحث الأول تطرقنا إلى مفهوم المعلومات المحاسبية، والمبحث الثاني يضم الإطار النظري لنظام المعلومات المحاسبي ، والمبحث الثالث يضم عناصر نظام المعلومات المحاسبي.

الفصل الثاني: تحت عنوان مفاهيم حول محافظ الحسابات ويضم مبحثين ففي المبحث الأول تطرقنا إلى مفاهيم حول محافظ الحسابات، والمبحث الثاني يضم تقارير محافظ الحسابات ومعاييرها.

الفصل الثالث : تحت عنوان دراسة ميدانية على مستوى ميناء مستغانم ويضم مبحثين ففي المبحث الأول تطرنا إلى تقديم مؤسسة ميناء مستغانم ، والمبحث الثاني يضم التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم.

الدراسات السابقة :

من خلال إعدادنا لهذا البحث ومن خلال ما وقع بين أيدينا من مراجع تصب في الموضوع منها ما هي متعلقة بنظام المعلومات ومنها ما هي متعلقة بالقوائم أما فيما يخص الربط بينهما من خلال جودة المعلومات المحاسبية لم نجد إلا بسيط :

- دراسة بوركاب مصطفى ، لافي إبراهيم تحت عنوان " نظام المعلومات المحاسبي وأثره على جودة القوائم المالية" قدمت ضمن نيل شهادة الماستر في علوم المالية و المحاسبية تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة أكلي محند اولحاج البويرة، سنة 2014 ، حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر نظام المعلومات المحاسبي على تقييم جودة القوائم المالية وكيفية إعداد القوائم المالية و المعايير المحاسبية المتعلقة بعرضها الإفصاح عن كل ما يتعلق بها.

- دراسة لزعر محمد سامي تحت عنوان " التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي" المقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص الإدارة المالية ، جامعة منتوري، قسنطينة ، سنة 2011. هدفت الدراسة على محاولة تطبيق تقنيات التحليل المالي على القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي من أجل معرفة الوضعية المالية و الأداء و تغيرات الوضعية المالية للمؤسسة.

صعوبات البحث:

من خلال معالجتنا لهذا الموضوع بحثنا واجهنا بعض الصعوبات :

(1) قلة المراجع و البحوث الجامعية في مجال نظام المعلومات المحاسبي.

(2) مواجهة بعض الصعوبات في الدراسة الميدانية مع المسؤولين.

الفصل الأول

ماهية نظام المعلومات

المحاسبي

تمهيد:

يمثل نظام المعلومات المحاسبي بنك المعلومات المحاسبية وتمثل المعلومة المحاسبية الأداة المحركة لإدارة أي مشروع كما تعد عنصر ربط وتنسيق بين المؤسسات وفروعها وكوسيلة اتصال بين الفعاليات والأحداث الاقتصادية التي تمارسها المؤسسة ومستخدمي المعلومات عند اتخاذ القرارات، إذ أن جودة أي قرار يتم اتخاذه يعتمد على جودة المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية، و المعلومات المحاسبية الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة للمستخدمين والأكثر صلاحية في القوائم المالية في المؤسسة، و الاستفادة من المعلومات المحاسبية لا يعتمد فقط على الخصائص المتوفرة فيها بل يعتمد على فعالية نظام المعلومات المحاسبي وكفاءة المسيرين في المؤسسة. وعليه من أجل الإلمام بالمعلومات المحاسبية ونظام المعلومات المحاسبي تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية حيث سنتطرق في المبحث الأول إلى المعلومة المحاسبية وخصائص المعلومة ومن يستخدم هذه المعلومة المحاسبية وشروطها والمبحث الثاني يتم التطرق فيه إلى الإطار النظري لنظام المعلومات المحاسبي والمبحث الثالث يتناول عناصر نظام المعلومات المحاسبي من مدخلات ومعالجة ومخرجات.

المبحث الأول: ماهية المعلومات المحاسبية

للبيانات والمعلومات المحاسبية مكانة هامة ومركزية ضمن نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة بحيث ليس بالإمكان اتخاذ قرار فعال وتنفيذه ما لم يتم جمع المعلومات الكافية والمناسبة. حيث أن المعلومات المحاسبية الصحيحة والسريعة تقلل من خطر اتخاذ القرارات الخاطئة.

المطلب الأول: مفهوم المعلومات المحاسبية

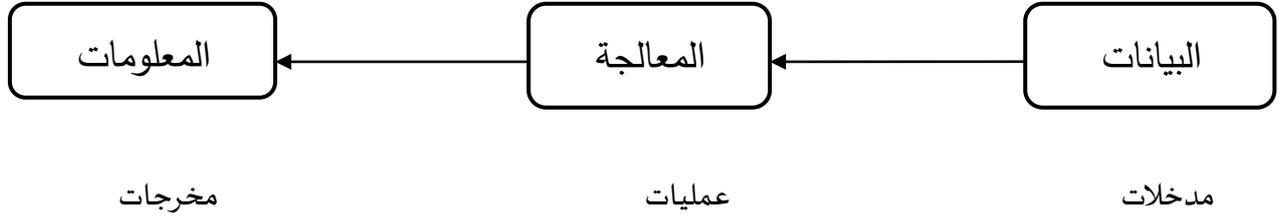
أولاً: مفهوم البيانات

توجد عدة مداخل لبيان مفهوم البيانات من بينها:

- البيانات هي عبارة عن مجموعة من الحقائق والرموز والأرقام ذات دلالات معينة غير مبوبة لا يستفيد منها متخذ القرار إلا بعد معالجتها بغرض إنتاج المعلومات، وقد تأخذ شكل أرقام أو حقائق تاريخية عن أنشطة وفعاليات المنشأة.
- البيانات عبارة عن الأرقام والأصوات والصور المرتبطة بالعالم الواقعي، وهي كذلك المادة الخام التي تجمع بناء على ما يحصل من أفعال وأحداث بطريقة تسجيلية وبالتالي تعتبر الحاضنة الأساسية لمعطيات أرق تنبثق عنها المعالجة بشتى ألوان وأشكالها.

ومنه نستنتج أن البيانات هي موارد وحقائق خام ليست ذات قيمة بشكلها الأولي هذا ما لم تتحول إلى معلومات مفهومة ومفيدة، والشكل التالي يبين مرحلة تحويل البيانات إلى معلومات بعد مرورها بمرحلة المعالجة.

الشكل رقم (1-1): مرحلة تحويل البيانات إلى معلومات.



المصدر: احمد فوزي ملوخية. نظم المعلومات الإدارية.

ثانياً: مفهوم المعلومات المحاسبية

هناك عدة تعاريف للمعلومة المحاسبية نستعرض بعضها:

- عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) المعلومات بأنها المعرفة المستقاة من تحليل البيانات التي تتولد من الأنظمة.
- وتعتبر المعلومة في رأى TONE "عبارة عن معرفة مشتقة من تنظيم وتحليل البيانات ،أي أنها بيانات ذات منفعة في تحقيق أهداف المؤسسة".¹
- يقصد بالمعلومات البيانات التي تم معالجتها حتى تصبح لها دلالة معينة من وجهة نظر المستخدمين لها، وقد عرفت المعلومات على أنها " كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي يتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم".²
- المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية ،وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا.
- كذلك يمكن تعريف المعلومات على أنها تلك المعلومات المتضمنة في مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بنظمه الفرعية المختلفة، أي تلك المقرر عنها في القوائم المالية والتقارير المالية.

¹.عصام فهد العربي. زياد احمد الزعبي. نظم المعلومات المحاسبية "مدخل تطبيقي معاصر". دار المناهج للنشر و التوزيع. عمان .الأردن. الطبعة الأولى.2007.ص 6

². سعيد غالب ياسين. نظم مساندة القرارات. دار المناهج للنشر و التوزيع . عمان . الأردن .2006.ص15

- المعلومة المحاسبية هي بيانات تم توضيحها وتفسيرها وتعديلها بهدف الاستفادة منها وتسخيرها للاعتماد عليها في القيام بالدراسات أو الأبحاث أو تغيير السلوك وردود الأفعال لدى الأطراف المتلقية والمستخدمة لها.
 - كما تعرف المعلومات على أنها البيانات التي يمكن أن تغير من تقديرات متخذ القرارات، كما عرفت المعلومات بأنها البيانات التي تمت معالجتها لتصبح بشكل أكثر نفعاً للمستقبل، والتي لها قيمة في الاستخدام الحالي أو في اتخاذ قرارات مستقبلية، إذن تعتبر المعلومات موارد مهم من موارد أي منشأة.
- ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن المعلومات هي عبارة عن مجموعة من البيانات المنظمة والمعالجة ، الناتجة عن مخرجات نظم المعلومات والقي على ضوءها يتم اتخاذ القرارات والمرتبطة ارتباطاً تاماً بالمعرفة. وعليه فإن المعرفة هي حصيلة استخدام البيانات والمعلومات والتجربة التي يتم الحصول عليها عن طريق التعلم والممارسة وهي التي تمكن من امتلاكها من التجاوب مع المستجدات التي تواجهه¹.
- ومن هنا يمكن التمييز بين البيانات والمعلومات وفق الجدول التالي.

¹. حسين بلعجوز . نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية . مؤسسة الثقافة الجامعية للنشر. الإسكندرية. 2009. ص.168

الجدول رقم (1-1): مقارنة بين البيانات والمعلومات.

المعلومات	البيانات	المجال
منتظمة ضمن هيكل	غير منتظمة في هيكل تنظيمي	الترتيب
محدودة القيمة بالضبط	غير محدودة القيمة	القيمة
تستعمل على الصعيد الرسمي و غير الرسمي	لا تستعمل على الصعيد الرسمي	الاستعمال
محددة المصادر	متعددة المصادر	المصدر
عالية	منخفضة	الدقة
مخرجات	مدخلات	الموقع
صغيرة نسبيا لحجم البيانات	كبيرة جدا	الحجم
يمكن اتخاذ القرار عليها	لا يمكن اتخاذ قرار عليها	القرارات

المصدر: حكمت أحمد الراوي. نظم المعلومات المحاسبة والمنظمة. مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع. عمان

الأردن. الطبعة الأولى. الإصدار الأول. 9. ص 41.

المطلب الثاني: خصائص المعلومات المحاسبية

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

هناك نوعين من الخصائص خصائص رئيسية وخصائص ثانوية.

1- الخصائص الرئيسية:

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

1-1 الملائمة:

تكون المعلومات المحاسبية ملائمة بمدى تأثيرها على قرار المستخدم. وتكون غير ملائمة متى ضعف ذلك التأثير على ذلك القرار تمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين الداخليين وذلك مساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية وحتى تكون هذه المعلومات ملائمة يجب أن يتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية:

1-1- الملائمة في التوقيت:

إن توفر المعلومات الحاسبية للمستخدم بتوقيت مناسب يساعده في اتخاذ القرار المناسب، بينما تفقد هذه المعلومات قوتها في التأثير على القرارات عند توفرها للمستخدم بزمان غير كاف أو توقيت غير ملائم.

1-1-2 القدرة على التنبؤ في المستقبل:

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

1-1-3 القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة:

يقصد بها قدرة المعلومات على مساعدة متخذ القرار و المستخدم في تقييم صحة توقعاته السابقة، و بالتالي تقييم نتائج القرارات التي سبق وأن اتخذها بناء على هذه التوقعات.

2-1 الموثوقية (المصدقية):

تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، أي أن تكون المعلومات دقيقة وخالية من الأخطاء والتحيز. ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة، وهذا يعود إلى درجة دقة تلك المعلومات وتوقيت إصدارها¹ وتتكون من:

1-2-1 التمثيل الصادق:

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

2-2-1 الجوهر فوق الشكل:

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

¹عيادي عبد القادر، دور وأهمية نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ القرارات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التدبير. تخصص مالية ومحاسبة. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التدبير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2007. ص 16، منشورة على الموقع الإلكتروني univ-chlef.dz، تاريخ الاطلاع 13-11-2016، ساعة 15:00 .

1-2-3 الحياد:

أي أن البيانات المالية خالية من التحيز. وله يجب عرض المعلومات بصورة تظهر النتائج المرسومة مسبقا، وهذا الشرط يشير إلى غياب القصد في التحريف أو تغيير المعلومات لغرض التأثير على المستخدم بغية الوصول إلى نتيجة معينة، أي خلو المعلومات من التحيز.¹

1-2-4 الحيطة والحذر:

ويقصد بالحيطة والحذر يبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المختلفة.

1-2-5 الاكتمال:

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

1-3 قابلية المعلومات للفهم:

لا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها وتتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها من ناحية، كما تتوقف على قدرات من يستخدمونه أو ثقافتهم من ناحية أخرى.

2- الخصائص الثانوية:

وهي الخصائص التي يتيح توفرها فائدة أكبر للمعلومات ولعل توفرها يعزز من فائدة الخصائص الرئيسية .

¹ محمد بن جاب الله، دور ومكانة نظام المعلومات في تحسين مبيعات المؤسسة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التدبير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التدبير، جامعة الجزائر، منشورة على الموقع الإلكتروني WWW.PN TC.CE I T.D 2003 تاريخ الاطلاع 1-1-2017 ص 19 ساعة 10:30 .

وتتلخص هذه الخصائص في:

2-1 قابلية المعلومات للمقارنة:

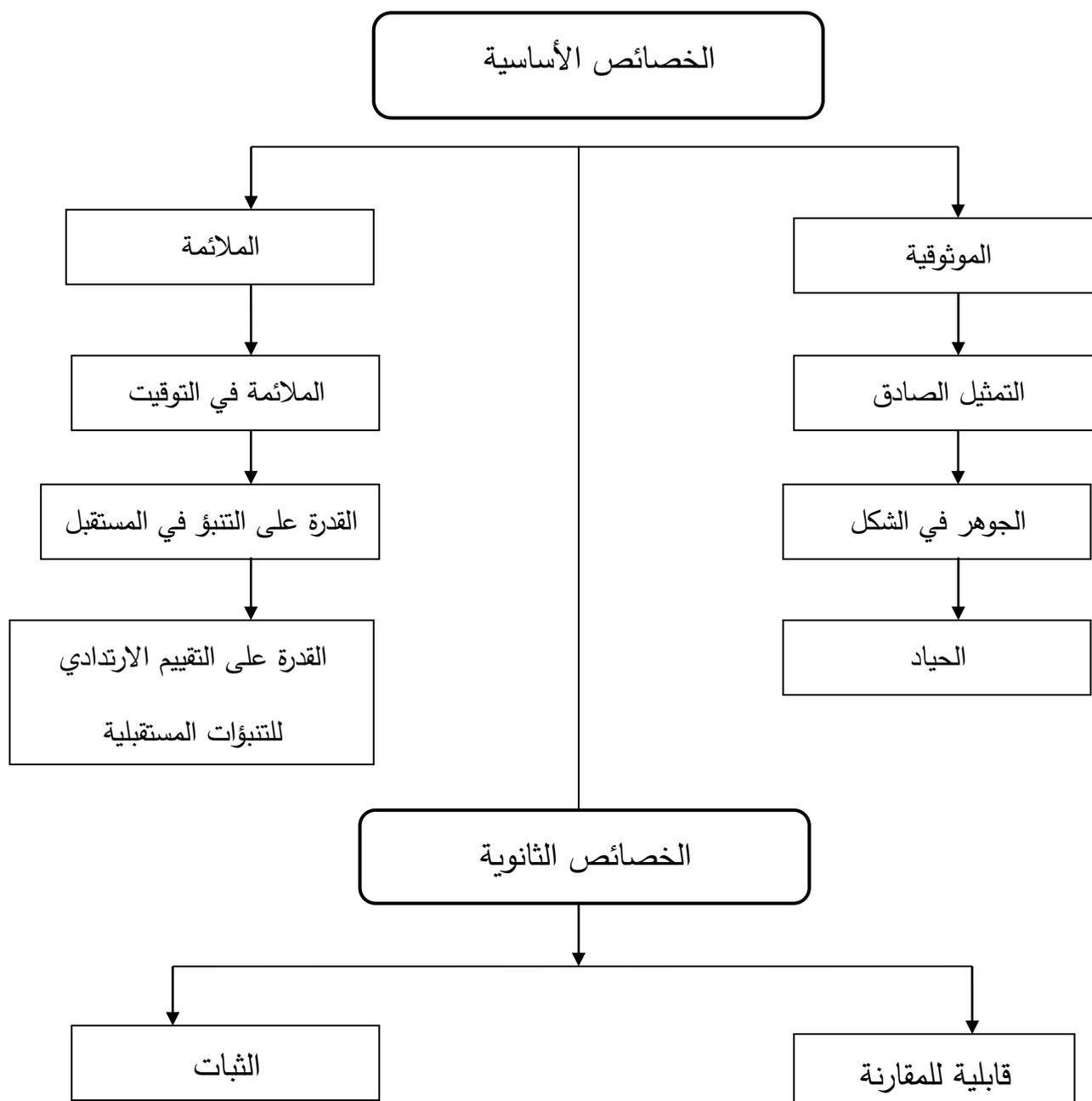
يسعى المستخدم من خلال توفر هذه الخاصية إلى إجراء المقارنات في المؤسسة الواحدة لسنوات متعددة أملا في رصد التغيرات وتفسيرها، كما يسعى لإجراء المقارنات بين الوحدات والمؤسسات المختلفة في القطاع الواحد لتقييم أدائها والتعرف على مواضع الضعف والقوة فيها، وتتداخل هذه الخاصية بخاصية الثبات حيث لا يمكن أصلا إجراء المقارنات قبل ضمان خاصية الثبات، فمثلا: قيمة رقم الأعمال لمؤسسة ما و الخاص بالسنة الحالية ليس له قيمة ما لم يقارن بقيمة في السنوات السابقة.

2 - الثبات:

يعني ذلك أن القواعد والسياسات والمبادئ المستخدمة في الحصول على المعلومات المحاسبية في المؤسسة ثابتة من فترة لأخرى.

والشكل التالي يمثل الخصائص الأساسية والثانوية للمعلومات المحاسبية

الشكل رقم (1-2): خصائص المعلومات المحاسبية



المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد على قاسم محسن إبراهيم الحبيطي و زايد هاشم يحي السقا، مرجع سبق

ذكره.

المطلب الثالث: مستخدمي المعلومات المحاسبية

مستخدمي المعلومات المحاسبية هم في الغالب صنّاع القرارات بحيث يعتمدون على المعلومات المحاسبية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المختلفة. ولكي تكون القرارات فعالة فإن هناك مجموعة من الصفات التي يجب أن يتسم بها متخذ القرار الذي يقوم باستخدام المعلومات المحاسبية، ومن هذه الصفات ما يلي¹:

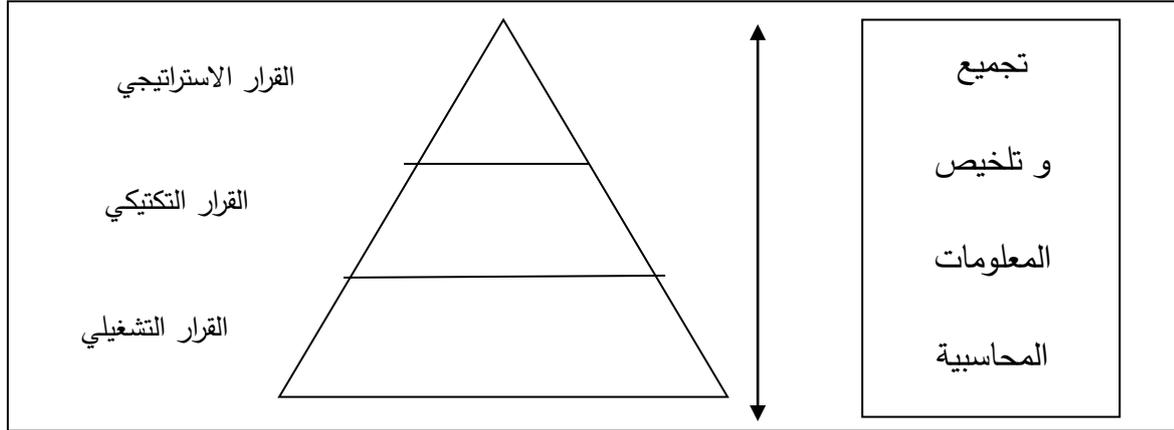
- القدرة على فهم محتوى المعلومات (الإدراك).
- القدرة على الاستخدام الصحيح للمعلومات في القرارات المناسبة والملائمة التي أعدت من أجلها تلك المعلومات.
- الخبرة النوعية والزمنية المتعلقة بالتعامل مع أنواع المعلومات المحاسبية خلال فترة زمنية سابقة.

ويوفر نظام المعلومات المحاسبي لمستخدمي المعلومات الداخليين المعلومات التي تلائم قراراتهم الروتينية والمتوسطة الأجل والطويلة الأجل ، حيث يقوم نظام المعلومات بتلخيص وتجميع المعلومات لمتخذي القرارات في المنظمة لدعم القرار الإستراتيجي أو التكتيكي أو التشغيلي² . والشكل التالي يوضح ذلك.

¹ حامدي علي، أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010 ص 95، منشورة على الموقع الإلكتروني <http://th i univ bir.dz> تاريخ الاطلاع 2016-11-05 ساعة 17:20.

محمد يوسف الحفناوي ، نظم المعلومات المحاسبية ، دار وائل للنشر ، الأردن ، الطبعة الأولى. 2000 . ص 52²

الشكل رقم (1-3): معلومات النظام المعلومات المحاسبي المجمععة الداعمة لمستويات القرار



المصدر: محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية. دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن. 200، ص 52.

أما اهتمام المستخدمين الخارجيين يكون للمعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبي مركزا حول القوائم المالية مت الميزانية وقائمة الدخل وميزان المراجعة، وذلك من أجل تقييم أداء المنظمة وتوقع أدائها المستقبلي.

وتتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية وهذا الأمر مرتبط بتعدد الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة سواء كانت هذه العلاقة مباشرة أو غير مباشرة، مختلف هذه الأطراف تستخدم المعلومات المحاسبية لأغراض مختلفة لكنها تشترك في غرض واحد ألا وهو استغلالها في عملية صنع القرارات.

و يقسم مستخدمو المعلومات المحاسبية على النحو التالي:¹

1- إدارة المؤسسة بمختلف مستوياتها :

¹. محمد يوسف الحفناوي ، نفس المرجع السابق ص 52

إن الطرف الأول الذي تهمة المعلومات المحاسبية للمؤسسة ويستفيد منها كثيرا يتمثل في إدارتها (المسيرين)، حيث تستخدمها لتقييم أداء المؤسسة ولغرض التخطيط والرقابة وغيرها، وباختصار لأجل صنع القرارات اللازمة.

2- المستثمرون (المساهمون) الحاليون والمحتملون:

بالنسبة للمستثمرين الحاليين (المساهمون) الذين هم ملاك المؤسسة وبالتالي هم أصحاب المصلحة الرئيسية في معرفة المعلومات المحاسبية، للتعرف على مستوى أداء المؤسسة بصفة دورية، ونصب اهتمامهم في اتجاه تقييم الاستخدام الاقتصادي لرأس مال الملاك (المساهمين) من طرف المسيرين واتخاذ الموقف المناسب عند انعقاد الجمعية العامة للمساهمين وكذلك الخروج بقرار البقاء كمساهمين في المؤسسة من عدمه، أما بالنسبة للمستثمرين المحتملين فإن اهتمامهم بالمعلومات المحاسبية يفسر برغبة هؤلاء في معرفة مدى جدوى الاستثمار في المؤسسة بشراء أسهمها من عدمه.

3- الدائنون الحاليون والمحتملون:

تمكنهم المعلومات المحاسبية من دراسة وتحليل الوضعية المالية للمؤسسة والتي على ضوءها يقررون ما هو مناسب بشأن تعاملاتهم مع المؤسسة.

بالنسبة للدائنين الحاليين ذوي الديون الطويلة والمتوسطة الأجل كحملة السندات الطويلة والمتوسطة الأجل نجد بأن اهتمامهم ينحصر في ضمان سلامة أصل القرض وف انتظام سداد الفوائد السنوية، ومن خلال اطلاعهم على المعلومات المحاسبية تتضح لهم هذه المسألة¹.

وبالنسبة للدائنين الحاليين ذوي الديون القصيرة الأجل، كالاتمان التجاري من جانب الموردين وقروض قصيرة الأجل من البنوك وغيرها من الديون التي تدخل ضمن هذا النوع، نجد بأن هؤلاء متمون بمدى قدرة المؤسسة

¹ حامدي علي، نفس مرجع سابق، ص100.

على سداد هذه الالتزامات في مواعيدها مما يجعل المعلومات المحاسبية بالنسبة لهم أمراً ضرورياً لمعرفة نتائج الأعمال الجارية وقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل.¹

أما الدائنون المحتملون فإنهم يهتمون بمدى تشبع المؤسسة بالديون ومدى قدرتها على السداد ولا يمكنهم معرفة ذلك إلا بعد حصولهم على المعلومات المحاسبية التي تخص المؤسسة المعنية.

4- العملاء:

يتم العملاء بالمعلومات المحاسبية للمؤسسة للتأكد من مركزها المالي ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها.

5- العاملون ونقاباتهم:

إن العاملين ونقاباتهم يستفيدون أيضاً من المعلومات المحاسبية. فعلى أساسها يمكنهم المساومة فيما يتعلق بتحديد الأجور والمكافآت والحوافز وتحسين ظروف العمل وتهيئة المصالح الاجتماعية.

6- الجهات الحكومية المعنية:

من أهمها الوزارة المكلفة بالقطاع الذي تنشط فيه المؤسسة، إدارة الضرائب، أجهزة الرقابة الأجهزة المكلفة بالإحصاء والتخطيط وغيرها، فكل جهة من هذه الجهات تهتم بالمعلومات المحاسبية المتعلقة بالمؤسسة بما يهم اختصاصاتها.

7- أطراف أخرى:

هناك أطراف عديدة تدخل ضمن هذا العنوان كالمنافسين، الباحثين، وسائل الإعلام وغيرهم.

المبحث الثاني: الإطار النظري لنظام المعلومات المحاسبي

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي من أهم الأنظمة الفرعية لتنظيم المعلومات في المؤسسة نظراً إلى نوع القرارات التي يدعمها بحيث أن نظام المعلومات المحاسبي يدعم يوميا عمليات المنشأة الاقتصادية من خلال تجميع وتخزين

¹ حامدي علي، نفس المرجع السابق، ص 97.

البيانات عن معاملات المنظمة، وهو يساعد في التأكد من أن بيانات تمت معالجتها بدقة وموضوعية من طرف مجموعة موارد مثل الأفراد والمعدات للحصول على معلومات ملائمة يتم نقلها للعديد من متخذي القرار.

المطلب الأول: مفاهيم حول نظام المعلومات المحاسبي

يعرف نظام المعلومات المحاسبي بأنه " أحد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع ACCUMULATE وتبويب CLA IFY ومعالجة P OCE وتوصيل COMMUNICATE المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات، وإلى الأطراف الخارجية، والجهات الحكومية، والدائنين والمستثمرين وإدارة المؤسسة"¹.

ويعرفه حشمت قاسم بأنه مجموعة من الموارد والتدابير والقنوات و العمليات والإجراءات التي تحكم تدفق المعلومات في وسط معبدين أو في مجتمع معين ، ويشمل هذا النظام أنشطة إنتاج المعلومات وتجميع وتنظيم واسترجاع المعلومات والإفادة منها، وما يترتب على هذه الإفادة من أثار تفضي إلى إنتاج المزيد من المعلومات نظام المعلومات المحاسبي هو الذي يسهل عملية إدارة المؤسسة بكفاءة و فعالية و تأتي أهميته من أهمية المعلومات نفسها في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وحقيقة فإن نجاح بعض المؤسسات الاقتصادية أو فشلها قد يرجع أساسا إلى مدى كفاءة نظم المعلومات المحاسبية بها.

نظام المعلومات المحاسبي هو الجزء الأساسي والهام من نظم المعلومات الإدارية داخل المؤسسة في مجال الأعمال، إذ يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية والمحاسبية من مصادر خارج وداخل المؤسسة، ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية ومحاسبية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل المؤسسة.

ومنه نجد أن نظم المعلومات تعتبر جزء لا يتجزأ من التنظيم الإداري المعروف بنظام المعلومات الإدارية حيث يمكن القول أن نظم المعلومات المحاسبية أحد مكونات نظم المعلومات الإدارية، الذي يعني بتوفير

¹. حسين بالعجوز، مرجع سبق ذكره ص 205

البيانات والمعلومات التي تؤثر على نشاطات الشركة ككل، وجميع نظم المعلومات تهدف إلى نفس لغرض ألا وهو توفير المعلومات الملائمة والموضوعية من أجل اتخاذ القرار قرارات صحيحة تساعد الشركة على تحقيق الأهداف.

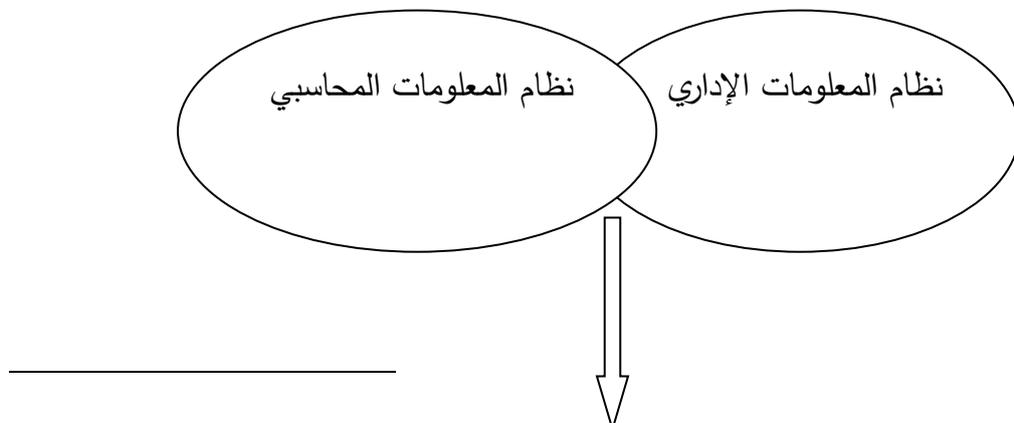
وهناك رأيان بشأن نظام المعلومات المحاسبي وعلاقته بنظام المعلومات الإداري:¹

الرأي الأول يرى أن نظام المعلومات المحاسبي جزءا من نظام المعلومات الإداري، ويقتصر دور نظام المعلومات المحاسبي على قياس المعلومات المحاسبية التاريخية، بغرض إعداد التقارير المالية للأطراف الخارجية.

أما الرأي الثاني يؤكد أن دور نظام المعلومات المحاسبي ليس مجرد إعداد القوائم المالية للأطراف خارج المشروع بل ويشمل تقديم المعلومات اللازمة للرقابة واتخاذ القرارات الإدارية. أي أن أنصار هذا الرأي يرون أن نظام المعلومات المحاسبي هو النظام الأساسي وأن نظام المعلومات الإداري جزء من نظام المعلومات المحاسبي.

وقد جاءت المحاسبة الأمريكية وأعدت تقريرا للعمل على توفيق الرأيين السابقين حيث اعتبرت أن نظام المعلومات المحاسبي و نظام المعلومات الإداري نظامين مستقلين لكل منهما وظائفه، و لكن يوجد هناك تداخل بين النظامين كما هو مبين بالشكل رقم 04 ومنطقة التداخل تمثل محاسبة العمليات، التي دورها الأساسي هز تقديم البيانات الضرورية لاتخاذ القرارات.

الشكل رقم (1-4): العلاقة بين نظام المعلومات الإدارية ونظام المعلومات المحاسبية



1 فتحي محمد أمحمد الغريب، كفاءة نظم المعلومات في معاهد التعليم العالي 3 أطروحة مقدمة للحصول على درجة الدكتوراه في المكتبات والتوثيق، كلية العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة الجزائر، 2008، ص 55. منشورة على الموقع الإلكتروني CCDZ.C RI T.DZ تاريخ الاطلاع 1-1-2017، ساعة 10:00 .

محاسبة العمليات

المصدر: عصام فهد العرييد، زياد أحمد الزعبي، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن. الطبعة الأولى، 2007، ص 17.

المطلب الثاني: وظائف نظام المعلومات المحاسبي والشروط الواجب توفرها فيه

نجد أن نظام المعلومات المحاسبي يقوم بعدة وظائف من تجميع وتبويب وتصنيف ومعالجة ورقابة والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1- تجميع البيانات: تتحقق هذه الوظيفة خلال مرحل المدخلات تتضمن عدة خطوات مثل تسجيل البيانات والتحقق من دقتها واكتمالها وقد تكون تلك البيانات من خارج أو من داخل الوحدة الاقتصادية، ويمكن إجمال هذه الخطوات في ما يلي¹:

- ✓ التعرف على البيانات المرتبطة بالمعاملات وقياسها وتسجيلها على مستندات.
 - ✓ يتم مراجعة هذه البيانات وتصحيح أخطاء القياس والتسجيل إن وجدت.
 - ✓ نقل هذه البيانات الكترونياً إلى مواقع التخزين والتشغيل الإلكتروني للبيانات لكي يتم معالجتها.
- 2- معالجة البيانات: تتحقق هذه الوظيفة خلال مرحلة التشغيل، وتشمل عدة إجراءات مثل التصنيف، الترتيب، الدمج والتلخيص والمقارنة ومن أمثلة هذه العمليات مايلي:

- ✓ تقسيم البيانات إلى أقسام محددة مثل بيانات خاصة بالمصروفات أو المشتريات أو المبيعات...الخ.
- ✓ نسخ أو نقل البيانات أو تفرغها في مستندات أخرى مثل تفرغ فواتير المبيعات في يومية المبيعات.

¹ حاج قويدر قوري، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي. الشلف. 2006. ص 11. منشورة على الموقع الإلكتروني <http://d-chlef.univ.p.c> تاريخ الاطلاع 2016-12-24، ساعة 11:00.

- ✓ تبويب وتصنيف البيانات مثل تبويب المشتريات حسب الأصناف المشتراه.
- ✓ تجميع البيانات المتجانسة مثل تجميع كميات المخزون من الأصناف المتشابهة والموجودة في مخازن أو مناطق مختلفة للحصول على إجمالي الكميات المتاحة للبيع.
- ✓ دمج البيانات مثل دمج قوائم الأصناف المباعة مع قوائم أسعار هذه الأصناف من اجل احتساب قيمة المبيعات.
- ✓ تنفيذ العمليات الحسابية المختلفة مثل الجمع والطرح والقسمة والضرب.
- ✓ إجراء التحليلات اللازمة مثل تحليل النسب المالية.

3- إدارة البيانات: وتشمل هذه وظيفة كل من تخزين وحفظ وتحديث وتعديل البيانات باستمرار بحيث تعكس ما يستجد من أحداث اقتصادية أو عمليات أو قرارات كما تشمل استرجاع البيانات وتشمل هذه وظيفة كل من تخزين وحفظ وتحديث وتعديل البيانات باستمرار بحيث تعكس ما يستجد من أحداث اقتصادية أو عمليات أو قرارات كما تشمل استرجاع البيانات التي سبق تخزينها فالتخزين يعني وضع البيانات والمعلومات المجمعة في ملفات أو قواعد بيانات. وتحديث ضروري لتحسين جودة البيانات والمعلومات المخزنة ويؤدي التحديث إلى القيام بعدة أنشطة منها الإضافة، الحذف، التصحيح و التعديل.

أما استرجاع البيانات فهدف إلى إجراء مزيد من عمليات التشغيل عليها أو تحويلها إلى معلومات لمستخدمي نظام المعلومات في شكل تقارير.

4- رقابة البيانات: تحقق هذه الوظيفة هدفان رئيسيان هما حماية الأصول من الضياع والتأكد من تمام ودقة البيانات والتشغيل الصحيح لهما وتتعدد الإجراءات والأساليب المستخدمة في ظل نظام المعلومات المحاسبي لأغراض فرض الرقابة على البيانات مثل الفحص و الاختبار و مراجعة البيانات المخزنة بالحاسب.

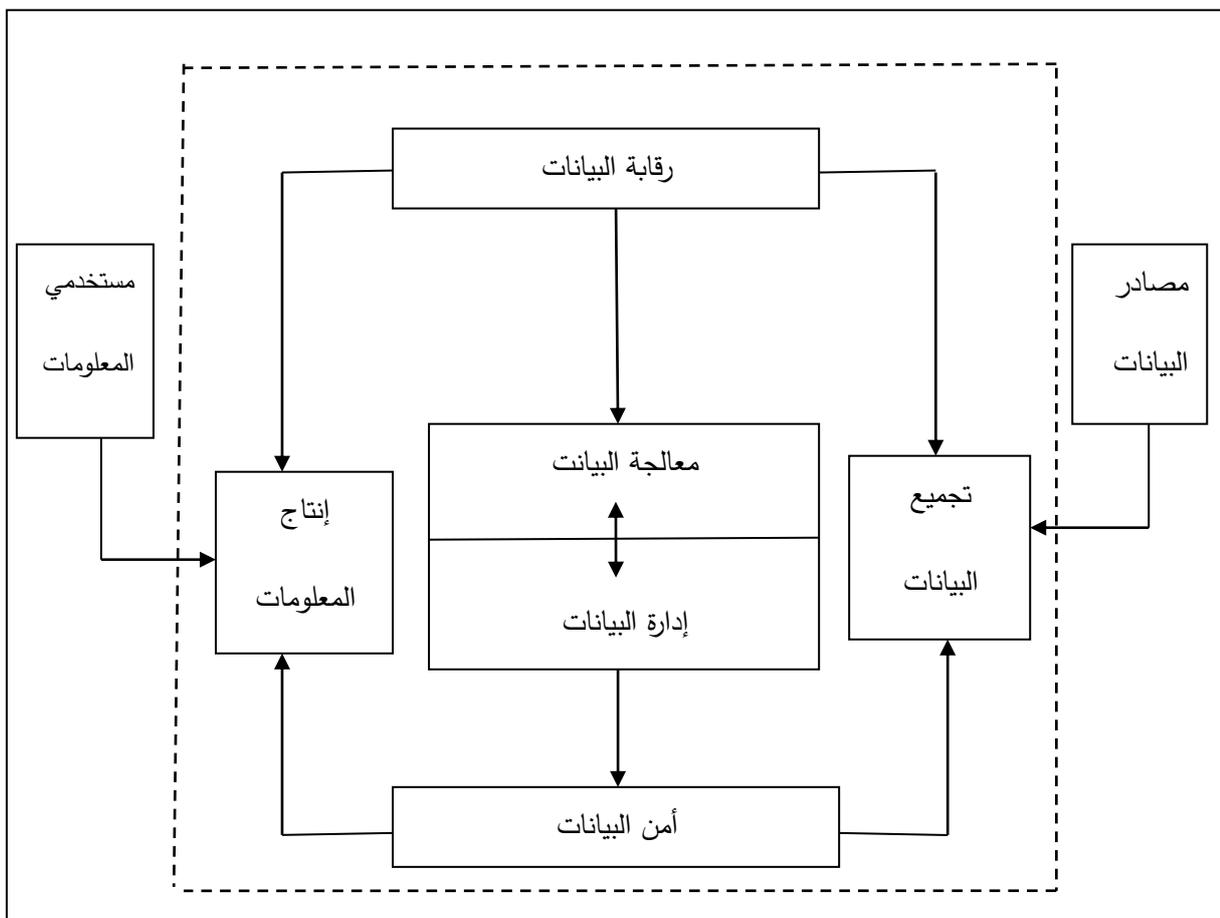
وتتم الرقابة من خلال مرحلتين أساسيتين هما:¹

المرحلة الأولى: التأكد من أن البيانات التي تم الاحتفاظ بها سليمة وكاملة وتعالج بأساليب صحيحة ومن الأمثلة على ذلك مطابقة البيانات التي تم إدخالها إلى الحاسب مع السجلات الأصلية.

المرحلة الثانية: توفير الأمن والحماية للبيانات من العبث والسرقة وأخطار الحريق ومن الأمثلة على ذلك منع الدخول إلى أماكن نظم المعلومات إلا من خلال بطاقات الكترونية وهذا من أساسيات أنظمة الضبط الداخلي.

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

الشكل رقم (5-1): وظائف نظام المعلومات التي من خلالها يتم تحويل البيانات إلى معلومات



¹ ياسر صادق مطيع، طارق سعيد أبو عقاب، عبد الله أحمد الشوابكة. نظم المعلومات المحاسبية. مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع. الأردن. الطبعة الأولى. 2007. ص 16.

المصدر: السيد عبد المقصود محمد دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، نفس المرجع السابق، ص 336.

ويشكل نظام المعلومات المحاسبي مجموعة من المبادئ والأساليب التي يمكن عن طريقها تجميع البيانات والمعلومات داخل المنشأة، بصورة تمكن من تحقيق الأهداف الإدارية، فمن خلال هذا النظام يتم تحويل العمليات الاقتصادية المثبتة في مستندات سواء داخلية أو خارجية في صورة قيم. ثم قيدها في السجلات محاسبية عن فترات متعاقبة لاستخدامها في أغراض مختلفة كالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

ولكي يكون هناك نظام فعال للمعلومات المحاسبية يتعين أن يكون قادرا على¹:

- ✓ أن يرتبط بالهيكل التنظيمي للمنشأة، حتى يوفر المعلومات اللازمة لتحقيق أهداف الإدارة من تخطيط ورقابة، بحيث تظهر المعلومات المحاسبية علاقة الأنشطة الإدارية ببعضها البعض في شكل مجموعة من التقارير الدورية الملانمة التي تفيد في تحقيق الأهداف.
- ✓ أن يكون مصدرا لتزويد الإدارة العليا بمعلومات وافية عن نتائج عن نتائج تنفيذ الخطط، عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالخطط والسياسات المرسومة مسبقا.
- ✓ أن يسمح بتحقيق التوازن بين درجة الدقة، والتفصيل، والفترات الزمنية لإعداد التقارير المحاسبية وبين تكلفة النظام وبما يحافظ على اقتصاديات تشغيله.
- ✓ أن يوصل المعلومات المحاسبية إلى متخذي القرار في الوقت المناسب، وأن يقوم بتخزين تلك المعلومات و استرجاعها منه بشكل سريع ومنظم عند الحاجة.
- ✓ تكامل المعلومات وخصوصا المعلومات الخارجية المفيدة مثل الظروف الاقتصادية السائدة في السوق.
- ✓ أن يوفر نظام المعلومات المحاسبي قنوات اتصال لتدفق المعلومات إلى داخل وخارج المنشأة وإجراء مواءمة بين نظام المعلومات والبيئة المحيطة حتى يتم توفير المعلومات وفقا لظروف مستخدمي المعلومات.

¹ معرج عيد الحكيم. مناهج بناء نظم المعلومات الإدارية. رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير. فرع إدارة أعمال. كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير. جامعة الجزائر. 2003. ص 40. منشورة على الموقع الإلكتروني ccdz.c r i t.dz تاريخ الاطلاع 1-1-2017. ساعة، 18:07.

✓ أن يستجيب نظام المعلومات المحاسبية لطلب المعلومات بصفة مستمرة، من خلال توليد المعلومات وقت الحاجة إليها، كنتيجة لوجود بنك للبيانات، يحتفظ بالبيانات والمعلومات إلى حين الحاجة إليها وعلى أن يتم تحديث هذه البيانات بصفة مستمرة طبقا للتغير في الظروف المحيطة بالنظام.

المطلب الثالث: مقومات نظام المعلومات المحاسبي وأهدافه

1- مقومات نظام المعلومات المحاسبي

يعتمد نظام المعلومات المحاسبي على مجموعة من المقومات التي تتكامل فيما بينها من أجل الحصول على معلومات فعالة في مختلف الاستخدامات سواء الداخلية أو الخارجية، ومن أهم هذه المقومات ما يلي:

1- المستندات:

✓ تمثل العمليات المالية مدخلات نظام المعلومات المحاسبي. والتي يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية. ويعتبر توفر المستندات ضروريا في كونها هي التي يتم التشغيل أو المعالجة بموجبها بحيث تعتبر أداة هامة لنظام المعلومات المحاسبي حيث يعتمد عليها في جمع البيانات والمعلومات وترتكز المستندات على مجموعة من المبادئ وهي:¹

✓ استخدام أقل عدد من المستندات.

✓ التبسيط والوضوح في تصميم المستندات وإهمال كل ما هو غير ضروري من المعلومات.

✓ استخدام عدة صور في نفس المستند

¹ عصام فهد العريبيد. زياد أحمد الزعبي، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر. دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص34.

✓ منع الازدواج في جمع البيانات وتسجيل العملية.

✓ يجب أن تستجيب هذه المستندات لمتطلبات الرقابة.

1-2 الترميز:

يمكن تعريف الترميز على أنه وضع أرقام أو حروف هجائية أو علامات أو صور أو ألوان لتمييز مفردات كل

عنصر من غيره، و يحقق الترميز الأغراض التالية:

✓ تسهيل عملية تجميع المعلومات.

✓ تسهيل عملية الاتصال والسرعة في إنجاز العمليات.

✓ تقليل احتمالات الوقوع في الخطأ.

✓ تسهيل إدخال أنظمة الحاسوب، واعتماد قواعد البيانات

1-3 دليل الحسابات:

يعرف الدليل المحاسبي على أنه "عملية اختيار وتحديد أسماء الحسابات المعيرة عن المعاملات المالية التي تتم

بالوحدة المحاسبية، و تجميعها و تبويبها في مجموعات رئيسية و فرعية متجانسة، ثم وضعها في إطار عام و

إعطائها رموز أو أرقام مميزة لكل منها"¹.

أي أن دليل الحسابات هو عبارة عن جدول أو قائمة تضم جميع الحسابات التي وردت في العمليات المالية

للمؤسسة والتي قد تنشأ فيما بعد، وقد تكون هذه الأسماء ممثلة في رموز أو أرقام ذات دلالة معينة ومبوبة

¹ بوركاب مصطفى، لافي إبراهيم. نظام المعلومات المحاسبي وأثره على جودة القوائم المالية، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جامعة أكلي محند أولحاج البويرة. 2014. ص 17. منشورة على الموقع الإلكتروني <http://dpc.univ-bouira.dz> تاريخ الاطلاع 28-10-2016، ساعة 12:00.

ع مجموعة من الحسابات ذات الطبيعة المشتركة، فقد تأخذ كل مجموعة من الحسابات رقما معيناً ليشير إلى مجموعة من الحسابات المتجانسة.¹

1-4 الرقابة الداخلية:

هي إحدى مقومات النظام المحاسبي في المؤسسة و تعني الإجراءات المحاسبية المتعلقة بكيفية تصميم المستندات المحاسبية والدورة المستندية الخاصة بتلك الممتلكات وإجراء المراجعة الداخلية والخارجية المتبعة للتأكد من صحة التسجيل بالدفاتر المحاسبية وضمان المحافظة على أصول المؤسسة.

1-5 التقارير:

تعد التقارير إحدى الوسائل التي تستعمل في الرقابة، إذ تعتبر أداة الاتصال بين مختلف المستويات الإدارية، ويجب أن تكون المعلومات الواردة في هذه التقارير معروضة بلغة واضحة، وقابلة للفهم، وأن تتسم بتميز ملائم يجعلها وضوحاً دون إخفاء أي تفاصيل مهمة.

1-6 المنفذون للنظام

هم مجموعة المحاسبين الذين يتولون تنفيذ خطوات الدورة المحاسبية التي تضمنها النظام المحاسبي في المؤسسة و متابعة إجراءاته الخاصة بالمحافظة على أصول المؤسسة و الرقابة عليها و تقييم أداء العاملين فيها، والمقصود بالدورة المحاسبية لنظام المعلومات المحاسبي تتابع إجراءات تسجيل العمليات المالية وتبويبها وتحليلها في الدفاتر والسجلات المحاسبية ضمن مجموعة متكاملة.

2- أهداف نظام المعلومات المحاسبي

يهدف نظام المعلومات المحاسبي إلى توفير المعلومات المحاسبية اللازمة لتلبية احتياجات مستخدمي مختلفين داخل و خارج الوحدة الاقتصادية، و فيما يلي أهم أهداف نظام المعلومات المحاسبي:¹

¹ أحمد لعماري، طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية. جامعة محمد خيضر، بسكرة. العدد الأول. نوفمبر 2001. ص 61.

2-1 توفير المعلومات اللازمة لإنجاز العمليات والمهام اليومية

تقوم الوحدة الاقتصادية يوميا بعدد من الأحداث الاقتصادية يطلق عليها العمليات المحاسبية وهي بمثابة أحداث تعور عن عمليات تبادل لها قيمة اقتصادية مثل عمليات الشراء والبيع والسداد والتحصيل، ويتم تشغيل العمليات من خلال نظم تشغيل ومعالجة العمليات وهي عبارة عن نظم فرعية تطبيقية لنظام المعلومات المحاسبي، ويعمل كل نظام على تشغيل مجموعة من الخطوات لكل نوع من العمليات مع ملاحظة إمكانية وجود تداخل وترابط بين نظم التشغيل الفرعية.

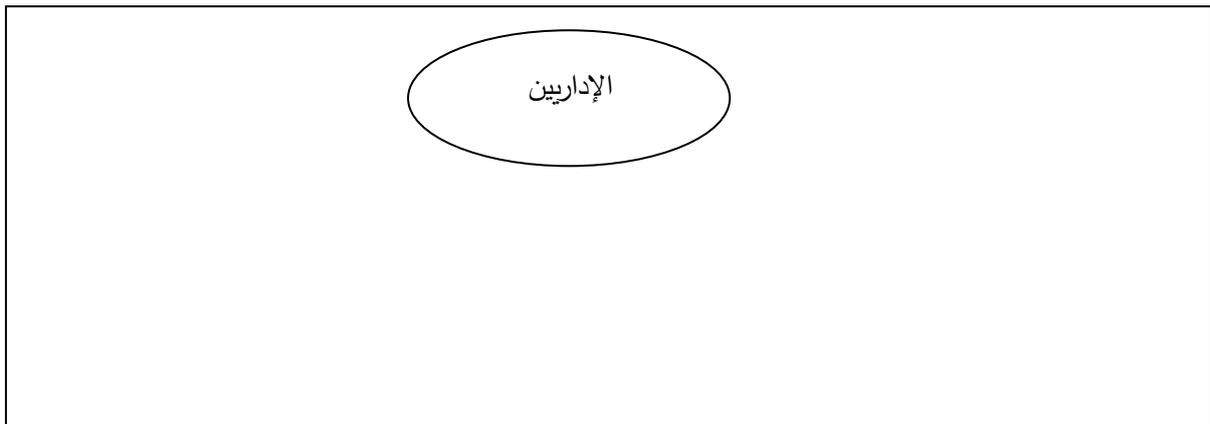
2-2 توفير المعلومات اللازمة لتقييم الأداء الإداري

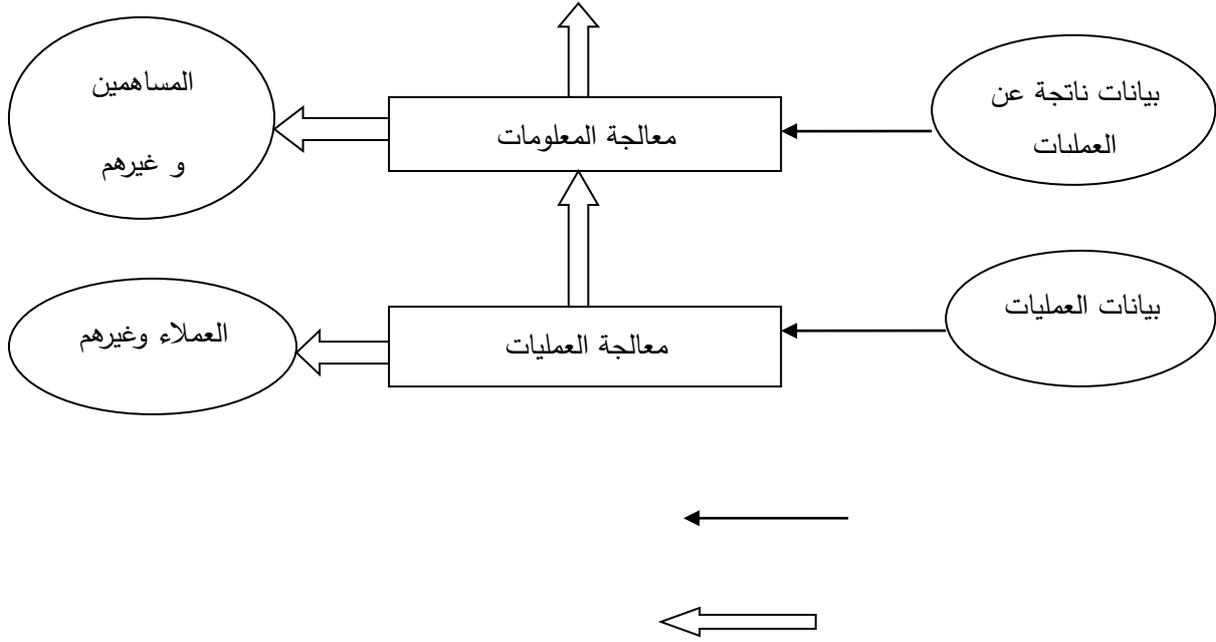
فيما يتعلق بالمحاسبة المالية ينبغي أن تفصح الإدارة عن مدى وفائها بالمسؤولية القانونية الملقاة على عاتقها تجاه الأطراف الخارجية، والإفصاح عن المركز المالي ونتيجة النشاط للأطراف الخارجية كالمساهمين والدائنين الإداريين في كافة المستويات الإدارية والتحقق من كفاءة وحسن استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة لدى كل مسؤول في كل مستوى إداري.

2-3 توفير المعلومات اللازمة لتدعيم عملية اتخاذ القرار

تتخذ الوحدة الاقتصادية مجموعة من القرارات اللازمة للتخطيط والرقابة على عمليات التشغيل، ويتحقق هذا الهدف من خلال معالجة المعلومات، ويعتبر تشغيل المعلومات على هذا النحو ولتحقيق ذلك الهدف يوجد نوع آخر من المعالجة المحاسبية، أي أن النظام المحاسبي يوفر نوعان من المعالجة هما معالجة المعلومات ومعالجة العمليات، ويوضح الشكل التالي الفرق بينهما.

الشكل رقم (1-6): الفرق بين معالجة المعلومات ومعالجة العمليات





المصدر: السيد عبد المقصود محمد دبيان. ناصر نور الدين عبد اللطيف. نظم المعلومات المحاسبية مدخل تحليل وتصميم النظام. دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع. الإسكندرية. 2011. ص335.

إضافة إلى ذلك هناك أهداف أخرى نجد منها:

- ✓ إنتاج التقارير اللازمة لخدمة أهداف المشروع سواء مالية، بيانية، إحصائية أو تقارير المشروع.
- ✓ توفير تقارير تحتوي على درجة من الدقة في الإعداد والنتائج.
- ✓ تحقيق النظام المحاسبي لشروط الرقابة الداخلية اللازمة لحماية أصول المشروع. ورفع كفاءة أدائها من خلال توفير وسائل الرقابة الداخلية في النظام.
- ✓ تناسب تكلفة كل من النظام وإنتاج بياناته مع الأهداف المطلوبة.

وبالتالي فإن تحقيق هذه الأهداف يؤدي إلى تحقيق الأمن في نظام المعلومات المحاسبي والمحافظة على سرية المعلومات المتحصل عليها.

المبحث الثالث: عناصر نظام المعلومات المحاسبي

يظهر أثر نظام المعلومات المحاسبي في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية من خلال المراحل التي يشهدها بحيث تتحول البيانات إلى معلومات عبر مراحل النظام المدخلات والعمليات والمخرجات وهذا ما سيتم عرضه في هذا المبحث المتكون من ثلاث مطالب رئيسية كالآتي:

المطلب الأول: مدخلات نظام المعلومات المحاسبي

وتتضمن هذه المرحلة البيانات المتعلقة بالأحداث الاقتصادية للوحدة الاقتصادية وقد تكون أحداث خارجية مثل كميات وأسعار المبيعات وقد تتولد من عمليات داخلية مثل كميات وأسعار المواد المستخدمة وغيرها، بحيث تعد البيانات التي تتولد عن الأحداث المالية التي تقوم بها المؤسسة المادة الخام التي تجري عليها عمليات المعالجة و بمثابة مدخلات لنظام المعلومات المحاسبي وينبغي أن تتوفر على الخصائص التالية:¹

✓ أن تكون مرتبطة بنشاط المؤسسة.

✓ أن تكون قابلة للقياس الكمي في شكل صورة نقدية.

✓ أن تكون قابلة للتحقيق.

وتتمثل مدخلات نظام المعلومات المحاسبي في وثائق ومستندات تبريرية (فاتورة، أوامر البيع، أوامر الشراء)، و التي سنعرضها كالتالي:

1- أمر الشراء: هو وثيقة تسلم للمورد ليقوم ببيع وشحن سلع أو خدمات بمواصفات وأسعار معينة ويتم إعداده في قسم المشتريات الذي يوجه للمورد المقترح من واقع طلب الشراء الذي يسلمه قسم المشتريات من المخازن² و الجدول الموالي يمثل أمر الشراء.

الجدول رقم (1-2): نموذج أمر الشراء.

	العنوان:	اسم الشركة	الرقم:
	إلى السادة:	أمر الشراء	التاريخ: / /
	تعليمات الشحن و الدفع:		

المصدر: محمد يوسف حفناوي، مرجع سبق ذكره، ص122.

- تقرير الاستلام:

هو عبارة عن مستند يعد من قبل لجنة الاستلام، أو أمين المخزن، بالأصناف المستلمة من حيث المواصفات والكميات والأسعار ويتم إثبات المخالفات في الأصناف الواردة في طلب الشراء أو الفاتورة، سواء كان ذلك من حيث الكميات، أو المواصفات أو الأسعار أي أن تقرير الاستلام يسجل فيه تفاصيل الشحنة وتاريخ الاستلام والشاحن والمورد ورقم أمر الشراء، ويحدد فيه أيضا لكل وحدة مشحونة رقمها ومواصفاتها ووحدة قياسها و الكمية التي سيتم استلامها¹، كما هو مبين في الجدول التالي.

الجدول رقم (3-1): نموذج لتقرير الاستلام

اسم الشركة	
تقرير استلام	
الرقم:	
المورد:	
تاريخ الاستلام:	
الشاحن:	

المصدر: محمد يوسف حفناوي، مرجع سبق ذكره، ص 123.

يقارن المشرف في قسم السلع المستلمة مع المحددة في أمر الشراء و من ثم يحرر هذا التقرير بنسختين يسلمها مع السلع للمخازن ونسخة منه لقسم المشتريات وأخرى تبقى في هذا القسم.

3- الفاتورة: الفاتورة هي وثيقة يبين فيها الكمية المباعة للغير وسعر الوحدة الواحدة والمبلغ الإجمالي المطلوب مقابل تلك الكميات المباعة وتكون الفاتورة صادرة من المنشأة عندما تبيع سلعة أو خدمة للغير¹. وتعتبر الفاتورة مستند أسامي لإثبات عمليات البيع و الشراء تحتوي على مجموعة من البيانات الأساسية والهامة في عملية التسجيل المحاسبي كما يوضحه الجدول التالي الذي يحتوي على نموذج الفاتورة.

الجدول رقم (1-4): نموذج الفاتورة

فاتورة:	رقم الفاتورة:
اسم الشركة:	التاريخ:
المطلوب من:	رقم العميل:
تاريخ الشحن:	رقم طلب البيع:

المصدر: بوركاب مصطفى، لاني إبراهيم. مرجع سبق ذكره، ص 24.

المطلب الثاني: المعالجة

¹ السيد عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره. ص 70

المعالجة هي عملية تحويل البيانات لحل مشكلة أو مقابلة احتياج خاص لأجل توفير معلومات. وقد يتضمن مفهومها كل الحسابات أو أحدها المقارنة، التلخيص، التصفية أو التحويل.¹

تتم المعالجة المحاسبية البيانات فور تحقق الأحداث ذات الطابع الاقتصادي. حيث يتم تسجيل تلك الأحداث الاقتصادية على شكل عمليات محاسبية. وتهدف الدراسة في هذا الصدد إلى إيضاح كيفية تشغيل كل من مكونات نظام المعلومات المحاسبي البشرية والآلية لمعالجة هذه العمليات. ويتم التعبير عن الإجراءات التي يحتويها نظام المعلومات المحاسبي لتحقيق تلك المعالجة اصطلاحياً بالدورة المحاسبية. وتتكون الدورة المحاسبية لمعالجة البيانات من ستة خطوات رئيسية سنعرضها كما يلي²

1- تسجيل العمليات المحاسبية:

يعتبر تسجيل الأحداث المالية في صورة قيود يومية هو الخطوة الأولى في الدورة المحاسبية ويطلق على هذه الخطوة إثبات قيود اليومية. ويتم إثبات الأحداث المالية في صورة قيود يومية عن طريق تحليل هذه الأحداث لتحديد الحسابات التي تأثرت بهذه الأحداث وشكل التأثير الناتج. ويتمثل هذا التأثير إما في صورة دائية هذا الحساب أو مديونيته كنتيجة للحدث المالي.

أي يتم التسجيل فيها وفق القيد المزدوج الذي ينص على أن كل عملية محاسبية تؤثر في حسابين حيث تجعل أحدهما مدين والثاني دائن، ويكون الحسابان في العملية الواحدة متساويين بالقيمة مما يؤدي إلى نشوء توازن مستمر بين أطراف العملية، والجدول التالي يوضح الشكل النموذجي لدفتر اليومية:

الجدول رقم (5-1): نموذج دفتر اليومية

رقم الحساب المدين	رقم الحساب الدائن	البيان	المبالغ المدينة	المبالغ الدائنة

1. أبوركاب مصطفى، لافي إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص27

2. محمد يوسف حفناوي، مرجع سبق ذكره، ص149

--	--	--	--	--

المصدر: بوركاب مصطفى، لاني ابراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 26.

2- ترحيل "تبويب" العمليات المحاسبية:

تعتبر عملية تبويب الأحداث المالية في صورته حسابات في سجل الأستاذ هي الخطوة الثانية في سلسلة خطوات المعالجة المحاسبية لتلك الأحداث، بحيث يتم ترحيل القيود اليومية المحاسبية إلى دفتر الأستاذ الذي يحتوي على جميع الحسابات التي تأثرت بالعمليات.

الجدول رقم (1-6): نموذج دفتر الأستاذ

الأرصدة		المبالغ		البيان	التاريخ
دائنة	مدينة	دائنة	مدينة		

المصدر: بوركاب مصطفى، لاني ابراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 27.

3- إعداد ميزان المراجعة:

ميزان المراجعة هو بيان تلخيصي لجميع الحسابات التي استخدمتها المؤسسة خلال الفترة المحاسبية، حتى ولو أدى مجموع العمليات إلى رصيد معدوم ويساعد على المراقبة المزدوجة على أساس مبدأ القيد المزدوج من خلال المساواة التالية:¹

$$\text{مجموع المبالغ المدينة} = \text{مجموع المبالغ الدائنة}$$

محمد يوسف حفناوي، مرجع سبق ذكره، ص 149¹

مجموع الأرصدة المدينة = مجموع الأرصدة الدائنة

وميزان المراجعة هو عبارة عن تبويب الأرصدة المدينة والدائنة للحسابات في دفتر الأستاذ للتأكد من صحة التسجيل المحاسبي من خلال القيود وصحة الترحيل كمحطة تهدف لتصحيح الأخطاء المحاسبية السابقة تمهيدا لإعداد الحسابات الختامية والقوائم النهائية². حيث أن المؤسسة تقوم خلال أي فترة محاسبية بإجراء العديد من عمليات التسجيل والتبويب المحاسبي الأحداث المالية التي تتولد عن نشاطات، والتي تكون عادة متباينة و ذات حجم كبير لذلك من الضروري قبل البدء في إعداد التقارير المحاسبية أن يتم التلخيص في صورة ميزان المراجعة كما هو موضح ف الجدول التالي:

على شكل نقط (7-1): صمدت لئف ملسو جع ٤

الأرصدة		المبالغ		اسم الحساب	رقم الحساب
دائنة	مدينة	دائن	مدين		
				المجاميع	

المصدر: بوركاب مصطفى، لاني إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 27.

4- إعداد قيود التسوية:

وهي القيود التي تعمل في نهاية الدورة المحاسبية لتسوية الحسابات وفقا للمبادئ والمعايير المحاسبية من أجل تحميل كل فترة محاسبية بنصيبها من المصاريف التي تخصها، والاعتراف بالإيرادات المكتسبة والتي تخص نفس الفترة و يتم في هذه الخطوة إثبات قيود الاستحقاق و تسوية حسابات إهلاك الأصول و الديون المعدومة والمشكوك فيها وتسجيل القيود المتعلقة بإنشاء المخصصات أو تعديل قيمتها على ضوء الجرد الفعلي لعناصر

الأصول والالتزامات الخاصة بالمؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تطبيق مبدأ الاستحقاق وتحقيق أيضا سلامة تطبيق لمبدأ المقابلة أي مقابلة الإيرادات بالنفقات خلال الفترة المحاسبية.

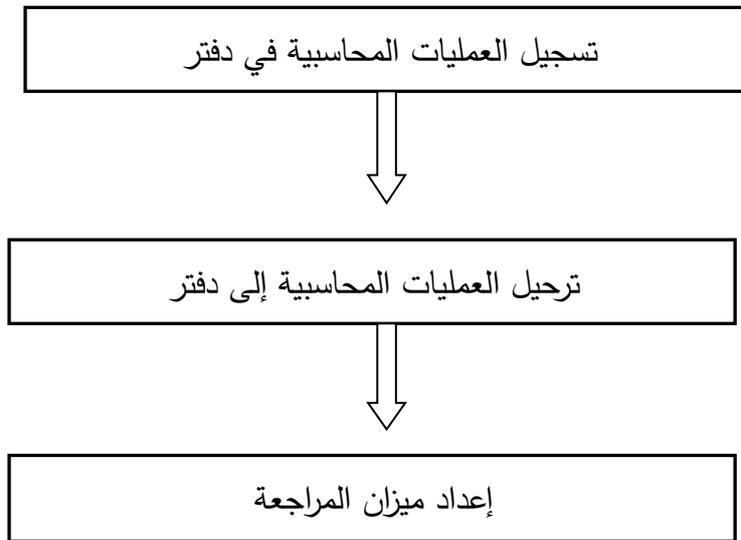
5- إعداد التقارير المحاسبية:

يتم إعداد التقارير المحاسبية والتي تتمثل في الحسابات الختامية والميزانية كخطوة خامسة في سلسلة معالجة البيانات التي يقوم بها نظام المعلومات المحاسبي، ويمكن أن تتحقق هذه الخطوة بسهولة إذا قام محاسبو المؤسسة بإعداد ميزان المراجعة بعد إجراء القيود الخاصة بالتسوية، حيث تعبر الأرصدة المدبنة والدائنة في ميزان المراجعة عن حقيقة حسابات المؤسسة بعد إجراء التعديلات و التسويات.

6- إقفال السجلات:

بعد إعداد التقارير المالية عن الفترة يقوم المحاسب بإعداد السجلات لاستقبال الأحداث المالية التالية، ويتضمن ذلك الإجراء مجموعة من الخطوات التي تؤدي إلى إقفال الحسابات المنتهية وتؤدي قيد الإقفال إلى تحويل أرصدة حسابات الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة المالية إلى الحسابات الختامية التي ينتج عنها التوصل إلى صافي دخل المؤسسة¹.

الشكل رقم (7-1): خطوات معالجة البيانات التي يتم تحقيقها من خلال نظام المعلومات المحاسبي



1 السيد عبد المقصود محمد ديبان، ناصر نور ا

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على السيد عبد المقصود محمد دبيان وناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق. ص 79.

المطلب الثالث: مخرجات نظام المعلومات المحاسبي والتغذية العكسية

- مخرجات نظام المعلومات المحاسبي

وهي حاصل تفاعل العمليات التشغيلية التي تجري على المدخلات وفقاً للأهداف المرسومة للنظام، وفي النظام المحاسبي تشمل المخرجات : مجموعة التقارير والقوائم المالية والمعلومات المختلفة الناتجة عن تفاعلات العمليات التشغيلية للمدخلات في إطار المتغيرات البيئية والذاتية للجهات التي يمكن أن تستخدمها وتستفيد منها.¹

✓ وتكون هذه القوائم موجهة لأطراف خارجية لمساعدتهم في اتخاذ قرارات سليمة تخص علاقاتهم بالمؤسسة، سواء كانوا مستثمرين أو موردين أو أطراف داخلية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الإدارية، والقيام بالتخطيط والرقابة وتقييم كفاءة الأداء، أي في هذه المرحلة يتم تحويل البيانات التي تم تشغيلها إلى معلومات يتم توصيلها فيها بعدد للمستخدمين المختلفين فمثلا بيانات المبيعات تتحول إلى معلومات في شكل فواتير بيع التي يتم إرسالها للعملاء، ثم يتم متابعة عملية تحصيلها.¹

وقد قدم معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين دراسة وضحت الأهداف الأساسية للتقارير المالية والتي تتلخص فيما يلي:²

- ✓ توفير معلومات مالية عادلة موثوق فيها عن الموارد الاقتصادية التي تمتلكها المؤسسة من جهة والالتزامات المترتبة عليها تجاه المالكين والمقرضين من جهة أخرى.
- ✓ تزويد المستخدمين وأصحاب الصلة بالتغيرات الحاصلة في المركز المالي للمؤسسة.
- ✓ توفير المعلومات اللازمة والكافية لتمكين المستخدمين من اشتقاق واستخراج بعض المؤشرات الكمية المفيدة.

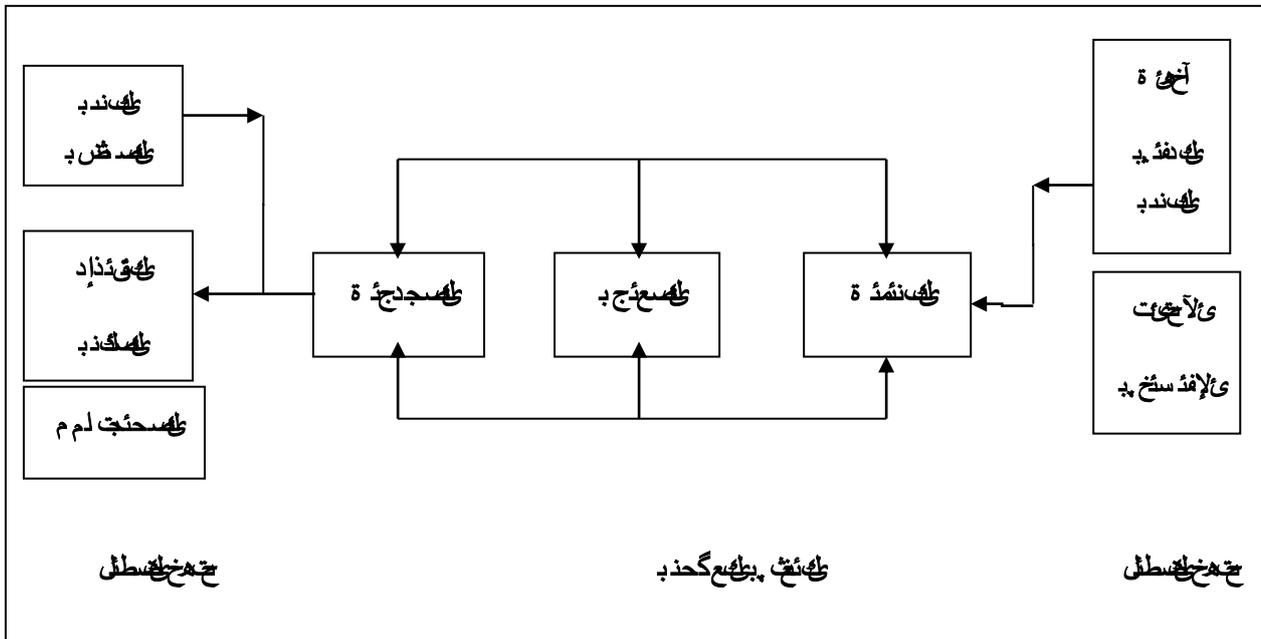
قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، زايد هاشم يحي السقاء مرجع سبق ذكره، ص 17.¹

². السيد عبد المقصود محمد دبيان ، ناصر نور الدين عبد الطيف، مرجع سبق ذكره. ص 331

✓ الإفصاح عن الأسس والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية حيث تقوم المؤسسة بتحقيق هذه الأهداف من خلال نشرها للتقارير المالية السنوية، ويوفر نظام المعلومات المحاسبي عبر مخرجاته الأساس الذي يسمح للأطراف المختلفة ذات الاهتمام بالمؤسسة الحصول على المعلومات التي تعتبرها مفيدة وتساعد على اتخاذ القرارات السليمة في كل المجالات.

2- التغذية العكسية: وهي عملية الحصول على البيانات و المعلومات اللازمة لتقييم عناصر النظام السابقة (المدخلات، العمليات التشغيلية، المخرجات) والتأكد من مدى دقتها وإمكانيتها في تحقيق أهدافها، وفي النظام المحاسبي تتم التغذية العكسية من خلال عملية الرقابة على العناصر السابقة بهدف تقييمها وتوجيهها التوجيه الصحيح وصولاً إلى تحقيق الأهداف التي يرمي النظام المحاسبي لتحقيقها خدمة للوحدة الاقتصادية ككل، و يمكن توضيح عناصر النظام المحاسبي وفق الشكل الآتي:

الشكل رقم (1-8): عناصر نظام المعلومات المحاسبي



المصدر: بوركاب مصطفى، لاني إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 9.

يوضح هذا الشكل أن نظام المعلومات المحاسبي نظام مفتوح، ذلك أنه يتعامل عند حدود البيئة المحيطة به، فهو يتعامل مع ظواهر اقتصادية واجتماعية متنوعة للحصول على بيانات تمثل مدخلات النظام وعن طريق المخرجات يتعامل مع مستخدمي المعلومات والذين يختلفون كثيرا في أهدافهم ومصالحهم ونظام المعلومات المحاسبي الجيد هو الذي يجب أن ينتج التقارير التي تشبع بقدر الإمكان حاجات مستلمي تلك البيانات، كما نلاحظ أن الرقابة تكون علو مستوى كل مرحلة من المراحل التي يمر بها نظام المعلومات المحاسبي.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تم عرضه في هذا الفصل يتضح لنا أن لنظام المعلومات المحاسبي دور كبير في الحفاظ على مكانة المؤسسة من خلال توفير البيانات والمعلومات بالدقة والسرعة المطلوبة، بحيث يختص نظام المعلومات المحاسبي بتوفير معظم المعلومات الاقتصادية التي يمكن التعبير عنها ماليا، وتساعد بلا شك في حل الكثير من المشكلات والقرارات المالية التي تواجه إدارات مختلف المنشآت بل وأطراف أخرى عديدة، و جودة المعلومات المحاسبية كمخرجات نهائية لنظام المعلومات المحاسبي بعد تغذيته بالبيانات المالية ومعالجتها وفق دورة البيانات والمعلومات المحاسبية وإخراجها، تعتمد وبشكل أساسي على جودة وكفاءة التصميم لنظم المعلومات المحاسبية، فجودة المخرجات تعتمد على جودة المدخلات. كما أن جودة المعلومات تؤثر وتتأثر بمجموعة من العوامل البيئية، الاقتصادية، السياسية، الثقافية، القانونية والاجتماعية التي تعكس طبيعة الأحداث والعمليات الاقتصادية التي تعمل في ظل ظروفها البيئية، بالإضافة إلى مجموعة من العوامل المتعلقة بالمعلومات المحاسبية نفسها وبجودة التقرير للمرجع الخارجي.

الفصل الثاني

فلذَهظ ح طي ا شُعَط

ح طَّهَّه

المبحث الأول: مفاهيم حول محافظ الحسابات.

المطلب الأول: تعريف محافظ الحسابات.

مهمة محافظ الحسابات تشمل عملية فحص شامل للسجلات أو الحسابات أو الإجراءات التي يقوم بها شخص مؤهل و مدرب على هذه الأعمال تدريباً خاصاً والهدف من تدقيق الحسابات هو تقرير ما إذا كانت المصروفات التي أنفقت والمبالغ التي حصلت مقيدة بالدفاتر بصورة صحيحة وما إذا كانت الأصول قد قيمت تقييماً صحيحاً و ما شابه ذلك وقد يقوم بتدقيق الحسابات موظف من داخل الشركة أو شخص آخر من خارج الشركة يعين أو يكلف خصيصاً للقيام بهذه المهمة، وفي أعمال الشركات العادية يكون الهدف الأساسي من تدقيق الحسابات تقرير ما إذا كانت الشركة تحفظ حساباتها وبياناتها وتمسك دفاترها وسجلاتها وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً وما إذا كانت هذه الحسابات والبيانات تمثل وضع الشركة المالي بصورة صحيحة و عادلة.

يعرف القانون الجزائري محافظ الحسابات بأنه " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"¹.

محافظ الحسابات هو كل شخص الذي تحت اسمه الخاص و مسؤولياته يمارس مهمة المصادقة على صحة وانتظام حسابات الشركات التجارية والتي منها شركات رؤوس الأموال، الجمعيات، التعاضديات الاجتماعية والتقابات².

كما أن المدقق هو الشخص الذي يحمل شهادة سارية المفعول لممارسة مهنته أو على عضوية في مكتب أو شركة مؤهلة للقيام بدور المحاسبين القانونيين.

¹ مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والطباعة. عمان ، الأردن، الطبعة الثانية. 2011، ص 17.

² القانون رقم : 08/91 المؤرخ : 1991.04.27 (ج.ر. رقم : 20 / 1991.05.01) المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .

ويطلق على الشخص الذي يتحمل المسؤولية الشاملة عن إنجاز مهمة التدقيق ومن ثم يوقع على التقرير مصطلح الشريك صاحب التقرير، و بإمكانه تفويض بعض الأشخاص للقيام بمهام معينة من عملية التدقيق.¹

المطلب الثاني: مهام محافظ الحسابات.

لقد أسند القانون الجزائري المهام التالية لممارسة مهنة محافظ الحسابات وهي كالتالي:

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

وتخص هذه المهام فحص قيم و وثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير وعندما تعد الشركة والهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

¹. المادة/22 من القانون رقم : 10-01، بتاريخ 2010.06.29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد

أما مهمة محافظ الحسابات في دائمة ومستمرة وتغطي كل الفترات، يقوم المحافظ من خلالها بالمصادقة على عدد من المعلومات مثل أتعاب المسؤولين والنوطات الإعلامية للغير، إعلام المساهمين حول العمليات التي تخص حياة مؤسستهم سواء كانت عادية أو خاصة، وهي مهمة تجبره على تصريح بالأعمال غير الشرعية التي عثر عليها أثناء عمله لوكيل الجمهورية، كما تجبره على إعلان ما يسمى بإجراء الطوارئ وذلك عند وقوفه على قضايا خطيرة قد تعرقل مواصلة النشاط وتهدد حياة المؤسسة، ومادام أن محافظ الحسابات مراجع قانوني فإنه مقيد جدا في أداء المهمة مقارنة بالمراجع التعاقدية، ويكفي لتبيان ذلك دراسة معايير الأداء الخاصة به.

المطلب الثالث: معايير المراجعة والمعايير المتبعة من طرف محافظ الحسابات.

إن المراجعة مهنة حرة تحكمها قوانين ومعايير، والمراجع شخص محترف متخصص ومهمته تزداد تعقيدا من فترة إلى أخرى لما لتعقد عالم الأعمال اليوم وتعقد المحاسبات والمشاكل المالية منها القانونية والضرية المطروحة على وجه الخصوص، وعليه ينبغي مراعاة معايير بعضها على الأقل، أثناء قيامه بمهمته، حتى لا يكون مقصرا وما ينجر على ذلك من عواقب.

على المراجع احترام نصوص العقد الذي يربطه بالمؤسسة التي يراجعها وأن يبذل في انجاز المهمة المسطرة عناية الرجل المعتاد وترتب الأخطاء بحسب الأهمية، فهناك الخطأ التافه وهناك التقصير:

(1) الخطأ التافه

إن الإنسان خطأ بطبعه وعليه فإن الخطأ التافه هو ما يتركه الشخص الحريص على شؤونه و الساهر على مصالحه (مثل ارتكاب أخطاء حسابية، الترحيل...).

(2) التقصير

يفرق بين :

◀ **التقصير اليسير:** وهو خطأ يرتكبه الرجل العادي عند قيامه بشئونه الخاصة (مثل الاكتفاء بتصريحات المسؤولين دون مراجعة قوائم الجرد).

◀ **التقصير الجسيم:** الذي لا يفترض أن يرتكبه الشخص العادي وأقل الناس اهتماما

بشئونه (مثل توزيع أرباح خيالية، الاكتفاء بمراجعة العمليات الحسابية فقط...).

وإذا كان المراجع الخارجي غير مسئول عن الخطأ التافه فهو مسئول عن كل تقصير.

إن احترام المراجعة، سواء كانت إلزامية قانونا أم لا ضروري في الغلب وذلك تفاديا لكل تقصير وهي نوعان :
معايير متعلقة بشخص المراجع ومعايير متعلقة بأعمال المراجعة.

- المبحث الثالث: تقارير محافظ الحسابات ومعاييرها.

1-2 **المطلب الأول: المعايير المتعلقة بشخص المراجع.**

باعتباره شخص فني محترف يشترط في المراجع توفر عنصرين أساسيين هما الكفاءة

والاستقلالية، وتمثل الكفاءة في جملة المعارف والخبرات في شتى الميادين والتي تزداد اتساعا مع مرور الزمن، يحصل المراجع عليها بعد تكوين نظري وميداني والنجاح في شهادات من أعلى المستويات. وإلا فكيف يمكنه أن يواجه المشاكل المعقدة التي تعترض طريقه أثناء القيام بالمهمة؟ وكيف يحافظ على استقلالية تجاه مختلف الأطراف ويراقب أفراد قد يكونوا أكفأ منه؟ أما الاستقلالية فتتمثل في نزاهة واستقامة ونضج المراجع وتمتعته بكامل حقوقه المدنية وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات، أن تكون مستقلا فعلا أي يتمتع بكامل الحرية تجاه أعضاء المؤسسة موضوع المراقبة أن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل، وفيما يخص المراجعة القانوني (محافظ الحسابات) فإن المشرع الجزائري كان صارما بإصداره مجموعة نصوص للمحافظة على استقلالية المراجع. وعليه يشترط في محافظ حسابات شركة ما.

- لا تربطه صلة حتى الدرجة الرابعة بالمسؤولين في المؤسسة وأزواجهم.
- لا يتقاضى أي تعويضات أتعاب اجر او علاوات يدفعها له المسؤولون أو أزواجهم أو من طرف مؤسسة أخرى تملك عشر الأموال الجماعية في المؤسسة التي يراجعها ما عدا أتعابه. بصفته كمحافظ حسابات المحددة قانونا.
- لا يمكنه بالإضافة إلى هذا، حسب القانون 08-91، أن يكون محافظ حسابات ومستمرا ضربيا أو خبيرا قضائيا في نفس الوقت وفي نفس الشركة، ولا القيام بمهام تسييرية بصفة مباشرة أو غير مباشرة أو قبول ولو بصفة مؤقتة مهام التنظيم والإشراف على المحاسبة.
- المعايير المتعلقة بالعمل الميداني.

إن توفر الكفاءة و الاستقلالية لدى مراجع الحسابات غير كافي إذ للقيام بمهمته على أحسن وجه و إعطاء الرأي الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بأعماله.

وهي مقاييس يستند إليها من أجل تقييم العمل الذي قام به وبالتالي تحديد مسؤوليته فيما إذا قام بما يجب في مراجعة و مراقبة الحسابات، غير أنه من الصعوبة بمكان وضع معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات ومختلف مراحل تطورها، ومن هذه المعايير نذكر أنه على المراجع.

- وضع خطة عمل كافية لأعمال مراجعة مراقبة الحسابات، والإشراف على أعمال مساعديه وعليه تحديد الأشغال الواجب القيام بها وله أن يساعده في ذلك أعوان على أن يشرف على أعمالهم، إذ ليس له حق تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم، وهو المسؤول المسؤولية الكاملة.
- جمع أدلة وقرائن إثبات، تبرر الرأي الفني المحايد وتكوين ملفين: يبرر المراجع الرأي الذي وصل إليه في نهاية عملية المراجعة بالاعتماد على جملة من الأدلة الأساسية، أو بعضها مثل المستندات الجرد المادي المصادقات الاستفسارات والبيانات المقدمة من طرف أعضاء الإدارة وغيرها وعليه تكوين ملفين، الملف الدائم، الوثائق الأساسية في عملها ومراحل تطورها هيكلها ونظمها (التعرف على المؤسسة محيطيا هيكليا طرق العمل المعلومات المحاسبية والمالية الدائمة الاتفاقيات المبرمة... الخ) يتعلق بالسنة

الحالية ويتضمن وثائق الدورة موضوع المراجعة المالية والمحاسبية منها مع أدلة الإثبات التي جمعها، بالإضافة إلى هذين الملفين فإن المراجع يدون كل ملاحظاته وكل التساؤلات والاستفسارات وما يجب عمله في سجل (أوراق عمل) تمهيدا لكتابه التقرير النهائي.

- تقييم نظام المراقبة الداخلية، على المراقب الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة ثم تقييم نظام مراقبتها، في مرحلة ثانية و فحص الحسابات في المرحلة الثالثة و الأخيرة كما أن هذه المراحل هي تقييمه لنظام المراقبة الداخلية، المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، كما سبق أن رأينا، وبالاعتماد على التقييم النهائي لهذا النظام يمكنه تخطيط أعماله ونطاق التدخل وتحديد الاختبارات التي ينبغي إجراؤها مع تحديد درجة الثقة في بيانات المؤسسة المراقبة ومعالم تقريره النهائي.
- كتابة تقرير، تنتهي كل مهمة مراجعة بكتابة تقرير يتضمن رأي المراجع النهائي حول شرعية وصدق الحسابات، وبصفة عامة فإن من معايير التقرير يجب أن:

✓ ينص صراحة عن تطبيق (أو عدم تطبيق) مبادئ المحاسبة الأساسية المتعارف عليها فيما إذا كان تطبيقها باستمرار من دورة إلى أخرى.

✓ إن القوائم المالية تظهر حقيقة المركز المالي وأن الوضعية المالية ناتجة فعلا عن العمليات التي قامت بها المؤسسة.

و هذه هي أهم المعايير الأساسية العامة للأداء المهني للمراجع وقد تتسع أو تضيق كما قد تحدد قانونا كما هو عليه الحال لدى محافظ الحسابات في الجزائر.

1-2 المطلب الثاني: محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

∞ معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية¹.

(1) يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، إلى التعريف

¹ قرار مؤرخ في 24 يونيو سنة 2013. يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. (ص 12) (صادر في الجريدة الرسمية رقم 24 المؤرخ في 2014.04.30. وزارة المالية.)

بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

(2) يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يبين فيه أداء مهمته، يتم إرسال هذا

التقرير إلى الجمعية العامة العادية، يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ

الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها

الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر كما ينبغي.

(3) يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقاً لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كاف بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.

(4) حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسساً، يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها.

(5) يحدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد إعدادها طبقاً للقواعد والمبادئ

المحاسبية المنصوص عليها في القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، و النصوص المتعلقة به.

(6) تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه، كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملحق.

(7) يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول جهاز التسيير المؤهل، ويتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات وتتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة.

(8) لا يسري رأي محافظ الحسابات، إلا على حسابات السنة المالية المعنية، حتى وإن كانت تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة، بالنسبة لكل قسم كما نص عليه القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

∞ مضمون التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية.

يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية:

- اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول.
- عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مغلقة بتاريخ إقفال دقيق.

يتمحور هذا التقرير حول جزأين:

- ▲ الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي.
- ▲ الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة.

(1) الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي.

مقدمة

في مقدمة التقرير يقوم محافظ الحسابات ب:

- التذكير بطريقة و تاريخ تعيينه.
- التعريف بالكيان المعني.
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية.

- الإشارة إلى أن القوائم المالية قد وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان.
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية.
- تحديد إذا إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء.
- الرأي حول القوائم المالية

يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم :

(9) يشير إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية.

(10) يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون حسب الحالة:

✓ رأي بالقبول

يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند نهاية السنة المالية، تتطابق بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي، موجهة إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية.

✓ رأي بتحفظ (أو بتحفظات)

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو بتحفظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات

بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية.

يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها عنها مع تقدير حجمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها في النتيجة والوضع المالية للكيان.

✓ رأي بالرفض

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة. قبل التعبير عن الرأي، التحفظات

التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تقدير إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضع المالية للكيان.

◀ فقرة الملاحظات

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن

الرأي، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه وفي حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير في الحسابات السنوية. يُلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.

(2) الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة.

يتمحور هذا الجزء المعنون " المراجعات والمعلومات الخاصة " حول الفقرات الثلاثة المنفصلة:

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة.
- المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية.
- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام

المتعلق بالتعبير عن الرأي، في أجل قدره خمسة وأربعون (45) يوماً ابتداءً من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل.

يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة.

إذا تعلق الأمر بشركة محافضي الحسابات، يجب أن يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة ومن طرف ممثل أو ممثلي محافضي الحسابات أو الشركاء أو المساهمين أو المديرين لهذه الشركة الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير.

يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك للتعبير عن الرأي في حالة تعدد محافضي الحسابات الممارسين، في حالة الاختلاف في الرأي بين محافضي الحسابات المتضامنين، يدلي كل محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك.

∞ معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة¹

يهدف معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد من 31 إلى 36 من القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.

يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، وفق المبادئ الأساسية و كفاءات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية.

لا يختلف تقرير التعبير عن الرأي على الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة عن التقرير العام في جزئه الأول، إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات ويكون التقرير العام

1. المرجع سبق ذكره. يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. (صادر في الجريدة الرسمية رقم 24 المؤرخ في : 2014.04.30. وزارة المالية)

حول الحسابات الفردية وتقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة اللذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين، موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومة.

∞ معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة.

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين في الشركة، لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص، حسب مفهوم أحكام المادة 628 من القانون التجاري و يتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.

تعد اتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو غير مباشر أو عن طريق وسيط بين الشركة والأشخاص المعنيين الآتين:

- ✓ رئيس مجلس إدارتها.
- ✓ رئيسها مديرها العام.
- ✓ أحد أعضاء مجلس إدارتها.
- ✓ عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة.
- ✓ ممثلون عن الأشخاص المعنويين أعضاء مجلس الإدارة.
- ✓ المسيرين والمسيرين المتضامنون.
- ✓ المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.

يرتبط تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالاتفاقيات المنظمة بالتدخلات الخاصة الأخرى التي تهدف إلى ضمان اطلاع المساهمين والمشاركين والغير على الوقائع والوضعيات والمعلومات التي تجب الإشارة إليها بغية فهم القوائم المالية بصورة أفضل.

يعد التبليغ الإجباري من طرف المسير الرئيسي للكيان إلى الأجهزة في الشركة وإلى محافظ الحسابات بقائمة وموضوع الاتفاقيات المتضمنة عمليات جارية ومبرمة في ظروف عادية، مصدر معلومات يمكنه عند الاقتضاء تحديد الاتفاقيات التي يكون موضوعها غير جار ظاهريا بالنظر إلى معرفته العامة بالكيان وأنشطته.

عند دراسة المعلومات المقدمة من طرف المديرية المكلفة بتحديد الأطراف المرتبطة والعمليات المنجزة معها، كما محافظ الحسابات أيضا يجب أن يطلع على العمليات المنجزة مع الأشخاص المعنيين ويمكنه تشكيل اتفاقيات منظمة، كما يقوم بالمقاربات التي تعتبر مفيدة لتسمح له بالمقارنة بينها حول مختلف المعلومات التي قدمت له.

إذا أخطر محافظ الحسابات باتفاقيات أو قام باكتشافها، يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقريره الخاص طبقا لاسيما لأحكام المادة 628 من القانون التجاري أو القوانين الأساسية وهي:

- (1) عدد الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل.
- (2) أسماء أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين العامين المعنيين أو أعضاء المكتب المسير أو مجلس المراقبة، حسب الحالة والمسيرين أو الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو أي من الأشخاص المعنيين الآخرين المنصوص عليهم في القانون أو الأنظمة أو القوانين الأساسية.
- (3) طبيعة وموضوع هذه الاتفاقيات، ظروف إبرام هذه الاتفاقيات، لاسيما الإشارة إلى الأسعار أو التعريفات المطبقة والرسومات والعمولات المقدمة وأجال الدفع الممنوحة، والفوائد المشتركة والضمانات الممنوحة، وعند الاقتضاء كل المؤشرات الأخرى التي تسمح للمساهمين والشركاء أو المنخرطين بتقدير الفائدة التي تنتج عن إبرام اتفاقيات تحليلها.

يقدم محافظ الحسابات تقريراً خاصاً حول الاتفاقيات المنظمة، موجهاً لإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل الذي يتم استدعاؤه للموافقة أو الفصل في تقريره، طبقاً لأحكام المادة 628 من القانون التجاري والأنظمة الأساسية.

يتضمن هذا التقرير الخاص بالاتفاقيات التي أخطر محافظ الحسابات بها أو التي اكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة إليه.

لا يقدم محافظ الحسابات في تقريره الخاص بأي حال من الأحوال أي رأي حول جدوى أو صحة أو ملائمة الاتفاقيات.

يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بالتذكير في تقريره الخاص، بوجود الاتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، والتي لا تزال سارية المفعول، وذلك بناءً على المعلومات المقدمة من طرف جهاز التسيير المؤهل.

إذا لم يتم إخطار محافظ الحسابات بأية اتفاقية فإنه يعد تقريراً خاصاً يشير فيه إلى هذه الوضعية ويعرض التفسيرات المقدمة بهذا الصدد من طرف الميسرين في الشركة ضمن تقريره.

عندما يكتشف محافظ الحسابات اتفاقية غير مرخصة أثناء أداء مهمته فإنه يقدر طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي تمت ضمن شروط عادية بغرض تحديد ما إذا تعلق الأمر باتفاقية منظمة أولاً، في حالة ما إذا كان يجب أن تكون الاتفاقية مرخصة. فإنه يقوم بإعلام الأشخاص المشكلين لإدارة المؤسسة ضمن احترام التزاماته المتعلقة بتبليغ الجهاز المختص حسب ما تنص عليه لاسيما أحكام المادة 628 من القانون التجاري. كما يقوم بإعداد التقرير الخاص نتيجة لذلك ويرسله إلى الجمعية العامة العادية.

∞ معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات¹.

¹. (مرجع سبق ذكره. يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. (صادر في الجريدة الرسمية رقم 24 المؤرخ في: 2014.04.30. وزارة المالية

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمس (5) أو عشرة (10) أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات من مسؤولية الجهاز المسير للكيان، وبتضمن هذا الكشف:

(1) التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة مهما كان شكلها

وصفتها باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية.

(2) التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الكيان المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج.

يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات. يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقا ولعد على هذا الأساس التقرير الخاص بالمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية المذكورة أعلاه.

∞ معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.¹

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلقة بالامتيازات الخاصة الممنوحة لمستخدمي الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يفحص محافظ الحسابات. جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان

المعني في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بإبداء الرأي حول الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية.

مرجع سبق ذكره. يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. (صادر في الجريدة الرسمية رقم 24 المؤرخ في : 2014.04.30، وزارة المالية)¹

تتمثل الامتيازات الخاصة، النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة ويعد الكيان كشفا سنويا اسما للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، كما تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات. استنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته.

عند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان. يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان، على قائمة المستخدمين الذين استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل

∞ معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس (5) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص في الشركة:

طبقا لأحكام المادة 678 (فقرة 6) من القانون التجاري. يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص في الشركة، للسنوات الخمس (5) الأخيرة أو كل دورة مغلقة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة (5) ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات.

يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاح للكيان التي تعتبر مدققة،

في تقريره الخاص نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتمدة.

يتم إعداد تطور النتيجة في شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض

العناصر التالية:

∞ النتيجة قبل الضريبة.

∞ الضريبة على الأرباح.

- ∞ النتيجة الصافية.
- ∞ عدد الأسهم أو حصص الشركة المكونة لرأس مال الشركة.
- ∞ النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة.
- ∞ مساهمات العمال في النتيجة.
- ∞ معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية².
- ∞ يطلع محافظ الحسابات في إطار مهمته العامة على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.
- ∞ عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية.
- يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل استناداً للأشغال المنجزة من طرفه ويتضمن هذا التقرير تقييمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.
- يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية، الذي يتم إرساله إلى الجمعية العامة:
- عنوان التقرير والمرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته.
- خاتمة في شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.
- فقرة تتضمن وصفاً للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

∞ معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند إليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات من طرف المديرية وفق ما تنص عليه أحكام المادة 6 من القانون 07 - 11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمذكور أعلاه وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي.

يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لا سيما:

▲ مؤشرات ذات طبيعة مالية :

- (1) رؤوس الأموال الخاصة السلبية.
- (2) عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق.
- (3) قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها دون أفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد.
- (4) اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل.
- (5) مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين.
- (6) القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي والمستمر.

- (7) النسب المالية الرئيسية غير الإيجابية.
- (8) خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبر لقيمة أصول الاستغلال.
- (9) توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم.
- (10) عدم القدرة في الحصول على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى.

▲ مؤشرات ذات طبيعة عملية :

- (1) مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم.
- (2) خسارة صفقة مهمة أو إعفاء. أو رخصة أو ممول رئيسي.
- 3 نزاعات اجتماعية خطيرة.
- (4) نقص دائم في المواد الأولية الضرورية.

▲ مؤشرات أخرى:

- (1) عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأسمال الشركة أو التزامات قانونية أساسية أخرى.
- 2 الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها.
- يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية. على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها والتي يمكن أن تتدخل لاحقاً في الفترة التي شملها تقييمه، ويمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال وعندما تحدد الوقائع أو الأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال فإن محافظ الحسابات:
- (1) يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة بهدف متابعة الاستغلال.

(2) يجمع العناصر الأساسية المنفعة الكافية والملائمة لتأكيد أو لنفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال.

(3) يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.

يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه لاسيما في أحكام المادة 715 مكر 11 من القانون التجاري، عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات بناء على حكمه الخاص شكاً بليغاً حول استمرارية الاستغلال وعندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخراً معتبراً وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، لا سيما عند تطبيق أحكام المادة 676 من القانون التجاري التي تنص على الطلب من الجهة القضائية المختصة التي تبت بناء على عريضة لتأجيل موعد انعقاد الجمعية العامة العادية والجهاز التداولي المؤهل، فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.

∞ معيار التقرير المتعلق بحياسة أسهم الضمان

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة، ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من رأس مال الشركة، وفقاً لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، كما يشير عند الاقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل.

لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله إلا عندما يستخرج اختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة وإلى الجمعية العامة، يؤدي غياب الإشارة للاختلالات إلى اعتبار ضمناً أن محافظ الحسابات لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته.

عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحيازة الأسهم من طرف أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجلس المراقبة، يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك حسب الحالة ويحق للمجلس إجراء التسويات الملائمة.

تطبيقاً لأحكام المادة 660 من القانون التجاري على الخصوص يشير محافظ الحسابات عند الاقتضاء إلى المخالفة في شكل تقرير في أقرب اجتماع للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل ولا تطبق أحكام هذا الفصل عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان كلياً أو بالأغلبية من حيازة الدولة، ويعفى محافظ الحسابات من تقديم تقرير.

∞ معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال¹

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليه، لا سيما في أحكام المادة 700 (الفقرة 3) من القانون التجاري عند رفع رأسمال الشركة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير البيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأسمال، تشمل على الخصوص:

(1) مبلغ وأسباب رفع رأسمال المقترح.

(2) أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب.

(3) كفاءات تحديد سعر الإصدار.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال، على الخصوص المعلومات الآتية:

مرجع سبق ذكره. يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. (صادر في الجريدة الرسمية رقم 24 المؤرخ في : 2014.04.30. وزارة المالية)¹.

(1) التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة.

(2) فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولا سيما حول كفاءات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب.

(3) خلاصات تشير إلى ملاحظات أو إلى غياب ملاحظات حول عملية رفع رأس المال.

لا يصح محافظ الحسابات بمدى ملائمة عملية رفع رأس المال.

∞ معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال¹

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كما هو منصوص عليها على الخصوص في المادة 712 (الفقرة 02) من القانون التجاري عند تخفيض رأس المال وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد على الخصوص:

(1) أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى.

(2) احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين.

(3) احترام مجموع الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال، على الخصوص المعلومات الآتية:

(1) التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة.

(2) فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة.

¹ مرجع سبق ذكره. يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. (صادر في الجريدة الرسمية رقم 24 المؤرخ في: 2014.04.30. وزارة المالية

3) خلاصات تشير إلى ملاحظات أو إلى غياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال.

لا يصح محافظ الحسابات بمدى ملائمة عملية تخفيض رأس المال.

∞ عندما يقوم مجلس الإدارة و جهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال الغير مسبب للخسائر، يتأكد محافظ الحسابات من أن هذه العملية قم تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل وفي حالة سماح الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة بشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام، يصح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة وأيضا في حالة ما إذا نتج تخفيض رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة المالية بصفة شاملة أو تبعا لقرار قضائي، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة ويشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين

∞ معيار التقرير المتعلق بإصدار رقيم منقولة أخرى.

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض للبيئة المختصة سلطات تحديد كفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والكافية قد إدراجها في تقرير البيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين وكذا حول أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء ويقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل يتضمن عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.

يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير شؤون الشركة منذ بداية السنة المالية الجارية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل المستدعي للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة.

يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية و التنظيمية ويتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف خصوصا حول أسباب الإصدار وعند الاقتضاء حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.

يتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب من أنه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين وأنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين.

يتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة، المعلومات الآتية:

(1) التذكير بالنصوص التشريعية و التنظيمية المطبقة.

(2) فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة.

(3) إشارة تبين أن الواجبات قد تمت في التحقق من كفاءات تحديد سعر إصدار سندات

رأس المال الواجب إصدارها مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة.

(4) استنتاجات مرفقة عند الاقتضاء بملاحظات حول كفاءات تحديد سعر إصدار

سندات رأس المال الواجب إصدارها.

(5) الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار.

(6) يحزر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة و الواردة في تقرير الجهاز المختص.

(7) يقدم ملاحظات لا سيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.

عند الانتهاء من العملية يحزر محافظ الحسابات تقريراً تكميلياً من خلاله :

(1) يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة.

(2) يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها.

(3) يدلي برأيه بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير

الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال، المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة.

∞ معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.¹

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.

يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق

على أرباح الأسهم تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون وتكفي للسماح بتوزيعها.

مرجع سبق ذكره. يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. (صادر في الجريدة الرسمية رقم 24 المؤرخ في : 2014.04.30. وزارة المالية)

يحرر محافظ الحسابات تقريراً يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح

الأسهم المقررة في الفقرة الثانية أعلاه.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير، بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم، يتضمن على

الخصوص البيانات الآتية:

(1) أهداف تدخل محافظ الحسابات.

(2) الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم و تحديد مبلغ هذه التسبيقات.

(3) خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة. ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة

بالتقرير.

∞ معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم¹.

∞ يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ

الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر وكذا محتوى تقرير محافظ

الحسابات وإذا تمت عملية التحويل خلال السنة المالية، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز

المختص للكيان تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات.

∞ يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات أسهم يقدم إلى الجمعية العامة غير

العادية يتضمن على الخصوص المعلومات الآتية:

(1) فقرة حول الواجبات المنجزة.

مرجع سبق ذكره. يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. (صادر في الجريدة الرسمية رقم 24 المؤرخ في : 2014.04.30. وزارة المالية)

(2) خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها، مع التأكد على الخصوص من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأسمال الشركة المطلوب للشكل الجديد للشركة.

∞ معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات والشركات المراقبة.¹

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفيات التطبيق المتعلقة بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع والمساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008، والعمليات المرتبطة بها وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأسمال الشركة خلال السنة المالية، وذلك بإبراز ما يأتي على الخصوص:

(1) رأس مال الشركة.

(2) الاسم و مقر الشركة

(3) الحصة المكتسبة من رأس مال الكيان.

(4) تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء .

■ كفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

يجب أن يسلمها محافظ الحسابات. على الأقل قبل خمسة عشر (15) يوما من انعقاد

مرجع سبق ذكره. يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. (صادر في الجريدة الرسمية رقم 24 المؤرخ في : 2014.04.30. وزارة المالية)¹

اجتماع الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤهلة، وذلك في مقر الكيان محافظ الحسابات تحت تصرف هذا الأخير قبل خمسة وأربعين (45) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد اجتماع الجمعية العامة العادية أو هيئة التداول المؤهلة¹.

■ معايير تقارير محافظ الحسابات و أشكال وأجال إرسالها.

تتعلق معايير تقارير محافظ الحسابات²: على الخصوص بما يأتي:

(1) معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها

الصحيحة أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.

(2) معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة.

3 معيار حول الاتفاقيات المنظمة.

(4) معيار حول تفاصيل أعلى خمسة (5) تعويضات.

(5) معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

(6) معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية.

(6) معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية.

(8) معيار حول استمرارية الاستغلال.

(9) معيار يتعلق بحياسة أسهم كضمان.

(10) معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال.

(11) معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال.

(12) معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى.

(13) معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.

(14) معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم.

(15) معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

ويحدد محتوى كل معيار من هذه المعايير بقرار من الوزير المكلف بالمالية ويؤرخ تقرير محافظ الحسابات عند نهاية أشغال المراقبة، ولا يمكن أن يكون هذا التاريخ سابقا لتاريخ وقف الحسابات السنوية من طرف الأجهزة المختصة و يؤرخ التقرير قبل خمسة عشر (15) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل، كما يتضمن تقرير محافظ الحسابات رقم اعتماده ورقم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وعنوانه وإمضاه وختمه، عندما يتعلق الأمر بشركة محافظي الحسابات، فإن التقرير يجب أن يوقع عليه ممثل الشركة و ممثل أو ممثلو محافظ الحسابات سواء كانوا شركاء أو مساهمين أو مسيرين لهذه الشركة من الذين ساهموا في إعداد هذا التقرير طبقا لأحكام القانون التجاري. يودع تقرير محافظ الحسابات بمقر الشركة أو بمقر المديرية الإدارية للكيان المعني يقوم محافظ الحسابات بعرض تقاريره على الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل خلال أجل خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ انعقادها و تحدد كيمييات إرسال تقارير محافظ الحسابات بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

2-3- المطلب الثالث: معايير الأداء المهني لمحافظ الحسابات في الجزائر.

بقرار من وزير الاقتصاد رقم /SPM/103/ 94/02 بتاريخ 1994/02/02 تم تحديد ستة توصيات إلزامية ينبغي على محافظ الحسابات إتباعها و مجلس الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين و السهر على تطبيقها من طرف أعضائه. إثرائها حسب ما تقتضيه الظروف وتطور تقنيات المحاسبة والمعايير الدولية حول المراجعة القانونية، نوردها باختصار فيما يلي:

▲ قبول المهمة وبداية العمل.

على محافظ الحسابات بدء التأكد من :

- سلامة تعيينه وأنه لم يقع في الحالات المتعارضة والممنوعة المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات.
- - كما عليه الحصول على قائمة أعضاء مجلس الإدارة وأعضاء مجالس إدارة الشركات الحليفة وكذا قائمة شركاء الحصص العينية إن وجدت.
- إذا كان سيعوض زميلا معزولا عليه التأكد من أن العزل لم يكن مبالغا فيه.
- إذا كان سيعوض زميلا عليه معرفة أسباب ذهابه.
- إذا كان سيعوض زميلا رفض تجديد مهامه عليه الاتصال به ومعرفة الأسباب.
- عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المستندة إليه على أحسن وجه.
- التأكد كذلك من أنه سيؤدي مهمته باستقلالية تامة وخاصة اتجاه مسئولي المؤسسة التي سيراقبها.
- يعين من طرف الجمعية العامة التأسيسية ويمضي في هذه الحالة القانون التأسيسي للشركة وقد يعين من طرف الجمعية العامة العادية للمساهمين ويمضي محضر اجتماعها مع عبارة قبول المهمة ويعلن عن قبوله كتابيا في حالة حضوره الجمعية.
- ومهما يكن عليه التصريح كتابيا أنه بعيد عن الحالات الممنوعة قانونا وتنظيما.
- يخبر مجلس أو جمعية خبراء المحاسبة محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. برسالة مسجلة من تعيينه.
- يشعر مسؤولي المؤسسة بالإجراءات الإشهارية الواجب القيام بها من طرفهم.
- يرسل رسالة إلى مسؤولي المؤسسة يبين فيها الكيفية التي ستنجز بها المهمة (مسؤولية، المهمة، المتدخلون، معايير العمل، فترات التدخل والمدد الزمنية القانونية لتقديم التقارير، الأتعاب)

- عليه الاتصال بالمحافظ السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في انجاز مهمته.

-- على الزميل السابق أن يسهل مهمة زميله الجديد.

- في حالة تعدد محافظي الحسابات. في المؤسسة المعين فهاء على كل واحد احترام هذه الشروط وكأنه موجود بمفرده.

- في حالة عدم قبول المهمة لأسباب قانونية وتنظيمية أو لأسباب أخرى عليه مراسلة المؤسسة وإخبارها بأسباب عدم قبوله المهمة وذلك في خلال 15 يوما.

- إذا كانت المؤسسة قد قامت بالإجراءات الاشهارية لتعيينه عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار رفض المهمة.

▲ ملفات العمل.

إن كون المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات مراجعة مستمرة يجعل هذا الأخير مضطرا إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم والملف السنوي ولو لا هما لما استطاع تنظيم نشاطه والتأكد من أنه بالأدلة حول الحسابات التي فحصها ووجودها يمثل بنك معلومات دائم وأدلة إثبات يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه ودليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهويا ودوليا.

(1) الملف الدائم.

إن محتوى هذا الملف و تنظيمه يختلف عن نوع و نشاط المؤسسة، موضوع المراجعة و كذا تنظيم مكتب المراجع، ويمكن أن يتضمن الفصول التالية:

- عموميات حول المؤسسة موضوع المراقبة (بطاقة فنية لها وحداتها التنظيم العامن الوثائق العامة).

- نظام المراقبة (كل الوثائق التي تسمح بتقييم النظام مثل توزيع المهام، استمارات المراقبة الداخلية، خرائط التتابع..... إلخ)

- معلومات محاسبية ومالية (مخططات وأدلة محاسبية مستعملة طرق العمل المحاسبية، خريطة تنظيمية للمصالح المحاسبية، حجم العمليات بحسب طبيعتها، طرق و إجراءات تقييم و إظهار الحسابات، الحسابات السنوية للدورات الثلاث الأخيرة، السياسة المالية، وضعية الخزينة والتمويل النسب المالية ذات معنى).

- معلومات قانونية ضريبة واجتماعية (القانون التأسيسي و وثائق أخرى قانونية،

قرار تعيين محافظ الحسابات وأدلة إثبات القيام بالإجراءات اللازمة لتعيينه قائمة

المساهمين وأسهم كل منهم وثيقة متعلقة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة

محاضر اجتماع مجالس الإدارة والجمعيات العامة تقارير محافظي الحسابات السابقين

إن وجدت العقود الهامة ووثائق أخرى قانونية).

- خصوصيات اقتصادية وتجارية (قطاع النشاط شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة في الفرع و في السوق، الزبائن و السياسة التجارية).

- معلومات حول المعلوماتية (خريطة تنظيمية لمصلحة المعلوماتية العتاد والأنظمة المستعملة، البرامج و الوثائق المطبوعة).

وحتى يلعب دوره الدائم ينبغي تنقيح الملف بصفة منتظمة وأثناء كل تغيير يحدث في كل عنصر من عناصره، حذف المعلومات التي أصبحت دون فائدة وإعداد ملخصات للوثائق ذات الحجم الكبير.

(2) الملف السنوي (ملف المراجعة).

يتضمن هذا الملف عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم، كل العناصر المهمة للدورة الخاضعة للمراقبة ولا تتعدى هذه الدورة ومحتواها يتمثل في الفصول التالية:

- تنظيم وتخطيط المهمة (البرنامج العام قائمة المتدخلين، الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال، جدول أوقات المتدخلين، تاريخ فترة الزيارات ومكانها).
- تقييم نظام المراقبة الداخلية (شرح الأنظمة، خرائط تتابع و استمارات المراقبة الداخلية، تقييم المراقبة الداخلية (نظام، إجراءات طرق المحاسبة ... الخ) أوراق العمل (العينات المدروسة والأخطاء المكتشفة) خلاصة حول درجة الثقة الممنوحة للنظم المعمول بها وأثارها على برنامج مراقبة الحسابات).
- مراقبة الحسابات السنوية (برنامج يتماشى و خصوصيات و أخطار المؤسسة تفاصيل الأشغال المنجزة، الوثائق (أو نسخ عنها) الحاصل عليها من المؤسسة أو من الغير المبررة لمبالغ الحسابات التي تم فحصها حوصلة وتعاليق حول الأشغال المنجزة والأخطاء المكتشفة، الخاتمة العامة حول المصادقة.
- تدقيقات خاصة أو قانونية (فحص الاتفاقيات المنصوص عليها قانونا المصادقة على 5 أو 10 الأجور الأعلى الأولى، إشعار وكيل الجمهورية بالتلاعب المحتمل العثور عليها والوثائق العائدة لهذه التدقيقات فحص الأحداث (العمليات) ما بعد الميزانية الختامية.

❖ المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات¹

تطبيقا لأحكام المادة 14 من القانون رقم 10 - 01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، ويدعى في صلب النص "المجلس" ويحدد مقر المجلس بمدينة الجزائر ويمكن نقله إلى أي مكان آخر من التراب الوطني بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

❖ التشكيلة.

يتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ويعين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير

مرجع سبق ذكره. يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. (صادر في الجريدة الرسمية رقم 24 المؤرخ في : 2014.04.30. وزارة المالية)¹

المكلف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كما يندسق المجلس نشاطاته مع الوزير المكلف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.

❖ الصلاحيات.

يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي :

- (1) إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
 - (2) إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.
 - (3) تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
 - (4) ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.
 - (5) تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة، الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
 - (6) تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى البيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير.
 - (7) تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة.
 - (8) إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- يقوم الرئيس بتمثيل المجلس في جميع أعمال الحياة المدنية وأمام العدالة ويضمن تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة والسير المنتظم للمجلس ويرسل للممثل الوزير المكلف بالمالية مشروع جدول الأعمال وكذا كل الوثائق المتعلقة به خمسة عشر (15) يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماع المجلس وفي حالة غياب الرئيس أو حدوث مانع له يتولى مهامه عضو من المجلس الذي له أقدمية في المهنة.

❖ قواعد السير¹

يجب على كل مترشح لانتخابات المجلس المستوفي للشروط القانونية أن يودع لدى المجلس خلال خمسة عشر (15) يوما على الأقل قبل التاريخ المحدد للانتخابات، طلبا بالترشح يتضمن بالخط الواضح اللقب والاسم وتاريخ ومكان الميلاد ورقم وتاريخ شهادة التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مرفقة بنسخة مصادق عليها من هذه الشهادة ولا يقبل سحب أي ترشح بعد إيداعه لدى المجلس كما يمنع يوم الاقتراع تعويض أي مترشح متوفى أو حصل له مانع أو فقد الأهلية بعد عملية الإيداع.

لا يمكن المترشح للانتخاب في المجلس أن يكون في نفس الوقت مترشحا للانتخاب في المجلس الوطني للخبراء المحاسبين أو في المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، يتم انتخاب أعضاء المجلس عن طريق الاقتراع السري والأعضاء التسعة (9) المنتخبون هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات والمعلن عنهم على التوالي رئيسا وأميناً عاماً وأميناً للخزينة ويوزع الأعضاء الستة (6) الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها وفي حالة تساوي عدد الأصوات، يعتبر فائزا المترشح الأقدم في المهنة.

ينتخب أعضاء المجلس لمدة ثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد وتنتهي عهدهم يوم انتخاب المجلس الجديد، لا يمكن لمنتخب في المجلس أن يقدم ترشيحه عند نهاية عهده الثانية إلا بعد انقضاء مدة ثلاث (3) سنوات ولا تصح مداوات المجلس إلا بحضور أغلبية أعضائه وفي حالة عدم بلوغ الأغلبية يجرى تصويت ثان في جلسة لاحقة تتضمن نفس جدول الأعمال و يكون موضوع استدعاء ثان تكون أغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين في هذه الحالة كافية.

في حالة استقالة أعضاء المجلس أو رفضهم الاجتماع أو المشاركة في مداوات المجلس

بما يؤدي إلى استحالة سير المجلس أو عندما لا يقدم أي ترشح قانوني عند الانتخابات، تمارس صلاحيات المجلس من طرف متصرف مؤقت يعينه الوزير المكلف بالمالية لمدة محددة.

مرجع سبق ذكره. يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات. (صادر في الجريدة الرسمية رقم 24 المؤرخ في : 2014.04.30. وزارة المالية)¹

تنتخب الجمعية العامة ناظرا من بين أعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ويكلف الناظر بإعداد تقرير للجمعية العامة حول التسيير المالي للسنة المالية المقفلة كما تتعارض وظيفة الناظر مع تلك المتعلقة بعضوية المجلس ولا يمكن للناظر أن يحصل إلا على تعويضات المصاريف التي يعرضها بمناسبة القيام بمهمته.

خلاصة الفصل

إن التدقيق من الناحية المهنية هو عملية فحص مستندات وسجلات المؤسسة أو المنشأة فحفا فنيا إنتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية لهذه المؤسسة أو المنشأة اعتمادا على قوة نظام الرقابة الداخلية، كما يعتبر أنه عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق و المعايير المحددة و إيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات المهتمين بذلك التحقق، و الذي يمكن تفسير التدقيق الخارجي من خلاله كعملية منتظمة. أي أن الفحص الذي يقوم به المدقق يعتمد على التخطيط المسبق و المتمثل في برنامج التدقيق المعد سابقا. كما تمثل أدلة الإثبات الأداة الأساسية الدالة على الأحداث الاقتصادية لتقييمها بصورة موضوعية و يمثل الحكم الهائي للمدقق دورا أساسيا في إجراء التطابق و تحديد ماهية الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية.

كما أن المتبع لتاريخ تطور مهنة التدقيق الخارجي في العصر الحديث (بداية النصف الثاني من القرن العشرين) في العديد من دول العالم يجد أنها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة ملاك المؤسسات أو المنشآت إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاية إدارة المؤسسة أو المنشأة في استخدام مواردها المتاحة.

حيث أنه من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، يعملون في ضوءها ويسرون على هديها في كافة مراحل العمل ولمهنة تدقيق الحسابات معايير متعارف عليها في معظم بلدان العالم المتقدم محاسبيا وهذه المعايير هي المرشد للقضاء والمحاكم وللممارسين للمهنة وللدارسين أو المدرسين لهذا العلم.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية

على مستوى ميناء

مستغانم

مقدمة الفصل الثالث:

إن مؤسسة ميناء مستغانم تشرف على مجموعة من المهام التي تشكل حلقة لوجيستكية تساهم في حركة معتبرة للبضائع و المسافرين خاصة وأن للميناء وزن تاريخي هام بالولاية فهو يشكل قطب تجاري بامتياز و يساهم في حركة التنمية من خلال تأمين وصول البضائع و المسافرين والقيام بالأعمال التجارية وبالتالي هذه المؤسسة لها اعتبار هام في الولاية، من خلال دراستنا لموضوع دور التدقيق الداخلي في تحقيق فعالية المؤسسة من الناحية النظرية والعملية حاولنا إبراز الجوانب العامة المتعلقة بالتدقيق الداخلي وأيضا تحقيق فعالية الأداء ، وذلك من خلال دراستنا للمؤسسة محل تربصنا، لذا سيتم التطرق من خلال هذا الفصل إلى مبحثين وهما كالآتي:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم .

المبحث الثاني : التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم .

لمبحث الأول: تقديم مؤسسة ميناء مستغانم.

يعتبر ميناء مستغانم احد الموانئ الجزائرية التي لها دور في تحريك التبادل التجاري و تساهم في النقل البحري، سيتم التعريف بهذا الميناء و شرح مبسط لنشأته واهم منشأته وخصائصه وأهدافه المسطرة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول ميناء مستغانم.

يقع ميناء مستغانم EPM في الجهة الشرقية لخليج أرزيو لأنه كان خليجا صخريا يمتد بين الرأس البحري لسلامندر و الرأس البحري لخروبة استخدمه القراصنة لاقتسام الغنائم و من هنا سميت المدينة مستغانم

في سنة 1848 م ، أنشئ أول رصيف للميناء بطول 80 م ليصل امتداده إلى 325 م بحلول سنة 1881م. نشأت المؤسسة في إطار الإصلاح للنظام المينائي الجزائري بمقتضى المرسوم التنفيذي 82-287 الصادر بتاريخ 14 أوت 1982 و في شهر جانفي 2004 تم إنشاء مؤسسة تسيير موانئ و ملاحه صيد مستغانم في حقيبة شركة تسيير مساهمات الدولة " الموانئ" على شكل فرع لمؤسسة ميناء مستغانم EPM .

ولدت هذه المؤسسة بموجب انعقاد مجلس الحكومة في 13 أوت 2003 المكرس لمبحث تسيير موانئ و ملاجئ الصيد .بمقتضى القرار رقم 02 الصادر بتاريخ 22 سبتمبر 2003 عن مجلس مساهمات الدولة -الشكل القانوني للمؤسسة ميناء مستغانم يقدم الميناء نوعين من الخدمات:

الخدمات التجارية وخدمات الصيد البحري ،وتشرف على تسييره مؤسسة ميناء اقتصادية /شركة ذات أسهم SPA/EMP/EPE مستغانم وهي مؤسسة عمومية أنشأت في إطار إصلاح النظام المينائي الجزائري بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 82-287 الصادر بتاريخ أوت 1882. في 29 فيفري 1989 شقت مؤسسة

ميناء مستغانم طريقها حول الاستقلالية على غرار المؤسسات التي كشفت عن استقرار في وضعيتها المالية، حيث تم تحويلها عقد موثق من شركة عمومية ذات طابع إجتماعي إلى شركة عمومية اقتصادية /شركة تسيير B ذات أسهم رأسمالها 1 5 00.000.000 دج تحت حيازة كاملة لشركة 88 وتخضع للقانون التجاري والمدني ومساهمات الدولة "الموائى"، تحمل السجل التجاري 01.

طبقا لأحكام القوانين 01-88 و 03-88 و 04-88 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988 والمتضمنة للنصوص التنظيمية لاستقلالية المؤسسات وطبقا للرسوم 101-88 الصادرة بتاريخ 12 جانفي 1988 والمرسوم 1988. سبتمبر 28 بتاريخ الصادر 88-177 والمرسوم 1988 ماي 16 بتاريخ 88-119.

أنيط إلى مؤسسة ميناء مستغانم إنجاز المهام التالية:

- استثمار وتطوير ميناء مستغانم .
- استغلال الآلات والإنشاءات المينائية .
- إنجاز أعمال صيانة وتهيئة التحديث للبنى المينائية الفوقية .
- إعداد برامج صيانة وتهيئة للبنى المينائية التحتية بالتعاون مع شركاء الآخرين .
- مباشرة عملية الشحن والتفريغ المينائية .
- مزاولة عملية القطر، القيادة، الإرساء وغيرها .
- القيام بكل عمليات التجارية، المالية، الصناعية، والعقارية ذات الصلة المباشرة وغير المباشرة بموضوع مؤسسة ميناء مستغانم.

ويحتوي ميناء مستغانم على:

- 1- كاسرة الأمواج: بطول 1830 م.
- 2- المدخل البحري للميناء: شمالي غربي بعرض 100 م وعمق 12 م .
- 3- الأحواض: وتتكون من حوضين :
 - الحوض الأول: بمساحة مائبة تقدر بـ 14 هكتار وعمق يتراوح بين 77.6 م و 17.8 م 2-3 .
 - الحوض الثاني: بمساحة مائبة تقدر بـ 16 هكتار وعمق يتراوح بين 95.6 م و 22.8 م .
- 4- الأرصفة: تحتوي على 10 محطات رسو بطول كلي يصل إلى 1296 متر خطي مقسمة كما يلي :
 - الرصيف الشمالي الشرقي: 117 متر خطي (المحطة 0).
 - الرصيف الغربي: 412 متر خطي (المحطة 1، 2 و 3).
 - الرصيف الجديد: 217 متر خطي (المحطة 8 و 9).
 - رصيف الاستقلال: 270 متر خطي (المحطة 4 و 5).
 - الرصيف الجنوبي الغربي: 280 متر خطي (المحطة 6 و 7).
- أرضية التخزين: بمساحة 430.44 م .
- مرآب السيارات: بمساحة 000.24 م .
- مرآب الحاويات: بمساحة 15 000 م وقدرة المعالجة 15 000 حاوية سنويا .
- المخازن: عددها 16 مخزن بمساحة 7 455 م، تستخدم ثمانية مخازن (8) لأغراض تجارية .
- طرق والمواصلات: وتتكون من:

الطريق الأرضي: 4 855 متر خطي.

السكة الحديدية: 3 747 متر خطي (كل الأرصفة مجهزة بخطوط سكة حديدية متجددة تستخدم مؤقتا لنقل الحبوب، الأنابيب المعدنية....).

المطلب الثاني: أهداف وخصائص ميناء مستغانم.

تسعى مؤسسة ميناء مستغانم كغيرها من المؤسسات إلى تحقيق أهدافها المسطرة، نذكر منها ما يلي:

-تأمين أحسن الظروف لعبور البضائع من حيث المدة الزمنية، النوعية، الحماية والسعر.

-تقديم تسهيلات حقيقية (وسائل عبور ومعالجة وتخزين ذات كفاية عالية).

-تسيير أمالك الدولة .

-تسيير الاستثمار وتطوير ميناء مستغانم .

-استغلال الوسائل والتجهيزات المينائية .

-تنفيذ أشغال الصيانة والتهيئة وخلق بنيات مينائية بالتنسيق مع متعاملين آخرين متخصصين .

-تنفيذ عمليات الشحن والتفريغ المينائية .

-تحسين أداء وزيادة طاقة الموانئ البحرية .

_تحسين طبيعة العلاقات الداخلية والخارجية للبلاد .

_ تنمية وتطوير خدمات النقل بكافة أشكالها طبقا لمتطلبات المنظمة وحركة المجتمع.

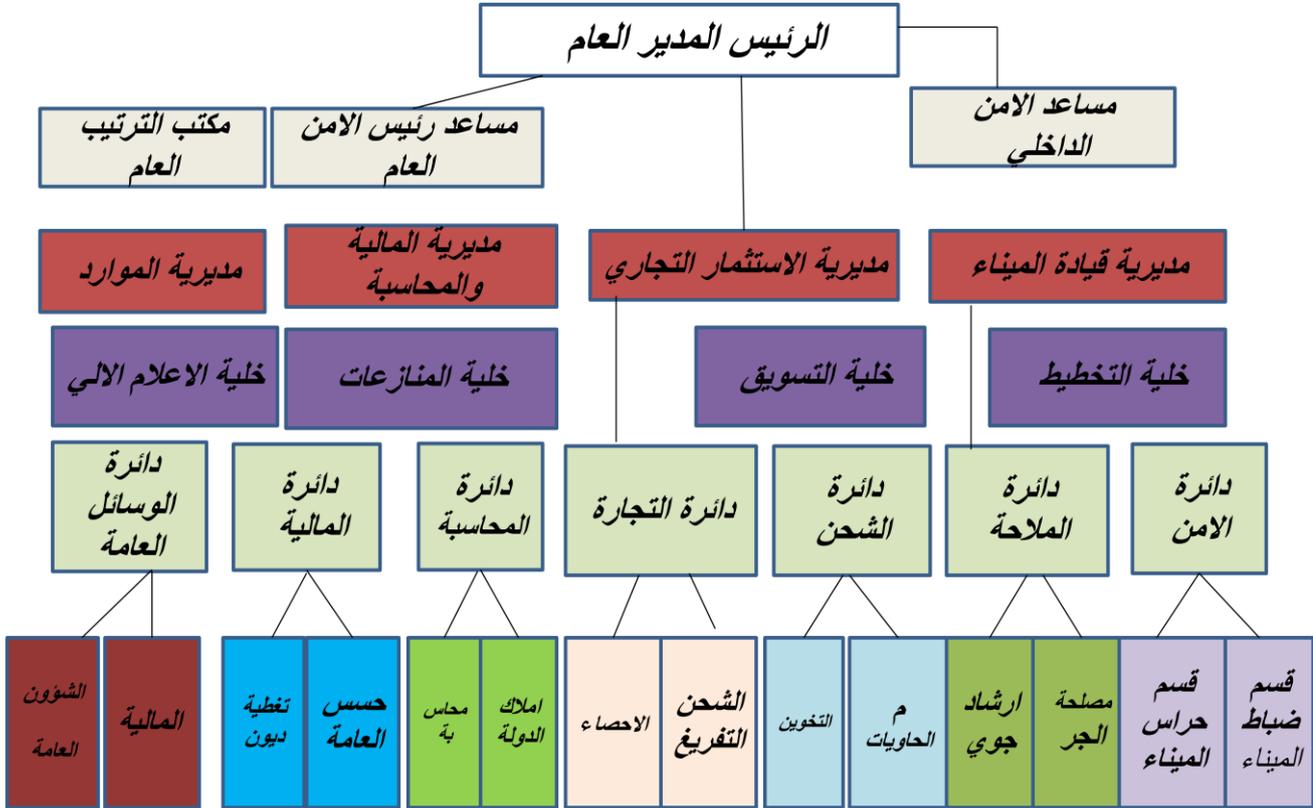
-تنفيذ عمليات القطر والإرشاد والرسو.....الخ.

تتميز مؤسسة ميناء مستغانم بـ:

- موقع جيو استراتيجي هام .
- وفرة طرق مواصلات نحو منطقة خلفية تتألف من 12 ولاية.
- محطات رسو متخصصة لمعالجة الحبوب ، السكر، الخمور وناقلات الزفت .
- قدرات تخزين مغطاة وغير مغطاة .
- حماية جيدة للبضائع .
- تنوع طرق تسليم البضائع (السكة الحديدية، الطريق الأرضي) عبر التراب الوطني .
- بني فوقية وتجهيزات وفق طموح المتعاملين الاقتصاديين .
- إطارات وعمال مهينون ومدربون على عمليات الشحن والتفريغ .
- ساعات عمل متواصلة : 24 سا و 7 أيام /7أيام.

الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم:

الشكل (9): الهيكل التنظيمي العام لميناء مستغانم.



المصدر: خلية التدقيق الداخلي لميناء مستغانم 2019 .

شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة ميناء مستغانم :

-المديرية العامة وظيفتها التسيير، المراقبة، التنظيم والسهر الحسن للمؤسسة، وتراقب جميع مديريات

المؤسسة وتفرض سلطتها عليها وتتكون من:

1-1 مدير عام: وهو الممثل القانوني الوحيد للمؤسسة والمسؤول الأول في شكل الهرم القانوني للمؤسسة حيث يشرف على جميع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة بمشاركة المدراء المنفذين والذين يصغرونه في هيكل المؤسسة .

1-2 مساعد مدير العام: ويعتبر المستشار القانوني للمدير العام حيث يساعده في اتخاذ القرارات المناسبة في كل الأعمال التي لها صلة بالمؤسسة.

1-3 التدقيق الداخلي: هي على علاقة مباشرة بالإدارة العامة، وتتمثل مهامها في التأكد واحترام إجراءات التسيير، وكذلك تدقيق وفحص العمليات والأنشطة المختلفة للمؤسسة.

2- مديرية الموارد البشرية: تهتم بتنظيم والتنسيق والمراقبة جميع الشؤون المرتبطة بتسيير المستخدمين والتكوين والوسائل العامة للمؤسسة .

3- مديرية المالية والمحاسبة: وهي المديرية المكلفة بتسيير الوضعية المالية للشركة وذلك عن طريق وضع ميزانيات محددة لكل سنة ومدى مطابقتها للأهداف المسطرة، وإحصاء كل العمليات المالية التي نفذت خلال السنة الواحدة، وإمسك الدفاتر التجارية المبنية للنشاط التجاري.

4- مديرية الأشغال والصيانة: وهي مديرية مختصة بالأشغال والصيانة ويقصد بالأشغال كل الأعمال التي من شأنها توفير الإجراءات الملائمة للسير الحسن للعمل، والمتمثلة في توفير الإنارة، تعبيد الطرق، بناء هياكل، النظافة، وإزالة الأخطار التي تهدد سلامة العمال .

5- مديرية الاستثمار البحري: وتقوم هذه المديرية بـ:

- تسيير العمليات المرتبطة بعبور البضائع (الشحن، التفريغ، والتخزين).

- تسيير أملاك الدولة المينائية .

-تسيير الإنشاءات المتخصصة

- متابعة تطور تقنيات الاستثمار المينائي والبحث عن الوسائل المناسبة لإدماجها بفاعلية داخل المؤسسة.

6- مديرية الأمن المينائية: تقوم بتأمين حركة الملاحة (دخول سفن، خروجها، تحويلها من مركز رسوها لآخر) وتأمين الحدود المينائية.

7- مديرية إنجاز شارة القيادة: تعطي أمر بدخول السفن للميناء.

المطلب الثالث : التسهيلات المينائية والإنشاءات المخصصة له .

1- التسهيلات المينائية:

- إرشاد السفن: تؤمنه لـ 24 سا/سا 24 سا مديرية القيادة الميناء بثلاثة سفن قيادة وزورقي إرساء .
- قطر السفن: تقطر السفن التجارية ليلا ونهارا باستخدام قاطرة ISSER ذات قوة 7100 حصان.

2- الإنشاءات المتخصصة:

محطة الزفت نفظال: أنشأت سنة 1929 بالرصيف الشمالي الشرقي على مساحة 2524 م ،وهي مجهزة بثالث أوعية (أحواض) ذات سعة 4700 طن وقدرة المعالجة 30 000 طن سنويا من الزفت .

صومعة الحبوب التابعة للديوان الجزائري المنهني للحبوب: أنشأ سنة 1986 على مساحة 6 640 م سعتها 30 000 طن ،وهي مجهزة بمضختين متحركتين بمعدل ضخ 300 طن من الحبوب /ساعة لكل منهما.

صومعة السكر: أنشأت سنة 1971 على مساحة 5 697 م من طرف شركة التسيير والتوزيع الغذائي أصبحت تسمى فيما بعد شركة تكرير السكر، تصل سعة الاستقبال لديها إلى 16 000 كن من السكر غير الموظب و قدرة العبور إلى 150 000طن سنويا .

-التحديات:

يواجه الميناء عدة تحديات تتمثل في:

-محدودية عمق الأرصفة ب 22.8 م .

-مشكل التزاوج بين النشاط التجاري والصيد البحري (157 زورق صيد حيث 43 خارج الولاية) ما أدى إلى

تعطيل (04محطات إرساء من جملة عشرة) .

-عدم كفاية طول الأرصفة ومساحة العبور والتخزين، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (08): طول الأرصفة ومساحة العبور والتخزين.

عدد محطات الإرساء	طول الأرصفة	المعايير المتفق عليها	قيمة النقص	مساحة التخزين الحالية	المعايير المتفق عليها	قيمة النقص
10	1296 م	1500 م	204 م	44430 م	200000 م	155570 م

المصدر: خلية التدقيق بمؤسسة ميناء مستغانم 14/ 05/ 2019.

الانعكاسات السلبية : وتتمثل في:

-طول المكوث أحيانا إلى مهل إضافية للشحن والتفريغ .

-تخفيف حمولة السفن الضخمة في الموانئ الأخرى مما يؤدي إلى تعريفات شحن إضافية .

-صعوبات على مستوى التخزين مسؤولة على توليد تعريفات إضافية للشحن والنقل .

-اختناق مينائي ناجم عن التزاوج بين الأنشطة التجارية وأنشطة الصيد البحري وكذا أنشطة المحطة البحرية لنقل المسافرين.

امتيازات وخصائص الميناء :

بوجود ميناء مستغانم في منطقة فلاحية بين وهران ، أرزيو والجزائر العاصمة، فهو يعتبر من جهة منفذا طبيعيا لعدة ولايات: مستغانم، شلف، غليزان، معسكر، تيارت، تيسمسيلت، سعيدة،، ومن جهة أخرى يعتبر ملتقى أهم الطرق المؤدية إلى الجنوب الجزائري الاغواط، غرداية، بشار،)....كذلك فإن ميناء مستغانم يقع في محور تتقاطع فيه أهم شبكات المواصلات (طرق معبدة وسكك حديدية) من وإلى مختلف مناطق الوطن والتي تعتبر شريانا حيويا لتنمية المشاريع الصناعية والتجارية فهو موصول بشبكة السكك الحديدية عن طريق السكة الحديدية مستغانم -المحمدية (محطة الفرز) كما أنه يوفر إمكانية الوصل بالشبكة الحديدية مع ولاية تيارت دون المرور بالمحمدية بما يضعه في اتصال مباشر مع منطقتة الخلفية (الجنوب والجنوب الغربي للجزائر إلى غاية تمنراست) وهذا من أجل نقل مختلف السلع والتجهيزات الموجهة إلى الشركات الوطنية والأجنبية المتخصصة في التنقيب عن البترول التي تنشط في الجنوب الجزائري.

ومن الامتيازات الأخرى التي تميز ميناء مستغانم وجود شبكة طريق بطول 4 885 متر خطي داخل الميناء تربطه مباشرة بالطرق الوطنية لشرق وغرب و جنوب الجزائر وهذا دون المرور بوسط مدينة مستغانم. الأداء الجيد والمتواصل للخدمات المينائية من حيث الإنتاجية، المردودية ، معدلات الشحن والتفريغ، قصر مدة المكوث في الميناء والمحافظة الجيدة على البضائع يفسر اختيار ميناء مستغانم من قبل عدد كبير من المتعاملين الاقتصاديين ومجهزي السفن من مختلف الجنسيات.

المبحث الثاني : التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم .

يلعب التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم دورا أساسيا، حيث تتمثل القيمة المضافة لعملية التدقيق في المعلومات ذات الثقة والتي تساعد في ترشيد أداء المؤسسة . فإن وظيفة التدقيق في مؤسسة ميناء مستغانم هي وظيفة تابعة مباشرة للإدارة العامة، مما يضمن استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي عند أدائه لمهامه.

المطلب الأول: التعرف على المؤسسة.

يتواجد على مستوى الهيكل التنظيمي بمؤسسة ميناء مستغانم مدقق يقوم بتدقيق جميع الوظائف والعمليات التي تتم على مستوى هذه المؤسسة، ونظرا لكبر حجم مؤسسة ميناء مستغانم وتنوع نشاطاتها، يتم اقتراح تدعيم خلية التدقيق في المؤسسة بمدقق محاسبي ومالي، ومدقق الأداء ، وذلك من أجل تسهيل وتفعيل عمليات التدقيق التي تكتسي أهمية بالغة في تحقيق فعالية أداء والسير الحسن للمؤسسة.

إن مرحلة التعرف على المؤسسة هي مرحلة يقوم فيها المدقق الداخلي بجمع كل الوثائق والحقائق التجارية، القانونية، الضريبية والتقنية والاجتماعية، ليتمكن من إصدار حكمه على النتائج النهائية لهذه المؤسسة، والتي تتمثل في القوائم الخاصة بمؤسسة ميناء مستغانم المالية، ولقيام المدقق الداخلي بهذه المرحلة على التركيز على النقاط التالية:

1. مكانة المؤسسة في السوق.
2. استخراج معايير المقارنة ما بين المؤسسات العامة في هذا القطاع.
3. القوانين والتنظيمات والمميزات الخاصة بالقطاع التي تنشط فيه.
4. معرفة التطور التاريخي للمؤسسة والهيكل والقواعد القانونية التي تخضع لها مؤسسة ميناء مستغانم.

5. التعرف على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح مع القيام بمقابلات معهم ومع من سيعمل معهم أكثر من غيرهم عند أدائه للمهمة.

6. القيام بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة.

7. التعرف على السياسات العامة للمؤسسة (الاستراتيجيات والأفاق المستقبلية).

بعد أن يمر المدقق الداخلي على كل المراحل المذكورة والتعرف على المؤسسة التي يعمل فيها، يبدأ بتنفيذ مهامه في المؤسسة، حيث يقوم بإعداد الملف الدائم حيث يجمع المعلومات التي تتصف بالاستمرارية النسبية والتي تتغير على أساس المدى البعيد، ويشمل الملف الدائم على: القوائم المالية لثلاث سنوات السابقة، محاضر اجتماع مجالس الإدارة، القانون التأسيسي للمؤسسة وتقارير المدققين الخارجيين السابقة وغيرها، وبعد إعداده للملف الدائم، يكون قد علم بكل العوامل التي تؤثر على أوضاع المؤسسة "zones de risque" والتي من شأنها أن تخلق مناطق الخطر بالنسبة للمؤسسة.

المطلب الثاني : فحص وتقييم نظام التدقيق الداخلي بمؤسسة ميناء مستغانم .

يلعب التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم دورا أساسيا، حيث تتمثل القيمة المضافة لعملية التدقيق في المعلومات ذات الثقة والتي تساعد في ترشيد أداء المؤسسة.

ويتم تقييم إجراءات نظام التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم من خلال خمسة خطوات ، وهي كالاتي:

(1) يقوم المدقق الداخلي بجمع والتعرف على مختلف الإجراءات المعمول بها في المؤسسة والتي ينص عليها نظام الرقابة الداخلية الخاص بها.

(2) يحاول المدقق الداخلي فهم نظام الرقابة الداخلية المطبق وذلك من خلال قيامه باختيارات، أي يتأكد من فهم كل أجزائه وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه، الفهم لمختلف العمليات.

(3) بعد أن يتعرف المدقق الداخلي على نظام الرقابة الداخلية ، يصبح بإمكانه أن يقدم تقييم أولي لهذا النظام

Evaluation préliminaire du contrôle interne وهذا من خلال استخراج ميدانيا لنقاط القوة ونقاط

الضعف، ويتم استعمال في هذه المرحلة في اغلب الأحيان الاستمارات المغلقة، وهي الاستمارات التي تتضمن إجابات عليها إما "نعم" أو "لا" ، وعليه يمكن للمدقق الداخلي من خلال هذه المرحلة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه، وذلك من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

(4) يقوم المدقق الداخلي بما يسمى باختبارات الاستمرارية Test de permanence، و تعتبر اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى فهي تسمح للمدقق الداخلي أن يكون على يقين بان الإجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل أي خلل.

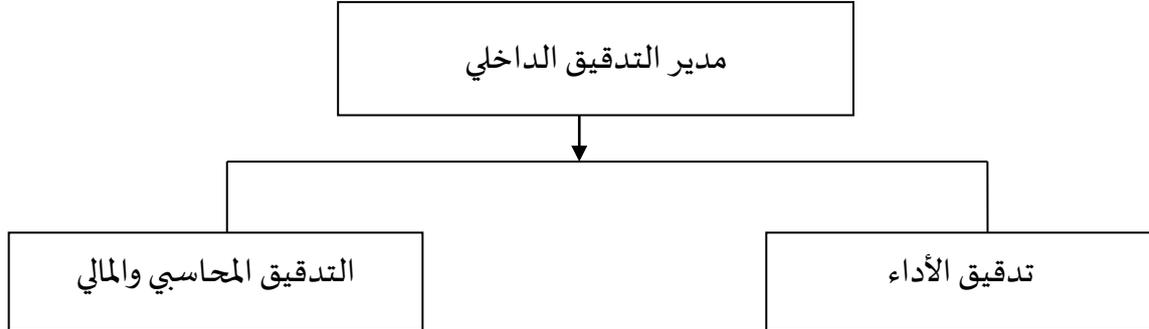
(5) يقوم المدقق الداخلي بالتقييم النهائي لنظام المراقبة الداخلية Evaluation définitive du contrôle interne من خلال الوقوف على نقاط ضعف الرقابة الداخلية لمؤسسة ميناء مستغانم وسوء سيره باعتماده على اختبارات الاستمرارية. يقدم المدقق الداخلي حوصلة شاملة Document de synthèse مبينا من خلاله أثار النتائج المتوصل إليها على المعلومات المالية. وتمثل هذه الوثيقة بمثابة تقرير حول نظام الرقابة الداخلية يقدمه المدقق الداخلي إلى إدارة المؤسسة.

مقاييس التقييم:

- (1) الانتهاء من مهام التدقيق المحاسبي والمالي في الوقت المناسب.
 - (2) تقديم توصيات بناءة.
 - (3) الامتثال للقوانين وأخلاقيات المهنة.
- نظرا لتعدد الأنشطة والوظائف بمؤسسة ميناء مستغانم، ومن أجل فحص وتقييم جودة أداء تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف المؤسسة، يتم اقتراح وظيفة تدقيق الأداء تابعة للهيكل التنظيمي لوظيفة التدقيق الداخلي.

الوضع التنظيمي لتدقيق الأداء:

الشكل (10): يوضح الوضع التنظيمي لتدقيق الأداء.



المصدر: خلية التدقيق بمؤسسة ميناء مستغانم، 16-05-2019.

تنظيم العمل:

- فحص وتقييم مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة وفقا لسياسات الخطط، القوانين، اللوائح والإجراءات.
- التحقق من أن السياسات والإجراءات تتناسب مع معايير الأداء، الاستخدام الكفاء والاقتصادي للموارد وتحقيق الأهداف المسطرة.
- اكتشاف نقاط القوة والضعف من النظم الفرعية وإجراءات العمليات وتحديد أسبابها، تقييم نتائجها وتقديم اقتراحات أو توصيات لتصحيحها.
- تقييم درجة تنظيم البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات داخل المؤسسة من خلال ضمان الفصل مع التحليل والبرمجة، إدخال البيانات، مراقبة البيانات والحفاظ وتخزين البيانات.
- تقييم كفاية نظام الرقابة الداخلية لأجهزة الإعلام الآلي عن طريق التحقق من إنشاء وثائق كاملة لجميع البرامج، تغيير البرامج خاضع لفحص وإذن وإنشاء وصيانة أدلة كاملة من العمليات لتوجيه العمال وغيرهم من المشاركين في هذا النظام.
- بعد الانتهاء من هذه المراحل، يقوم مدقق الأداء بتقديم تقريره إلى مدير التدقيق الداخلي.

علاقة مدقق الأداء مع الهياكل الأخرى:

- تقديم تقرير إلى مدير التدقيق الداخلي، وإعلامه بكل الصعوبات التي واجهها، مع تقديم اقتراحات من أجل التطوير.
- يعمل بالتنسيق والتعاون مع هياكل المؤسسة من أجل تطوير وتحسين العمل.

شروط العمل:

- حدة البصر والسمع، حالة بدنية جيدة (المهارات البدنية).
- العمل الجاد، الفكر التحليلي والتركيبى والقدرة على الاتصال والتنظيم (المهارات العقلية).

مؤهلات مدقق الأداء:

- مهندس دولة في الإعلام الآلي ونظام المعلومات والشبكات (التعليم العام).
- مناجمت، تسيير وإدارة قواعد البيانات، التدقيق الداخلي (التكوين المهني).

المطلب الثالث: تنفيذ مهمة التدقيق الداخلي في مؤسسة ميناء مستغانم.

في هذه المرحلة يحدد المدقق الداخلي العمليات والمواطن الحساسة والتي تحتاج إلى تدقيق أكبر، مع مراعاة الوقت وامتداد حدود التحقق مع اختيار التقنيات والوسائل الملائمة.

بعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، يعاد النظر في برنامج التدخل، بحذف أجزاء منه في حالة سلامة النظام أو بإضافة أجزاء أخرى واختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط ضعف.

في حالة وجود نظام رقابة داخلي قوي فهذا يمثل دليلا مبدئيا على صحة الحسابات، لكنه غير كاف ولا بد من تدقيق مباشر للحسابات والقوائم المالية، وفي هذه الحالة يكتفي المدقق بالتأكد من:

• التأكد من الأرصدة عن طريق المقارنة ودراسة Analytique Audit – قيام المدقق بالتدقيق التحليلي التي تتم عن طريق طلبات validation de Tests تطورها من دورة على أخرى، وكذا القيام باختبارات السريانية المصادقة التي يقدمها المدقق مباشرة ودون وساطة للمتعاملين مع المؤسسة، وعن طريق الفحص المادي لموجودات المؤسسة.

• عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش، تم إدخالها في العمليات الختامية التي يصعب على نظام الرقابة الداخلية اكتشافها، فقد تسجل مؤونات غير مبررة وقد تسوى حسابات خطأ.

أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية على المدقق توسيع برنامج تدخله، وذلك ملا لنقاط الضعف من آثار سلبية على شرعية وصدق الحسابات، فإن على المدقق:

- إضافة اختبارات متممة للاختبارات السابقة.
- تدعيم الاختبارات التي كان يتوقع القيام بها في حالة وجود النظام.
- وتنجز هذه المرحلة في خطوتين، تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية والقيام باختبارات التطابق.

تحديد آثار تقييم نظام الرقابة الداخلية في مؤسسة ميناء مستغانم:

سبق القول أن التقييم النهائي للنظام سيؤدي إلى تسهيل أو تعقيد المهمة، أي يؤدي إلى توسيع أو تضيق برامج التدخل النموذجية المسطرة. فالنظام الجيد يعني المدقق من المراقبة المباشرة لشمولية وحقيقة التسجيلات، كما أن النظام المليء بالعيوب قد يؤدي به إلى استحالة القيام بفحص الحسابات وإعطاء رأي حولها.

السريانية والتطابق:

الهدف هنا اكتشاف فيما إذا كان هناك انحراف ما بين ما هو مسجل وما هو منفذ، ويسمح هذا النوع من الاختبارات للمدقق التحقق أولاً من مدى تجانس وتطابق المعلومات حول العمليات المنجزة.

وتتم اختبارات التطابق والتجانس عن طريق الاطلاع على:

- موازين المراجعة.
- فحص سريع للقيود الكبيرة وتدقيق العمليات الممركزة.
- محاضر اجتماعات إدارة المؤسسة.
- العقود التي قامت بإمضاءها المؤسسة.
- الموازنات.... الخ.

كما يقوم المدقق الداخلي بمؤسسة ميناء مستغانم بالتدقيق التحليلي للحسابات والذي يعتمد على طريقة المقارنة بين السنوات. أما الاختبارات السريانية للأرصدة والتسجيلات فتتم بالاعتماد على مصادر معينة نذكر منها:

- إرسال طلبات المصادقة للمتعاملين (البنوك، الزبائن الموردين...) مع المؤسسة قصد تأكيد أو نفي العمليات المسجلة في دفاتر المؤسسة.
- الوثائق الداخلية كالفواتير وسندات الاستلام والتسليم، ملف الجرد المستمر لقيم الاستغلال... الخ.
- إرسال طلبات مصادقة لأطراف أخرى (مصالح الرهن العقاري، المستخدمين، المحامين...) طلبا لمعلومات حول المؤسسة.
- المشاهدة الميدانية كمراقبة الاستثمارات في مواقعها، العد وتقييم الانحرافات، مراقبة الصندوق فجائيا بجرده... الخ.

إعداد التقرير: وتعتبر المرحلة النهائية في مؤسسة ميناء مستغانم، وتعتبر ملخص نهائي لما قام به المدقق الداخلي طيلة فترة تواجده بالمؤسسة، ويحمل هذا التقرير عرض لكل الأدلة والقرائن التي تثبت حكم ورأي المدقق الداخلي فيما يخص نظام المعلومات في المؤسسة.

بعد الاجتماع النهائي الذي تم فيه مناقشة جميع النقاط التي ستذكر في تقرير التدقيق، وبعد أن يتحصل المدقق على أجوبة مجلس إدارة المؤسسة بشكل رسمي، يمكن للمدقق أن يشرع في كتابة التقرير النهائي لمهمته.

ويختلف إعداد التقرير حسب هدف التدقيق، فنميز بين: تقرير الحصيلة للأوضاع بصفة عامة، وتقرير مفصل ومطول يشمل على دورات وفصول حسب نوعية تدخلات المدقق. لكن وبصفة عامة، فالتقرير يشكل وثيقة رسمية ومصدرا للمعلومات، كما يعتبر أداة عمل للمدققين والمسيرين على حد سواء.

ويوضح المدقق في التقرير ما يلي:

- تقييم نظام المراقبة الداخلية
- الكشف عن الأوضاع السائدة، مع وجود الأدلة والقرائن الكافية للحكم النهائي عليهما.
- اقتراح توصيات وتوجيهات لتصحيح الأخطاء والمخالفات.

ويبنى شكله عموما على النحو التالي:

- صفحة أو مستند الإرسال
- فهرس، مقدمة، خلاصة.
- نص التقرير حيث نجد فيه: عرض النتائج، التوصيات وأجوبة أعضاء مجلس الإدارة
- الخاتمة، خطة التحقيق والتدخلات والملاحق.

خلاصة الفصل:

من خلال ما ورد في هذا الفصل يتضح أن للتدقيق الداخلي دورا هاما بمؤسسة ميناء مستغانم، وهدفه تحقيق الفعالية وتحسين الأداء الرقابي للإدارة وعلى الإدارة ذاتها، حيث يلعب التدقيق الداخلي دورا محوريا في تحقيق الفعالية داخل المؤسسة وكذا تقييم جودة الأداء ومساعدة المؤسسة في التعرف على أهم المعلومات والمخاطر وتقييمها ومراقبتها.

لقد اعتمدنا في دراستنا الميدانية على أهم المراحل لإجراء التدقيق الداخلي وأهم الخطوات المتبعة في عملية التدقيق، كما أن وجود التدقيق الداخلي بالمؤسسة يضمن التطبيق الفعلي للأنظمة المسطرة، وأيضا من أجل التقليل من الانحرافات والأخطاء محتملة الحدوث.

تسعى مؤسسة ميناء مستغانم إلى توفير جو رقابي يساعدها على أداء أنشطتها بصورة أفضل، حيث جعلت المؤسسة من التدقيق الداخلي أداة تساعد العملية التسييرية بصفة عامة وعملية تحقيق الفعالية واتخاذ القرارات بصفة خاصة، الأمر الذي يجعلها تحقق مجموعة من النتائج عبر سنوات متلاحقة منذ إنشائها.

الخاتمة

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أ- الكتب :

- 1- علي أنور العسكري ، الرقابة المالية على الأموال العامة في مواجهة الأنشطة الغير المشروعة مكتبة بستان المعرفة للنشر والطباعة ، كفر الدوار – الحدائق ، مصر ، الطبعة 2008
- 2- علي زعدود ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية ، بن عكنون ، الجزائر ، 2005
- 3 – عوف محمد الكفراوي ، الرابة المالية بين النظرية و التطبيق ، مؤسسة الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 1993
- 4- فتحي أحمد دياب عواد ، اقتصاديات المالية العامة، دار الرضوان للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى، 2013،
- 5- بلعاطل عياش- نوي سميحة، آليات ترشيد الإنفاق العام من أجل تحقيق التنمية البشرية المستدامة في الجزائر ، جامعة سطيف، 2001
- 6 – حسين مصطفى حسين ، المالية العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، طبعة 1995.
- 7- خادش حادة الخطيب – أحمد زهير شامية ، أسس المالية العامة ، دار وائل للنشر ، دمشق ، الطبعة الثالثة 2007
- 8- إبراهيم الجزراوي، عامر الجنابي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، داراليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان، 2009،
- 9- ابراهيم طه عد الوهاب، المراجعة النظرية و الممارسة المهنية، مصر، 2004،
- 10- أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية الإطار الفكري و النظم التطبيقية، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2006،

11- ثناء علي القباني، مراجعة تشغيل البيانات إلكترونيا، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008

12- هشام أحمد عطية، نظام المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000

13- يوسف محمد جربوعن نظرية المحاسبة ، الوراقة للنشر و التوزيع، عمان، 2001

ب- المذكرات:

- سعد بن البار، (دور نظم المعلومات المحاسبي في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية)، مذكرة ماجستري، غير

منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2009-2010.

-عبد السالم عبد الله سعيد ابو سرعة، (التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية)، رسالة

ماجستري، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2009-2010.

محمد أحمد عبد الرزاق أبو حصيرة، (أثر إستخدام أنظمة المعلومات المحاسبية المحوسبة على كفاءة التدقيق

الداخلي دراسة حالة شركات الاتصالات العاملة في قطاع غزة)، ر سالة ماجستري، غير منشورة، قسم المحاسبة

والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة،

-رغدة إبراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العالقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي في المصارف وأثرها في تعزيز

نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة غزة،

فلسطين، 2014.

2015.

-بوتيان محزة، (الإفصاح المحاسبي حدوده وأثره على جودة المعلومة المحاسبية)، رسالة ماجستري تخصص

محاسبة، جامعة باتنة، 2010.

-بلقاسم عامر هاجر(دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية)، رسالة ماستر، تخصص

تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2012-2013.

ملخص البحث

إن تبني السلطة السياسية لنظام اللامركزية من خلال الجماعات المحلية يقتضي التزامها بكل مقومات هذا النظام، فاللامركزية الإقليمية تقوم على وجود شخصية معنوية، مصالح محلية ونوع من الاستقلالية المالية في تسيير شؤونها، وإذا كان من السهل علينا تعريف المفهومين الأولين فإن تعريف مفهوم الاستقلالية المالية يظهر الأكثر صعوبة، كما أن قضية التمويل المحلي الذاتي والمستقل للجماعات المحلية ومراقبته من أكبر التحديات والرهانات التي تواجه أنظمة الحكم المحلي، إذ يصعب في كثير من الأحيان ضبط هذه الحتمية القائمة بين مبدأ استقلالية الجماعات المحلية قانونيا، إداريا وماليا وبين القيود والقواعد التي تفرضها الدولة، كما أن أكبر التحديات التي تواجه هذه الحتمية أيضا هي التمويل والموارد المحلية التي تتميز بضعفها وعدم كفايتها بصورة تجعل مجالس تسيير وإدارة الجماعات المحلية مشلولة و عاجزة عن المحافظة على استقلاليتها المالية أولا، وعاجزة عن الإطلاع بوظائفها ومهامها التي تبرر وجوده ثانيا، وعليه يعتبر وجود محافظ الحسابات كجهة رقابية خارجية أحد ركائز ومقومات ضمان المال العام الذي يعتبر بمثابة الترياق المضاد لإختلالات التوازن في الجانب المالي تحديدا للجماعات المحلية، وهذا نظرا لإضافته نوعا من الشفافية والمصادقية على الحسابات المالية، حيث أن اطلاع مراقب الحسابات بهذا الدور المحوري يفرض عليه أن يبقى دائما مستقلا عن الشؤون الإدارية لها، وحتى يحافظ على استقلالته التي تعد شرطا أساسيا في مهنة التدقيق، إضافة إلى ضرورة توافر العناية والكفاءة المهنية من خلال التدريب المستمر، دون أن ننسى العلاقة التعاونية بين محافظ الحسابات والأطراف الفاعلة الأخرى بما فهم أنظمة الرقابة المباشرة وغير المباشرة للدولة داخل هذه الجماعات العمومية الإقليمية والمحلية في الجزائر، حيث أن عدد محافظي الحسابات المسجلين في الجدول السنوي الذي تم نشره من طرف وزارة المالية لسنة 2018، بلغ عدد 2.152 عضو على مستوى الوطن، لتنفيذ مهام التدقيق والمصادقة على حسابات المؤسسات والشركات العمومية والخاصة، يعتبر حاليا غير كافي لسد كامل احتياجات سوق المراجعة والتدقيق الخارجي على المستوى الوطني، إذا يتطلب على الدولة رفع هذا العدد حتى يحقق تغطية كاملة لقطاع الجماعات المحلية للولايات 48 وبلدياتها عبر الوطن.

Abstract

The regional decentralization is based on the existence of a moral personality, local interests and a kind of financial independence in the conduct of its affairs. If it is easy to define the first two concepts, the definition of the concept of financial independence appears to be the most the issue of local self-financing and self-sufficiency for local communities is one of the biggest challenges and challenges facing local governments. It is often difficult to control this imperative between the principle of community autonomy, And the constraints and rules imposed by the state, The greatest challenge to this imperative is also the financing and local resources, which are weak and inadequate, such that the governing councils and the management of local communities are paralyzed and unable to maintain their financial independence first, is unable to carry out its functions and functions justify the existence of the second, and the existence of the governor of accounts as an external regulator is one of the pillars and elements of public money guarantee, which is the antidote to imbalances in the financial aspect of specific communities, the auditor's role is to remain independent from administrative affairs and to maintain his independence, which is an essential condition of the audit profession, in addition to the need for care and professionalism through training, Without forgetting the cooperative relationship between the accountants and other actors, including direct and indirect control systems of the State within these regional and local

public groups in Algeria, where the number of Registered in the annual table published by the Ministry of Finance for 2018, the number of members of the National Bank for the implementation of the audit and approval of the accounts of public and private institutions and companies is currently insufficient to meet the full needs of the audit market and external audit at the national level, if It requires the state to raise this number so as to achieve full coverage of the community sector of the 48 states and their municipalities across the country.

- عنوان الدراسة:

دراسة المعلومات المحاسبية عند محافظ الحسابات.

- مشكلة الدراسة:

كيف يساهم نظام المعلومات المحاسبي عند محافظ الحسابات؟

- أهداف الدراسة:

يهدف البحث إلى تبيان أهمية نظام المعلومات ومكانته ووظائفه والعرض إلى مخرجات نظام المعلومات المحاسبي عند محافظ الحسابات، وإظهار مكانة نظام المعلومات المحاسبي كمصدر هام للمعلومات.

فرضيات الدراسة:

الفرضية العامة:

يعد نظام المعلومات المحاسبي من دعائم الأساسية التي يعتمد عليها متخذي القرار.

- الفرضيات الجزئية:

تكون المعلومات المحاسبية أكثر ملائمة عندما يكون نظام المعلومات المحاسبي فعال في مؤسسة.

في ما يكمن مفهوم نظام المعلومات المحاسبي.

ماذا نقصد بمحافظ حسابات.

- إجراءات الدراسة الميدانية:

- العينة:

عمال ميناء مستغانم.

- المجال الزمني:

تم إجراء الدراسة في الفترة الممتدة من بداية فيفري إلى غاية 30 أفريل 2019.

- المجال المكاني:

ميناء مستغانم.

- المنهج:

المنهج الوصفي التحليلي

- الأدوات المستعملة في الدراسة:

المقابلة.

- الكلمات الأساسية:

المعلومة المحاسبية.

محافظ الحسابات.