الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبدالحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص : تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة

دور محافظ الحسابات في تحسين المعلومات المحاسبية

إعداد الطالب :

- بن ساعد إسماعيل

تحت إشراف الإستاد :

- زعفران صورية

أعضاء لجنة المناقشة:

المهنة	مالاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئياس			
مقررا			
مناقشا			

السنة الجامعية : 2022/2021

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبدالحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

UNIVERSITE
Abdelhamid Ibn Badis
MOSTAGANEM

مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص : تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة

دور محافظ الحسابات في تحسين المعلومات المحاسبية

إعداد الطالب :

- بن ساعد إسماعيل

تحت إشراف الإستاذ :

- زعفران صورية

أعضاء لجنة المناقشة:

المهنة	مالاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئياس			
مقررا			
مناقشا			

السنة الجامعية : 2022/2021

إهداء

إلى الغاليين

إلى منبع العطاء و الحنان ، إلى خير من جاء و أكرم إلى نور دربي و طريقي إلى منهل علمي و دراستي ، يا من حققا لي أمنيتي ولم يبخلا علي من ولادتي لشبابي أمي و أبي أطال الله في عمرهما

إلى إخوتي و كل العائلة

إلى أستاذة المشرفة " زعفران صورية"

إلى كل أصدقائي و زملائي في الدراسة و العمل

إلى كل طلبة كلية العلوم الإقتصادية ، علوم التسيير و العلوم التجارية

أهدي لكم ثمرة جهدي

شكر وتقدير

بعد الحمد و الشكر و الثناء على الله العلي القدير الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل أتوجه بالشكر لأسرتي الفاضلة .

وبالشكر إلى أستاذة المشرفة

" زعفران"

على توجياتها القيمة ونصائحها التي دلتني و أرشدتني طيلة مدة بحثي هذا ،.

كما لا أنسى أسرة إدارة قسم العلوم المالية و المحاسبة و كل الأساتذة في القسم الذي ثابروا و سهروا على إرشادنا و توجيهنا إلى التحصيل العلمي و المعرفي خلال السنوات الماضية التي قضيناها معهم .

فهرس المحتويات

إهداء

شكر وتقدير

فهرس المحتويات

فهرس الاشكال

قائمة الجداول

مقدمة عامة 01

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات 06

تمهيد 06

المبحث الأول: ماهية التدقيق. 07

المطلب الأول: التطور التاريخي لتدقيق 07

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق و أهميته 09

المطلب الثالث: أهداف و أنواع التدقيق 11

الفرع الأول: الأهداف التقليدية 11

الفرع الثاني: الأهداف الحديثة. 13

المبحث الثاني: الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات. 17

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات و شروط ممارسة المهنة. 17

المطلب الثاني: تعيين و موانع تعيين محافظ الحسابات. 18

المطلب الثالث: مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات. 21

المبحث الثالث: تقارير محافظ الحسابات. 23

المطلب الأول: مفهوم تقرير محافظ الحسابات و أهميته. 23

المطلب الثاني: مضمون تقرير محافظ الحسابات. 24

المطلب الثالث: خصائص وأنواع تقريرمحافظ الحسابات 25

خلاصة الفصل 27

الفصل الثاني : الإيطار النظري لجودة المعلومات المحاسبية 29

تمهيد 29

تعريف المعلومة المحاسبية 30

المبحث الأول : مدخل إلى المعلومات المحاسبة 30
المطلب الأول : مفاهيم أساسية حول المعلومات المحاسبية 30
المطلب الثاني : مكونات وخصائص المعلومات المحاسبية 32
المطلب الثالث : أنواع و أهمية المعلومات المحاسبية 35
المبحث الثاني : جودة المعلومات المحاسبية 39
المطلب الأول : مفهوم وخصائص جودة المعلومات المحاسبية 39
المطلب الثاني : معايير تحقيق جودة المعلومات المحاسبية 42
المطلب الثالث : العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية 43
المبحث الثالث : أبعاد التدقيق وعلاقته بالمعلومة المحاسبية 44
المطلب الأول : المساءلة و الرقابة المحاسبية 44
المطلب الثاني : الالتزام بتطبيق معايير المحاسبية و المراجعة 45
المطلب الثالث : تحقيق الإفصاح و الشفافية 45
المطلب الرابع : مصداقية المعلومات المحاسبية 46
خلاصة الفصل 47
الفصل الثالث : دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات و الخبرة القضائية 49
تمهيد للفصل 49
المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية 50
المطلب الأول: التعريف بالمكتبه..... 50
الفرع الأول ، تأسيس المكتب والهيكل التنظيمي له 50
الفرع الثاني: الخدمات التي يقوم بها المكتب 51
المطلب الثاني ، الإجراءات التمهيدية في إطار قبول التوكيل أو رفضه..... 52
الفرع الأول : قبول التوكيل 52
الفرع الثاني : الدخول إلى الوظيفة. 52
الفرع الثالث : حالة رفض القبول 53
المطلب الثالث : إجراءات التعرف بالمؤسسة. 53

المبحث الثاني ، التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات 54
المطلب الأول محتوى التقارير الخاصة 54
المبحث الثالث : تحليل وملاحظات أهم العناصر الموجودة في القوائم المالية 60
المطلب الأول : تحليل الأصول الثابتة والمخزون والمستحقات 60
الفرع الأول : الأصول الثابتة 60
الفرع الثاني : المخزون 62
الفرع الثالث: المستحقات 63
المطلب الثاني : تحليل الخزينة والديون ورأس المال الصافي 64
الفرع الأول ، الخزينة 64
الفرع الثاني : رأس المال الصافي 65
الفرع الثالث : الديون 66
الفرع الرابع: حسابات التيسير 67
خلاصة الفصل الثالث 69
خاتمة 71

فهرس الاشكال

رقم الشكل	عنوان الأشكال	الصفحة
01	يوضح المفاهيم المرتبطة بتعريف التدقيق.	10
02	الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات.	12
03	العلاقة بين البيانات و المعلومات	32
04	مكونات المعلومات المحاسبية	33
05	أنواع المعلومات المحاسبية	37
06	الهيكل التنظيمي للمكتب	51

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجداول	الصفحة
01	ميزانية الأصول	61
02	التغيرات في الخصوم	66
03	التغيرات في قيمة الديوان الواجبة	66
04	المقارن للحمولات حسب الطبيعة	67

مقدمة عامة

مقدمة عامة

نظرا للتغيرات الإقتصادية الحاصلة تعمل المؤسسة في المحيط تسود فيه حالات عدم التأكد ، حيث تزايد الإهتمام و التركيز على هذه الحالات التي تتخلل عملية اتخاذ القرار ،لكي يقوم متخذ القرار باختيار الحل الأنسب يجب أن يكون لديه معلومات كافية ،التي تقوم المؤسسة بجمعها من مختلف المصادر سواء الداخلية أو الخارجية إذ تقوم بتبويبها وتلخيصها و معالجتها بما يخدم أهداف و مصالح المؤسسة .

كما تكتسي المعلومات المحاسبية و المالية أهمية بالغة داخل المرسسة من خلال التأقير على مختلف أننواع القرارات المتخذة في المؤسسة ، و يتمحور موضوع بحثنا حول دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية .

يهتم نظم المعلومات المحاسبية بتسجيل ومعالجة البيانات المالية الاقتصادية والتقرير عنها لعدة أطراف داخلية وخارجية ، حيث يمكن أن نميز بين أكثر من نظام المعلومات المحاسبية ، ولكل نظام منها أهدافه ومقوماته ووظائفه وبذلك تعتبر نظم المعلومات المحاسبية من أهم نظم المعلومات لما لها من أهمية في مجال النشاطات الاقتصادية ، فقد أصبحت المؤسسات والشركات تعتمد على نظم المعلومات المحاسبية المطبقة لديها من أجل البقاء في المنافسة القائمة في السوق ، لاسيما وأن للمعلومات دورا كبيرا في هذا البقاء حيث تعد المعلومات موردا مهما وأساسيا من موارد الشركة يضاف الى الموارد الأخرى لديها ، ولقد أدرك أصحاب المصلحة في المؤسسة ، أن مهنة مراجع الحسابات هي الوسيلة القادرة على التحكم في مدى تعبير مخرجات المحاسبة على الواقع الفعلي لها. وذلك من خلال ما يعرف بتقرير المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) ، باعتباره المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية المعدة من طرف لإدارة المؤسسة المعنية. ومن أجل ذلك، نجد أن هناك طلبا متزايدا من مستقبلي التقرير على محتواه من المعلومات. ويتركز هذا المحتوى بصفة أساسية في التأكيد الذي يقدمه المراجع الخارجي(محافظ الحسابات) بشأن مدى إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في المؤسسة على ما توصله لهم القوائم المالية للمؤسسة من معلومات تم مراجعتها وعلى هذا الأساس، فإن السؤال الجوهري الذي نحاول الإجابة عليه ، يمكن صياغة إشكاليته على النحو الآتي:

الإشكالية : ما مدى مساهمة محافظ الحسابات في تحسين المعلومة المحاسبية ؟

إن هذا التسؤل يقودنا إلى طرح مجموعة من ا الأسئلة الفرعية التالية :

1- ما هو التدقيق و ما هي المعلمومة المحاسبية ؟

2-فيما تكمن خطوات عمل محافظ الحسابات ؟

3- كيف نكون التقارير المقدمة من طرف محافظ الحسابات ؟

4- كيف يساهم محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ؟

فرضيات الدراسة

- اتباع محافظ الحسابات منهجية واضحة تمكنه من إبداء رأيه الفني .

- لمحافظ الحسابات دور في تأكد الثقة في المعلومة المحاسبية في تحليل الميزانية .

أسباب إختيار الموضوع : إن اختيارنا ل هذا الموضوع كان لعدة أسباب منها :

أ. الأسباب موضوعية :

- مدى تلاءم الموضوع مع التخصص .

- إثراء المكتبة العلمية بمراجعة هذا الموضوع

ب – الأسباب الذاتية :

- الاهتمام الشخصي و الرغبة في دراسة الموضوع لارتباطه بمجال التخصص بغية التوسع في مجال المراجعة و محاولة دراسة آثارها على جودة المعلومة المحاسبية .

- الحاجة المالية إلى المعلومات المحاسبية ذات الجودة و خاصة في ظل البيئة ا اقتصادية الحالية .

أهمية الدراسة :

تتجلى أهمية الدراسة من خلال ابراز الدور الهام الذي تلعبه المراجعة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و هذا من خلال الخدمة التي تسديها المعلومة المحاسبية المستخدميها.

أهداف الدراسة : يكمن هدف هذه الدراسة في إبراز الدور الفعال الذي يقوم به محافظ الحسابات في زيادة تدعيم ثقة المعلومات المحاسبية و تحسين جودتها .

منهجيةالمتبعة في الدراسة :

بهدف معالجة موضوع الدراسة و الاجابة عن اشكالية البحث و اختيار الفرضيات اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي حيث قمنا بدراسة نظرية و دراسة تطبيقية تمثلت هذه الاخيرة في دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات وتحليل مختلف الميزانيات والقوائم المالية والتقارير المتعلقة بالموضوع .

دراسات سابقة:

* فاتح سدروك ،دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية مع دراسة ميدانية – الجزائر – مذكرة ماجستير ، في العلوم التجارية ،جامعة مسيلة ، 2004.

هدفت هذه الدراسة إلى ابراز الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة و تليه الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية صالحة لإتخاذ القرارات الملائمة في ظل المتزايدة للنظم جديدة،للتسيير ، في ظل اعتماد المراجعة لجملة من التقنيات الحديثة .

* اسماعيل حرز ، الحسين يحاش ،دور محافظ الحسابات في تدقيق حسابات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة (دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات بولاية المسيلة) مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية ،جامعة المسيلة ،2018.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الفعال المحافظ الحسابات في التدقيق و كذا أهمية التدقيق الخارجي في إتخاذ القرارات و تحسين المعلومة المحاسبية .

* مولاي نصيرة ،دور المراجع الخارجي في تأكيد ثقة المعلومة المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة ،جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ،وقد وضع مجموعة من الأهداف المتمثلة في :

- توضيح الأسس النظرية للمراجعة و التهيئة على مهنة المراجعة الخارجية .

- إبراز أهمية المراجعة الخارجية و الدور الكبير الذي يقوم به مراجع الحسابات الخارجي في النهوض بمصداقية المعلومةالمحاسبية .

- إبراز أثر الاصلاح المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية .

وقد توصلت إلى نتائج التالية:

- المراجعة المقدمة من طرف المراجع الخارجي ذات مصداقية أكثر من المراجعة المقدمة من طرف المراجع الداخلي .

- يعتبر التنظيم الحالي لمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات إنطلاقة الجديدة نحو مواكبة التغيرات فيالميدان المحاسبي و المالي ، مما يسهم في إعطاء مصداقية أكثر للمعلومة المحاسبية و من ثم تحسين جودةالمراجعية .

حدود الدراسة

حاولنا الإلمام بكل تفاصيل الموضوع. ولكن نظرا لاتساع مجاله ومواضيعة الفرعية قمنا بالتركيز على المفاهيم والمكونات الرئيسية لكل المتغيرين من أجل إمكانية إبراز العلاقة بينهما، اضافة إلى دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات .

حدود الزمنية: تمت الدراسة في شهر جانفي ،فيفري 2021 .

حدود المكانية : تمت دراستنا في مكتب محافظ الحسابات مستغانم

صعوبات البحث:

الصعوبات التي واجهتنا عند قيامنا باعداد البحث هي :

- و ضيق الوقت، نظرا للمدة الممنوحة من طرف الإدارة كانت غير كافية التقديم البحث على أكمل وأحسن وجه ممكن بالإضافة إلى عدم إمكانية التعمق في الموضوع أكثر واستخلاص النسب منها .

- صعوبة الحصول على المعلومة لطابعها السري

- الظروف الصعبة (الصحية).

هيكل البحث :

تبعا للأهداف المتوخاة من البحث ، ولمعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية والاختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول ، تسبقهم مقدمة البحث وتعقبهم خاتمة تضمنت تلخيصا للبحث ، ثم عرض للنتائج التي توصلنا إليها.

- يتناول الفصل الأول " الاطر المفاهيمي للمحافظ الحسابات" و تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث الأول ماهية التدقيق ، المبحث الثاني الجانب القانون لمهنة محافظ الحسابات أما المبحث الثالث يتعلق بتقارير محافظ الحسابات.

- وفي الفصل الثاني الذي هو بعنوان الاطار النظري لجودة المعلومات المحاسبية تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث : الأول مدخل إلى المعلومات المحاسبية ، أما المبحث الثاني جودة المعلومات المحاسبية . كما تناول المبحث الثالث أبعاد التدقيق و علاقته بالمعلومة المحاسبية .

- أما الفصل الثالث كان عبارة عن دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات و الخبرة القضائية قسمناه إلى ثلاث مباحث في المبحث الأول قمنا بتقديم المكتب محل الدراسة و في المبحث الثاني عرضنا التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات و المبحث الثالث تحليل و تقديم ملاحظات أهم العناصر الموجودة للقوائم المالية .

الفصل الأول
الإطار المفاهيمي لمحافظ الحسابات

تمهيد :

إن ظهور التطور العلمي أدى إلى تغير كل الأفكار و المبادئ الإقتصادية التي كانت سائدة قبل ذلك، من تنظيمها و عملها بحيث ظهر هذا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا فلم يعد للمالك أي دخل في تسيير المؤسسة بل له الحق في تعيين شخص مستقل يمثله في تدقيق حسابات المؤسسة، و من هنا ظهر التدقيق مما أدى إلى ظهور محافظ الحسابات.

إن محافظ الحسابات يباشر مجموعة من الإجراءات الفنية يطلق عليها التدقيق المحاسبي للمستندات و السجلات و القوائم المالية ليتمكن من إبداء رأيه الفني المحايد.

مما سبق قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: ماهية التدقيق.

المبحث الثاني: الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات.

المبحث الثالث: تقارير محافظ الحسابات.

المبحث الأول: ماهية التدقيق.

باعتبار محافظ مدقق خارجي إذن قبل التطرق إلى تعريفه لابد من التطرق إلى تعريف التدقيق و أهم مراحل تطوره و كذا أهميته و أنواعه

المطلب الأول: التطور التاريخي لتدقيق.

مر التدقيق بعدة مراحل قبل أن يصبح بالشكل الذي هو عليه اليوم، و يمكن تبيين هذه المراحل في شكل فترات هي[1]:

1 -/الفترة من العصر القديم إلى 1500م.

2 -/من 1500م إلى 1850م .

3 -/من 1850م إلى 1905م.

4 -/من 1905م إلى وقتنا الحاضر .

1- الفترة من العصر القديم حتى 1500م:

كان التدقيق غير معروف و يستعاض عنه بأنه يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من دفتر المحاسبة تسجل فيها نفس العمليات المحاسبتية من قبل محاسب كل مجموعة و في تلك الفترة كان الإهتمام منصب على المخزون السلعي حيث تجرد البضاعة عدة مرات في الفترة الواحدة، و كان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توخي الدقة و منع أي تلاعب او غش في الدفاتر.

أما في عهد الإمبراطورية الرومانية فقد كانت الدفاتر المحاسبية على مسمع من الحاكم وبحضور مستشاريه لاكتشاف أي تلاعب أو غش.

و بعد سقوط الإمبراطورية الرومانية ايطاليا و قسمت إلى دويلات، ظهرت الحاجة إلى المراجعة خاصة بعد انتشار التجارة حيث تم استخدام المراجعين لأول مرة لتدقيق العمليات المسجلة في الدفاتر.

و في سنة 1394م استخدمت حكومة مدينة بيزا المراجعين في مراجعة الحسابات الحكومية.

و عموما كان الهدف من عملية المراجعة هو التأكد من أمانة القائمين على الشؤون الدينية، وكانت هذه العملية تفصيلية 100% مع عدم وجود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية.

2- الفترة من 1500م إلى 1850م :

لم تختلف الفترة هذه عن سابقتها فمن حيث الأهداف لم يكن هناك أي تغيير يذكر غير أنه حدثث بعض التغيرات هي :

ا- إنفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة للمراجعين.

[1] اسماعيل حروز,الحسين بحاش.دور محافظ الحسابات في تدقيق حسابات المؤسسات الضغيرة و المتوسطة,جامعة محمد بوضياف المسيلة,تدقيقو مراقبة التسيير,المسيلة2018-2019,ص6-8.

ب- تبني فكرة النظام المحاسبي و خاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج و هذا ما أدى إلى ظهور نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع، و رغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية.

3- الفترة من 1850م إلى 1905م [1]:

هذه الفترة شهدت نموا إقتصاديا كبيرا و خاصة في المملكة المتحدة و ذلك بعد اندلاع الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور شركات المساهمة الكبيرة، و تم في هذه الفترة الإنفصال النهائي بين الملكية و الإدارة حيث استلم المتخصصون الوظائف الإدارية في شركات المساهمة، و ظهرت الحاجة من طرف المساهمين و بشكل ملح في المحافظة على أموالهم المستثمرة.

هذا كله أدى للجوء للمراجعة كمهنة خاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث و محايد تكون مهمته تبيان مدى أمانة القائمين على أموالهم و ممتلكاتهم، و في أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة وبذلك عرفت لأول مرّة المراجعة الإختيارية و بذلك أصبحت المراجعة أقل تفصيلا و كان الهدف الجوهري في نهاية هذه الفترة هو اكتشاف الغش أو التلاعب بالدفاتر من خلال اكتشاف الأخطاء سواء أكانت فنية أو في تطبيق المبادئ المحاسبية.

4- الفترة من 1905م حتى وقتنا الحاضر :

في هذه الفترة المراجع يعتمد على أنظمة الرقابة الداخلية بشكل كلي في عملية المراجعة.

و في أواخر هذه الفترة ظهر ما يسمى بأسلوب العينات الإحصائية في عمليات المراجعة، ومن تم أصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات المختارة على أساس علمي و ليس الحكم الشخصي للمدقق، أمّا الهدف الأساسي لعملية التدقيق أصبح إعطاء رأي محايد حول مدى عدالة القوائم المالية و تمثيلها للمركز المالي و نتيجة أعمال المؤسسات، أما اكتشاف الأخطاء فلم يعد الهدف الأساسي لعملية التدقيق، بل ذلك يأتي كنتيجة طبيعية لقيام المدقق المؤهل عمليا و علميا لمهمته على أحسن وجه

و لقد شهدت الفترة الأخيرة تطورات مهمة في أهداف التدقيق و إجراءاته و برامجه ومفاهيمه و أهمها:

1. تغير أهداف التدقيق لحماية الأصول من التلاعب و الإختلاس إلى تقييم عدالة القوائم المالية.
2. تزايد مسؤولية المدقق اتجاه مستخدمي القوائم المالية.
3. تغيير طريقة و إجراءات التدقيق من تدقيق كامل تفصيلي إلى تدقيق كامل إختياري.
4. تزايد أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية كمؤشر لتوجيه التدقيق و تحديد نطاقه و توقيته واتساعه.

[1] .اسماعيل حروز،مرجع سبق ذكره، ص09

5. تزايد أهمية الإفصاح عن البيانات و المعلومات الإضافية التي لها تأثير مباشر على القوائم المالية، و المركز المالي كملحقات و ملاحضات ضمن البلاغ المالي.
6. تطور إجراءات التدقيق الحديثة نتيجة تطور نظم المعالجة الإلكترونية للبيانات و التوسع في استخدام الحاسب الآلي في نظم المعلومات المحاسبية.

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق و أهميته .

1: مفهوم التدقيق[1].

كلمة تدقيق مشتقة من اللغة اللاتينية من كلمة "audit" و التي تعني يستمع، حيث أنه في العصور القديمة كان صاحب المعمل عندما يشك في وجود خيانة، يعين شخص للتحقق من الحسابات و كان هذا الشخص يجلس مع المحاسب بخصوص الحسابات بالعمل.

إن تدقيق الحسابات هو مصطلح واسع الإستعمال إذ ليس هناك تعريف متناسق مشهور تم الإجماع على قبوله، و التعريفات التي طرحت لتدقيق الحسابات ركزت على بيان أهداف ومجالات عملها.

و بصفة عامة يمكن تعريف التدقيق على أنّه: فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا منظما، يقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، و مدى تصويرها لنتائج أعمالهمن ربح أوخسارة في تلك الفترة.

كما يعرف التدقيق على أنه عملية منظمة لتجميع و تقييم الأدلة المتعلقة بنتائج التصرفات والأحداث الإقتصادية للتحقق من درجة التطابق بين هذه النتائج و المعايير الموضوعة وتوصيل النتائج إلى الأطراف المعنية.

كما يعرفه البعض على أنه فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات النقدية من طرف المؤسسة و الحكم على العمليات التي جرت و النظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات.

كذلك عرّف التدقيق على أنّه عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة للأحداث الإقتصادية و تقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.

مما سبق يمكن أن نجد أن التدقيق يتضمن النقاط التالية:

1 -/التدقيق هو عملية منتظمة أي أن عملية التدقيق تعتمد على التخطيط المسبق لها سوف يقوم به المدقق.

2 -/أهمية حصول مدقق الحسابات على الأدلة و القرائن الملائمة و تقييمها من قبله بطريقة موضوعية.

وفاء مساك، دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ،جامعة الشهيد حمه لخضر ،تدقيق محاسبي ،الوادي،12ص0

3 -/مدى الإلتزام بالعناصر محل الفحص للمعاييرالموضوعية كأساس للتقييم و إبداء الرأي الشخصي.

4 -/إنّ عملية التدقيق تنتهي بإيصال نتائج فحص المدقق للأطراف المعنية مما يعني أنّ التدقيق هو وسيلة إيصال .

الشكل رقم (01): يوضح المفاهيم المرتبطة بتعريف التدقيق.

المصدر: أ[illegible] مصر، 2006، ص20.

2: أهميته.[1]

تعود عملية التدقيق إلى كونها وسيلة لا غاية، و تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة و تعتمدها في اتخاذ قراراتها و رسم سياساتها، و من

[1] اكرام الشادلي، دورالمراجعة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ، جامعة محمد خيضر، تدقيق محاسبي،بسكرة، ص06

بين هذه الأطراف و الفئات نجد المدبرين، المستثمرين، البنوك، الزبائن، الموردون، الهيئات الحكومية المختلفة و نقابات العمال و غيرها.

إنّ إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط و مراقبة الأداء و تقييمه و من هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات و الإستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن من اعتبار عنصر عنصر الحماية الممكنة.

المطلب الثالث: أهداف و أنواع التدقيق .

1: أهداف التدقيق .

تمثل الأهداف بصفة عامة الغايات المرجوة تحقيقها من نشاط معين ، و يتمثل الهدف الرئيسي للتدقيق الحيادي (المستقل) في التعبير الصادق عن الرأي في القوائم المالية المعدة عن هذا النشاط.

إلاّ أننا أن نميز نوعين من أهداف التدقيق: أهداف تقليدية و أهداف حديثة .

1.1: الأهداف التقليدية .[1]

1.1.1 -/أهداف رئيسية.

-التحقق من صحة و دقة و صدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر و مدى الإعتماد عليها.

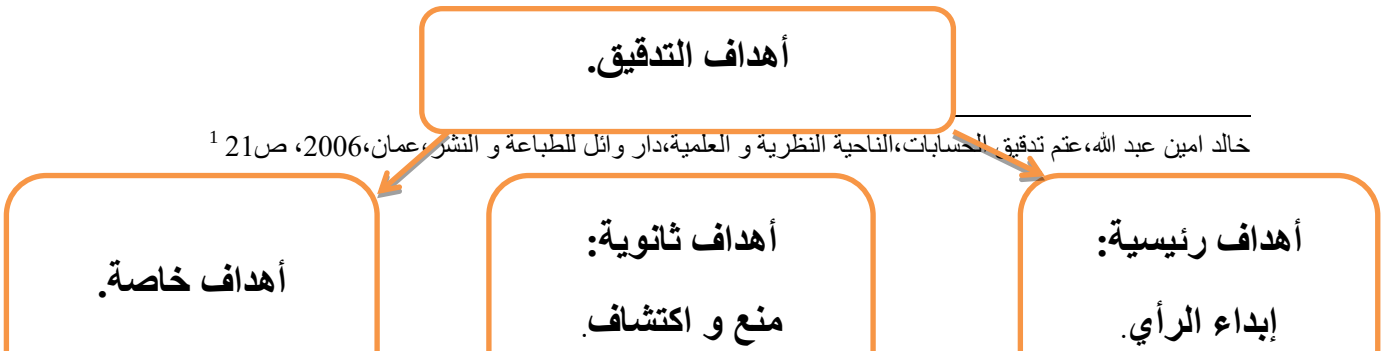
-إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي .

2.1.1 -/أهداف فرعية.

- اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر و السجلات من أخطاء و غش.
- تقليص فرص إرتكاب الأخطاء و الغش لوضع ضوابط و إجراءات تحول دون ذلك.
- إعتماد الإدارة عليها في تقرير و رسم السياسات الإدارية و اتخاذ القرارات حاضرا ومستقبلا.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية و تمكينهم من إتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- مساعدة مصلحة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة و ملء الإستمارات الحكومية و مساعدة المدقق.

و يمكن حصر الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات.



[1] خالد امين عبد الله،علم تدقيق الحسابات،الناحية النظرية و العلمية،دار وائل للطباعة و النشر،عمان،2006، ص21

المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، الناحية النظرية، دار الميسرة، عمّان، 2009، ص 18.

2.1: الأهداف الحديثة.[1]

يعدّ التطور الذي حصل في بيئة الأعمال و الإنفتاح الإقتصادي و أثر العولمة على اقتصاديات الدول فقد تغيرت النظرة إلى التدقيق مما تطلب من المدقق تقديم خدمات أهم لاكتشاف الأخطاء و الغش و غيرها من الأهداف التقليدية ليقوم بعملية التدقيق من أجل تحقيق الأهداف العصرية التي تتلائم و بيئة الأعمال الحالية حيث أصبحت أهداف التدقيق اليوم على النحو التالي:

[1] خالد امين عبد الله ،مرجع سبق ذكره، ص22.

- مراقبة الخطط و متابعة تنفيذها و التعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعة من قبل المؤسسة.

- تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة.

- العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية و القضاء على الهدر والإسراف في جميع نشاطات المؤسسة.

- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية للمجتمع.

2: أنواع التدقيق. [1]

هناك العديد من الأسس التي يتم عليها تصنيف عملية تدقيق الحسابات إلى عدة أنواع و كل نوع يتضمن أنواع مختلفة لعملية تدقيق الحسابات، هذه الأنواع تستعمل لغرض الوصف فقط حيث أن مفهوم تدقيق الحسابات و مبادئه العلمية لا تختلف باختلاف الزاوية التي تنظر منها إلى عملية تدقيق الحسابات، و بالرجوع إلى الأدبيات في هذا المجال نجد العديد من أسس التصنيف و هي: [2]

1.1/- من حيث نطاق عملية التدقيق:

- **تدقيق كامل**: يقوم المدقق بالفحص الكامل للأنشطة بنسبة 100% دون استثناء.

- **تدقيق جزئي**: و هنا يقتصر عمل المدقق على بعض الأنشطة دون غيرها.

2.1/- من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

- **تدقيق نهائي**: قيام المدقق بالتدقيق بعد نهاية الأعمال.

- **تدقيق مستمر**: يقوم المدقق بتدقيق الأنشطة طوال الفترة.

3.1/- من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق (القائم على عملية التدقيق):

- **تدقيق داخلي**: نشاط داخلي مستقل ينشأ داخل المنشأة تابع لها هدفه الحكم على الكفاية والفعالية و الإقتصادية لنظام الرقابة الداخلية.

- **تدقيق خارجي**: نشاط خارجي يقوم بالتدقيق على نتيجة الأعمال المحاسبية هدفه إبداء الرأي في عدالة البيانات المالية.

4.1/- من حيث درجة الإلتزام بعملية التدقيق:

- **تدقيق إلزامي**: القيام بعمل التدقيق بناءا على نص قانوني.

[1] محمد التهامي الطواهري،مسعودصديقي ،المراجعة و تدقيق الحسابات ،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2003، ص20
[2] محمد التهامي طواهري ،مرجع سبق ذكره ،ص20

- **تدقيق إختياري**: القيام بعمل التدقيق فيما يعمل طلب أصحاب المنشأة دون إلزام قانوني وهو أمرا إختياريا.

5.1/- من حيث درجة الشمول و مدى المسؤولين في التنفيذ:

- **تدقيق عادي**: هدفها التأكّد من صحة البيانات المالية و إبداء رأي بعدالتها.

- **فحص لغرض معيّن**: هدفها البحث عن حقائق معينة للوصول إلى نتائج معينة.

1.2: من حيث نطاق عملية التدقيق.[1]

1.1.2/- تدقيق كامل: هو التدقيق الذي لاتضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال و نطاق عمله، و هذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة و لكن يشترط في تقرير المدقق عند نهاية عمله و الذي يتضمن رأيه الفني و المحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء، و تكون للمدقق حرية اختيار المفردات التي يخضعها لاختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات.

2.1.2/- تدقيق جزئي: هو العمليات التي يقوم بها المدقق و تكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص عمليات البيع النقدي أو الأجل خلال فترة محددة، أو فحص حسابات المخازن أو التأكد من وجود المخزون.

يهدف التدقيق الجزئي إلى الحصول على تقرير متضمنا الخطوات التي اتبعت و النتائج التي توصل إليها الفحص، و لا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية و مدى دلالتها للمراكز المالية و نتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، و يجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عدد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ونطاقها ليحمي نفسه و لا ينسب إليه التقصير في الأداء.

2.2: من حيث القائم على عملية التدقيق.[2]

1.2.2/- التدقيق الداخلي: هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة لها الحرية التامة في الحكم و تتمتع بالإستقلالية في التصرف، و تحول للتدقيق الداخلي مهام التقييم و التطابق و التحقق، و عمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.

عرّفه المعهد الفرنسي للمدققين و المراقبين الداخليين على أنّه: عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف المديرية قصد مراقبة و تسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة و مستقلة عن باقي المصالح الأخرى.

الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعّالة، الهياكل واضحة و مناسبة.

[1]. حسين احمد دحدوح ،حسين يوسف القاضي ،مراجعة الحسابات المتقدمة،دارالثقافة و النشر ،عمان ، الاردن ،2009، ص50 .
[2]. محمد التهامي طواهري ،مرجع سبق ذكره، ص23 .

2.2.2/- التدقيق الخارجي: هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة و صدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطاءها المصداقية حتى تنال القبول العام و الرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية، المساهمون، المستثمرون، البنوك، إدارة الضرائب و هيئات أخرى.

كربط بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي يمكن القول أنه بوجود التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة فإن ذلك يعطي نوعا من الثقة للمدقق الخارجي في صحة و مصداقية حساباتها و نتائج أعمالها، كما يمكن له أن يعتمد على بعض إجراءات و أعمال التدقيق الداخلي، التحليل و لا تخلو بدورها من مجموعة من المعايير تحكم الكيفية التي تمارس بها هذه الوظيفة، وتعتبر وسيلة للحكم على مستوى الأداء المهني للمدقق بالإضافة إلى كونه مؤهل و مستقل و يتمتع بمجموعة من الحقوق، فإنّ مدقق الحسابات ملزم بالتقيد ببعض الواجبات في حدود ما يفرضه القانون و العقد المبرم.

3.2: من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق. [1]

1.3.2/- تدقيق مستمر: تتم من خلاله عمليات الفحص و إجراء الإختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية...، أو بطريقة غير منتظمة، و هذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة من الحالات التالية:

- كبر حجم المؤسسة و تعدد عملياتها.

- عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته.

- توافر عدد كبير من مساعدي المدقق ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة.

و لهذا النوع مزايا و عيوب يمكن تلخيصها فيما يلي:

مزايا التدقيق المستمر:

- يمكن للمدقق أن يقوم بتدقيق أكثر تفصيلا نظرا لوجود الوقت الكافي على مدار السنة.

- كثرة تردد المدقق على المؤسسة له أثره في انتظام العمل و إنجازه بسرعة و دقة و تقليل فرص ارتكاب الغش و التلاعب.

- تمكن المدقق من الإنتهاء من التدقيق النهائي بوقت قصير.

- تصحيح المؤسسة للأخطاء بصورة سريعة، و يمكن من اكتشاف التلاعب قبل أن يستفحل.

- انتظام العمل بالنسبة لأعمال المدقق حيث يوزع وقته و وقت مساعديه على المؤسسات المختلفة التي يقوم بتدقيقها طوال السنة.

[1] محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط ، الجزائر،2005، ص13-14

عيوب التدقيق المستمر:

- هناك احتمال لتلاعب الموظفين في الأعمال التي سبق تدقيقها.

- عرقلة أعمال المؤسسة أثناء القيام بأعمال التدقيق.

- ترهق المدقق و مساعديه نظرا لامتدادها لوقت طويل و احتمال دخول المدقق في الروتين.

- التردد الكثير للمدقق على المؤسسة قد ينتج عنه صلات مع الموظفين قد تضر بمصالح العمل أو ينجم عنها إحراج في حالة اكتشافه للخطأ.

4.2: من حيث درجة الإلتزام بعملية التدقيق.[1]

1.4.2/- تدقيق إلزامي: يجبر القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها و اعتماد القوائم المالية الختامية لها، و يترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

2.4.2/- التدقيق الإختياري: هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون، و يكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، بحيث تكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق.

ففي المؤسسات الفردية و شركات الأشخاص قد يتم الإستعانة بخدمات مدقق خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة و اعتماد قوائمها المالية الختامية نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال و المركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء و خاصة في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد، أمّا في حالة المؤسسات الفردية فوجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر و تلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية و خاصة مصلحة الضرائب

5.2: من حيث مدى الفحص لحجم الإختيارات.[2]

1.5.2/- تدقيق شامل تفصيلي: المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود و الدفاتر والمستندات و الأعمال التي تمت خلال السنة المالية، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهذا ووقتا كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهضة، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة و التي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار، و بالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.

2.5.2/- **تدقيق اختياري**: ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى و يرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر و السجلات و الحسابات و المستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج، و يعتمد حجم العينة على مدى قوّة و سلامة نظام الرقابة الداخلية، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر و السجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة.

[1] اسماعيل حروز، مرجع سبق ذكره ،ص25
[2] اسماعيل حروز، مرجع سبق ذكره ،ص26

المبحث الثاني: الجانب القانوني لمهنة محافظ الحسابات.

بعد تطرقنا لماهية التدقيق، فإن هذا المبحث يهدف إلى توضيح مختلف الجوانب القانونية لمهنة محافظ الحسابات من خلال مفهومه و شروط ممارسة المهنة، تعيينه و كذلك مهامه ومسؤولياته.

المطلب الأول: مفهوم محافظ الحسابات و شروط ممارسة المهنة.

1: مفهوم محافظ الحسابات.

حسب القانون التجاري[1]: عرف القانون التجاري محافظ الحسبات في مادته 715 مكرر 4 على أنّه الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرية، حسب الحالة، و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة و حساباتها، و يصادق على انتظام الجرد و حسابات المؤسسة و الموازنة، وصحة ذلك و يتحقق مندوب الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين.

حسب المادة 22 من قانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010:

هو كل شخص يمارس بصفة عادية و باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهنة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات و الهيئات و انتظامها و مدى مطابقتها للأحكام و التشريعات المعمول بها.

من خلال هذه التعاريف نستخلص أنّ[2]: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا و عمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، و يتمتع باستقلالية تامة، و يقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية و السجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.

[1] هادي التميمي ، مدخل الى التدقيق ، دار وائل للنشر ، عمان ، الاردن ، 2000.،ص23 ،
[2] بلخرشوش سيف الدين ، محافظ الحسابات و دوره في تعزيز جودة و مصداقية الكشوف المالية ، جامعة ام البواقي ، محاسبة و تدقيق ، امالبواقي ، 2018--2019 ،ص15.

2: شروط ممارسة المهنة.[1]

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

1/- أن يكون جزائري الجنسية.

2/- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترف بمعادلتها.

- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.

3/- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية.

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

5/- أن يكون معتمدا من الوزير المكلّف بالمالية، و أن يكون مسجل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية و قبل القيام بأي عمل اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

أقسم بالله العليّ العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام و أتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و ان أكتم سر المهنة و السلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، و الله على ما أقول شهيد.

المطلب الثاني: تعيين و موانع تعيين محافظ الحسابات.

1: تعيين محافظ الحسابات.[2]

إنّ الإستعانة بمدقق خارجي يعد ضرورة بغض النظر عن شكل المنشأة القانوني، حيث ينص على هذا في عقود تأسيس شركات المساهمة و شركات الأشخاص أما الشركات الفردية على الرغم من أنها غير ملزمة بهذا إلا أنها تجد نفسها مجبرة بضرورة الإستعانة بخدمات المراجع القانوني كأن تلزمها بعض الجهات الرسمية بذلك أو أي جهة أخرى كالمصارف في حالة تقدمها للإفتراض منها و يتم تعيين المراجع في الشركات الفردية بواسطة صاحب المشروع أما في شركات الأشخاص فأمر تعيينه يكون باتفاق الشركاء ، ويكون بواسطة الجمعية العامة للمساهمين وأحيانا تفوض الجمعية العامة مجلس الادارة أو الادارة العليا للشركة بتعيين المراجع ، ولكن يجب أن يتم هذا التفويض في أضيف الحدود وذلك حفاظا على استقلالية و حياد المراجع لأن عمله هو إبداء الرأي حول القوائم المالية المعدة من قبل الادارة.

وفاء مساك ، دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ،جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي ،الوادي، تدقيق محاسبي ،2014-2015- ص.43

[2] اسماعيل حروز ، مرجع سبق ذكره ، ص 32

إجمالا فإن تعيين محافظ الحسابات يتم تحت الأشكال التالية:[1]

1- التعيين في النظام الأساسي (عن طريق الجمعية العامة التأسيسية):

يتم تعيين محافظ الحسابات عن تأسيس الشركة وذلك حسب المادة 26 من القانون 10 – 01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا. وعلى أساس دفترالشروط . محافظ الحسابات من بين المهنيين المقدمين و المسجلين في دفتر الغرفة الوطنية وذلك عن تحرير الحصص العينية كلها وتحرير على الأقل 25 بالنسبة للحصص النقدية (الأسهم) ، هذا ما يسمح بتكوين الجمعية العامة التأسيسية وفي محضرها الأول يتم تعيين المدبرين الأولين و تعيين محافظ أو محافظي الحسابات.

2- التعيين عن طريق المساهمين:

يعين محافظ الحسابات عن طريقة الجمعية العامة العادية للمساهمين وذلك لمدة ثلاث سنوات . يختاروا من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني وذلك حسب ما جاءت به المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري المعدل.

3- التعيين عن طريق المحكمة:

التعيين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة 715 مكرر 4 "وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعنيين ، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الادارة أو مجلس المدبرين"

والمادة 715 مكرر 8 تنص على ما يلي: " يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة في الشركات التي تلجأ علنية للإدخار، أن يطلبوا من العدالة وبناءا على سبب مبرر . رفض مندوب أو مندوبي الحسابات الذي عينتهم الجمعية العامة"

وإن تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مندوبا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة.

4- مدة العهدة :

حدد المشرع الجزائري مدة العهدة لمحافظ الحسابات في المادة 27 من القانون 10 – 01 والتي تنص على ما يلي:

" تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

- لا يمكن تعيين محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات

- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) متتاليتين ، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية بذلك ، و في هذه الحالة لا يجري تحديد عهدة محافظ الحسابات ".

2: موانع تعيين محافظ الحسابات[1].

[1] اسماعيل حروز ، مرجع سبق ذكره ، ص34.

إن ضرورة الاستقلالية و الحياد التي يتوجب توفرها في محافظ الحسابات ، أو حين وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسي هذه المهنة وضمان مصداقية عملهم ، وهكذا فقد جاء في أحكام المادة 175 مكرر من القانون التجاري عدم امكان تعيين مراجع الحسابات بالنسبة للأشخاص الذين يكونون في الوضعيات التالية:

- الأقوياء و الأصهار حتى الدرجة الرابعة ، بما في ذلك القائمون بالإدارة ، واعضاء مجلس المدبرين ومجلس مراقبة الشركة.

- القائمون بالادارة وأعضاء مجلس المدبرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تمك عشر (10/1) رأسمال هذه الشركات.

- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط مندوب الحسابات أجرا أو مرتبا، إما أن القائمين بالادارة أو أعضاء مجلس المدبرين أو من مجلس المراقبة.

- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالادارة أو أعضاء في مجلس الرقابة أو مجلس المدبرين في أجل (05) سنوات ابتداءا من تاريخ انهاء وظائفهم.

لنفس الأهداف ، المادة 65 من القانون 10-01 حددت حالات التنافي العامة التي يمنع فيها ممارسة مندوبية الحسابات وهي:

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

- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة بالمساهة أو بالإنابة عن المسيرين.

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

- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.

- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيأة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهدته.

المطلب الثالث: مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات.

[1] ابراهيم منانة ، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي،تدقيق محاسبي ،2014-2015. ص 22

1: مهام محافظ الحسابات. [1]

يتطرق محافظ الحسابات إلى المهام الأتية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة ، وكذا لأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات و الهيئات.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة .
- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيأة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها ، دون التدخل في التسيير .

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو رفض مبرر.

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الإقتضاء.

- تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة.

- تقرير خاص حول تفاصيل التعويضات.

- تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

- تقرير خاص حول تطور نتيجة سنوات الخمسة الأخيرة.

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرارية الإستغلال.

- يعين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات و تحدد عهدته بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، كما لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلّا بعد مضي ثلاث سنوات

2: مسؤوليات محافظ الحسابات. [2]

حددت مسؤولية محافظ الحساباتكالتالي:

1/- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته و يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

[1] ابراهيم منانة ، مرجع سبق دكره ، ص14.
[2] ابراهيم منانة ، مرجع سبق ذكره ، ص28.

2/- يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، و يعد متضامنا اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون، و لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنّه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و أنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، و إن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة يعد اطلاعه عليها و في حالة معاينة مخالفة يثبت أنه اطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

3/- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالإلتزام القانوني، فقد يجد نفسه مسؤولا جنائيا عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات في الحالات التالية، و هذا إذا استتنائيا في حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية.

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.

- عدم احترام سر المهنة.

4/- يتحمل المسؤولية التأديبية أمام اللّجنة التأديبية حتى يعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

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

الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر، الشطب من الجدول.

و نصّت المادة (73) من القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، على أنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح بين 500.000 دج إلى 2000.000 دج، وفي حالة العودة يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (06) أشهر إلى سنة واحدة و بضعف الغرامة.

المبحث الثالث: تقارير محافظ الحسابات.

يمثل تقرير المدقق محصلة عملية التدقيق الذي يعبر عن رأيه لمستخدمي القوائم المالية، إذ يعطي لهم انطباعا أن القوائم المالية قد خضعت للفحص و التحقيق من طرف مدقق خارجي مستقل.

المطلب الأول: مفهوم تقرير محافظ الحسابات و أهميته.

1: مفهوم تقرير محافظ الحسابات. [1]

[1] سيف الدين بلخرشوش ، مرجع سبق دكره، ص 29

هو وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توفرت فيه مقومات عملية و شخصية معينة و توفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد يعتمد به، و تضمن في إيجاد و تركيز اجمال ما قام به مراقب الحسابات من عمل و رأيه في انتظام الدفاتر و السجلات و دقة ما تحتويه من بيانات محاسبية، و مدى تعبير القوائم الختامية عن نتيجة النشاط و المركز المالي.

واضح من هذا التعريف أنه ينصب بصفة أصلية على تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية الختامية للمشروع و هو الواجب الراسي للمراقب، أما فيما عدا ذلك من حالات المراجعة أو الفحص لأي غرض آخر من الأغراض فإن التقرير المراقب ينصب على النتائج التي توصل إليها كما أن مضمونه يتكيف بحسب نوعية العمل الذي كلف به.

2: أهمية تقرير محافظ الحسابات.[1]

يعتبر تقرير محافظ الحسابات ذو أهمية بالنسبة لمدقق الحسابات كونه الوسيلة التي يعبر بها عن رأيه حول عدالة البيانات و صحة القوائم المالية، كما له أهمية بالنسبة للمستفيدين من هذا كونه الأساس الذي يعتمد عليه فئات مختلفة من المجتمع لاتخاذ قراراتهم و رسم السياسات الحالية والمستقبلية.

يعتبر تقرير المدقق الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤوليته المهنية والجنائية، للوقوف على إهماله و تقصيره في الرقابة، و ذلك إذا ما اتخذت الإجراءات القانونية لمساءلته جنائيا أو مدنيا.

تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمدقق.

إنّ تقرير مدقق الحسابات يعتبر مهما لكل من:

- المستثمرون الحاليون و المتوقعون، حيث أنه يساعدهم على اتخاذ قراراتهم التي تحافظ على أموالهم المستخدمة.

- إدارة المنشأة حيث أنّه يعتبر بمثابة شهادة على كفاءة و فعالية إدارة المنشأة للمهام الموكلة إليها.

- الدائنون (الموردون) حيث أنه يمكنهم من معرفة قدرة المنشأة على الوفاء بالإلتزامات المستحقة عليها.

- المدينون (العملاء) يعطي المدينون مدى استمرارية المنشأة خاصة عندما يرتبطون معها بعمليات طويلة الأجل.

- المقرضون حيث أن تقرير المدقق يمكنهم من التعرف على سلامة الوضع المالي للمنشأة ضمانا لقروضهم و مساعدتهم في اتخاذ القرارات اللّازمة.

- الجهات الحكومية.

[1] نسرين حشيشي ، دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية ، جامعة محمد خيضر،بسكرة، 2011-2012، ص28

- يساعد التقرير الجهات الحكومية في تنظيم نشاطات الحركات و وضع السياسات الضريبية وإعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي.

- المجتمع حيث أنّه يساعد في تعزيز الثقة بالبيانات المالية الخاصة بالأنشطة الإجتماعية للوحدات الإقتصادية المختلفة و التي قد يكون لها تأثير عليه.

المطلب الثاني: مضمون تقرير محافظ الحسابات.

إنّ تقرير محافظ الحسابات يعتبر ذو أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة و كافة متعامليها كما تطرقنا سالفا إلا أننا لم نشر إلى مضمون هذا التقرير حتى يتميز بالصحة و المصداقية، لذلك سنتطرق إلى ذكر أهم محويات هذا الأخير فيما يلي:[1]

1/- عنوان التقرير: يجب ان يعنون التقرير بعبارة "تقرير محافظ الحسابات" وذلك حتى يتميز عن التقرير الصادر من أطراف اخرى مثل مسير المؤسسة او مراجعين اخرين

2/- الموجه إليهم التقرير: يجب أن يتوجه التقرير محافظ الحسابات إلى الفئة المعنية وفقا لظروف التحقيق والقوانين واللوائح ويوجه التقرير عادة إلى المساهمين أو الشركاء أو أعضاء مجلس الإدارة للمؤسسة التي محل التحقيق

3/- الفقرة التمهيدية : وهي الفقرة الأولى في تقرير محافظ الحسابات ويجب أن تتضمن إشارة واضحة لكل من القوائم المالية والتي تم مراجعتها سنة التحقيق مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية ومسؤولية محافظ الحسابات عن تدقيق هذه القوائم المالية وإبداء الرأي عليها.

4/- فقرة النطاق: Scope paragraph.

وهي تصف في عبارات عامة ومركزة لما قام به المحقق ودون ذكر أي تفصيلات أو هي الفقرة الثانية في التقرير تتضمن مايلي :

- وصفا لنطاق التدقيق أداء محافظ الحسابات لإجراء عملية التحقيق ، الهدف من تخطيط وتنفيذ التدقيق ووصف عملية التدقيق وأن الأعمال التي قام توفر أساسا مناسبا لإبداء رأيه على القوائم المالية.

5/- فقرة تقرير أو فقرة الرأي :Opinion paragraph:

وهي الفقرة الأخيرة في التقرير وتتضمن الإشارة إلى الرأي محافظ الحسابات على القوائم المالية ككل وفقا لمعايير المراجعة المعمول بها وفي حدود القوانين والتنظيمات السارية.

6/- تاريخ التقرير: Date عادة يقدم خلال الشهور الأولى من تاريخ نهاية السنة المالية.

7/- عنوان محافظ الحسابات:

يجب أن يحدد التقرير عنوان معين لمحافظ الحسابات وهو المدينة التي يقع فيها مكتب مراقب الحسابات المسؤول عن عملية التدقيق .

[1] اكرام الشادلي،مرجع سبق ذكره، ص 29

8/- توقيع محافظ الحسابات: **Signature** يجب أن يوقع التقرير بإسم محافظ الحسابات المعين لتدقيق القوائم المالية.

المطلب الثالث: خصائص وأنواع تقريرمحافظ الحسابات

1: خصائص تقرير محافظ الحسابات[1]

نستطيع أن نوجز الخصائص الرئيسية لجودة التقرير في الأتي:

1- **الإيجاز**: يجب أن يكون التقرير مطولا أكثر من اللازم وأن يكون هناك جمل أو كلمات غير مرتبطة وكذلك أن لا يتضمن التفاصيل الكثيرة والتي تفقد التركيز.
2- **الوضوح**: يجب أن لا يكون هناك أي غموض في محتويات التقرير حتى يتم توصيل البيانات بشكل واضح.
3- **الأهمية**: يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير ذات أهمية للطرف المستفيد وأن يتم الإبتعاد عن الجمل التي من الممكن أن لا تكون ذات أهمية.
4- **الصحة والدقة** : يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة حتى للأطراف المعنية للإستفادة من تلك المعلومات .
5- **الترابط**: يجب أن تكون الجمل في التقرير مترابطة وأن تشجع القارئ للتقرير على إكمال التقرير دون تشتت في الأفكار الواردة فيه.
6- **الصدق والأمانة**: يجب أن يكون المدقق متحيز لأي طرف في تقريره بكل صدق وأمانة.

2: معايير تقرير محافظ الحسابات.[2]

لقد إنتشر إستخدام تقارير محافظ الحسابات المتستقل في عصرنا الحالي لما لها من مزايا وفوائد جلة، ولقد تزايد أهمية هذه التقارير بعد النمو الهائل في حجم المشروعات ، سواء الخاصة أو الحكومية وغيرها من المشاريع غير الهادفة إلى تحقيق ربح ويقوم المدقق بالتعبير عن النتائج التي توصل إليها بعد إنتهاء عملية التدقيق وإصدار هذا التقرير يختتم المدقق عمله ولكنه لا يعفيه من المسؤولية مستقبلا، إن تبث إهماله في أداء واجباته المهنية.

- يجب أن يبين التقريرما إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمبادئ المحاسبتية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

- يجب أن يوضح التقرير تلك الظروف التي أدن إلى عدم تطبيق المبادئ المحاسبة بطريقة متجانسة وبثبات من سنة إلى أخرى مقارنة بين هذه السنة والسنوات السابقة.

- يجب أن يبين التقرير الإفصاح الكامل عن الحقائق المالية أو الإشارة إلى غير ذلك

- يجب أن يبين التقرير رأي المدقق على القوائم المالية كوحدة واحدة ، وعندما لا يستطيع المدقق إعطاء رأيه على القوائم المالية يجب أن يذكر في التقرير أسباب ذلك

[1] اكرام الشادلي،مرجع سبق ذكره، ص 52
[2] ابراهيم منانة ، مرجع سبق ذكره ، ص17

- وفي جميع الأحوال عندما يرتبط إسم المدقق بالقوائم المالية، يجب أن يتضمن التقرير توضيح قاطع لطبيعة عمل المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

خلاصة الفصل:

في نهاية هذا الفصل يمكن القول ان التدقيق في الحقيقة هو عملية منظمة ومتكاملة لتجميع الادلة والقرائن وهو سلسلة من الخطوات المتصلة التي يقوم بها المدقق بتحقيق بنود هذه المعلومات (القوائم) وما تتضمنه من حسابات فحصا دقيقا وتحليلا موضوعيا مرفوقا بالمواضيع والبراهين وتباثات المبررة من أجل اضفاء المصداقية عليها وايصال هذه الحقيقة بكل موضوعية الى الاطراف المهتمة وهذا للتحقق الخارجي من اثار فعالة في عملية اتخاذ القرارات.

إن نتائج التدقيق الخارجي المقدم من طرف التدقيق الخارجي (محافظ حسابات) لها أهمية بالغة في التأثير على قرارات المستخدمين للمعلومة المحاسبية لذا كان من الضروري وجود خطوات متتالية حتى يتوصل لإبداء رأي فني ومحايد حول مصداقية المعلومات المحاسبية.

إن لمحافظ الحسابات في الجزائر عدة صلاحيات كما له حقوق وواجبات كما حددت الدولة الجزائرية له أتعاب نتيجة قيامه بمهامه وفق سلم مدروس وهاهي الأن بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يوافق المعايير المحاسبية الدولية سعت كذلك إلى إصدار قرارات جديدة بشأن التدقيق سعيا منها بالنهوض بها كذلك لترقي للتدقيق الدولي ولكي لا تكون هناك صعوبة في قراءة تقارير محافظي الحسابات من طرف جهات مختلفة.

الفصل الثاني
الإيطار النظري لجودة المعلومات المحاسبية

تمهيد :

تعتبر المعلومة المحاسبة المقوم و الموجه للقرار و التي تكون منها أساس لها توفره هذه المعلومات من أمن وضمان كمتطلبات أساسية وضرورية في عالم الأعمال ، وعليه وجب أن تكون هذه المعلومات المحاسبية ذات جودة علية ولا تكسب هذه المعلومات هذه الخاصية إلا إذا تم مراجعتها من كرف مراجعين ، كما أن أداء المعلومات المحاسبية إذا كان على قاعدة نظام صحيحة و سليمة يؤدي إلى توليد معلومات ذات مصداقية تقدم صورة موثوق فيها عن المركز المالي و الوضعية الحقيقية للمؤسسة ومنه فهو يزود الإدارة بالمعلومات المفيدة و الفعالة التي تساعد على إتحاد القرار .

وعليه في هذا الفصل تطرقنا إلى :

المبحث الأول : مدخل إلى المعلومات المحاسبية .

المبحث الثاني : جودة المعلومات المحاسبية .

المبحث الثالث : أبعاد التدقيق وعلاقته بالمعلومة المحاسبية .

تعريف المعلومة المحاسبية : [1]

[1] بن مبارك خليفة ، حشروف علي ، جودة المعتومات المحاسبية كالية لتحسين الاداء المالي في المؤسسة ،جامعة جيجل، دراسات محاسبية و جبائية معمقة،2013-12014.ص32

المعلومة المحاسبية بمفهومها البسيط هي عبارة عن المنتج النهائي من البيانات التي تم تشغيلها وفق مراحل النظام المحاسبي ، كما أن المعلومات تمثل لغة وأداة الاتصال مابين معدها الذي يجب عيه أن يحدد هدفها بوضوح وبين مستلمها و الذي يتطلب أن تكون المعلومة فاعلة وذات كفاءة مفيدة في عمليات اتخاذ القرارات وفي تعريف أخر تمثل المعلومة المحاسبية مجموعة البيانات التي تم جمعها وإعدادها بطريقة جعلتها قابلة للاستخدام بالنسبة للمستخدمين ، هي تمثل المخرجات في نظام المعلومات المحاسبي ولها تأثير في إتخاذ القرارات المختلفة .

المبحث الأول : مدخل إلى المعلومات المحاسبة [1]

تجسد المعلومات المحاسبية المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبية في تشكل تقارير مالية تساعد مستخدميها في اتخاذ القرار المناسب وهذا يعتمد على مدى جودة هذه المعلومة ، فما هي هذه المعلومات المحاسبية و ما هي أهم الخصائص التي يجب أن تكون فيها ؟ هذا ما سنحاول الإجابة عنه في هذا المبحث .

المطلب الأول : مفاهيم أساسية حول المعلومات المحاسبية .

المعلومات المحاسبية هي كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها و التقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمات للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل و التقارير المستخدمة داخل المؤسسات .

كما عرفتها الجمعية الأمريكية على أنها هي البيانات التي تمت معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معنى تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات ويتعين التوازن في إعداد هذه المعلومات من حيث الحاجة إلى التفصيل فيها من جهة ومدى اختصارها على شكل حالات رقمية مركزة من جهة أخرى لتكون ذات منفعة لمتخذي القرار .

وتنشأ الحاجة إلى المعلومات المحاسبية من نقص المعرفة وحالة عدم التأكد ، لذا الهدف منها هو تحقيق حالة عدم التأكد لدى مستخدميها (خاصة متخذي القرارات) لأن وفرة المعلومات اللازمة تؤدي إلى زيادة المعرفة المسبقة وذلك عندما تستخدم كنسب احتمالية للاختيار بين البدائل المتاحة لذا ليس من الضروري أن تتحول البيانات إلى المعلومات بعد إجراء العمليات عليها بل ترتبط بتحقيق شرطين عند استخدامهما من قبل متخذي القرار وهما :

01- أن المعلومات الناتجة يجب أن تقلل من درجة عدم التأكد لدى متخذي القرار وهذا من خلال تقليل عدد البدائل المتاحة .

02 – يجب أن تزيد من معرفة متخذي القرار وذلك في حالة عدم تحقيق الشرط الأول ، حيث يمكن الاستفادة من المعرفة المضافة في اتخاذ القرارات مستقبلية .

أما حالة عدم تحقيق ذلك فلا يمكن اعتبارها معلومات إنما بيانات يمكن استخدامها كمدخلات.

---

[1] محمد الامين حميدة ، دور المراجعة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، جامعة عبد الحميد بن باديس –مستغانم ، تدقيق ومراقبة التسيير ،2017-2018، ص 49

وترتبط المعلومات المحاسبية ببعض المفاهيم منها :[1]

1 – البيانات : هي مجموعة حقائق غير منظمة قد تكون في شكل أرقام أو كلمات أو رموز لا علاقة بين بعضها البعض أي ليس لها معنى حقيقي ولا تؤثر في سلوك من يستقبلها .

2- المعلومات : بالرغم من شيوع استخدام مصطلح المعلومات إلا أنه يوجد اختلاف في الرأي حول المفهوم العلمي لها وعلاقته بمدخلات نظام المعلومات فمثلا يعرفها ديمسكي على أنها " البيانات التي يمكن أن تغير من تقديرات متخذي القرار "

كما عرفت : " أنها المعرفة المفيدة المكتسبة من البيانات و القرارات التي يستخدمها " .

كما نعرف المعلومات أنها : " مجموع البيانات المنظمة و المرتبطة بموضوع معين و التي تشكل الحقائق و المفاهيم و الآراء و الاستنتاجات و المعتقدات التي تشكل خبرة ومعرفة محسوسة ذات قيمة مدركة في الاستخدام الحالي أو المواقع ، و تحصل عليها بنتيجة معالجة البيانات من خلال عمليات و التصنيف و التحليل و التنظيم بطريقة مخصصة تخدم هدف معين " .

ويمكن التفرقة ين ثلاثة مستويات للمعلومات :

المستوى الفني : حيث لا توجد معنى معين للمعلومات في هذه المرحلة ولكن يمكن قياس كمية المعلومات المنقولة خلال قنوات الاتصال .

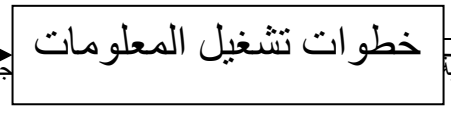
مستوى المعاني : حيث يقوم مستخدم المعلومات في هذه المستوى إلى تحفيز مستخدميها لاتخاذ القرارات و القيام بأنشطة معينة بناء على المعرفة المحصلة من هذه المعلومات .

ومن خلال تعريف كل من البيانات و المعلومات يتضح أن المعيار الأساسي للتفرقة بينهما ينحصر في الفائدة المحققة منهما ، كما أنه يمكن اعتبار البيانات معلومات إذا تم تنظيمها وإعادة ترتيبها ليكون لها معنى ودلالة بعد الأخذ بعين الاعتبار كل من المستخدم ، مكانته الوظيفية و التوقيت الزمني للاستخدام .

3 – المعرفة : وتمثل الرصيد المتراكم من الخبرة و المعلومات و الدراسات الطويلة في مجال معين وعند تجميع هذا الرصيد الكبير من التفاصيل وتتصاعد حرجة التجديد و الترابط في عناصر المعلومات المكونة لرصيد المعرفة .فالبيانات تعتبر عن حقائق أولية خام بينما تمثل المعلومات بيانات مشكلة بطريقة تصلح للاستخدام في موقف معين ، أما المعرفة فهي تمثل المعلومات العامة ومجردة تصلح للاستخدام العام .

و الشكل التالي يظهر العلاقة بين البيانات و المعلومات .

الشكل رقم (03) : العلاقة بين البيانات و المعلومات :



جامعة محمد خ... (المدخلات) 201-
بزقراري حياة، دور المعلومات المحاسبية... 2011، ص 74

المرجع : كمال الدين مصطفى الدهراوي ، مرجع سابق ، ص 15 .

المطلب الثاني : مكونات وخصائص المعلومات المحاسبية :

1 : مكونات المعلومة المحاسبية :[1]

1.1 – المدخلات : وهي نقطة بداية عمل النظام وتتمثل الأساسية (الأولية) اللازمة لعمل النظام وقد تأخذ شكل أرقام مجردة أو أشكال ورسوم تعبر عن حالة أو حالات معينة ، وقد تكون بصيغة وصفية (كالأراس الإدارية مثلا) ، ومن الممكن أن تكون مدخلات نظام معين بمثابة مخرجات لنظام أخر أو عدة نظم أخرى عندما تستخدم كمدخلات جديدة في التشغيل من خلال التغذية العكسية أو من خلال علاقات الترابط و التكامل و التنسيق التي تكون بين تلك النظم .

وفي النظام المحاسبي تعتبر المدخلات عبارة عن بيانات يتم الحصول عليها من الأدلة الموضوعية المؤيدة للأحداث المالية (المستندات) و البيانات التقديرية التي يتم إعدادها عن طريق عناصر النظام الأخرى و البيانات الكمية و الاقتصادية .

2.1-معالجة المعلومات :

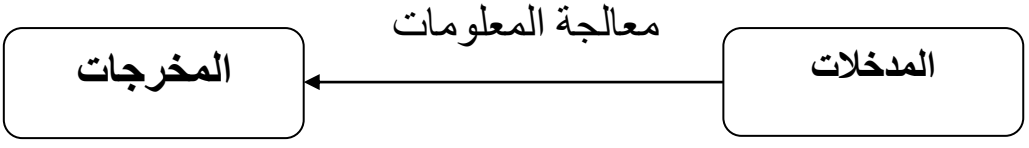
يقوم المحاسب بالتشغيل ، التوصيل ، الرصيد ، التحليل ويعتمد المحاسب المالي على النظام التقليدي كاليومية العامة أو النظام المركزي ، اليوميات المساعدة أو نظام معالجة أخر ، كما يعتمد محاسب التكاليف لحساب سعر التكلفة و تحليل التكاليف ، ويوجد عدة طرق آلية لمعالجة المحاسبية مثل :

1- **المعالجة الجزئية (المتوازنة) :**حيث يوجد لكل جزء من نظام المعلومات المحاسبي برنامج خاص به مثلا برنامج محاسبة الأجور برنامج محاسبة المواد .
2- **المعالجة المتكاملة :** عملية المعالجة تراعي العلاقات الموجودة بين المعلومات المحاسبي وبقية أجزاء نظم المعلومات الإدارية الأخرى .

3.1-المخرجات :

وهي حاصل تفاعل المعمليات التشغيلية التي تجري على المدخلات وفق الأهداف المرسومة للنظام ، وفي النظام المحاسبي تشمل المخرجات مجموعة التقارير و القوائم المالية و المعلومات المختلفة الناتجة عن تفاعلات العمليات التشغيلية للمدخلات في إطار المتغيرات البيئية و الذاتية للجهات التي يمكن أن تستخدمها وتستفاد منها للجهات.

الشكل رقم (04) : مكونات المعلومات المحاسبية



[1] بن مبارك خليفة ، مرجع سبق ذكره ، ص 52

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المكتب

.

2 : خصائص المعلومات المحاسبية :[1]

إن مقدار ونوع المعلومات التي تقدم للأطراف الداخلية و الخارجية لتمكنهم من اتخاذ القرارات الصحيحة يتطلب أن نميز بخصائص نوعية تسهيل ذلك مما يجعلها سلعة مرغوبة لديهم ، فالمعلومات يجب أن تكون مفيدة وذات منفعة بحيث تكون شاملة تغطي جميع جوانب موضوع القرار إضافة إلى ميزان أخرى كالإيجار و الحداثة لكي تكون أكثر أهمية ويمكن تصنيف الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية إلى :[2]

1.2-القابلية للفهم : وهي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين لهذا الغرض فإن من المفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بنشاطات المالية و الاقتصادية و المحاسبية .

2.2- الملائمة : يجب أن تكون ملائمة لحاجيات صناع القرار وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين الداخلين و الخارجين لمساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية و الحاضرة و المستقبلية .

3.2- المادية (الأهمية النسبية) : تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يستعملها المستخدمون اعتمادا على القوائم المالية وتعتمد الأهمية النسبية على عدم البنذ أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف .

4.2- الموثوقية : حيث يجب أن تمثل المعلومات بصدق عن العمليات و الأحداث المالية التي يفهم بأنها تمثلها أو من المتوقع أن نعبر عنها وهكذا فعلى سبيل المثال يجب أن تمثل الحسابات الختامية وفي مقدمتها المركز المالي بصدق على العمليات و الأحداث المالية .

5.2– الجوهر فوق الشكل : أي لكل تمثل المعلومة تمثيلا صادقا للعمليات المالية و الأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمليها ، فمن الضروري أن نكون قد تمت المحاسبة عنها وقد تمت وفدا لجوهرها وحقيقتها وليس لمجرد شكلها القانوني .

6.2 – الحياد : يجب أن تكون المعلومة خيالية من التحيز ، ولا تعتبر القوائم المالية محايدة أذا كانت طريقة الإختبار أو عرض المعلومات صنع القرارات أو الحكم عليها بهدف تحقيق نتيجة مقدمة مسبقا .

7.2 – الحيطة و الحذر : ويقصد بالحيطة و الحذر تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المختلفة .

---

[1] مبارك خليفة ، مرجع سبق ذكره ، ص 53

[2] بزقراري حياة ، مرجع سبق ذكره ، ص 79

8.2 – الاكتمال : حيث أن أي حذف في المعلومة يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة هكذا تصبح غير مكتملة.

9.2 – القابلية للمقارنة : هناك حاجة ملحة لمقارنة القوائم المالية للمؤسسات المختلفة من أجل التقييم ولذلك تظهر الحاجة إلى الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية وكذا تغيرات في هذه السياسات .

المطلب الثالث : أنواع و أهمية المعلومات المحاسبية .

1 : أنواع المعلومات المحاسبية: [1]

تصنف المعلومات المحاسبية إلى عدة أنواع وذلك حسب المعايير المختلفة منها :

1.1 – حسب معيار الإفصاح :

1.1.1- معلومات محاسبية إجبارية : هي تلك المعلومات الواجب إنتاجها و الإفصاح عنها قانونا من طرف المؤسسة الاقتصادية وتتمثل على سبيل المثال في المعلومات المدونة ي الدفاتر الإجبارية كدفتر اليومية و المعلومات في القوائم المالية المطلوب إعدادها .

2.1.1- معلومات محاسبية اختيارية : هي تلك المعلومات الغير إلزامية مثل خطاب مجالس الإدارة للمساهمين التقارير الخاصة للإدارة الداخلية (تحليلات وتوقعات الإدارة عن المستقبل) الموازنات وبطاقات التكاليف وغيرها .

2.1 – حسب معيار الغرض من الاستخدام : حسب هذا المعيار تصنف إلى ثلاثة أنواع .

1.2.1 – معلومات مالية: وهي معلومات تختص بتوفير سجل للأحداث الاقتصادية التي تحدث نتيجة العمليات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية لتحديد وقياس نتيجة النشاط (من ربح أو خسارة) عن فترة مالية معينة وعرض المركز المالي في تاريخ معين لبيان سيولة الوحدة الاقتصادية ومدى الوفاء بالتزاماتها .

[1] محمد توفيق بوكريش ، عزيز بلحردة ، دور المراجع الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، جامعة جيجل ،دراسات محاسبية و جبابية معمقة ، 2013-2014، ص 63

2.2.1 – معلومات عن التغطية و الرقابة : وهي معلومات تختص بتوجيه اهتمام الإدارة إلى مجالات وفرص تحسين الأداء وتحديد مجالات أوجه انخفاض الكفاءة لتشخيصها واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها في الوقت المناسب .

3.2.1 – معلومات لحل المشكلات : تتعلق بتقييم البدائل للقرارات و الاختيار بينهما ضرورية للأمور غير الروتينية (أي إجراء تعديلات محاسبية . خاصة أو تقارير محاسبية خاصة) وتتسم بعدم الدورية .

3.1 – من حيث دلالتها:

1.3.1 – معلومات تاريخية: وهي معلومات تتعلق بقياس الأحداث و العمليات التي تمت في الزمن الماضي كالقوائم المالية وتستخدم هذه التقارير في تقييم كفاءة المنشأة وكذلك تستخدم لأغراض أخرى (ضريبة أو غيرها) .

2.3.1 – معلومات حالية : وهي معلومات يتم إعدادها لأغراض الوقاية الداخلية وتتعلق بالأنشطة التشغيلية للمنشأة .

3.3.1 – معلومات مستقبلية: وهي معلومات تقديرية يتم إعدادها لأغراض التخطيط و التنبؤ بالمستقبل ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة و تتمثل هذه المعلومات في الموازنات التخطيطية و التكاليف المعيارية وغيرها.

4.1 – من حيث المصدر:

1.4.1 – معلومات داخلية: هي معلومات يتم الحصول عليها من داخل المؤسسة نفسها ، تتمثل في التقارير الموازنات ، القوائم المالية ، الدورية أو السنوية وغيرها .

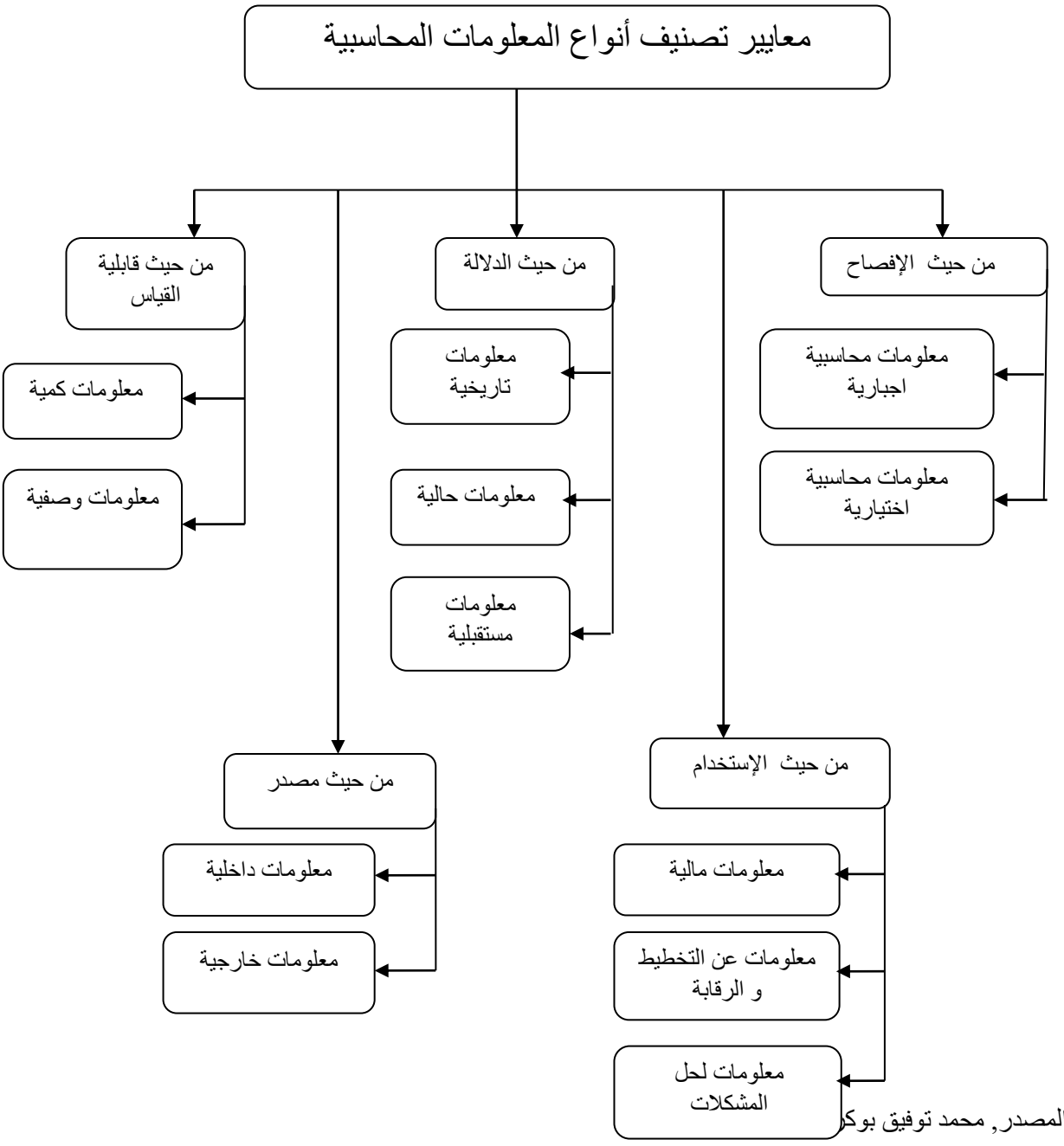
2.4.1 – معلومات خارجية: هي معلومات يتم الحصول عليها من أطراف خارجية عن المؤسسة على سبيل القوائم المالية لمؤسسات أخرى يتم التعامل معها كالموردين و الزبائن .

5.1 – حسب قابليتها للقياس :

1.5.1 – معلومات كمية : هي تلك المعلومات المعبر عنها سواء بالوحدات النقدية أو بوحدات قياس أخرى و التي تكون معبرة عن أحداث الماضي ، الحاضر ، المستقبل مثل كمية المبيعات المحققة ، عدد الوحدات المنتجة .

2.5.1 – معلومات وصفية : هي تلك معلومات التي تعبر عن عناصر معنوية أو انطباعات وغيرها التي لا يمكن التعبير عنها بصورة كمية أو عددية .

شكل رقم (05) أنواع المعلومات المحاسبية



المصدر, محمد توفيق بوكر

2 : أهمية المعلومات المحاسبية .[1]

نشأت الحاجة إلى المعلومات المحاسبية من نقص المعرفة وحالة عدم التأكد الملازمة للنشاط الاقتصادي وبذلك فإن الهدف من توفير وتقديم المعلومات المحاسبية تحدد في تحدد في تحقيق حالة القلق التي تنتاب مستخدمي تلك المعلومات لاسيما متخذي القرارات وكذلك لإمدادهم بالمزيد من المعرفة .

وقد ازدادت أهمية المعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر لوجود عوامل متعددة أدت إلى تلك الزيادة مجملة فيما يلي :

1.1 – النمو في حجم الوحدة الاقتصادية : إن زيادة حجم غالبية الوحدات يؤدي إلى ضرورة إنتاج المعلومات بصورة مستمرة ودائمة .

2.1 – ازدياد قنوات الاتصال في الوحدة الاقتصادية : الأمر الذي يعين ضرورة توفير المعلومات بصورة رأسية وأفقية وتبادلها معا .

3.1 – تعدد أهداف الوحدات الاقتصادية : لم يعد هدف الوحدة محصورا بتعظيم الربحية بل تعددت أهدافها الأمر الذي يتطلب توفير المعلومات وتخدم الأهداف المختلفة .

4.1 – التأثير بالبيئة الخارجية : من الواضح أن الوحدة الاقتصادية بالبيئة ويؤثر عليها ، وقد زادت هذه العلاقة نتيجة كبيرة التغيرات التي تحدث في البيئة ، وينبغي على إدارة الوحدة أن تكون على دراية كافية بهدف الظروف وتغيراتها ، لنتمكن من اتخاذ الخطوات الضرورية لملائمة عملياتها ونظامها لتتماشى مع تلك التغيرات .

المبحث الثاني : جودة المعلومات المحاسبية .

[1] بن مبارك خليفة ، مرجع سبق ذكره ،ص 75

لكي تكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة لمستخدميها في ترشيد القرارات يجب أن تتميز بخصائص معينة إلى وجود معايير وعوامل تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدميها ، وتعتمد تلك القرارات على جودة المعلومات المحاسبية .

المطلب الأول : مفهوم وخصائص جودة المعلومات المحاسبية .

1 : جودة المعلومات المحاسبية .[1]

الجودة (Qualité) : كمصطلح مشتق من كلمة لاتينية (Qualais) يقصد بها طبيعة الشيء ودرجة صلاحيته ، كما عرفت الجودة بأنها تربط ببرنامج التشديد على المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبي عن طريق الحد من العيوب في الأداء ووضع الشيء المراد تحقيقه .

يقصد بمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية تلك الخصائص التي تتمم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية ، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عن وضع المعايير المحاسبة كما تساعد المسؤولين عن أعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من طرف محاسبية بديلة وعادة ما تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عند إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الظرف و الأساليب المحاسبية البديلة .

كما تعني ما تتمتع به المعلومات المحاسبية من مصداقية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف و التضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية و الرقابية بما يحقق الهدف من استخدامها .

2 : خصائص جودة المعلومات المحاسبية[2]

يمكن صياغة هذه الخصائص كالأتي :

1.2.- الملائمة : تعرف الملائمة على أنها قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير قرار مستخدم المعلومات ، وبصفة أخرى هي قدرة المعلومات على إيجاد فرق في اتخاذ القرار .

كما عرفها Fasb بأنها تلك المعلومات القادر إحداث تغيير في اتخاذ القرار وذلك من خلال زيادة تأثيرها في التحكم بالحاضر واستيعاب الماضي من أجل التنبؤ بالمستقبل بموضوعه تسهل على المستخدمين تلك المعلومات عملية اتخاذ قرار أدق وأكفأ مهما كانت تلك المعلومات غير ملائمة .

إن المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات المحاسبية التي تكون لها قيمة تنبؤية واسترجاعية تؤثر في اتجاه السلوك متخذي القرار ، وتؤثر فية لتغيير القرار نحو الموقف الذي يتخذ بشأنه عند تقديمه في الوقت الملائم له قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في ذلك القرار .

---

[1] محمد الامين خميدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 31

[2] محمد الامين خميدة ، مرجع سبق ذكره ، ص 32

2

ويجب أن تتوفر فيه ثلاث سمات وهي : [1]

1.1.2 – القيمة التنبؤية للمعلومات : وهي القدرة على التنبؤات حول أثار الماضي و الحاضر و المستقبل ، حيث أن المعلومات المحاسبية ذات صلة بعملية اتخاذ القرار تساعد مستخدميها للقيام بعملية التنبؤ بالنسبة للأحداث في الماضي و الحاضر و المستقبل ، فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما سنكون عيه في المستقبل .

2.1.2 – القيمة الإسترجاعية للمعلومات : تمتلك المعلومات قيمة إسترجاعية عندما يكون لها القدرة على التغيير أو تصحيح التوقعات الحالية و المستقبلية كما يطلق على خاصية القيمة الإسترجاعية للمعلومات أيضا بالتغذية العكسية ، وتساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة التوقعات السابقة ، وبالتالي يستخدم المعلومات في تقييم نتائج القرارات التي تبقى على هذه التوقعات .

3.1.2 – التوقيت المناسب (الملائم) للمعلومات : يقصد بالتوقيت الملائم تقديم المعلومات في حينها ، بمعنى أنه يجب إتاحة المعلومات المحاسبية لمن يستخدمونها عندما يحتاجون إليها ،وذلك لأن هذه المعلومات تفقد منفعتها إذا لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة إلى استخدامها ، أو إذا تراخي تقديمها فترة طويلة بعد وقوع الأحداث التي تتعلق بها بحيث تفقد فعاليتها في إتخاد القرارات على أساسها .

2.2 الموثوقية :

يقصد بها حسب البيان رقم 2 الصادر عن Fasb هي خاصة المعلومات في التأكد بأن المعلومات خالية من الأخطاء و التحيز بدرجة معقولة ، و أنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله .

قد تكون المعلومات ملائمة ، ولكن غير موثوقة بطبيعتها وتمثيلها لدرجة أن الاعتماد عليها وقد يكون مضللا ، فلكي تكون المعلومة مفيدة ينبغي أن تكون موثوقة وتمتلك المعلومة خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة و التحيز .

وعلى ذلك فإن موثوقية المعلومات تعني درجة الموضوعية المتضمنة و التي تسمح لمستخدميها بالتوصل إلى نفس النتائج أي نتائج القدر الموضوعي التي حوتها المعلومات .إذن خاصية الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات و إمكانية الاعتماد عليها ، ويجب أن تتوفر فيها ثلاث سيمات وهي :

1.2.2 – الصدق في التعبير : ويقصد بها مطابقة أرقام المعلومات المحاسبية للظواهر المراد التقرير عنها و العبرة هنا بصدق تمثيل المضمون أو الجوهر وليس مجرد الشكل ، أي هل تمثل الأرقام بصدق ما حدث فعلا .

2.2.2 – الحياد : هو تحيز في عملية القياس بأن يحدث ما يعبر عنه على جانب أكثر من جانب أخر ، بدلا من أن يكون الحدوث متساوي الاحتمال على كلا الجانبين .

وهكذا فإن خلو من التحيز يمثل قدرة إجراء قياس على تقديم وصف دقيق للخاصية .

[1] محمد توفيق بوكريش، مرجع سبق ذكره، ص 79

3.2.2- القابلية للتحقيق : يقصد بها وجود درجة عالية من الاتفاق فيما بين القائمين بالقياس المحاسبي ، الذين يستخدمون نفس طرف القياس فإنهم يتوصلون إلى نفس النتائج ، فإذا وصلت أطراف خارجية (محاسبون آخرون) أو مدققون مستقلون إلى نتائج مختلفة فهذا دليل على أن المعلومات القوائم المالية غير قابلة لتحقيق ، وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها فهي لا تتمتع بخاصية الموثوقية .

الخصائص الثانوية :[1]

1 – الثبات : يقصد بالثبات أو مصطلح عليه بالتناسق تطبيق نفس الإجراءات المحاسبة على الأحداث المماثلة في المؤسسة الواحدة من دوره إلى أخرى ، أي إتباع نسق واحد في تسجيل الأحداث الاقتصادية ويقرر عنها بطريقة موحدة من دورة إلى دورة .

2 – القابلية للمقارنة : يقصد بهذه الخاصية أن تعد المعلومات المحاسبية باستخدام نفس الأساليب و الإجراءات المحاسبية من عام لأخر ولنفس المؤسسات التي تعمل في المجال الاقتصادي ، وتمكن مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية الأخرى ، أي ينبغي أن تكون الطوائف المحاسبية المعتمدة نفسها ، أو أن تتم عملية القياس و العرض بالنسبة لأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة و الأحداث الاقتصادية على أساس ثابت

المطلب الثاني : معايير تحقيق جودة المعلومات المحاسبية .[2]

1 : معايير قانونية .

تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم المؤسسات بالإفصاح الكافي عن أدائها .

2 : معايير رقابية :

ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي ترتكز عليها كل من مجلس الإدارة و المستثمرين ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة ، و أجهزة الرقابة المالية في تنظيم المراجعة وكذلك دور المراجعين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد المراجعة للتأكد من سياستها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية أن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة .

[1] محمد توفيق بوكريش، مرجع سبق ذكره،ص80

1

[2] عطا الله سيد ، نظم المعلومات المحاسبية ، دار الراية للنشرو التوزيع ، الاردن ، 2009،ص 79

2

3 : معايير مهنية .

تهتم الهيئات و المجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير محاسبية و المراجعة بضبط أداء العملية المحاسبية ، مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك بغية الاطمئنان على استثمارهم و التي أدت بدورها لظهور الحاجة لإعداد التقارير المالية التي تتمتع بالنزاهة و الأمانة .

4 : معايير فنية .

إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات ، مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ، ويزيد ثقة المساهمين و المستثمرين و أصحاب المصالح بالمؤسسة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار .

المطلب الثالث : العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية .

تتأثر درجة جودة المعلومات المحاسبية بعدة عوامل هي :

1 : العوامل البيئية (البيئة المحاسبية) : [1]

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

1.1- العوامل الاقتصادية : تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي ففي الاقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة إذا تّم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين ، بينما في الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومة الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض أحكام المراقبة المركزية .

2.1-العوامل الاجتماعية : تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل : اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية و الوقت ... إلخ .

3.1- العوامل القانونية : إن العوامل القانونية وأهمها مجموعة من الأنظمة و القواعد القانونية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة و الرقابة و الإشراف على ممارستها خصوصا مع ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية و الضريبة .

[1] اكرام الشادلي ، مرجع سبق ذكره ،،ص 59

1

4.1- العوامل الثقافية :وتتمثل في المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية فالمستوى التعليمي يؤثر في الممارسة المحاسبية و التدقيق بشكل عام و الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل خاص .

2 : العوامل المتعلقة بالمعلومات .

تتأثر جودة التقارير المالية لدى توافر عدد من الخصائص و الصفات للحكم على منفحتها في إتحاد القرار ، كما أن استخدام الحاسوب في الوقت الحاضر قد أثر على جودة المعلومات المحاسبية وكذلك الانتشار الواسع و السريع لشبكة الإنترنت ، مما أدى إلى خفض كلفة الإنتاج و الحصول على المعلومات وزيادة كمية المعلومات المالية لاحتياجات المؤسسة و المستخدمين للمعلومات في العالم في الوقت المناسب.

3 : تقرير مدقق الحسابات :

يعتبر تقرير مدقق الحسابات الركيزة الأساسية في جودة المعلومات المحاسبية للتقارير للتقارير المالية من خلال مراجعة التقارير ، المنشورات إضفاء الثقة في المعلومات الوارد بها ، و التحقق من أن إعداد وعرض التقارير المالية قد تم وفقا لمعايير المحاسبة المعتمدة وكذلك متطلبات القوانين المعمول بها .

المبحث الثالث : أبعاد التدقيق وعلاقته بالمعلومة المحاسبية .

بالرغم من تعدد الأبعاد المختلفة لعملية التدقيق إلا أن الأبعاد المحاسبية تحظى باهتمام كبير وتشغل الحيز الأكبر من الإجراءات و الأساليب المختلفة وسوف نتطرق في هذا المبحث إلى الأبعاد المحاسبية للتدقيق .

المطلب الأول : المساءلة و الرقابة المحاسبية .[1]

تتمثل المساءلة والرقابة المحاسبية اللحظة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى اختبار البيانات المحاسبية المتبينة في دفاتر الحسابات ودرجة الاعتماد عليها ، ويضم هذا النوع عدة وسائل وهي على سبيل الحصر :

- إتباع نظام القيد المزدوج .
- إتباع نظام المصادقات .
- إتباع قيود التسوية من موظف مسؤول .
- إتباع نظام المراجعة الحسابات .
- فصل الوجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الوجبات المتعلقة بالإتباع و التخزين .

كما أشار تقرير لجنة " CADBEURG " الصادر عام 1992 إلى أن يقوم المساهمون بمساءلة مجلس الإدارة وكل منها له دور في تفعيل تلك المسألة ومجلس الإدارة يقوم بدوره في توفير البيانات الجيدة للمساهمين وعلى المساهمين القيام بدورهم في إبداء رغبتهم في ممارسة مسؤوليتهم كملاك بالإضافة إلى ذلك أشار البنك "كريدي" ليونه في القسم الرابع من

[1] ناصر محمد علي المجهلي ، خصائص المعلومات المحاسبية و اثرها في اتخاد القرارات ، رسالة لنيل شهادةماجستر ، معهد الاقتصادية ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ،2008-2009، ص 48

يحمل عنوان المحاسبة عن المسؤولية بأن دور مجلس الإدارة إشرافي أكثر منه تنفيذي وإلى قدرة أعضاء مجلس الإدارة القيام بتدقيق فعال ، كما أشار في القسم الخامس منه الذي يحمل عنوان المسؤولية إلى ضرورة وضع آليات معينة تسمح بتوقيع عقاب على الموظفين التنفيذيين ، وكذلك أعضاء مجلس الإدارة إذ لزم الأمر ، كما أن توفر منظمة التعاون الاقتصادي التنمية " OECD" الصادر عام 1999 أشار في المبدأ الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة إلى ضرورة المتابعة الفاعلة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس وكذلك مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين ، يضاف إلى ذلك أن معايير التي وضعها بورصة نيويورك للأوراق المالية عام 2003 أشارت إلى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في جميع القرارات الأساسية للمشاركة .

المطلب الثاني : الالتزام بتطبيق معايير المحاسبية و المراجعة .[1]

تعد معايير المحاسبية و المراجعة بمثابة العمود الفقري و الركيزة الأساسية في تفعيل المعلومات المحاسبية ، وهي تمثل أحد آليات التي تحت الشركات على إتباع القواعد السلمية للمحاسبة و إجراء المراجعة الدورية المستقبلية بما فيه مصطلح الشراكة ككل حيث لوحظ تطور جودة التقارير المالية خلال فترة الثمانينات بسبب تحميل القوائم المالية .

وتعتبر ضعف ممارسة المحاسبة من الممارسات السلبية وأنها في حاجة ماسة إلى المزيد من الدعم للوصول إلى المحاسبة الدولية ، كما أن تطبيق الحكومة يحد من الفلسفة الواقعية ، و استخدام نظرية الوكالة التي تشجع حركة الإدارة في اختبار السياسة المحاسبية ، وبالتالي فالحركة تعارض الاتجاه نحو الالتزام بمعايير محاسبة محددة وتساعد في حسم مشكلة إساءة استخدام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق .

المطلب الثالث : تحقيق الإفصاح و الشفافية [2]

من المهم أن تظهر المعلومة في وقت معين وإلا ستفقد هذه المعلومة صلاحيتها وأهميتها ، كما شدد مجلس المبادئ المحاسبية APB في البيان رقم 4 الصادر عنه بتاريخ 1997 على عنصر ترقية الإفصاح في النص التالي : " يجب إيصال المعلومات المحاسبية بمتخذ القرار في وقت مبكر وذلك إما ما يلي : أي تأخير في إيصالها له سيؤثر على قراره "

وقد جرى العرف المحاسبي على أن يتم الإفصاح على المعلومات المحاسبية في نهاية السنة المالية للشركة وتختار كل شركة سنتها المالية حسب ظروفها واحتياجاتها ، و إن كانت معظم المؤسسات تفضل نهاية السنة الطبيعية سواء السنة الميلادية أو الهجرة ويجب أن يتم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالنسبة المالية للشركة ، بعد انتهاء السنة المالية مباشرة دون تأخير لا داعي له ، أخد في الاعتبار أن أقفال الحسابات الختامية بصورة دقيقة يستغرق

[1] ناصر محمد علي المجهلي ، مرجع سبق ذكره ، ص 49
[2] عطا الله سيد، مرجع سبق دكره ، ص 92

بعض الوقت وقد تطلبت تشريعات معظم الدول العالم فترة محددة كحد أقصى لنشر القوائم المالية لشركات المساهمة بعد انتهاء سنتها المالية قليلة القيمة إذا يتم إصدار القوائم المالية دورية لفترات دورية أقل من السنة ، وذلك لأن الكثير من الأحداث الهامة قد تحدث خلال سنة .

وتتحدد طرق الإفصاح في التقارير كالتالي :

- أن يتم عرض المعلومات بطرق يسهل فهمها .
- أن يتم ترتيب المعلومات بصورة منتظمة مرتبة ومنطقية حتى تسهل قراءتها .
- إظهار جميع المعلومات الهامة و الضرورية .

وعرضتها في مكان يسهل الوصول إليه حتى يتمكن مستخدمو هذه المعلومات من الاستفادة منها .

المطلب الرابع : مصداقية المعلومات المحاسبية .[1]

يتضح من مظاهر الحياة الاقتصادية اليومية أن المعلومات المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في إتحاد مختلف القرارات المتعلقة بالنشاطات الاقتصادية ، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكد كاف حول مصداقية هذه المعلومات أمر ا ضروريا .

لذلك فغن عملية مراجعة الحسابات للمعلومات المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات حيث تقوم عادة مدقق الحسابات بتقديم ما توصل إليه من معلومات ونتائج عن طريق تقرير رسمي ، ويعتمد في مستواه على مجموعة من الأعمال المنفذة بطريقة صارمة من قبل مجموعة من العاملين الحاصلين على تقديم مهني معين في هذا المجال ، وهذا على اعتبار أن مدقق الحسابات هو طرف خارجي مستقل عن المؤسسة المعنية يقوم بإعطاء رأيه الفني المحايد حول المركز المالي للمؤسسة .

وفي ظل هذا الاستخدام المتزايد للمعلومات المحاسبية و المتنوع ومن اجل ضمان قدر معين من الفاعلية ، فإنه يجب أن تكون هناك صورة واضحة لدور كل من الجهات المسؤولة عن إعداد ومراجعة واستخدام هذه المعلومات ، وفي ظل عدم وجود مدقق خارجي مستقل فإن الإدارة تكون مسؤولة مسؤولية كاملة عن ما تقدمه المعلومات المحاسبية ويتطلب هذا من الإدارة اتخاذ إجراءات وقرارات رقابية دقيقة ، كما أن مراجعة المعلومات المحاسبية من طرف المراجع المستقل لا يعني سقوط مسؤوليتها عن الإدارة ، حيث يعتبر رأي مراجع الحسابات حول تأكيدات منطقية تفيد أن المعلومات المالية المحاسبية توفي وتعطي صورة صحيحة وعادلة حول ميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها ، وبالتالي فإن رأي مراجع الحسابات المستقل و الذي يترجمه تقريره يمثل مقياس مصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة على أن يكون كل ذلك معدا وفقا للمبادئ المحاسبية و المعايير المتعارف و المقبولة قبولا عاما ، والتي تعزز عملية مراجعة الحسابات وتزيد من ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بأنها تتضمن أخطاء مادية أو تحريف مع افتراض استقلال المراجع وإطلاعه على المعلومات الكافية عن أعمال المؤسسة ، إضافة إلى تمتع المراجع بخبرة عالية في تنفيذ متطلبات إعداد التقارير و البيانات المالية .

[1] بن مبارك خليفة ، مرجع سبق ذكره ، ص 46

خلاصة الفصل :

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

وهناك أيضا إلى جانب الخصائص الرئيسية خصائص ثانوية لا تقل أهمية عن سابقتها و المتمثلة في القابلية للمقارنة و الاتساق و الشمول و الأهمية النسبية .

الفصل الثالث

دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات و الخبرة القضائية

تمهيد للفصل :

بعد التطرف في الجانب النظري إلى كل من نظام المعلومات المحاسبي ومحافظ الحسابات في توليد المعلومة المحاسبية ، ومن أجل تدارك أي نقص قد يلحق بالبحث ، قمنا بإجراء دراسة ميدانية بمكتب محافظ الحسابات الذي قام بإعطاء قوائم مالية تخص مؤسسة ما وذلك لإعطاء أهم المعلومات الواجب الإفصاح عنها للقوائم المالية وكما قام بتطليعنا على أهم التقارير الذي يقوم بها للمؤسسة المبحث الأول، تقديم المكتب محل الدارسة الميدانية.

سوف نقوم في هذا الفصل بالتطرق إلى المكتب محل الدارسة تقديم الهيكل التنظيمي لهذا المكتب، والخدمات التي يقوم بها .

وعليه في هذا الفصل تطرقنا إلى :

- المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية
- المبحث الثاني ، التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات
- المبحث الثالث : تحليل وملاحظات أهم العناصر الموجودة في القوائم المالية

المبحث الأول: تقديم المكتب محل الدراسة الميدانية

المطلب الأول: التعريف بالمكتبه

سنتطرق في هذا المطلب الى تأسيس المكتب والهيكل التنظيمي له والخدمات التي يقدمها
.

1 ، تأسيس المكتب والهيكل التنظيمي له

بأسم مكتب السيد محمد شكاري " الذي يقع بولاية مستغانم جي بن قادة الطيب 2010 وأهم أعماله :

- تحصل على شهادة ليسانس 2002 بوهران .
- تم تعيينه كأستاذ متعاقد سنة 2005 .
- تحصل على شهادة نهائية كخبير محاسب 2006 .
- محافظ حمايات ومحاسب معتمد المؤرخ في 2009
- تحص على شهادة ماستر تدقيق ومراقبة تسيير بمستغانم مسنة 2014.
- تم تسجيله لشهادة دكتوراه سنة 2018 .

ومن المؤسسات المدققة من طرف محافظ الحسابات :

- 3 مؤسسات حكومية و12 مؤسسة خاصة.

كما يتمير المكتب بالجدية والانضباط والالتزام في الخدمات التي قدمها ويقدمها لزبائنه وفي ذات جودة عالية، كما قام صاحب المكنب بالتربص الميداني لدى رئيس المصف الوطني للخبراء المحاسبين وشارك في كثير من الأعمال ذات العيينة الدولية.

وفيما يلي نيين تقديم الهيكل التنظيمي لمكب محافظ الحسابات

الشكل (06): الهيكل التنظيمي للمكتب

المصدر: وثائق مقدمة من طرف المكتب

2: الخدمات التي يقوم بها المكتب

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

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

المطلب الثاني ، الإجراءات التمهيدية في إطار قبول التوكيل أو رفضه

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

1: قبول التوكيل

يجب أن تكون طريقة عمل محافظ الحسابات حذرة وترتكز على منهجية منذ قبول التوكيل حتى إعداد تقرير مصادقة الحسابات السنوية عند الاستشعار التوكيل وقبل البدء في الوظيفة ، على محافظ الحسابات أن يمتنع من إبداء قبوله بسهوله وهذا قبل أن يضع مسبقا بعض الاجتهادات حيز التنفيذ التي تسمح له بمالي بلي :

- تجنب السقوط تحت طائلة التنافي والممنوعات الشرعية والقانونية .
- التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لاسيما الإمكانيات التقنية والبشرية لمكتبه .

- التأكد من أن التوكيل المقترح لا تشوبه مخالفات من ثم تجنب المؤسسة المراقبة أخطار بطلان مداولات جمعيتها للمساهمين .
- بطالب محافظ الحسابات القائمة الحالية للمتصرفين الإداريين أو أعضاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة للمؤسسة المراقبة والمؤسسات المنسوبة وإذا اقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية
- وفي حالة استشعار يتيديل محافظ الحسابات معزول عليه أن يتأكد أمام المؤسسة والزميل المعزول أن قرار عزله لم يكن تعسفيا
- وفي حالة ما إذا خلف محافظ الحسابات التي قد تجديد توكلية ، عليه الإتصال بالزميل المغادر الإستعلام عن أسباب عدم قبول تجيك توكليه.

2 : الدخول إلى الوظيفة.

بعد تلبية الاجتهادات الأولية وقبول التوكيل:

- يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف المجلس العام العادي أو المجلس التأسيس وفي حالة حضوره في المجلس التأسيسي التي يعينه ، يمضي القوانين العامة إما إذا تم تعيينه من طرف مجلس عام عادي يمضي المحضر مع الملاحظة قبول التوكيل وإذا لم يحضر للمجلس يدلي بقبوله للمؤسسة كتابيا .
- في كل أشكال التعبين يجب على محافظ الحسابات عند قبوله التوكيل . الإعلان كتابيا أنه ليس في وضعية التنافي ولا في حالة مخالفة شرعية أو تنظيمية .
- يجب على محافظ الحسابات أن يعلم عن طريق رسالة مضمونة مع وصل الإيداع الجهة التي قامت بتعيينه في ظرف 15 يوما التالية لقبوله التوكيل .
- قبل البداية في تنفيذ التوكيل يجب على محافظ الحسابات أن يرسل إلى المؤسسة المراقبة رسالة تشير إلى إجراء تطبيق توكيل محافظ الحسابات. هذه الرسالة تشير إلى مسؤولية المهمة ، المتدخلين ، طرق العمل المستعملة ، فترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها الآجال القانونية الإيداع التقارير و الأتعاب.
- يجب على محافظ الحسابات المغادر أن يمسهل لخلفه الدخول إلى الوظيفة وشذا عملا بمبدأ التضامن بين الزملاء .

3 : حالة رفض القبول

إذا تم استشعار محافظ الحسابات بالتكفل يتوكيله أو يحاط علما بتعيينه . رغم وقوعه تحت طائلة التناني أو الممنوعات القانونية أو التنظيمية ، عليه بالإعلام المؤسسة بعدم اكتسابه للكفاءة القانونية لقبول هذا التوكيل (رفض مورد) بواسطة رسالة مضمونة مع مثبت استلام وشذا في ظرف 15 يوما من تاريخ عمله بهذا الأمر، حالة التنافي أو إمتناع قانوني أو تنظيمي برفح فيول التوكيل عليه بإتباع الإجراء المنصوص في القانون التجاري ، وإذا سبق وان قامت المؤسسة بإجراء الإشهار القانونية والتنظيمية عليه أيضا أن يطلب في رسالة رفضه لقبول التوكيل.

المطلب الثالث : إجراءات التعرف بالمؤسسة.

إن الطابع الدائم لمهمة محافظ الحسابات تفرض عليه ما يلي :

- إتباع طريقة للمراقبة والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات المستوية المعروضة لفحصه.
- يجري مدفق الاتصالات الأولية للتعرف على مسؤولي كل المصالح ومحاورتهم .
- القيام بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على موقع المؤسسة، نشاطاتها وأصم وحداتها .
- إجراء مقابلات مع الموظفين في المؤسسة ومختلف الأشخاص الذين يمكنهم تقديم معلومات.
- تحليل الوثائق الداخلية والخارجية للمؤسسة والتركيز على الوثائق المالية .
- أن تكون طريقة عمله مطايشة للكيفيات المهنية المقبولة على الصعيد الوطني والدولي.
- الإشراف على العمل التي أجري من طرق المساعدين .
- اقتضاء المعلومات القديمة والتي لم يعد لها أية فائدة .
- القيام بتلخيص المراجع ذات الحجم الضخم .
- المنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة والملخص وعناصر المعلومات التي سمحت لمحافظ الحسابات بإبداء رأيه حول درجة الشرعية ومصداقية الحسابات المستوية .
- تدوين الأعمال التي أجريت والإختبارات المعمول بها ، التأكد من التنقية الكني للبرنامج بدون إهمال . تنوير الرأي المبدئي وتسهيل تحرير التقرير .
- وصف الأنظمة والمخطط المسير ومجموعة الأسئلة الخاصة بالمراقبة الداخلية ، تقييم المراقبة الداخلية، قوة وضعف الأنظمة وإجراءات الشركة المرافية ، أوراق العمل ، استنتاج مدى الثقة الممنوحة للأنظمة والإجراءات المعمول بها وأثرها على برنامج مراقبة الحسابات .
- إن الطابع السري للمعلومات تجير محافظ الحسابات على المحافظة على هذا الطابع خرا ج المكتب وهذا طبقا لأحكام المادة 301 من قانون العقوبات .

المبحث الثاني ، التقارير الخاصة لمحافظ الحسابات

المطلب الأول محتوى التقارير الخاصة

التقرير الأول : الاتفاقيات القانونية

يخص هذا التقرير كل الاتفاقيات المتعلقة بالشركة مع المسيرين والغير وهذا حسب القانون (المادة 627)، الموجود في معيار التقرير حول اتفاقيات المنظمة التي تهدف الى :

التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة وكنا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرات الاجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، قص السماح له بإعداد تقريره الخاص، حسب مفهومه أحكام المادة 628 من القانون التجاري، ويتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت.

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

- ❖ رئيس مجلس إدارة الشركة
- ❖ الرئيس المدير العام للشركة ،
- ❖ أحد منصرفها .
- ❖ عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة .
- ❖ ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين .
- ❖ الأشخاص المعنويون المتصرفون
- ❖ المسيريون والممسون المتضامنون
- ❖ . المساهمون أو الشركاء العاملون لمساهمة معتبرة

يرتبط تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالاتفاقيات المنظمة، بالتدخلات الخاصة الأخرى التي تهدف إلى ضمان إطلاع المساهمين والمشاركين والغير، على الواقع والوضعيات والمعلومات التي يجب الإشارة إليها بغية فهم القوائم المالية بصورة أفضل بعد التبليغ الإجباري من طرف المسير الرئيسي للكيان إلى الأجهزة الأجتماعية وإلى محافظ الحسابات بقائمة وموضوع الاتفاقيات المنظمة المنضوية عمليات جارية ومبرمة في ظروف عادية مصدر معلومات يمكنه عند الاقتضاء تحديد الاتفاقيات التي يكون موضوعها غير جاري بالنظر إلى معرفته العامة بالكيان وأنشطته.

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

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

* عد الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤصل

* أسماء المتصرفين أو المدراء العامين المعنين أو أعضاء المكتب المسير أو مجلس المراقبة، حسب الحالة، والمسيرين أو الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو أي من الأشخاص المعتين الأخرين المنصوص عليم في القانون أو الأنظمة أو القوانين الأساسية.

- طبيعة وموضوع هذه الاتفاقيات

ظروف إبرام هذه الاتفاقيات، لاسيما الإشارة إلى الأسعار أو التعريفات المطبقة. الرسوم والمعلومات المقدمة، أجال الدفع الممنوحة، الفوائد المشترطة والضمانات الممنوحة، وعند الاقتضاء. كل المؤشرات الأخرى التي تسمح للمساهمين والشركاء أو المنخرطين بتقديم الفائدة التي تنتج عن إبرام اتفاقيات تم تحليلها

- يقدم محافظ الحسابات تقريرا خاصا حول الاتفاقيات المتعلمة، موجه الإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل الذي استدعا هه للموافقة أو الفصل في تقريرة، طبقا لأحكام المادة 628 من القانون التجاري والأنظمة الأساسية.

يتضمن هذا التقرير الخاص، الاتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها أو التي إكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة إليه لا يقوم محافظ الحسابات في نشريره الخاص، بأي حال من الأحوال، أي رأي حول جدوى أو صعة ملائمة الاتفاقيات يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بالتذكير في تقريره الخاص، بوجود اتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، والتي لا تزال سارية المفعول، وذلك بناء على المعلومات المقدمة من طرف جهاز التسيير المؤهل.

يشير محافظ الحسابات في تقريره الخاص إذا تم إبلاغه باتفاقية غير مرخص بها من طرف جهاز التمهير المؤهل، الذي يطرد عرضها على الجمعية العامة وعلى الجهاز المؤهل لضمان إلغائها، إلى ظروف التي كانت السبب في عدم تطبيق إجراء الترخيص يعرض محافظ الحسابات التفسيرات المقدمة بهذا الصدد من طرف الممسيرين الاجتماعيين، ضمن تقربره.

عندما بكشف محافظ الحسابات اتفاقية غير مرخصة أثناء مهمته فإنه بقدر طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي تمت ضمن شروط عادية، بغرض تحديد ما إذا تعلق باتفاقية منظمة أولا في حالة ما إذا كان يجب أن تكون الاتفاقية مرخصة فإنه يقوم بإعلام الأشخاص المشكلين الإدارة المؤسسة، ضمن إحترام التزاماته المتعلقة بتبليغ الجهات المختص، حسب ما تنص عليه أحكام المادة 628 من القانون التجاري، كما ينرم بإعداد التقرير الخاص نتيجة التالت ورسله الى الجمعية العامة العادية .

وهذا حسب الملحق رقم 02.

التقرير الثاني ، تقرير حول أكبر خمس أو عشر أجور المدفوعة لمسيرها اذا كانت تتوافق مع نشاط الشركة

وهذا حسب المادة (651) حسب معيار التقرير حول المليئة الإجمالي الأعلى خمس أو عشر تعويضات يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالميادين الأساسية وتحديد كيتيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات وكتا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة أغمس أو عشر أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان.

يتضمن هذا الكشف :

- التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة، مهما كان شكلها وصفها، بإستثناء المصاريف غير الجزائية.
- التعويضات المدفوعة الأشخاص 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 وبعد التقرير المصادفة لإثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانوني.

وذلك حسب الملحق رقم 03 .

التقرير الثالث: تقرير خاص حول تقرير العام للشركة حول الحالة المالية أو التسييرية للشركة والمعلومات الموجودة فيه اذا كانت صحيحة أو خاطئة (لأنها تحول أو توجه الى ملكي الشركة أو الغير)

هذا التقرير بنجر من طرف مسيري الشركة حيث يشمل هذا الأخير على كل التوقعات والانجازات والتحقيقات المالية والأسرية والمستقبلية للشركة بالتفصيل وكل المعلومات الخاصة بنشاط الشركة حيث هذا التقرير يقدم لمالكي الشركة حيث يكون دور محافظ الحسابات من تأكد بأن كل المعلومات الموجودة في هذا التقرير والمحولة الملكي الشركة حقيقية وتعطي صورة حقيقية كما هو في الملحق رقم 04

- التقرير الرابع : حول رأي محتفظ الحسابات على النتيجة الصافية لخمس سنوات الأخيرة واثرها

وذلك حسب معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية طبقا لأحكام المادة 638 نشرة 6 نت القانون التجاري، بهدف المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الأجتماعية، اللسنوات الخمس الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة وبهدف كذلك إلى تحنين محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات بشوم محافظ الحسابات يعرض تطور مختلف مؤشرات التجاعة للكيان التي تعتبر مدننة، في تقريره الخاص، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مس الخمس سنوات الأخيرة. يعرض العناصر التالية :

- النتيجة قبل الضريبية
- الضريبية قبل الأرباح
- النتيجة الصافية
- عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي
- النتيجة حسب السهم أو الحصة الأجتماعية
- مساهمات العمال في النتيجة

حسب الملحق رقم 06

تقرير الخامس : حول رموز الوجود (حضور أعضاء مجلس الادارة أو الغياب)

هي عبارة عن وثيقة مالية تثليث حظور أعضاء مجلس الادارة يوم الاجتماع وبالمقابل رمز الحظور له قيمة مالية بالمقابل محددة من طرف مجلس الادارة ، وذلك حسب الملحق رقم 07.

التقرير السادس : يتضمن هذا التقرير رأي محافظ الحسابات حول الرقابة الداخلية والاجراءات

وذلك حسب معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:

يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص.

في إطار مهيئة العامة يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكبان نصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الاتيانات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفكرة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات .

عندما يقوم الكمان بإعداد تقرير إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية التي لها تأثير معثور على معالجة المعلومات المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات يتقديم تقرير خاص بقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة، والجهاز التداولي المؤصل، استنادا لأشغال المنجزة من طرفه.

يتضمن هذا التقرير تقيمه الصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية، الذي يتم ارساله إلى الجمعية العامة:

* عنوان التقرير، المرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته ،

* فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان

* خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان

حسب الملحق رقم 07 .

التقرير السابع ، تقرير خاص حول ديمومة الاستغلال

معيار التقرير استمرارية الاستغلال.

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

يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرار الاستغلال لإعداد الحسابات، من طرف المديرية، وفق ما تنص عليه أحكام المادة 5 من القانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 وأحكام المادة 7

من المرسوم التنفيسي رقم 06- 156 المؤرخ في 26 مايو 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي .

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

1-مؤشرات ذات طبيعة مالية:

- رؤوس الأموال الخاصة السلبية
- عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق .
- قروض لأجل ثابث بلغت تاريخ استحقاقهاء دون أقاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد.
- اللجوء المبالغ فيه للفروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل.
- مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين
- القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي أو المستمر
- النسب المالية الرئيسية غير إيجابية
- خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبرة القيمة أصول الاستغلال
- توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم
- عدم القدرة على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى

2- مؤشرات ذات طبيعة عملية

- مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلاقهم
- خسارة صفقة مهمة أو إعطاء أو رخصة أو ممول رئيسى.
- نزاعات اجتماعية خطيرة
- نقص دائم في المواد الأولية الضرورية

3- مؤشرات أخرى

- عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأس المال الاجتماعي أو التزامات قانونية أساسية أخري الإجراءات الفضائية 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 لاحقا في الفترة التي شملها تقييمه، ويمكن أن تؤثر في استمرارية الاستغلال.

عندما تحدد الوقائع والأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال. فإن محافظ الحسابات:

- ❖ يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة. ويهدف متابعة الإستغلال .
- ❖ يجمع العناصر الأساسية المصنعة الكافية و الملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال.
- ❖ يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.

يتخذ إجراء إنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري، عندما نؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال .

عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخر معتبرا وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، لاسيما عند تطبيق المادة 676 من القانون التجاري، التي تنص على الطلب من الجهة القضائية التي تنص على الطلب من الجهة القضائية، التي ثبت بناء على عريضة موعد انعقاد الجمعية العادية والجهاز التداولي المؤهل فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.

حسب الملحق رقم 08.

المبحث الثالث : تحليل وملاحظات أهم العناصر الموجودة في القوائم المالية .

تعتبر الشوائم المالية هي الصورة المعيرة الأداء المؤسسة خاصة إذا كانت القوائم المالية تتميز بالشفافية والمصداقية .

أن هذا الجانب يرتكز على تحليل وترجمت القوائم المالية الموجودة في الملحق على أساس ذكر التغيرات والانجازات مع ابراز الأخطاء والاختلالات مع اعطاء ملاحظات وتصحيحها اذ أمكن أي بالاجمال نقوم بعملية التحليل و الرقابة والعمليات المنجزة وأخيرا الاستنتاجات ، ولتنظيم العمل تقوم بتقسيم هذه الأخيرة في أقسام أي على سبيل المثال المخزون. التشييئات ، الذمم ... الخ

المطلب الأول : تحليل الأصول الثابتة والمخزون والمستحقات

وتطرق في هذا المطلب الى تحليل الأصول الثابتة والمخزون والمستحقات .

1 : الأصول الثابتة

1.1- التحليل

يقدر اجمالي الصافي قيمة الأصول الملموسة وغير الملموسة ب2054359245 دج في 31/12/2018 مقارنة ب 105026852.80 دج في نهاية عام 2017 وبالتالي فقد سميت تقرا ايجابيا بلغ 95% مقارنة بالسنة المالية 2017 وبرجع هذا التغيير بشكل أسامي الى اكتساب المعدات الجديدة واكمال الأعمال خلال السنة المالية 2018 فضلا على علاوة الاستهلاك للسنة.

وقيمة الأصول مقسمة كالتالي :

	القيمة الخام	الإهتلاك	القيمة الصافية
القيمة الغير العينية	2123800.00	343502.50	1780297.50
التثبيتات الأخرى	243398221.40	38.741594.28	204656627.12
المجموع =	245522021.40	39085096.78	206436924.62

وتم اقتناء التثبيتات المادة في السنة الثابتة بقيمة 120769903.62 دج بمقابل 545522440.90 دج للسنة 2017 المتعلقة بالبيانات التالية :

الجدول (01): ميزانية الأصول

البيان	2018	2017
برمجيات المعلوماتية المتنوعة	845000.00	726000.00
المعدات وأدوات أخري	11296106.00	5764400.00
معدات مكتب واعلام آلي	2502110.00	4164110.00
بناءات داخلية + مساحات خضراء	23050417.00	/
بناءات جديدة	12141990.00	9791250.00
انشاءات وانجازات	40017641.12	854500.00
انشاءات وترتيبات	1171800.00	17907843.00
تجهيزات أخرى	28095019.50	11023647.90
انشاءات أخرى	433000.00	2868590.00
عتاد المراقبة و الأمن	1247000.00	1421900.00
المجموع	120769903.62	5452224.90

المصدر : معلومات مقدمة من طرف المكتب

تفاصيل خاصة بعمليات اقتناء لسنة 2018،نصريعتصر مسجلة في الملحق .

يبلغ اجمالي معدل اهتلاك المتراكم في 31/12/2018 ب 88553771.46 دج بما في ذلك 1935983.80 دج بالنسبة للسنة المالية 2018.

ويظل الاتجاه العام في التغيرات في الأهتلاك مستقرة نسبيا حيث لا تزال طريقة الامتلاك الثابت سارية المفعول.

2.1- اجراءات والرقابة التي قمنا بها

مخطط تقييم فعالية نظام المحاسبة، التثبيتات ..... الخ كان على أساس الإجراءات التالية

- التحقق من عملية التسجيل و تحويل حسابات الميزانية للسنة الماضية
- التحقق من اجراءات اقتناء التثبيتات
- التاكد من قيمة المؤونات و الأهتلاكات تعيبة القيمة الاسمية
- التقارب لبيانات المحاسبية للميزان المراجعة و الميزانية طبقا للجرد المادي
- امتحان التاكد من المعلومات الموجودة في سجل الاستثمارات

3.1- خلاصة متعلقة بالتثبيتات

لم تكشف تشائع قوائم الجرد المادية للسنة المالية 2018 اي تباينات (اختلافات المهمة يجب ابلاغ عنها. و نشير إلى المحاضر التي وصفتها لجنة الجرد الى ان التسويات سين ملت (الجرد المادي و المحاسي) تشير الى عدم وجود انحراف يتم الابلاغ عنه .

غير أن المعدات الغير الصالحة للاستعمال تم تبينها لجرد المادي في 31/12/2018 الذي يخص سياراتان تم طرحهما للبيع في المزاد العالمي، حيث تمت عملية التنازل في الثلاثي الأول 2019 حسب الاجراءات الداخلية المتبناة و الذي سمع لنا بادخال على العائد المالي بقيمة 975000 دج حيث كان الاشراف على هذه العملية من طرف محافظ المزاد العالمي .

2 : المخزون

1.2- التحليل :

فيما يخص المخزونات والعناصر الأخرى المتعلقة بها حيث تقدر بقيمة 5765706.08 دج في

31/12/2018 بمقابل 5206308.46 دج في نهاية 2017 و 2102496.80 دج في نهاية 2016 .

حيث هذا المخزون في 31/12/2018 يتمثل نسبة كبيرة في المواد الأولية بقيمة 4705070.00 دج .

2.2- الأعمال المنجزة

وقد تم توجيه مراقبة الأعمال كالتالي :

- التأكد من حسابات الخاصة للسنة الماضية
- مراقبة عملية التسجيل التحويل على أساس العناصر القانونية
- مقاربة سجل الشراء الإنساني في ميزان المراجعة والميزانية في 31/12/2018
- مراقبة الجرد المادي بطريقة الإحصاء العشوائي

3.2- خلاصة عن الأعمال

لم تكشف نقاط المذكورة أعلاه عن أي حالات شاذة ينبغي الابلاغ عنها

3: المستحقات

1.3. التحليل

يخص هذا العنصر الذمم والذمم الأخرى خارج الخزينة حيث تقدر بقيمة 56630588.45 دج في

31/12/2017 بمقابل 44867275.78 دج في نهاية 2017 بنسبة 19.50 % من مجموع الأصول الصافية من ميزانية 2018 حيث بمثل في السنة المالية 2017 بقيمة 15% .

من مجموع الأصول تقسم كالتالي :

	سنة 2018	
	لسنة 2017	
مستحقات الزبائن :	27358629.63	30426475.70
مدينون أخرون:	19331467.60	8682794.27
ضرائب وماشيه ذلك :	9852039.76	5314865.41
مستحقات أخرى :	88451.46	443140.40
المجموع	=	56630588.45
		44867275.78

تمثل قيمة المستحقات على العملاء مايقرب من 45 % من اجمالي المستحقات غير النقدية عام 2015 مقارنة ب 67.80 % في نهاية عام 2017.

توفير وفقدان القيمة على المستحقات : هو 3000000.00 دج . وقد نشأ هذا الحكم من العراع مع مقدم العرض الناجع للمطعم المحلي للعقد الذي يرجع تاريخه إلى السنة المالية 2015 ضروري لتنظيم العقد من خلال الاحتفاظ بالمساواة بين القانون بعد اتمام جميع عمليات الاسترداد القانونية.

2.3- مراقبة المنجزة

وقد تم توجيه مراقبة الأعمال كالتالي :

- التحقق من الاستلاء على أرصدة الميزانية للسنة السابقة
- التأكد من خلال أخذ عينات من مسجلات محاسبية عمليات البيع ومستحقات أخرى دعما للوثائق الداعمة .
- تقارب أرصدة حسابات الزبائن الوحيدة في الميزانية
- تحليل رصيد الحسابات الزبائن وتقدير الأحكام المتعلقة بتلف المستحقات (خسارة قيمة)

3.3. الاستنتاجات

تستنتج أن العمليات التي يتم تسجيلها فيما يخص فوترة الخدمات لا ينتج عنها أي تعقيبات وملاحظات تصفية حساب ذمم الزبائن الفد تم طلبه و الحاحه على هذه السنة. حسابات مستحقات أخرى : تشمل رسوما بقيمة 10098000.00 دج تم اجراؤها كجزء من موسم صيف 2016 بالنيابة عن ولاية وهران ، يوحي يتمسوية حساباتها في أقرب وقت ممكن .

المطلب الثاني : تحليل الخزينة والديون ورأس المال الصافي .

سنتطرق في هذا المطلب الى تحليل الخزينة والديون ورأس المال الصافي .

1 ، الخزينة

1.1- التحليل

حيث كانت قيمة هذا الحساب على الاجمال 22064916.24 دج في 31/12/2018 بمقابل 137926362.71 دج في 31/12/2017 بمقابل 137926362.71 دج في نهاية 2015 ، حيث لاحظنا نسبة انخفاض كبيرة جدا في خزينة المؤسسة بالنسبة للمسنوات الماضية حيث قدرت به 75% من اجمالي الأصول في الميزانية 47% لسنة 2017 . ويحتوي هذا المضمون على قيم عناصر الخزينة التالية:

سنة 2016 سنة 2017

سنة 2018

بنك التنمية المحلية سينيا = 137914371.04
21881668.91

الصندوق الوطن = 11991.67
156450.00

2.1- الأعمال المنجزة

وللتأكد قمنا بعملية الترحيل قيمة حسابات الخزينة من السنة الماضية إلى السنة الجديدة ، مراقبة حسابات السنة الماضية إلى السنة العالية مع التأكيد عمليات محاسبية عن طريق العينة فيما يخص صندوق والبنك معا بالاثبات عن طريق وثائق المعنية.

التأكد من قيمة الصافية الحسابات الخزينة على أسماعن وثيقة تقارب البنكي وأيضا محضر اثبات الخاص بالصندوق .

3.1- الاستنتاجات

ونستنتج أن حسابات الخزينة متتابعين بطريقة منتظمة من طرف الادارة عن طريق وثائق تقارب والمحاضر المعنية .

2 : رأس المال الصافي

1.2. التحليل :

قيمة رأس المال الصافي أوفقت ب 203159410.80 دج مقابل 202056305.82 دج في 2017 و مقابل 18633189.93 دج في نهاية 2016 مايقارب 80 69% من اجمالي مجموع الأصول.

- حيث كان هناك ارتفاع في نهاية السنة وكان هذا ناتج عن عمليات التالية :

- ترحيل سنة مالية السابقة .
- تسجيل نتيجة ايجابية للسنة الحالية .

يتكون رأسمال الصافي في 31/12/2018 من :

- الصندوق الاجتماعي (رأسمال الصادر) 20000000.00 دج

- نتيجة سنة مالية 2018 1107104.98 دج
- اعداد التقرير 182052305.82 دج

المجموع = 203159410.80 دج

2.2- الأعمال المنجزة

وكانت مراجعتي للحسابات تتألف من :

- التأكد من ترحيل الصحيح للقيم الختامية في الميزانية الافتتاحية .

- التأكد من عملية تسجيل المحاسبية للعمليات ارتكازا على محضر اجتماع الادارة المصادق عليه في السنة.

3.2- الاستنتاجات :

حيث لاحظنا فيما يخص رأسمال الصافي لا وجود لأي خلل أو ملاحظة ما عادا حساب تراكم النواتج المسابقة بقيمة معتبرة تطلب عملية ترحيلها على حسب اجراءات القانونية.

3 : الديون

1.3. التحليل :

1.1.3-الخصوم الغير الجارية

طريقة تقييم الديون ثم ادخالها في الخصوم الغير الجارية في عصر الميزانية العمومية ب 63213058.75 دج في 2018 بمقابل 57744549.81 دج في نهاية 2017 على التوالي 21.73 % و 19.70 % من مجموع الخصوم

وهكذا فان قيم العناصر التي تشكل قيمة الديوان الغير الجارية في السنتين الماليتين الأخيرتين :

الجدول (02) : التغيرات في الخصوم

تعيين	سنة 2017	السنة 2018
السندات المستلمة	47797592.00	51838454.00
توفير/ مكافاة تشجيعية للموظفين	6499082.38	3000000.00
توفير مكافاة متغيرة للموظف /التنفيذي	979200.00	489600.00
توفير الاجازة مدفوعة الأجر	2275423.97	2332909.25

المصدر : معلومات مقدمة من طرف المكتب.

2.1.3- الخصوم الجارية

طريقة تقسيم الديون تم ادخالها في الخصوم الجارية ب 24525665.84 دج عند أقفال السنة المالية 2018 مقارنة ب 33229944.12 دج في نهاية 2017 .

الجدول (03) : التغيرات في قيمة الديوان الواجبة

تعيين	سنة 2017	السنة 2018
الموردون	47797592.00	51838454.00
الضرائب (IBS ,G50 décembre)	6499082.38	3000000.00
ديون (CNAS واخرون)	979200.00	489600.00
المجموع	2275423.97	2332909.25

المصدر : معلومات مقدمة من طرف المكتب.

2- الأعمال المنجزة

التحقق من الاستيلاء ، على أرصدة حسابات الديون من السنة المالية السابقة .

- فحص عينة للتحقق من السجلات المحاسبية لعمليات الديوان دعما لوثائق الاتات .
- مراجعة حسابات الغير من خلال دفتر الكبير .
- نحص قائمة الأجور ودفتر الأجور .
- التأكد من تصريحات خزينة G50 ورسوم الختم .
- تحليل المؤونات.

3- الاستنتاجات :

حسابات الديون غير متكررة في 31/12/2018 التجديد الايرادات من الضمانات الواردة (51838454.00 دج) بالنظر+ الى توفر أماكن تجارية مخصصة لوكلاء المستفدين في عام 2012 و 2016 وتخضع سندات الضمانة هذه للسداد وفقا الأحكام عقد الايجار في حالة الاحلال وتخلل الأحكام مكافأة تقاسم الأرباح الموظفين والعلاوة المتغيرة للمدير التنفيذي تقديرا ريثما يتخذ مجلس الادارة قرارا في شكل قرار .

الفرع الرابع: حسابات التيسير

1- حسابات تفقات التشغيل :

وبالنسبة للعام المالي 2018 كانت الشركة بحاجة إلى نفقات التشغيل ، باستثناء نفقات الاستهلاك، والمبلغ هو 158823104.14 دج مقارنة ب 146058631.58 دج في 2017 تمثل زيادة اجمالية ب 8.70%.

الجدول (04) : المقارن للحمولات حسب الطبيعة

تعيين	سنة 2017	سنة 2018	تقييم ب %

مشتريات مستهلكة	23802291.67	16273620.93	% -31.60
خدمات	8450609.47	11039164.69	% +30.60
مصاريف خاصة	105859494.00	127912475.56	% +20.80
ضرائب ورسوم (TAP و الختم)	3053028.00	3377639.00	% +10.60
ضرائب على أرباح الشركات	4893208.44	220203.96	-
المجموع	146058631.58	158823104.14	% +08.70

المصدر : معلومات مقدمة من طرف المكتب.

2- عوائد الاستغلال:

عوائد الاستقلال خارج الرسم ينضمن :

	سنة 2017	سنة 2018
أثاوات	5515721425	59597088.84
ايجار	111695834.39	117120707.73
عوائد أخرى	5349250.10	2229200.00
المجموع	172202298.74 =	176717796.57

زاد رقم الأعمال الإجمالي للشركة الذي يتكون من عوائد الاستغلال المذكورة أعلاه بنسبة 2.60 % مقارنة مع السنة السابقة ، ومن ناحية أخرى زادت النفقات بنسبة 8.70 % ، وهو ما يقصر في راي النتيجة المالية الضعيفة للسنة

خلاصة الفصل :

كان الهدف من خلال هذا الفصل المتمثل في انجاز دراسة مدانية في مكتب محافظ الحسابات من اجل الاجابة على الاشكالية المطروحة و المتمثلة في دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية و التعرف على طريقة عمله و كيفية اعداد القوائم المالية من اجل تحقيق الاهداف المسطرة حيث لاحظنا وجود محافظ الحسابات في المؤسسة يساعد هذه الاخيرة في تقييمها من خلال اظهار نقاط القوة و نقاط الضعف حيث يستلزم على مدققي الحسابات توفير المصداقية **و** اضفاء الشفافية و الافـصاح عن القوائم التي تم اعدادها باعتبارها متخصصا و نزيها في شكل تقرير مع ضرورة ايصال هده الاخيرة الى مستخدمي المعلومات الامر الدي يترتب عنه تحقيق جودة المعلومة من جهة و المساعدة على اتخاذ القرارات من جهة اخرى .

خاتمة

من خلال تناولنا موضوع المراجعة الخارجية ودورها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، فقد كانت هذه الدراسة محالة للوقوف على الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في اضفاء الجودة على المعلومات المحاسبية، وقد تم التوصل في النهاية الى جملة من النتائج والتوصيات يمكن ايجاز أهمها فيما يلي:

1 -نتائج الدراسة:

- ان المهمة الرئيسية للمراجع الخارجي هي فحص وتقييم الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ المهنية والاجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة الى اخرى، ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو اعداد تقرير يتضمن رأيه المهني في القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم وبذلك يعتبر تقرير محافظ الحسابات بمثابة وسيلة الاتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية المدققة .

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

- يمر محافظ الحسابات بمراحل أولا و هو التعرف على المهمة و اتجاهها العام و الثنائية تتمثل في فحص مراقبة الحسابات و كتابة التقرير .

- إن درجة جودة المعلومات المحاسبية له تأثير كبيير على دقة القرارات المتخذة من قبل مستخدمي هذه المعلومات.

- ضرورة الافصاح عن المعلومات المحاسبية في وقت معين و إلا ستفتقد هذه المعلومات صلاحيتها و أهميتها ،أن يتم الإفصاح عنها بطرق يسهل فهمها .

- يوفر محافظ الحسابات في التقرير الذي بعده معلومات محاسبية خالية من التحيز تزيد في ثقة مستخدمي التقارير المالية .

- التوصيات:

- الضرورة على جعل املعلومات المحاسبية مفهومة لكافة المستخدمني.

- تفعيل دور محافظي الحسابات والعمل على إتباع عملية المراجعية، العمل الذي يؤدي إلى زيادة الملائمة والثقة في المعلومات.

- ضرورة إلتزام مراجعي الحسابات بقواعد وأدبيات سلوك المهنة، ليكون أساسا يتم الإسترشاد به عند إمتام عملية املراجعة.

- العمل على التأكد من نزاهة مراجع الحسابات الخارجي وشفافيته وذلك لتأثريها في تحسين جودة

ومصداقية المعلومات المحاسبية.

- آفاق الدراسة:

في نهاية هذه الدراسة المتمثلة في دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية و الذي يعتبر محافظ الحسابات الشخص المخول له قانونا بفحص نوع من أنواع المراجعة و لمزيد من البحث في هذا المجال فاقترح على المهتمين بهذا الموضوع إشكالية و آفاق لدراستها في المستقبل على الأشكال التالية :

- أثر نزاهة محافظ الحسابات في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية .

- أهمية التدقيق الخارجي للمساهمة في موثوقية المعلومات المحاسبية .

- مساهمة المعلومات المحاسبية في مواجهة الاختلاسات في المؤسسات الإقتصادية .

قائمة المراجع

اولا . الكتب

حسين احمد دحدوح ،حسين يوسف القاضي ،مراجعة الحسابات المتقدمة،دار الثقافة و النشر ،عمان ، الاردن ،2009 ،

خالد امين عبد الله،عتم تدقيق الحسابات،الناحية النظرية و العلمية،دار وائل للطباعة و النشر،عمان،2006 ،

عطا الله سيد ، نظم المعلومات المحاسبية ، دار الراية للنشر و التوزيع ، الاردن ، 2009

محمد التهامي الطواهري ،مسعود صديقي ،المراجعة و تدقيق الحسابات ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر،2003 ،

محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ط2 ، الجزائر،2005 ،

هادي التميمي ، مدخل الى التدقيق ، دار وائل للنشر ، عمان ، الاردن ، 2000.،

فتحي رزق السوافيري و اخرون ، الرقابة و المراجعة الخارجية ، دار الجامعية – الاسكندرية ، 2002 .

محمد علي بن عطا الله ، مفدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة ، دار وائل ، عمان

ثانيا . الرسائل

ناصر محمد علي المجهلي ، خصائص المعلومات المحاسبية و اثرها في اتخاذ القرارات ، رسالة لنيل شهادة ماجستير ، معهد الاقتصادية ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ،2008-2009

ثالثا .المذكرات

. بزقراري حياة ،دور المعلومات المحاسبية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية ،جامعة محمد خيضر ، بسكرة ،2010-2011 ،.

ابراهيم منانة ، دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي،تدقيق محاسبي ،2014-2015.

اسماعيل حروز,الحسين بحاش .دور محافظ الحسابات في تدقيق حسابات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة,جامعة محمد بوضياف ،المسيلة,تدقيق و مراقبة التسيير,المسيلة 2018-2019,.

اكرام الشاذلي ، دور المراجعة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ، جامعة محمد خيضر، تدقيق محاسبي، بسكرة ،

بلخرشوش سيف الدين ، محافظ الحسابات و دوره في تعزيز جودة و مصداقية الكشوف المالية ، جامعة ام البواقي ، محاسبة و تدقيق ، ام البواقي ، 2018--2019 .

بن مبارك خليفة ، حشروف علي ، جودة المعلومات المحاسبية كألية لتحسين الاداء المالي في المؤسسة ،جامعة جيجل، دراسات محاسبية و جبائية معمقة،2013-2014.

فاتح سدروك ،دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية مع دراسة ميدانية – الجزائر – مذكرة ماجستير ، في العلوم التجارية ،جامعة مسيلة ،.

محمد الامين حميدة ، دور المراجعة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، جامعة عبد الحميد بن باديس –مستغانم ، تدقيق و مراقبة التسيير ،2017-2018 .
محمد التهامي الطواهري ،مسعود صديقي ،المراجعة و تدقيق الحسابات ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر،2003 ،
مولاي نصيرة ،دور المراجع الخارجي في تأكيد ثقة المعلومة المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة ،جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ،:

الملخص :

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي من أهم أنظمة المعلوماتية في المؤسسة كونه يوفر للمؤسسة معلومات محاسبية على أساسها يتم اتخاذ القرارات غير أن هذه المعلومة لا يمكن الثقة بها إلا إذا تم التأكد من صدقها من قبل جهة محايدة.

تعالج هذه المذكرة دور محافظ الحسابات في تفعيل المعلومة المحاسبية ، متطرقين في ذلك إلى مفهوم نظام المعلومات المحاسبي في توليد المعلومة المحاسبية يليها الإطار العام حول محافظ الحسابات في الجزائر ، كما تم إسقاط الجانب النظري من خلال الزيارة الميداينة لمكتب محافظ الحسابات بولاية مستغانم ، بهدف الوصول إلى نتائج ذات دلالة تدعم موضوع الدراسة ، وتوصلنا بواسطته إلى إثبات الفرضيات المطروحة كما تبين الدراسة أن للمراجع الخارجي(محافظ الحسابات) دورا كبيرا في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية من خلال المعايير والأسس والمبادئ التي تحكم المراجعة وأنه لابد من تطوير دور المراجع الخارجي لتأكيد الثقة بالمعلومات المحاسبية.

الكلمات المفتاحية:

1 /. المعلومة المحاسبية 2/. محافظ الحسابات 3/ تقارير محافظ الحسابات

Abstract :

The accountancy system is co,sidered as one of the main knowledge provider any factory or entreprise tha provide that company with accountancy information and them any decisive measures or steps can be undertaken , basing in trust money and auditing.

Im this research , we shed light on the role of the accountant in conducting tougher accountancy at any factory to be more practical ; this study does not realy only on the theoretical part, but also the practical side too : by paying frequent visits to the accountant department that accountant did his best ; the provided us with considerable information about the entreprise and about it can be canducted objectively and more practically.

Eventually , this humble work proved our by patheses that the principal accountant is playing a crucial role in conducting any entreprise and its monetary system by objective rules so that any factory can prosper and not to decline.

Key Words :

1/ System Information Comptable 2/ information comptable 3/ rapports

dl'informations comptables