جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلية العلوم الإقتصادية، التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : علوم مالية و محاسبية . التخصص : تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير.

أثر التدقيق على جودة المعلومة المالية حالة " ISA " في الجزائر

دراسة حالة سابقة لمؤسسة أفيكول ولاية سكيكدة

مقدمة من طرف الطالبتان :

شنوفي ملوكة نور الهدى . نصرف فاطمة مروة.

أعضاء لجنة المناقشة :

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا		أستاذ	جامعة
مقررا	د. موزاوي عبد القادر	أستاذ	جامعة
مناقشا		أستاذ	جامعة

السنة الجامعية : 2021/2020

بسم الله الرحمان الرحيم

الحمد لله رب العالمين الرحمان رحيم ملك يوم الدين إياك نعبد وإياك نستعين اهدينا صراط المستقيم الصراط الذي أنعمت عليهم غير المغضوب عليهم ولا الضالين

صدق الله العظيم

كلمة شكر

باسم الله الرحمان الرحيم

إلا هي لا يطيب الليل إلا بشكرك . ولا يطيب النهار إلا بطاعتك .

ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك.

ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك إلى من بلغ الرسالة و أدى الأمانة ...

ونصح الأمة . . . إلى النبي الرحمة والنور عليه

" سيدنا محمد عليه الصلاة والسلام " .

إلى الذين حملوا قدس رسالة في الحياة . وإلى الذين مهدوا لنا طريق العلم والمعرفة إلى جميع "أساتذتنا الكرام " .

إلى كل من ساهم في إرشادنا ولو بكلمة بسيطة بكل شكر واحترام و تقدير.

كما نتوجه بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف

إلى لجنة المناقشة على قبولها مناقشة هذا البحث

الإهداء

إلى صاحب السيرة العطرة، والفكر المُستنير؛

فلقد كان له الفضل الأوَّل في بلوغي التعليم العالي

(والدي الحبيب)،

إلى من أُفضِّلها على نفسي، ولِمَ لا؛ فلقد ضحَّت من أجلي

ولم تدَّخر جُهدًا في سبيل إسعادي على الدَّوام

(أُمِّي الحبيبة)،

إلى إخوتي وأصدقائي، فلقد كانوا بمثابة العضد والسند في سبيل استكمال البحث.

ولا ينبغي أن أنسى أساتذتي ممن كان لهم الدور الأكبر في مُساندتي

ومدِّي بالمعلومات القيِّمة...

أُهدي لكم بحث تخرُّجي.....

داعيًا المولى - عزَّ وجلَّ - أن يُطيل في أعماركم، ويرزقكم بالخيرات.

الفهرس

عنوان	الصفحة
البسملة	
الشكر	
الإهداء	
الفهرس	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
المقدمة	أ
الفصل الأول مهنة التدقيق في الجزائر	06
تمهيد	07
المبحث الأول : الإطار العام لمهنة التدقيق في الجزائر	08
المطلب الأول : ماهية مهنة التدقيق في الجزائر	08
الفرع الأول : النشأة	08
الفرع الثاني : تعريف وخصائص مهنة التدقيق	10
أولا : التعريف من الجانب القانوني	10
ثانيا : التعريف من الجانب الأكاديمي	13
ثالثا : التعريف من الجانب المهني	13
رابعا : خصائص مهنة التدقيق	13
الفرع الثالث : أنواع مهنة التدقيق	14
المطلب الثاني : الهيئات المسئولة عن المهنة وتنظيمها	18
الفرع الأول : المجلس الوطني للمحاسبة	18
الفرع الثاني : المجلس الوطني (لمصف الوطني للخبراء لمحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين)	20
الفرع الثالث : المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين	20
الفرع الرابع : اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية	21
المطلب الثالث : تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر	23
الفرع الأول : أحكام متعلقة بشخص المدقق	23
الفرع الثاني : أحكام متعلقة بالعمل الميداني	26
الفرع الثالث : أحكام متعلقة بالتقارير	26

المبحث الثاني : تنظيم مهنة محافظ الحسابات	29
المطلب الأول : النظام الأساسي	29
المطلب الثاني : التربص والاعتماد	32
المطلب الثالث : ممارسة المهنة	36
المبحث الثالث :مراحل تطور مهنة التدقيق جزائري	38
المطلب الأول : لفترة مابين 1968 – 1991	38
المطلب الثاني : الفترة مابين 1991 – 2010	39
المطلب الثالث : الفترة مابين 2010 - فما فوق	40
خلاصة	42
الفصل الثاني أثر مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية	45
تمهيد	46
المبحث الأول : محددات جودة المعلومة المالية	47
المطلب الأول : ماهية المعلومة المالية	47
1 – تعريف المعلومة المالية	47
2 – خصائص المعلومة المالية	47
3 – طبيعة المعلومة المالية	47
4 – مكونات المعلومة المالية	48
المطلب الثاني : خصائص جودة المعلومة المالية	50
1 – خصائص زمنية	50
2 – خصائص ضمنية	51
3 – خصائص شكلية	52
4 – خصائص نوعية	53
المطلب الثالث : تحليل جودة المعلومة المالية وتأثيرها	54
1 – تحليل جودة المعلومة المالية	54
2 – تأثير جودة المعلومة المالية	56
المبحث الثاني : دور محافظ الحسابات في جودة المعلومة المالية	58
المطلب الأول : أهداف ومناهج ونطاق تدقيق المعلومة المالية	58
1 – أهداف ومناهج تدقيق المعلومة المالية	58
2 – نطاق تدقيق المعلومة المالية	61
المطلب الثاني : تقييم مستوى جودة المعلومة المالية	63
المطلب الثالث : ملائمة المعلومة لمستخدمي القرار	64
المبحث الثالث : أثر تطور مهنة محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المالية	67

المطلب الأول : عناصر ترابط بين محافظ الحسابات والرقابة الداخلية وحوكمت الشركات	67
المطلب الثاني : أثر تطور المهنة على تقييم نظام الرقابة الداخلية	72
المطلب الثالث : أثر تطور المهنة في تفعيل دور حوكمت الشركات	77
خلاصة	83
الفصل الثالث دراسة حالة سابقة لمؤسسة أفيكول ولاية سكيكيدة	85
تمهيد	86
1 – التعريف بالمؤسسة	86
2 – تحليل تقرير محافظ الحسابات	86
3 – تقرير إبداء الرأي	97
4 – تقرير خاص	97
خلاصة	101
خاتمة	102
قائمة المراجع	104
الملخص	107

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	التفرقة بين جميع مهن التدقيق الحرة في الجزائر	16
02	التفرقة بين مكونات ملف الشخص " الطبيعي والمعنوي "	35
03	يوضح حسابات الأصول	87
04	يوضح حسابات المخزونات	89
05	يوضح حسابات الزبائن	91
06	يوضح حسابات رؤوس الأموال	93
07	يوضح حسابات الخصوم	94
08	يوضح حسابات الخصوم الجارية	95
09	يوضح حسابات النتائج لدورة 2015	96
10	يوضح نتائج المؤسسة خلال 5 سنوات	98
11	جدول الأصول الصافية	99
12	يوضح المبلغ الإجمالي لأعضاء حضور اجتماع مجلس الإدارة	99
13	يوضح أجور العمال الخمس	100

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الهيكل التنظيمي للمجلس الوطني للمحاسبة	18
02	الهيكل التنظيمي للجنة الخاصة بتنظيم انتخابات المجلس الوطني للمحاسبة	21
03	مخطط طبيعة ومكونات المعلومات المالية	49
04	الخصائص النوعية للمعلومات المالية	50
05	الركائز الأساسية في تحليل جودة المعلومة المالية	56
06	أهم الميكانيزمات المؤثرة في التقارير الخارجية	70
07	تأثير علاقة تطور مهنة التدقيق بالرقابة الداخلية في سبيل تحسين جودة المعلومة المالية	73
08	علاقة مهنة محافظة الحسابات بحوكمة الشركات	78
09	تأثير تطور مهنة التدقيق في تحسين جودة المعلومة المالية انطلاقا من دور الحوكمة	80

قائمة المختصرات

CNC	Conseil National de la Comptabilité
COBIT	Objectifs de contrôle de l'information et des technologies associées
ERM	Environmental Resources Management
NSCF	Nouveau Système comptable et financier
NIVRA	Nederlands Institut Van Registeraccountants
PME	Petites et Moyennes Entreprises
PCG	Plan Comptable général

مقدمة عامة

المقدمة:

يرجع كثير من علماء الاقتصاد سبب هذه الأزمات إلى أسباب مالية، وعندما نقول أن الأسباب مالية فنعني بذلك مدى مصداقية المعلومة المالية المتداولة ودلالتها الاقتصادية لرجال الأعمال في اتخاذ القرارات، ويبرز دور العملية التدقيقية التي تثبت صحة المعلومة المالية المستقاة، فتتجه أصابع الاتهام إلى التدقيق كعامل أساسي في معادلة الشفافية،والجزائر من بين الدول التي لطالما سعت وراء تحسين جودة المعلومات من خلال تفعيل دور المدقق في إبداء رأيه حول مصداقية وشفافية المعلومات .

لكن هذا الأمر بقي غير كافي مما جعلها تركز أكثر على استمرارية الآلية التدقيقية فكان التدقيق بنوعيه "داخلي وخارجي " دور كبير في المؤسسة الاقتصادية، حيث تم استحداث قوانين جديدة تمنح المدقق حرية واستقلالية لغرض الوصول إلى ضبط حقيقي لجودة العملية والمعلومة من خلال الالتزام بنصوص القوانين وحسن تطبيقها سواء كان ذلك في العملية المحاسبية أو المالية أو التشغيلية وحتى التنظيمية .

لكن واقع مهنة التدقيق داخل المؤسسات الاقتصادية ومالها من صلاحيات وضوابط تبقى بعيدة عن آفاق مهنة التدقيق التي تسبوا السلطات العليا لتحقيقه في ظل انخفاض جودة المعلومات، لما يعانيه التدقيق من عجز في التأهيل وعدم ثبات شروط اعتماد المدققين، شروط ممارسة المهنة وغيرها من أمور، تؤثر تأثيرا سلبيا على أداء المهنة على أكمل وجه، ومن عديد العراقيل التي سنتطرق إليها من خلال معالجة الإشكالية والتي تدور في فحواها حول :

الإشكالية :

ما مدى أثر التدقيق في تحسين جودة ومصداقية المعلومات المالية ؟

للإجابة على هذه الإشكالية نطرح مجمع التساؤلات الفرعية التالية :

- هل لممارسات مهنة التدقيق في الجزائر تأثير كبير على جودة المعلومة المالية ؟
- ما هي العوامل التي تقاس عليها جودة المعلومة المالية ؟
- هل لتطور مهنة التدقيق في الجزائر أثر على تحسين جودة المعلومة المالية ؟

فرضيات الدراسة :

- ✓ يوجد تأثير كبير لممارسات مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية
- ✓ توجد عدة عوامل لقياس جودة المعلومات المالية منها قابلية الفهم،درجة الثقة، الحياد .
- ✓ يوجد تأثير بارز لتطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية

أهمية االدراسة :

تكمن أهمية هذه الدراسة في كونها تركز على موضوع مهم ألا وهو أثر التدقيق في جودة المعلومة المالية، حيث يعالج بعض النقاط التي تنصبها السلطات المختصة ضمن الآفاق المستقبلية المالية .

أسباب اختيار الموضوع :

لقد وقع اختيار الموضوع بناءا على عدة أسباب جوهرية :

- علاقة الموضوع بالتخصص المدروس .
- الميول الشخصي للتدقيق،وكذا الرغبة في دراسة هذا الموضوع ومحاولة إثرائه .
- إبراز الدور الفعال الذي تلعبه مهنة التدقيق في ضبط جودة المعلومات المالية .

أهداف الدراسة :

يهدف هذا الموضوع ل :

- التعرف على خصائص المعلومات المالية .
- محاولة ربط أسس الحوكمة الناجحة في المؤسسات بالتدقيق .
- دراسة أسس وقواعد عملية تدقيق المعلومات المالية وسبل التحسين من جودتها.

منهج البحث :

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي وكذا الاستعانة بدراسة تطبيقية - ميدانية سابقة، بحيث يظهر المنهج الوصفي التحليلي في الفصلين الأول والثاني أي الجانب النظري من الدراسة أين قمنا بعرض مختلف المفاهيم التي تناولت مهنة التدقيق و جودة المعلومات المالية، أما في الفصل الثالث فيتمثل في الجانب التطبيقي في الاستعانة بدراسة سابقة لمؤسسة أفيكول سكيكدة .

خطة وهيكل البحث :

تضمنت المذكرة ثلاث فصول منها نظرية أما الفصل الثالث تطبيقي، وكما هو الحال فقد تسهلنا المذكرة بمقدمة تستعرض الفكرة العامة والإشكالية،بالإضافة إلى الأسئلة الفرعية والفرضيات، مع عرض لأهمية ودوافع اختيار البحث،كذا المنهج المتبع والدراسات السابقة .

عن الفصل الأول تمت عنونته بمهنة التدقيق في الجزائر وتضمن كذلك ثلاث مباحث أولها الإطار العام للتدقيق في الجزائر،تله المبحث الثاني المبين لكيفية تنظيم مهنة التدقيق في نوع محافظ الحسابات،لنختم بالمبحث الثالث المعنون بمراحل تطور التدقيق جزائريا لعرض أهم المحطات .

الفصل الثاني بعنوان أثر التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية وهو الفصل الذي يركز ربط المتغير التابع والمتغير المستقل،حيث أدرج المبحث الأول بعنوان محددات جودة المعلومة المالية،أما عن المبحث الثاني فقد خصص لإبراز دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المالية،ليترك دراسة أثر تطور مهنة محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المالية للمبحث الثالث .

الفصل الثالث وهو الفصل التطبيقي حيث تم من خلاله استعانة بدراسة حالة سابقة لمؤسسة أفيكول بولاية سكيكدة.

الخاتمة هي حوصلة لما توصلت إليه مجريات الدراسة البحثية التي اختتمت بعدة مقترحات وآفاق للدراسة.

الدراسات السابقة :

دراسة حكيمة مناعي (2009) : تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر،تتبلور هذه الدراسة في الوقوف على قوة العلاقة الموجودة بين مخرجات المحاسبة (قوائم مالية) ومخرجات المراجعة (تقارير محافظ الحسابات).

خلصت هذه الدراسة بعد استطلاع أراء مختصين في المجال حيث توصلت إلى أنه لا بد من إعادة النظر وبصفة خاصة في محتوى تقارير محافظ الحسابات حول القوائم المالية .

دراسة مختار مسامح (2011) : توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، سلطت الضوء على التشريع المحاسبي الجزائري باعتباره تشريعا جديدا من جهة وتشريعا مستمدا من معايير المحاسبة والتدقيق الدولي .

دراسة عصام (2012) : تأثير جودة المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية،أين ركزت الدراسة على سبل اتخاذ القرارات الصائبة بناء على المعطيات الصادقة انطلاقا من جهد المدقق الخارجي لتحقيق جودة الأخيرة .

دراسة جبار محفوظ وآخرون : أخلاقيات الأعمال والأسواق المالية الكفؤة بعض التطبيقات على السوق المالية الجزائرية، لقد ركزت هذه الدراسة في إحدى جزئيتها على أن كفاءة السوق المالي يتطلب العديد من المقومات والأخلاقيات ذكرت أهمها بالتفصيل، في :

تحسين الإفصاح المالي والمعايير المحاسبية بتبني المحاسبين والمدققين لمدخلين أساسيين لإبراز الحاجة إلى مراجعة المعلومات المحاسبية المنشورة في التقارير المالية،ذلك لتوفير الحياد والصدق وتعظيم المنفعة من استخدام المعلومة المالية .

المدخل الأول : تعارض المصالح قياسا بالمصالح الذاتية لمعدي القوائم المالية، حيث أن تعارض المصالح لا يولد الحاجة للمراجعة بل يبرز أهمية وجودها :

- أهداف مستخدمي المعلومة .
- أهداف معدي المعلومة .
- ضرورة وجود مراجع حسابات محايد كفئ يؤكد عدالة التعبير ويساعد على رقابة المصالح المتعارضة ويزيد الإفصاح عن الأمور غير المؤكدة .

المدخل الثاني : تعظيم استخدام المعلومات المحاسبية،بالانتقال من الحاجة لطلب المراجعة في رقابة المصالح المتعارضة إلى الحاجة لتطوير المراجعة في سببين، هما :

- اتساع مجال تطبيقها كمبرر لتعظيم منفعة استخدام المعلومة .
- الاستعانة بها في تقدير المخاطر والفوائد المتعلقة بالاستثمار.

- التقليص من عدم تماثل المعلومات بين الأطراف الداخلية والأطراف الخارجية .

نقاط التقاطع مع الدراسات السابقة

مما سبق نجد أن أغلبية الدراسات السابقة ركزت على خصائص مختلفة مشتركة ل :

- تحديد جودة المعلومات المالية .
- تحديد دور المدقق الخارجي انطلاقا من تفعيل الحوكمة والرقابة الداخلية .
- دور لجان التدقيق في تحسين جودة المعلومات المالية .

وعليه فإن موضوع البحث يتفق مع الدراسات السابقة في نقاط متعددة حول وجود أثر للتدقيق على جودة المعلومة المالية يكون جليا .

الفصل الأول

مهنة التدقيق في الجزائر

الجزائر

تمهيد:

إن الواقع يثبت وجود مهنة التدقيق في الجزائر غير أن التسميات جاءت مختلفة فالمدقق الخارجي سمي محافظ حسابات "comissaire aux comptes" الذي أطلق على الأشخاص المهنيين حيث تعتمد الجزائر مهنة التدقيق في حالة مخالفة بعض الشيء من حيث المصطلحات بنسب متفاوتة للإطار المفاهيمي و التقني، إن مهمة محافظ الحسابات هي التصديق على صدق الحسابات المعلن عنها من قبل الشركات في ظل الحرية و الاستقلالية المطلقة لإبداء رأيه.

الجزائر كغيرها من دول العالم تعمل جاهدة على توفير أجود المعلومات المالية في محيطها الاقتصادي سعيا منها لتوفير مناخ استثماري واسع، قائم على قاعدة معلوماتية يقينية بكافة السبل و الأدوات المتوفرة، بالتركيز على تطوير مهنة التدقيق كتحديث المنظومة القانونية و التشريعية لإضفاء منطق الشفافية و المصداقية على المعلومات المالية المتداولة في الوسط الاقتصادي.

على ضوء ما سبق تركز مذكرتنا على دراسة مهنة محافظ الحسابات في الجزائر كمتغير مستقل للموضوع مع الإشارة للمهن الأخرى و التي تمتد امتداد التخصص لمهنة التدقيق بفوارق جزئية بسيطة، تضح جليا و تدريجيا في المباحث الموالية .

المبحث الأول : الإطار العام لمهنة التدقيق في الجزائر

يركز موضوع المذكرة على التدقيق الخارجي بمختلف مصطلحاته "المراجعة، التدقيق، المراقبة و المدقق " كلها مرادفات تعني في كل ما يأتي محافظة الحسابات في الجزائر في إشارة للشخص المحترف المستقل الخارجي .

إذ عرفت مهنة التدقيق في الجزائر و لا زالت تحت عدة مسميات منسوبة لمهن حرة " خبير محاسبي، محافظ حسابات "، ترتكز أولها و ثانيها على قواعد تدقيقية غير أن محافظة الحسابات هي الأقرب مفاهيميا و تقنيا على الصعيد العالمي، هذا ما سيوضح من خلال عرضنا لهذا المبحث.

المطلب الأول : ماهية مهنة التدقيق في الجزائر.

الفرع الأول : النشأة

إن نشأة مهنة التدقيق في الجزائر ليست وليدة الصدفة أو التبعية إنما كانت وليدة الحاجة لها في محاولة للحفاظ على المال العام للبلاد، بتحري المعلومة المالية الصادقة التي توضح أطر و أسس المعاملات المالية، فكانت هناك طلبات ملحة و متكررة لتشكيل مديريات تعنى بمراقبة المال العام كللت بأول مرسوم 64-57 مؤرخ في 10 فبراير 1964 يتضمن تعديل اختصاص المراقبة المالية للدولة، الذي جاء في أعقاب القانون 62-157 المؤرخ في 1962/12/31 المتضمن لقانون المالية و المرسوم 63-127 المؤرخ في 1963/04/19 المتضمن تنظيم وزارة المالية و التخطيط آنذاك.

هذا في إشارة لثلاث محطات في نشأة مهنة التدقيق جزائريا،

المحطة الأولى : ما قبل الاحتلال

قبل وقوع الجزائر تحت الاحتلال الفرنسي، كانت تحت وصاية الدولة العثمانية في عهد الداي حسين من أقوى الدول بحريا، بامتلاكها لأقوى أسطول بحري فرض سيطرته المطلقة على البحر الأبيض المتوسط في فترة كانت التجارة البحرية عند أوجها بمختلف بلدان العالم التي اتخذت من البحر المتوسط مسلكا مختصرا بين القارات، هذا ما أثرى الخزينة العثمانية لقاء دفع الجزية للأسطول الجزائري لضمان حماية القوافل التجارية البحرية من خطر القرصنة .

هنا كانت تمارس الجزائر التدقيق في شقين، الأول متعلق بالخزينة العامة التي تخضع لتدقيق مالي مرحلي سداسي عن مداخيل الأسطول لقاء تقديمه " لخدمات الحماية أو الخدمات الحربية "، تترجم هذه العملية في تقارير مالية و أدبية ترفع إلى الوزير المكلف بالرقابة على أموال الخزينة معروف باسم " أمين المال "، ليمارس رقابته على الداي من ثم ليبلغه بدوره إلى الباشا " المسؤول الأعلى القائم على الأمور المالية للدولة "، الذي يجمع كل التقارير المالية للولايات التابعة للدولة العثمانية في تقرير واحد يناقشه مع مختلف أعضاء مجلس الباشاوات قبل رفعه للسلطان في نهاية الفترة المالية، توالت الأحداث التاريخية على مناقشتها في الثلث الأخير من السنة.

الجزائر

إن عملية تدقيق الحسابات أخذت في التطور على يد مهنيين جزائريين كانوا يمارسون المهنة مع مطلع النصف الثاني للقرن 16 في شكل ممارسة يومية مع مختلف الأجناس بلغات محاسبية متنوعة، زادت من اتساع مفهوم التدقيق في عملية تطويرية مستمرة بمعايير و خطوات و كذا إجراءات تدقيق تعاقبت عليها عقول و أذهان تجار مارسوا كل الحيل لعدم دفع مبلغ الجزية أو تقليل فواتير الحماية، الشيء الذي بعث على ضرورة الحرص و الفطنة لكل حالات الغش باتخاذ الاحتياطات اللازمة بجملة من التدابير منها مشكلة معايير مسهلة لعملية تداول المهنة بين أواسط الأشخاص المنتدبين لهذه المهنة (حيث كانوا يسمون المدققين في تلك الحقبة ب "مندوبو الحسابات ") سعيا من الهيئة الرقابية العليا المتمثلة في

" ديوان السلطان و مجلس الباشاوات " للحفاظ على أموال الدولة العثمانية، إذا المفهوم الرائج في العصر الحالي القاضي بأن مهمة التدقيق هي الإقرار بصحة الحسابات ليس لغرض اكتشاف الأخطاء لأن اكتشافها يكون أمر تلقائي عند الالتزام بالمعايير و المبادئ الأساسية للتدقيق.

إن الجزائر في هذا التخصص كانت من أكبر رواد تطوير الفكر التدقيقي بفهمها و مواكبتها لجميع اللغات المحاسبية، لكثرة معاملاتها مع الأجانب بحكم موقعها الاستراتيجي و قوتها الحربية، غير أن المحطة التي تلتها جاءت على عكس المعهود جراء ضعف هذا الجهاز " جهاز التدقيق " في الدولة العثمانية، كان من أحد أسباب سقوط الدولة نتيجة التبذير الذي قضى فيما بعد بعدم حكمية أمور الدولة في تسيير شؤونها الداخلية و الخارجية، الأمر الذي ألقى بضلاله على الجزائر بحكم خضوعها للولاية العثمانية.

المحطة الثانية : خلال الاحتلال

تأتي هذه الفترة تباعا لأحداث سقوط الدولة العثمانية و تحطم معظم الأسطول الجزائري في معركة نافرين، الأمر الذي أرهق كاهل الجزائر مما جعلها لقمة في متناول الاحتلال الفرنسي 1827م، تستمر فترة الفراغ إلى غاية 1870م عند إصدار" قانون كريميو " القاضي بحق ممارسة المواطنة من قبل المعمرين الجدد المعروفين ب " الأقدام السود " من خلال خلق نظام العملات.

حيث تبنت فرنسا هي الأخرى التدقيق بطابعها الخاص أين يعرف هذا الأخير بمصطلحين هما " التفتيش و المراقبة "، يمارس كوظيفة يقوم به أشخاص إداريين خارجيين معرفون بتسمية " المفتشين " لأجل التحقيق في ملابسات قضايا الاختلاس، التبذير، اكتشاف الأخطاء و محاولات الغش في الأموال الآتية من الجزائر.

يأتي هذا كله من جهة و تبني فرنسا لفكرة " محافظ الحسابات، الخبير المحاسبي " بمعايير تدقيق فرنسية من جهة أخرى، بحكم الازدهار التجاري الذي عرفته فرنسا تلك الفترة في ظل الثورة الصناعية ما أدى بها إلى دخول المعترك الاقتصادي الاستثماري بعد الحرب العالمية الثانية الأمر الذي أوجب عليها وجود خبراء محاسبة للتحكم في الوضع المحاسبي من إعداد للميزانيات و غيرها من تصريحات جبائية، فكان الحل باعتماد أشخاص مهنيين مستقلين يمارسون وظيفة الرقابة على الحسابات المالية للشركات المستثمرة بغرض تحصيل الضرائب و تمويل إيرادات الدولة في ظل النظام الضريبي الفرنسي" الضرائب المباشرة ".

إن قلة عدد المفتشين بالإضافة لالتزاماتهم الوظيفية الإدارية الأخرى اتجاه الجهات الموظفة لهم قلل نوعا ما من استقلاليتهم، فكانت أولى خطوات الإعداد لمحافظة الحسابات كمهنة حرة مستقلة، لها مجلس

الجزائر

منتخب يعمل وفق قوانين ضابطة و ملزمة لنصوصها" شروط اعتماد، التعيين، التنافي... " حقوق و واجبات أصحاب المهنة، ضف إلى ذلك نقابة مستقلة مكرسة لمبدأ حرية المدقق و صلاحياته و حقه في الحماية من الضغوط و التهديدات و سريعة تباعا لتطورات عالمية كانت الجزائر في خضمها من بعيد تطبق عليها في شكل أوامر فوقية آتية من السلطات الفرنسية.

المحطة الثالثة : بعد الاحتلال

عمدت اللجان الثورية إلى وضع أسس ومبادئ عامة تساعد على تقويم الإدارة الجزائرية بصدور دستور الجزائر شهر سبتمبر من سنة 1947م، ليتعزز الأمر عقب الإعلان على الحكومة المؤقتة الجزائرية بتاريخ 1958/19/18 إبان الثورة التحريرية، غير أن الاهتمام الأكبر آنذاك كان منصبا على تحقيق الاستقلال وحرية الشعب، فكان لزاما تجسيد مبدأ استقلالية الإدارة، بحكم أن الاستقلالية المالية كانت موجودة)غير أنها قائمة على المساعدات الدولية لدول الجوار والدول العربية (كانت توضع تحت تصرف الجهاز المالي القائم على تمويل الثوار وترشيد النفقات، استغلالها في احتياجات الحربية فلم تكن هناك اهتمامات بجانب التدقيق في مفهومه الحالي غير أن الرقابة على أموال الثورة كانت مفروضة ولها أشخاص منتدبين من طرف قيادة الثوار، للتأكد من حماية الأموال ومكافحة التبذير، نظرا لأهميتها وشحها في تلك الفترة ما بين 1954-1962م .غير أن التطورات السياسية و الاجتماعية غداة الاستقلال فرضت فكر مالي ثوري قائم على عمليات التأميم الأمر الذي أوجب على الدولة إعداد)كيفية محاربة الاستغلال و الجشع (هذا ما أنجر عنه المرسوم 63-127 المؤرخ في 1963/04/19 المتضمن تنظيم وزارة المالية والتخطيط، المرسوم 64-57 المؤرخ في 1964/02/10 المتعلق بتعديل اختصاص المراقبة المالية للدولة، ليبقى الحال على حاله حتى بداية سنة 1968م بالنظر إلى التقلبات السياسية والتغيرات الاقتصادية التي أثرت أخيرا ببداية التوجه لنظام اقتصادي عالمي اشتراكي خلق مؤسسات اقتصادية عمومية، أبرزت حاجتها للتدقيق كمهنة أساسية أشير لها في الأمر 69-107 المتعلق بقانون المالية سنة 1970،الذي نص على تعيين محافظ للحسابات بصريح العبارة لأول مرة في نص المادة 39 منه، يليه المرسوم 70-173 المتضمن النصوص المحددة لواجبات و مهام المحافظ .لقد تمخض عن قانون المالية لسنة 1970 والمرسوم 70-173 ظهور محافظ الحسابات والتزامه بجملة من الواجبات والمهام المسندة إليه،

الفرع الثاني- تعريفات وخصائص مهنة التدقيق

-التعريفات :

يتفق الكثير من المختصين على تعريف المهنة جزائر يا من خلال التعريف بمهنة الخبير المحاسبي ومهنة محافظ الحسابات ذلك بحكم النصوص القانونية المخولة للخبير ممارسة مهنة المحافظ إلى العكس، غير أن الأخيرة هي الأقرب لمفهوم التدقيق على المستوى العالمي حيث تعرف مهنة محافظة الحسابات من الجهة التقنية على أنها "عملية مصادقة على صدق المعلومات المالية المعلن عنها في القوائم المالية بعد مراجعتها من طرف شخص محترف مستقل يبدى رأيه محايد"

أولا- التعريف من الجانب القانوني:

الجزائر

نستعرض فيه التعريف القانوني للمهنة وذلك من حيث القانون المهني و التجاري و المالي و القانون المدني الجزائي على الترتيب، بحسب ما جاء في المرجع الزمني لصدور القوانين المعرفة لذلك:

1-القانون المنظم للمهنة:

1-1-الأمر 69-107 : لقد جاء تعريف المهنة على حسب ما جاء في الأمر 69-107مع بداية ظهور التدقيق لأول مرة بصريح العبارة في المادة 39"يعين الوزير المكلف بالمالية و التخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية و المؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية و صحة حساباتها و تحليل وضعها الخاص بالأصول و الخصوم"[1].

1-2-القانون 91-08 : رسم هذا القانون نوعين من المدققين (خبير محاسبي، محافظ حسابات)، المخولان الحق في ممارسة المهنة باسمهم الخاص و تحت مسؤولياتهم الشخصية[2] :

1-2-1- الخبير المحاسبي : " ينظم المحاسبة و الحسابات من كل نوع و فحصها و استقامتها و تحليلها لدى المؤسسات و الشركات التجارية أو المدنية، في الحالات التي نص عليها القانون للقيام بصفة تعاقدية بخبرة أو احتساب "، يمكن أن يؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون بممارسة وظيفة محافظ الحسابات و يشهد على صحة انتظامية المحاسبات و الحسابات .

1-2-2- محافظ الحسابات : الشهادة بصحة و انتظامية حسابات الشركات و الهيئات من شركات تجارية و شركات رؤوس الأموال، وفقا لأحكام القانون التجاري و كذا لدى الجمعيات و التعاضديات الاجتماعية و النقابات "، يمكن استخلاص التعريف من خلال ما جاء في هذا القانون على أن مهنة التدقيق " الشهادة على صحة و انتظامية المحاسبات و الحسابات المالية للشركات و الهيئات ".

1-3-القانون 10-01 : القانون الذي ألغى سابقه ليعرف المهنة في نص مواده كالتالي[3] :

1-3-1- الخبير المحاسبي : "مهمة تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة و مختلف أنواع الحسابات للمؤسسات و الهيئات التي نص عليها القانون و التي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات " و يؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون لممارسة وظيفة محافظ الحسابات " مسك و مركزة و فتح و مراقبة و تجميع محاسبة المؤسسات و الهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل ".

يعرف التدقيق عند الخبير في النص القانوني على الشكل التالي: "القيام بمهمة التدقيق المالي و المحاسبي للشركات و الهيئات، كذا تقييم استثمارات الشركات و الهيئات في الميدان المالي و الاجتماعي و الاقتصادي ".

1-3-2- محافظ الحسابات : " مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به ".

---

[1] الأمر 69-107 المؤرخ في 1969/12/31، المتعلق بقانون المالية 1970، المادة 39 المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات، ص ص 05-18 .

[2] القانون 91-08 المؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق لـ 27 ابريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، نص المواد 01، 19، 27، ص ص 651-654 .

[3] القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 2010/06/29، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، نص المواد 18، 19، 22، 23، ص ص 6-7 .

الجزائر

" يشهد بأن السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما للنتائج المالية للسنة المنصرمة و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات ".

" يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين و الشركاء حاملي الحصص ".

" يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسيرين ".

ينص القانون في مجمله على تعريف مهمة التدقيق " مهمة المصادقة على صحة الحسابات السنوية المنتظمة و مدى مطابقتها للنتائج المالية السنوية، من خلال تقرير يتضمن فقرة لإبداء الرأي ".

2- القانون التجاري[1] :

لقد جاء في نص الأمر 96-27 الذي يعدل و يتمم الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري لا سيما المواد 10 مكرر و 732 مكرر2، على النحو التالي :

" تهدف حسابات و حواصل التجار لضبط تطور عناصر الذمة المالية للمؤسسة بطريقة موضوعية طبقا للتقنيات التنظيمية، حسب الأشكال القانونية، بالإضافة إلى ذلك، يلزم الأشخاص المعنويون التجاريون القيام أو تكليف شخص آخر للقيام بالتحقيق في حساباتهم و حواصلهم و التصديق عليها حسب الأشكال التي نص عليها القانون، القيام بعملية النشر المنصوص عليها قانونا تحت مسؤولياتهم المدنية و الجزائية ".

إن الإعلانات المنشورة وحدها التي لديها حجة أمام المحاكم و الإدارات العمومية، يقوم محافظان للحسابات على الأقل بمراقبة حسابات الشركة .

3- قانون المالية :[2]

لقد تناول قانون المالية لسنة 2000 امتداد صلاحيات محافظ الحسابات للرقابة على نفقات الدولة الممنوحة في إطار إعانات للجمعيات (الخيرية، الرياضية،...)، إذ نصت المادة 101 منه " لا تمنح الإعانة المقررة من الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات و المنظمات اعتبارا من أول يناير سنة 2000 إلا بعد تقديم حساب مدقق، عن صرف الإعانات التي استفادت منها سابقا، و التحقق من مطابقة أوجه إنفاقها للأهداف التي منحت من أجلها .

4- قانون الإجراءات المدني و الإدارية و قانون الإجراءات الجزائية :

لقد اتخذ قانون الإجراءات المدنية و الإدارية في فصله الثامن من مواده، خطوات إدارية للتعيين و كيفيات ممارسة الصلاحيات، و كذا الحقوق المدنية الممنوحة للمدقق لإنجاز عمله في شكل خبرات قضائية تنتهي بتقرير خبرة، غير أن قانون الإجراءات الجزائية قد نص في فصله التاسع على التعريف بالمهام الموكلة لمحافظ الحسابات ليأتي في طياته الجزاء لقاء المخالفة .بنص المادة 301 من قانون العقوبات كأهم عنصر يؤخذ في تعريفات المهنة و المتعلق بالسر المهني .

---

[1] الأمر 96-27 مؤرخ في 28 رجب 1417 الموافق لـ 9 ديسمبر 1996،يعدل و يتمم الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المواد 10 مكرر و 732 مكرر 2، ص ص 5-7،(بتصرف) .

[2] قانون المالية لسنة 2000، المؤرخ في 17 رمضان 1420 الموافق لـ 30 ديسمبر 1999، المادة 101، ص 79، (بتصرف)

الجزائر

نلخص كل ما سبق لتعريف المهنة على " التزام من يمارس مهنة التدقيق سواء محافظ الحسابات أو من يخوله القانون لممارسة المهنة، بحفظ سر المهنة اتجاه الشركات أو الهيئات محل التدقيق خلال قيامه بعمله داخل المؤسسة، لا سيما اطلاعه على الوثائق الإدارية و المحاسبية منها و يتحمل في ذلك مسؤوليته المدنية و الجزائية لقاء الإخلال بالنص".

ثانيا- التعريف من الجانب الآكاديمي :

التعريف الأول :

فحص أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و الحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع، في نهاية فترة زمنية معلومة و مدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح و خسارة عن تلك الفترة ".[1]

التعريف الثاني :

فحص انتقادي للقوائم المالية و حسابات النتائج و الجداول الملحقة بها المحاسبية و المالية في تقرير مجلس إدارة الشركة موضوع المراقبة، لإعطاء رأي مدعم بأدلة و براهين إثبات حول شرعية و صدق تلك الوثائق ".[2]

ثالثا – التعريف من الجانب المهني[3]:

لقد جاء في قرار وزارة المالية عدة تعريفات للتدقيق مبنية على أساس مهني مستقل من مهنة محافظ الحسابات في شكل بنود نذكر منها :

" يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة و على أنه تحصل على ضمان كافي، بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية ".

و عليه يمكن استنتاج تعريف لمهنة التدقيق، بناء على ما سبق ذكره ب :

- عملية إبداء رأي مؤسس بأدلة وفق تقرير محدد شكلا .
- مهمة رقابة مستندة لمعايير المهنة .
- ضمان انعدام الاختلال المضلل أو المخل بمجمل الحسابات السنوية .
- فحص و تقييم لنتائج العناصر المثبتة لفترة زمنية محددة بسنة مالية مغلقة .

رابعا – خصائص مهنة التدقيق :

تتميز مهنة التدقيق في الجزائر بعدة خصائص شأنها في ذلك شأن عدة دول على المستوى العالمي و إن اختلفت في بعض النقاط غير الجوهرية التي تحدد على أساس المناخ الاقتصادي السائد داخل كل دولة و الذي يختلف تقريبا من دولة لأخرى، لذلك نعدد خصائص مهنة التدقيق على الصعيد المحلي، فنقول الآتي :

1- مهنة : تضمن كل الشروط المهنية المحددة للشخص المهني .

[1] محمد التوهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة و التدقيق الحسابات : الاطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون –الجزائر، 2003، ص 09 .

[2] محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات : من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون –الجزائر 2002، ص 30، (بتصرف)

[3] قرار وزاري رقم 30، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، 24 جوان 2013، ص ص 4-7 (بتصرف)

2- حرة : حرية القبول من الرفض خالية من الالتزامات الشخصية .
3- منظمة : لها قاعدة و هيكل ينظم سير المهنة .
4- مستقلة : عدم التبعية لجهة معينة، لها حماية قانونية .
5- مسؤولة : عن أعمالها، لها نصيب من القانون الجزائي و المدني و العقوبات عند الإخلال.
6- معتمدة : من طرف أعلى سلطة مالية في الدولة (وزارة المالية).
7- ممارسة : يمارسها أشخاص مهنيون تتوفر فيهم شروط الممارسة .
8- مؤطرة : يخضع المهني قبل الاعتماد لتأطير نظري و تطبيقي .
9- عملية : تعتمد على تقنيات و معايير ميدانية تقنية .
10- مرحلية : تحدد بمدة زمنية .
11- إلزامية :ملزمة للمهنيين بالمصداقية و الشفافية و النصوص القانونية الصادرة في شأنها.
12- قانونية : لها قانون خاص بها يحكمها .

الفرع الثالث : أنواع مهنة التدقيق

يسري الاتجاه العام لتقسيم أنواع مهنة التدقيق في الجزائر إلى التقسيم القانوني الساري منذ بداية التأسيس للتدقيق كمهنة حرة تخضع لضوابط و أطر قانونية و أخرى مهنية تلزم الممارسين بها، على هذا الأساس فإن التقسيم لأنواع المهنة يوجب تحديد أسس هذا التقسيم لذلك ارتأينا لوضع أساسين (التخصص و الوظيفة)،هما على النحو التالي :

1- **حسب الاختصاص :** يشمل التقسيم المتداول في الوسط الأكاديمي و التشريعي (خبير محاسب، محافظ حسابات، محاسب معتمد) حيث نتناول كل نوع على حدا بشيء من التفصيل غير المخل، فنقول :

أ – الخبير المحاسب : [1]يعد خبيرا محاسبا، في مفهوم القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة و مختلف أنواع الحسابات للمؤسسات و الهيئات في الحالات التي نص عليها القانون و التي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات .

يؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون، لممارسة وظيفة محافظ الحسابات، يقوم الخبير المحاسب أيضا بمسك و مركزة و فتح و ضبط و مراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات و الهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل .

يعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي و المحاسبي للشركات و الهيئات، و يؤهل لتقديم استشارات للشركات و الهيئات في الميدان المالي و الاجتماعي و الاقتصادي، و تعد مهمة خبير المحاسب أساسا مهمة ظرفية مؤقتة يتعين على الخبير المحاسب أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم و التصرفات الإدارية و التسييرية التي لها علاقة بمهمته.

[1] القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب 1431، مرجع سبق ذكره، ص 06 .

تحدد أتعاب الخبير المحاسب مع بداية مهامه في إطار عقد، تأدية خدمات يحدد مجال التدخل و الوسائل التي توضع تحت تصرفه و شروط تقديم التقارير، لا يمكن احتساب هذه الأتعاب بأي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية .

ب – **محافظ الحسابات :** [1]يعد محافظ حسابات في مفهوم القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

ت – **المحاسب المعتمد :** [2]يعد محاسبا معتمدا في مفهوم القانون، المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة مسك و فتح و ضبط محاسبات و حسابات التجار و الشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته.

يعرض المحاسب المعتمد تحت مسؤوليته على أساس الوثائق و الأوراق المحاسبية المقدمة إليه، الكتابات المحاسبية و تطور عناصر ممتلكات التاجر و الشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها، تعد و تبقى الحسابات و الموازنات و السجلات المحاسبية و كذا جميع الوثائق المتعلقة بها التي يتكلف بها المحاسب المعتمد، ملكية الزبون.

يمكن للمحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الاجتماعية و الجبائية و الإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها، كما يمكنه أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية، كما يمكن للزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية .

تحدد أتعاب المحاسب المعتمد في بداية مهمته في إطار عقد، لقاء تقديم خدمات يحدد مجال التدخل و الوسائل الموضوعة تحت التصرف و شروط تسليم الوثائق، لا يمكن احتسابها في جميع الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من طرف التاجر أو الشركة أو الهيئة المعنية .

2- **حسب طبيعة التكليف :** يأخذ هذا التقسيم بعين الاعتبار الجانب التقني بنسبة كبيرة لأنه يولي الأهمية لحدود ممارسة المهنة، من حيث التكليف و الجهة المكلفة بعملية التدقيق إما (خارجية أو داخلية) فيكون التقسيم على النحو التالي :

التدقيق الخارجي : يشمل ثلاث أنواع، هم على التوالي :

أ- **التدقيق القانوني :** يقوم به شخص مؤهل إما خبير محاسب أو محافظ حسابات يعين من طرف مجلس الإدارة أو الجمعية العامة لشركة أو مؤسسة أو منشأة اقتصادية معينة، لغرض المصادقة على صحة و مشروعية الحسابات في تقرير مبين لنتائج العملية، يوضع تحت تصرفهم في نهاية العملية التدقيقية التي تكون محددة بفترة زمنية معينة، للمدقق فيها كافة صلاحيات الاطلاع على الوثائق الإدارية المحاسبية و المالية منها دون التدخل في شؤون التسيير بطبيعة الحال، كما يتمتع الشخص المدقق بالاستقلالية التامة و الحياد في عمله لقاء تلقيه لأتعابه من طرف الجهة المعينة له و المحدد سلفا قبل بداية عمله .

[1] القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب 1431، المرجع السابق، ص 07

[2] نفس المرجع، ص 08 .

الجزائر

ب- **_التدقيق التعاقدي:** يحق لشخص الخبير المحاسب فقط القيام بهذا النوع من الأعمال بموجب ما يخوله له القانون المنظم للمهنة في الجزائر من صلاحيات، يكون ذلك العقد أساس الاتفاق بحيث يتضمن هذا الأخير كافة الحقوق و المسؤوليات، نعدد أبرزها في النقاط التالية:

- ينفرد بنطاق صلاحيات أوسع من سابقه إذ يمكنه التدخل في التسيير بتقديمه نصائح و إرشادات دون الإخلال باستقلاليته اتجاه الإدارة من حيث المبدأ.
- يهدف من خلال العقد إلى تصويب خلل وظيفي من الوظائف المالية و المحاسبية في المؤسسة أو الشركة محل التعاقد.
- يقتصر عمله على فترة زمنية محددة في العقد، مبررة بأتعاب.
- يعد في ختام عمله تقرير موجه لمجلس الإدارة أو الجمعية العامة التي كلفته بالمهمة .

ت - الخبرة القضائية:_ يشترط في هذا النوع من التدقيق أن يكون الشخص الممارس للمهنة معتمد من طرف القضاء، مؤدي لليمين مسجل في قائمة الخبراء المحاسبين لدى المجالس القضائية وفق الشروط المنصوص عليها قانونا، حيث يحصر التزامه و تعيينه من طرف القضاة بقصد إبداء رأي فني محايد خبير في قضية مالية أو محاسبية طرحت أمام القاضي للفصل فيها،

التدقيق الداخلي: حيث أن هذا النوع يختلف عن سابقيه، إلا أنه على قدر من الأهمية النسبية في مهام كل أنواع المهن الثلاث الأولى، ذلك لاعتماده كمؤشر يحدد فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة، على سبيل تحديد الطريقة الأنسب للقيام بعملية التدقيق محل التكليف .

الجدول (1- 1): التفرقة بين جميع مهن التدقيق الحرة في الجزائر

صنف / خاصية	خبير محاسب	محافظ حسابات	محاسب معتمد	خبير قضائي
مهنة	شخص مهني	شخص مهني	شخص مهني	مهني خبير
حرة	نعم	نعم	نعم	نعم مع تبرير
منظمة	مصف وطني	غرفة وطنية	منظمة وطنية	مجلس قضاء
مستقلة	نعم	نعم	نعم	نعم
مسؤولة	نعم	نعم	نعم	نعم
معتمدة	وزارة المالية	وزارة المالية	وزارة المالية	وزارتي"المالية،العدل"
ممارسة	خبير محاسبي	الخبير،محافظ الحسابات	الخبير،المحافظ والمحاسب المعتمد	خبير محاسبي أو محافظ حسابات
مؤطرة	أربع سنوات	أربع سنوات	18 شهر	سبع سنوات ممارسة فعلية للمهنة
عملية	نسب وقيود محاسبية	محاسبية و مالية	محاسبية	محاسبية

	و استشارات مالية			
مرحلية	تعاقدية	قانونية	زمنية	تكليفية
الزامية	نعم	نعم	نعم	نعم
قانونية	نعم	نعم	نعم	ضبطية قضائية

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد القانون 01-10،(بتصرف).

ملاحظة : للخبير المحاسب كافة الحقوق المنصوص عليها قانونا في ممارسة جميع المهن المصنفة المذكورة دون تمييز.

المطلب الثاني : الهيئات المسؤولة عن المهنة و تنظيمها

الفرع الأول : المجلس الوطني للمحاسبة :

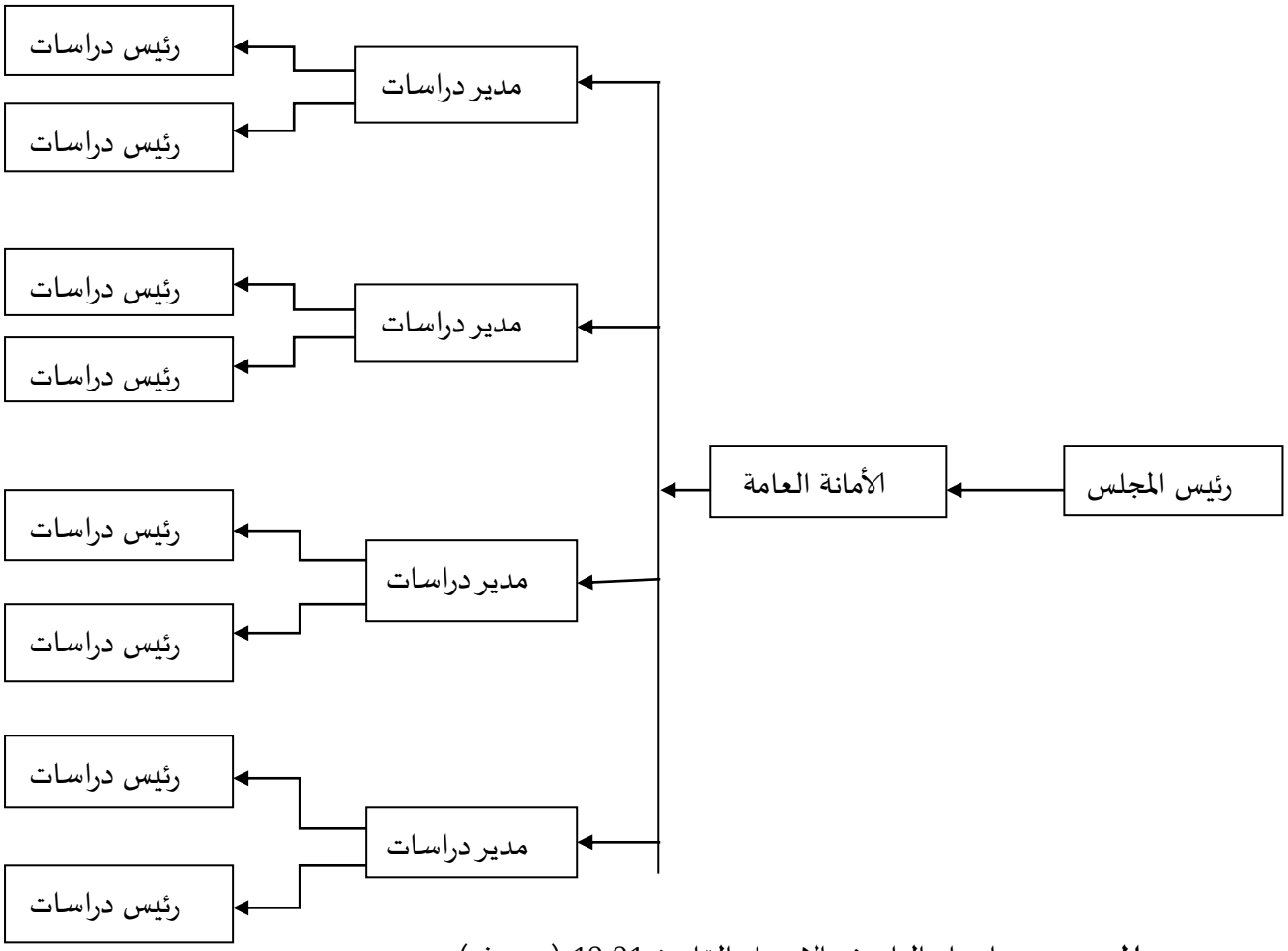
ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية يتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي، التنظيم و متابعة مهن المحاسبة .

يضم المجلس ثلاث أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل (المصف الوطني لخبراء المحاسبة، الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين).

تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجان متساوية الأعضاء (لجنة تقييس الممارسات المحاسبية و الواجبات المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط و التحكيم، لجنة مراقبة النوعية).

أولا - تنظيمه :

الشكل(1- 1) : الهيكل التنظيمي للمجلس الوطني للمحاسبة



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد القانون 01-10،(بتصرف).

ثانيا – تشكيله و صلاحياته :

ثالثا - سيره

يسير حسب التنظيم من طرف رئيس المجلس و الأمين العام كلا وفق مهامه الآتية، كما يلي: رئيس المجلس – يضطلع الرئيس بالمهام التالية :

- تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية و الدولية للتقييس المحاسبي و المهن الحرة
- إنجاز أو العمل على إنجاز كل الدراسات و التحاليل التي تهدف للتقييس المحاسبي

الأمين العام (رئيس القسم) يقوم و تحت سلطة الرئيس بالمهام التالية :

- تنفيذ القرارات و التوجيهات المصادق عليها من المجلس .
- استقبال كل الإرسالات الموجهة للمجلس .

رابعا - ممارساته

يمارس المجلس طبقا للمادة 04 من القانون 10 -01 مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي و تنظيم و متابعة مهن المحاسبة (أنظر الملحق رقم 02)

خامسا – لجانه

لقد تضمن المجلس خمسة لجان متساوية الأعضاء مكلفة بعدة مهام كل لجنة حسب تخصصها و أهداف إنشائها .(أنظر الملحق رقم 03)

سادسا – تمويله

تسجيل المصاريف اللازمة لتسيير المجلس كاعتماد في ميزانية وزارة المالية، و توجه خصيصا لتغطية المصاريف المتنوعة للمجلس مصاريف (التسييرو التجهيز)، لا سيما منها :

- مصاريف الاجتماعات .
- مصاريف الطبع و النشر" الدراسات، تقارير، مجلات " المجلس .
- المكافآت الممنوحة لقاء انجاز الأشغال المرتبطة بالمجلس، هي مبالغ مالية محددة من قبل الوزير.
- المصاريف الأخرى المرتبطة بالمجلس .

الفرع الثاني - المجلس الوطني (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين) :

أولا – تشكيله

ثانيا – الصلاحيات : تتمتع المجالس بعدة صلاحيات امتداد للسلطة المنبثق منها

ثالثا – قواعد سيره : تسير كل من المجالس وفق النصوص القانونية التنظيمية المحددة في مواده و التي تتوافق كلها موضوعا و تختلف شكلا .

الفرع الثالث – المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

أولا – تشكيلته و تسييره :

- يتكون من مهنيين معتمدين تتوفر فيهم الشروط القانونية المحددة لممارسة المهنة .
- يعمل بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية و الذي يعين في هذا الشأن ممثلا عنه .
- يحدد رئيس لكل صنف مهني عن طريق الاقتراع السري المباشر من بين أعضاء المهنة الواحدة كما ينتخب معه أعضاء مسيرين .
- يسير المصف و الغرفة و المنظمة من قبل مجلس وطني لكل صنف .

ثانيا – مهامه :

- السهر على تنظيم المهن و حسن ممارستها .

- الدفاع عن كرامة أعضاءه و استقلاليتهم .
- السهر على احترام قواعد المهنة و أعرافها .
- إعداد أنظمة داخلية يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية و ينشرها في أجل شهرين من تاريخ الإيداع .

ثالثا – دوره

- المساهمة في مجال التقييس المحاسبي .
- المبادرة في إثراء الواجبات المهنة المتعلقة بكل صنف .
- تحديد تسعيرة الخدمات .
- إعداد النصوص المتعلقة بالمهن .

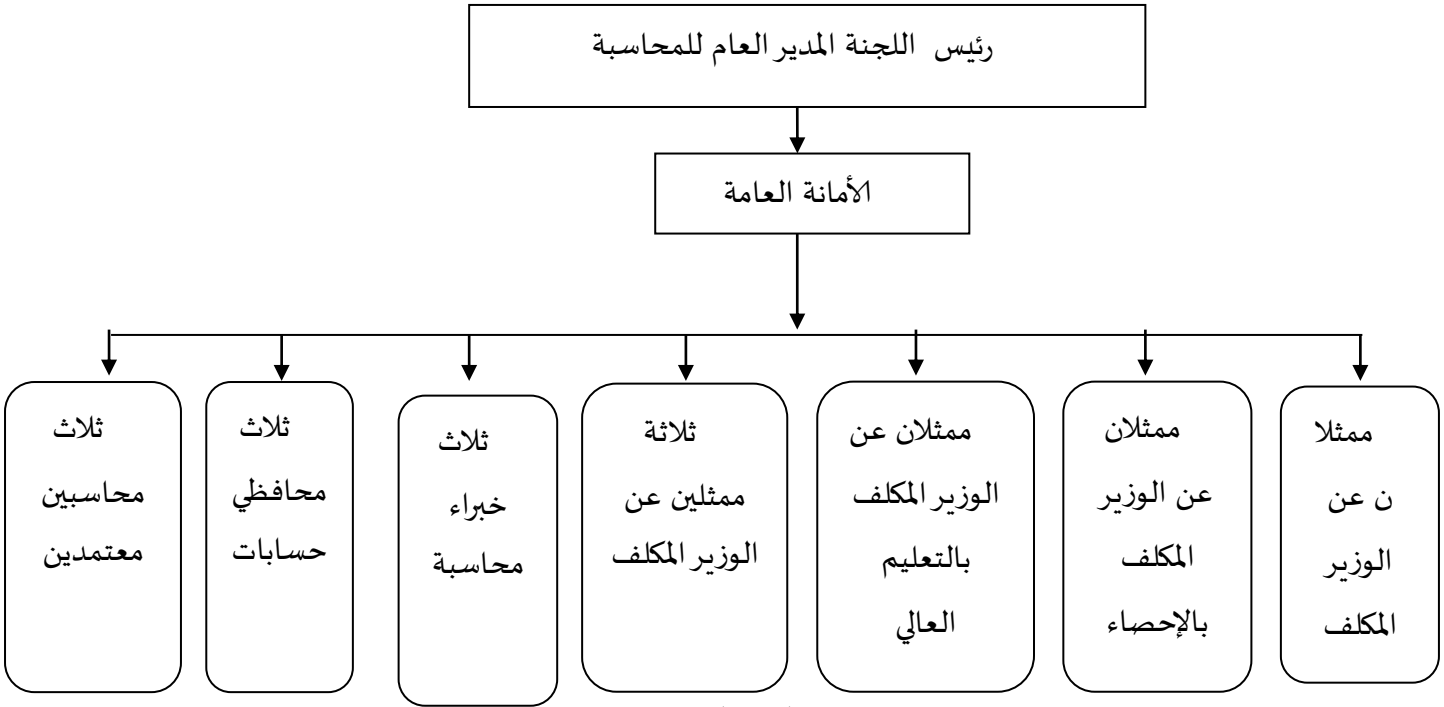
الفرع الرابع – اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية

تمثل الجنة الخاصة في صلب مهامها الهيئة العليا للإشراف على الانتخابات المقامة لتشكيل أعضاء المجالس المنتخبة لكل من المهن " خبراء محاسبين، محافظي حسابات، محاسبين معتمدين " .

أولا – مقرها : يحدد مقر اللجنة الخاصة بمقر وزارة المالية بالجزائر العاصمة

ثانيا – تشكيلتها : يعين أعضاء اللجنة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية، حيث تضم اللجنة تشكيلة متنوعة من ممثلين عن عدة وزارات بناء على اقتراح من وزرائهم، ممثلين للمهن محل المجالس المنتخبة معينين من المجلس الوطني للمحاسبة .

الشكل(1- 2) : الهيكل التنظيمي للجنة الخاصة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية



المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على القانون 01-10، (بتصرف)

الجزائر

ثالثا – تمويلها: يتم تمويل اللجنة خلال تأدية مهامها من ميزانية وزارة المالية، سواء من جانب النفقات أو المصاريف التي أنفقها أعضائها لتأدية مهامهم .

رابعا – سيرها: تخضع اللجنة في تسييرها إلى قواعد سير محددة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-28 انطلاقا من صلاحياتها نحو القيام بمهامها، تحل اللجنة فور تنصيب المجالس المهنية الثلاثة، حيث تحدد:

القواعد :

- تضمن المديرية العامة للمحاسبة سير أمانة اللجنة .
- تؤخذ قرارات اللجنة بالأغلبية .
- يرجح صوت رئيسها في حالة تساوي الأصوات .
- يبدأ انتخاب المجالس الثلاث بحضور محضر قضائي .
- تتضمن القائمة الانتخابية ألقاب و أسماء المرشحين مع الإشارة لصنفهم .

الصلاحيات :

- للجنة صلاحية تعيين أشخاص مؤهلين استعانت بهم في أدائها لأعمالها .
- مراقبة عدد المنتخبين و الأصوات الملغاة كذا الأصوات المعبر عنها في الانتخابات .
- الإعلان الفوري عن نتائج الانتخابات .
- التحقق من وضع تشكيلة المجالس الوطنية للأصناف المهنية الثلاثة وفق مراسيمهم التنفيذية .

المهام :

- حل المصف الوطني بمجرد تسلم المهام بتعيين أعوان تصفية لإجراء عمليات التصفية .
- إرسال تقارير التصفية للوزير المكلف بالمالية .
- تحديد و إعلان تاريخ و مكان و مدة إجراء الانتخابات، تحديد ساعة فتح و غلق مكتب الاقتراع.
- تنظيم الانتخابات و إعلان النتائج .
- توزيع كشوف التصويت و ظرف يتضمن ختم وزارة المالية بعدد المصوتين للصنف المهني الواحد .

المطلب الثالث : تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

بطبيعة الحال ككل المهن المماثلة في الجزائر التي تخضع لتنظيم يحكم سيرها و يحدد ظروف و كيفيات ممارساتها، كذلك مهنة التدقيق هي الأخرى تخضع لقواعد و أحكام تنظيمية متعلقة بشخص المدقق أولا و بالعمل الميداني ثانيا و أحكام متعلقة بالتقارير شأنها في ذلك شأن الدول العالمية المتبنية لنفس التنظيم المهني، حيث نتعرف على هذه المعايير أو الأحكام من خلال التدرج في النقاط كالتالي :

الفرع الأول – أحكام متعلقة بشخص المدقق :

هناك أربعة رئيسية متعلقة بشخص الممتهن للتدقيق حيث تتعلق هاته الأحكام " بالمستوى العلمي و العملي، بالاستقلالية و الحياد، بالعناية المهنية "، أخذا بما تحدده القوانين و التشريعات المنظمة للمهنة .

أولا – المستوى العلمي :

يجب على الشخص الذي يريد مزاولة مهنة التدقيق أن يكون محصلا للمستوى العلمي المنصوص عليه في المرسوم التنفيذي رقم 11-72، بحسب نص المادة الثانية منه : " يجب على المترشحين للتكوين الحصول على شهادة خبير محاسب و محافظ حسابات التي ينظمها معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب أو من قبل كل

الجزائر

معهد آخر معتمد من الوزير المكلف بالمالية أن يكونوا حائزين على شهادات جامعية أو أجنبية معترف بمعادلتها قصد قبولهم للمشاركة في مسابقة الالتحاق بالتكوين " .[1]

إذن يتعلق الأمر بشهادة جامعية تتمثل في ليسانس أو ما فوق حسب تخصص المجال المرغوب فيه، كتخصص المحاسبة للخبير المحاسبي، و تخصص المالية للمحافظ .

ثانيا – المستوى العملي :

إن عامل الخبرة المهنية شرط أساسي في مزاولة مهنة التدقيق .إذ يشترط على الراغب في ممارسة المهنة أن يجتاز اختبار مسابقة القبول في المعهد المتخصص لأجل مزاولة محور دراسي (تربص مهني أكاديمي) محدد بسنتين، يتم بعدها توجيه المتربص إلى أحد المكاتب المهنية المتخصصة بغية مباشرة تربص مهني ميداني لمدة سنتين إضافيتين، يحصل على إثرهما المتربص على شهادة نهاية التربص التي تمكنه من ولوج محور مهني ثاني قائم على تحصيل الخبرة المهنية للنجاح في الحصول على شهادة محافظ الحسابات، أو اجتياز امتحان الخبير المحاسبي .

يعتمد الأمر في هذه النقطة على أربع سنوات خبرة مجزئة على قسمين :

- سنتان تكوين أكاديمي .
- سنتان تربص ميداني .

مع برامج الرسكلة و الملتقيات لإعادة تحيين المعارف كلما اقتضت الحاجة بعد الانتهاء من التربص .

ثالثا – الاستقلالية و الحياد :

يحظى مفهوم الاستقلالية في الوقت الراهن بعدة مفاهيم مشددة و مركزة تترابط في خضمها عند نقطة تحقيق نزاهة العملية التدقيقية لضمان استقلالية الرأي حول عدالة القوائم المالية .

إن غياب هذا العنصر له انعكاسات وخيمة ثبتت سلبيتها في عدة محطات، لذا ركزت الجزائر على تشريح المفهوم البسيط و الشامل للاستقلالية من خلال الوقوف على أربعة نقاط أساسية، هي :

- انعدام المصلحة المادية للمدقق في فترة تأدية مهامه، لتصل إلى انعدام أي رابط بين المدقق و محل التدقيق قبل التكليف بمهمة التدقيق، بما يمتد في ذلك لتحديد الأتعاب وجهة الدفع .
- الاستقلال الذاتي للمدقق خلال مزاولة مهمته فلا يتلقى أوامر و لا توجيهات من أي جهة كانت بل يركز عمله بحسب ما يملي عليه ضميره المهني مكرسا لعامل الحيادية في العمل .
- استقلالية المدقق في تخطيط عمله بما يستوجب الوقوف على نقاط الشفافية و مواطن التزوير باعتماد خطط عمل محكمة تخضع لظروفه الخاصة دون طرحها على المناقشة .

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11-72 المؤر في 14 ربيع الاول 1433 الموافق لـ 16 فبراير 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، المادة 02، العدد 11، ص 05 .

رابعا – العناية المهنية :

تكمن أهمية التدقيق بالإضافة للأهميات الأخرى في العناية المهنية كأحد الروابط الأساسية، لإضفاء طابع المصداقية في التقارير الصادرة عن المدقق و ذلك بحسب النصوص القانونية المنظمة للمهنة، على غرار المهن الحرة الأخرى التي نصت عليها المادة 301 من قانون العقوبات في حثها على التحري بالسر المهني .

الفرع الثاني – أحكام متعلقة بالعمل الميداني :

في غالبية الأوقات يرتكز العمل الميداني لمهمة التدقيق على أربعة عناصر : التخطيط، الإشراف، التقييم و الإقناع، كلها أحكام تصب في بوتقة تأكيد كفاءة العمل المنجز، وفق ما نص عليه في مضمون المادة 35 من القانون 10-01 [1] مع مراعاة معايير التدقيق و الواجبات المهنية الموافق عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى و كيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات و سيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه "، يحرص المشرع الجزائري من خلال المادة أعلاه على الالتزام بالمعايير التدقيقية لأجل ضبط سيرورة العمل من" تخطيط و تنظيم ".

كما يتعدى لأبعد من ذلك في تكريسه للواجبات المهنية بوضعه لشرط تعهد المحافظ على دفتر الشروط الذي يبين كيفية و منهجية العمل المتبعة التي تتغير من محافظ لآخر كلا بحسب خبرته .

- التخطيط : إن المرجع الأساسي لإنجاز الأعمال بالدقة و الطريقة المناسبة يتطلب وضع خطة مدروسة قبل الشروع في العمل، فعلى المدقق أن يضع خطة عمل واضحة المعالم و الأسس لإنجاز عمله و المتمثلة في " الوقت، الطريقة، التعداد، المراحل و الهداف " ما يسهل مهمة التدقيق .
- الإشراف : يضع المدقق تحت أمره عدة مدققين مساعدين لإتمام عمله و تنفيذ خطته، حيث يعتمد من خلال إشرافه عليهم إلى وضع مراحل محددة لكل مساعد، بتسيير مرحلة وفق أخرى في مجموعة بنود أو أهداف مصغرة عند نهاية كل مرحلة يعمل كل عون على تحقيقها من خلال إتمام مرحلته وفق الشروط المحددة أو الموضوعة مسبقا مع المشرف. تكمن أهمية الإشراف في الوقوف على الانحرافات و الإسراع في تصويبها بما يسمح لتسريع سيرورة العمل وفق المخطط.
- التقييم : نظام الرقابة الداخلية لكل مؤسسة هو الفاصل و الفيصل في تحديد نوعية التدقيق و حجم العينات و التوقيت اللازم لإنجاز المهمة، حيث يعتمد المدقق إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية كخطوة أولى على رأس الخطة الموضوعة لإنجاز مهمته ذلك لما للرقابة الداخلية من دور في ضبط سيرورة المعلومات و التزام العمال بوظائفهم و حسن تنظيم و سهولة الاتصال بين مختلف وحدات المؤسسة .
- الإقناع : على المدقق أن يعمل على مر أدائه لمهمته في جمع عديد الأدلة و القرائن الكافية التي تساعده في إثبات موقفه لإبداء رأيه بكل شفافية و مصداقية و أريحية حول النتائج المتوصل لها في نهاية العمل ما يمكنه من إعداد تقريره أتم إعداد .

الفرع الثالث – أحكام متعلقة بالتقارير :

على ضوء ما جاء في قرار الوزير المكلف بالمالية فأن للتقارير معايير محددة يجب أن يراعيها المدقق (محافظ الحسابات)، كأن يتقيد بما جاء في نصوصها عند إعداد تقريره، منها : [2]

[1] نفس المرجع، ص 08

[2] القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات ، ص ص 4-6 .

- يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل و محتوى التقارير العامة.
- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته و يرسل للجمعية العامة العادية .

- يجب أن ينتهي التقرير بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة القوائم المالية و كذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر .
- يؤسس المحافظ رأيه من خلال فحص و تقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها و الطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها .
- يجب أن يحدد المحافظ في التقرير إذا ما كانت الحسابات السنوية أعدت وفق القواعد و المبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي .
- يجب أن يتضمن التقرير حول الحسابات الفردية :
  - اسم و عنوان محافظ الحسابات و رقم اعتماده و رقم التسجيل في الجدول .
  - عنوان للتقرير يشير بأن الأمر يتعلق بتقرير محافظ الحسابات لكيان محدد بوضوح و أنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق .

يتمحور التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، جزأين :

أولا – التقرير العام للتعبير عن الرأي، فيه :

- المقدمة : يجب أن تتضمن العناصر التالية :
- التذكير بطريقة و تاريخ التعيين .
- التعريف بالكيان المعني .
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية .
- الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف مؤهل في الكيان .

- الرأي حول القوائم المالية :

- الإشارة إلى طبيعة و أهداف مهمة المراقبة مع توضيح استخدام معايير المهنة كقاعدة للتعبير عن رأيه حول الحسابات .
- يعبر عن رأيه بحسب الحالة :

➢ القبول (من خلال المصادقة على القوائم المالية بأنها منتظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية و وضعية الذمة و النجاعة و خزينة الكيان في نهاية الدورة .

- التحفظ (من خلال المصادقة بتحفظ أن القوائم المالية منتظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتبرة، غير أنه يجب على محافظ الحسابات أن يعبر في فقرة تسبق فقرة إبداء الرأي التحفظات المعبر عنها مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها على النتيجة و الوضعية المالية) .
- الرفض (من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات المصادقة على القوائم المالية و أنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول، حيث يعبر في فقرة تسبق فقرة إبداء الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفض المصادقة مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها على النتيجة و الوضعية المالية للكيان) .

- فقرة الملاحظات : تكون في فقرة منفصلة تلي فقرة التعبير عن الرأي لهدف لفت انتباه القارئ لنقطة أو عدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه، في حالة وجود شكوك معتبرة مبينة في الملحق و متعلقة بأحداث مستقبلية لها أثر على الحسابات السنوية فيلزم المحافظ بإبداء الملاحظات الضرورية .

ثانيا – المراجعات و المعلومات الخاصة، فيه :

- الفقرات الثلاثة المنفصلة حول (الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة، المخالفات و الشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية، المعلومات التي يوجب القانون محافظ الحسابات الإشارة إليها) ..
- إذا تعلق الأمر بشركة محافظة الحسابات يجب التوقيع من طرف ممثل الشركة أو ممثل محافظي الحسابات أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة .
- يتم إعداد و توقيع تقرير مشترك في حال تعدد محافظي الحسابات الممارسين للمهمة في حالة الاختلاف في الرأي يدلي كل محافظ حسابات برأيه في التقرير المشترك .

المبحث الثاني : تنظيم مهنة محافظ الحسابات

لقد جاء في الفقرة الأولى من نص المادة 13 إن الخبير المحاسبي هو المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي و المحاسبي للشركات و الهيئات، غير أن التدقيق في مجمله يصب في مهنة محافظة الحسابات بكافة معاييره و أسسه و هذا بحسب ما نصت عليه المادة 35 من نفس القانون، غير أن النص الصريح لإيضاح معالم التدقيق كما نصت عليه الأعراف الدولية، يبقى متناثر بين عدة مواد في التشريع الجزائري المنظم لمهنة محافظ الحسابات في الفصل الخامس من القانون 10-01 .

فيتبادر إلى أذهاننا السؤال حول النظام الأساسي لمحافظ الحسابات ؟ و ما هي مسؤولياته (تعيين و عزل)؟

المطلب الأول : النظام الأساسي [1]

يقتضي النظام الأساسي لممارسة مهنة محافظ الحسابات عدة مبادئ و أسس يتطلب تحقيقها على وجه الترتيب من حيث الإجراء .

مبدأ التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات، انطلاقا من تحقيق شروط و كيفيات الاعتماد كالتالي :

- جنسية جزائرية .
- حيازة شهادة لمحافظ الحسابات من معهد التعليم المتخصص .
- التمتع بالحقوق المدنية و السياسية .
- غير مسبوق قضائي بحكم مخل بشرف المهنة .
- أداء اليمين .

عن كيفيات الاعتماد فتكون وفق خطوات لا بد و أن يراعى فيها الجانب التنظيمي و الإداري، كما يلي :

- إرسال رسالة موصى عليها بوصل استلام لطلب الاعتماد كمحافظ حسابات .
- يعود للمجلس حق التقدير لصلاحية الشهادة أو الإجازة المهنية لكل مترشح .
- للمجلس حق التحقق من طلب الاعتماد .
- تتم الإجابة على طلب الاعتماد بالرفض المعلل أو القبول في ظرف أربعة أشهر، لطالب الاعتماد الحق بالطعن إلى المحكمة في حالة عدم تلقيه الرد .

أ – جدول المنظمة الوطنية لمحافظة الحسابات : يتم إنشاء لائحة بأسماء محافظي الحسابات المؤهلين لدخول المجال المهني عبر التحقق ممن تتوفر فيهم الشروط السابقة الذكر، يتم ذلك عبر مراحل :

مرحلة الإيداع : أولى المراحل في المسار حيث يتوجه المترشح لممارسة المهنة بملف إداري إلى الغرفة الوطنية للمحافظين، يحتوي على :

[1] القانون 10 -01 ، مرجع سبق ذكره ، المادة 08 .

- شهادة ميلاد أصلية .
- شهادة إقامة .
- شهادة سوابق عدلية .
- شهادة جنسية .
- شهادة جامعية ليسانس تخصص مالية أو شهادة تعادلها معترف بمعادلتها .
- شهادة الحالة الفردية أو العائلية (إذا كان متزوج) .
- طلب خطي .
- 02 صور شمسية .

مرحلة دراسة الملف : يقوم المجلس الوطني من خلال الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بدراسة ملف المترشح، التأكد من صحة الوثائق و المؤهل إداريا، إعطاء الموافقة المبدئية على صحة الملف .

مرحلة المشاركة في المسابقة : يستدعى المترشح عبر الإعلان العلني في الصحف أو على موقع الإنترنيت المخصص للمجلس أو عبر الهاتف إلى إجراء اختبار كتابي و شفهي على الترتيب، حيث لا يمكن لمن رسب في الامتحان الكتابي المرور hالشفاهي بطبيعة الحال .

مرحلة الاستدعاء : يستدعى الناجحين في المسابقة برسالة موصى عليها لأجل الالتحاق بالمعهد الوطني المتخصص، مع تسديد مبلغ التكوين، يجري المترشح تكوين أكاديمي تتخلله امتحانات و نشاطات أكاديمية تكلل بشهادة نجاح في نهاية المدة المقدرة بسنتين، هنا نبين حالتين :

الحالة الأولى : نجاح المترشح بمعدل 20/10 على الأقل هنا يوجه من قبل المجلس لأحد مكاتب محافظة الحسابات لأجل إجراء تربص لمدة عامين بأربع تقارير لكل سنة، يكلل بعدها بشهادة نهاية التربص .

الحالة الثانية : في حالة تحصل المترشح على معدل أقل من 20/10 فتعاد له السنة مرة واحدة، إن لم يتحصل للمرة الثانية على معدل 20/10 يتم إلغاء مشاركته و تسجيله .

ب – حقوق و واجبات محافظي الحسابات : يتمتع محافظ الحسابات بعدة حقوق تحدها بعض الالتزامات قد تتعدى لعقوبات تأديبية " الإنذار، التوبيخ، التوقيف و الشطب في حالة الإخلال " .

حقوقه :

- حق الأتعاب .
- حق ممارسة المهنة .
- حق تحريك الدعوى القضائية " فساد مالي " في إطار تخصصه .
- حق الاستقلالية و عدم التدخل في مهامه .
- حق إبداء الرأي .

الجزائر

واجباته :

- التزام السر المهني، تحمل المسؤولية الجزائية عن إحداث ضرر في مخالفة أحكام القانون .
- الالتزام بأخلاق العمل المهني اتجاه الزبائن في حدود العقد .
- الالتزام بمعايير المهنة و هو مسؤول عن الأخطاء المهنية .
- الالتزام بإعداد التقارير .
- الالتزام بالنصوص و التشريعات القانونية، في المطالبة بحقوقه .

ج – شركات محافظة الحسابات : [1]

إن تشكيل شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية و حتى تجمعات من قبل محافظ الحسابات أمر يجيزه القانون، غير أن هناك ضوابط تحكم الأمر في تنظيم العمل و المحافظة على نوعية المهنة، من خلال :

- يكون ثلثي الشركاء 3/2 محافظي حسابات مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
- يكون ثلثي رأس المال 3/2 ملك لمحافظي الحسابات .
- يطلق عليه اسم شركات محافظة الحسابات و يكون 3/1 المتبقي من الشركاء، جزائري الجنسية له شهادة جامعية على علاقة بالمهنة، ليس له الحق في التسيير و لا الإدارة .

[1] المرجع السابق، الفصل 07، المواد 46-58 (بتصرف) .

الجزائر

المطلب الثاني : التربص و الاعتماد

الفرع الأول : التربصات [1]

لقد نصت مجمل مواد المرسوم التنفيذي 11-393 في مضمونها على شروط و كيفيات إجراء التربصات المهنية لمحافظ الحسابات، و كذا الأجرة الواجبة مقابل عمله، حيث نوضح ذلك في النقاط التالية :

- لا يقبل لإجراء تربص مهني لمحافظ الحسابات إلا المترشحين الحاصلين على شهادة دراسات عليا في المحاسبة و التدقيق من معهد التعليم المتخصص في المهنة أو في المعاهد المعتمدة من وزارة المالية .
- يجري التربص في مكاتب أو شركات مهنية يحددها المجلس الوطني للمحاسبة .
- إلزامية التزام المهنيين و المتربصين بالتكوين التطبيقي، مع مراعاة عدد المتربصين لكل مشرف و المحدد ب (5 متربصين)، وفق الإمكانات المتوفرة و مخطط أعباء المكتب و كذا مقر إقامة التربص .
- لا يمكن الإشراف على التربصات إلا من قبل (مهنيين أو شركات) سارية المهنة سنتين على الأقل مسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات .

تحدد شروط و كيفيات سير التربص المهني و استقبال و دفع أجر الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المتربصين، ب :

- تحدد مدة التربص المهني لمحافظي الحسابات بسنتين (2) على مستوى مكتب أو شركة محافظة حسابات مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بهذه الصفة منذ سنتين (2) على الأقل، ابتداء من تاريخ تبليغ المجلس الوطني للمحاسبة القرار للمتربص و المشرف على التربص .
- يلتزم المشرف على التربص بما يأتي :
  - التكفل بالمتربص .
  - ضمان التكوين المهني الأمثل للمتربص .
  - تأطير المتربص و توجيهه و دعمه بمجهوداته الفكرية، تحسيسه بالتزاماته المهنية .
  - إعلام لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة في أجل شهر واحد (1) بكل حالة من شأنها الإخلال بالسير العادي للتربص .
  - منح المتربص كل التسهيلات للمشاركة في أعمال التكوين الضرورية لتحضير الامتحانات، كذا الاجتماعات التي ينظمها مراقب التربص .
- يجب على المتربص ما يأتي :
  - انجاز التربص بانضباط .
  - حضور الاجتماعات الدورية التي يستدعيه إليها مراقب التربص .
  - الالتزام بالسلوك الحسن و ارتداء هندام لائق يشرف المهنة، بما يسمح بالتحفظ و القدرة و الاندماج المعنوي

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11 -393 مؤرخ في 28 ذي لحجة 1432 الموافق لـ 24 نوفمبر 2011، يحدد شروط و كيفيات سير التربص المهني و استقبال و دفع اجر الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المتربصين و (بتصرف) .

- الالتزام بالأحكام التشريعية و التنظيمية التي تسير و تنظم المهنة .

- يجب على المتربص خلال الشهر الذي يلي كل سداسي، إرسال تقرير تربص يؤشره المشرف على التربص إلى لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة يتضمن :

- جزء يعالج الأعمال المنجزة في المكتب أو شركة الخبرة المحاسبية أو شركة محافظة الحسابات.
- جزء يعالج موضوع البحث المحدد بالاتفاق مع المشرف على التربص .
- يجب أن يرفق التقرير بشهادة المشاركة في أعمال التكوين التي ينظمها كل مجلس .

- لا يمكن لمراقب التربص أن يكون مشاركا أو أجيرا لدى شركة المهنيين التي يتابع فيها المتربص تربصه لا يمكن لمراقب التربص الإشراف على أكثر من عشرة (10) متربصين في السنة .

- يجب أن يتأكد مراقب التربص من :

- المواظبة و السلوك المهني للمتربص .
- طبيعة الأعمال المنجزة و نوعيتها و كذا التقارير السداسية التي يجب أن يعدها المتربص .

- يقوم مراقب التربص بما يأتي :

- ضمان مساعدة المتربص و توجيهه قصد تجاوز الصعوبات البيداغوجية المحتملة التي يمكن أن تعترضه.
- تزويد المتربص بملاحظات و نصائح حول التربص و محتوى التكوين المقدم، الأعمال المنجزة في السداسي.
- إبداء الرأي في نوعية التقارير السداسية للمتربص الذي يرسل إليه قصد التقييم، يعد لهذا الغرض تقرير شامل عن ذلك يرسل لصالح لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة مع اقتراح المصادقة على التربص المنجز أو تجديده عند الاقتضاء ..

- يفصل المجلس الوطني للمحاسبة إما بطلب من المتربصين و إما باقتراح من مراقب التربص أو من تلقاء نفسه في جميع المسائل المتعلقة بما يأتي :

- التسجيل في التربص .
- تعيين المشرف على التربص .
- تجديد التربص .
- تعليق التربص .
- شهادة نهاية التربص .
- يسوي أو يفصل في النزاعات التي تحدث بين المشرفين على التربص و المتربصين .

- يقوم المجلس الوطني للمحاسبة عند نهاية التربص بتقييم طريقة أداء المتربص لالتزاماته، يقرر :

- إما تسليم شهادة نهاية التربص، التي تسمح بقبول المتربص في اختبارات امتحان الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات أو ممارسة مهنة المحاسب المعتمد بالنسبة للمحاسبين المتربصين .
- إما رفض تسليم شهادة نهاية التربص بالنسبة للفترة الإجمالية للتربص، أو لمدة محددة من التربص، اعتبارا لعدم الانضباط أو عدم انتظام العمل المنجز أو المعرفة غير الكافية المكتسبة خلال التربص .
- إما إقرار فترة تربص جديدة لمدة سنة (1) واحدة يستدعى خلالها المتربص إلى تحسين معارفه التقنية و المهنية و تعميقها .

- يبرم عقد عمل بعد قرار توجيه المتربص، بين المشرف على التربص و المتربص، تعادل مدته فترة التربص و يحدد نموذجه المجلس الوطني للمحاسبة .
- يحدد عقد العمل هذا، الذي يمنح المتربص صفة الأجير، حقوق و التزامات كل الأطراف و العلاقات بين المشرف على التربص و المتربص .
- يلزم المشرفون على التربص بدفع الأجور للمتربصين التابعين لهم، حسب الكيفيات المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية .
- يعنى المتربصون بالأعمال الدورية للتكوين حول السلوك و العقيدة المهنية، التي ينظمها المصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، تضبط أعمال التكوين هذه سنويا و يصادق عليها المجلس الوطني للمحاسبة و تلصق في مقر كل هيئة نظامية .

الفرع الثاني : كيفيات الاعتماد

يلزم المترشح لممارسة مهنة محافظ الحسابات بملف، متضمن :

- طلب الاعتماد بواسطة رسالة موصى عليها ل CNC.
- شهادة الجنسية .
- شهادة ميلاد رقم 12 .
- نسخ طبق الأصل مصادق عليها لشهادة إنهاء تربص محافظ حسابات .
- شهادة سوابق عدلية رقم 03 .
- تمنح أمانة CNC وصل إيداع للمعني مؤرخ و مرقم و موقع يسلم له شخصيا مقابل وصل استلام بعد التأكد من الوثائق المقدمة .

بالنسبة للشخص المعنوي فهو ملوم، ب :

- نسخة من تصريح الاكتتاب و إيداع رأس مال الشركة قيد التكوين .
- نسخة عن مشروع القانون الأساسي معد من طرف موثق مكلف بالعقد .
- نسخة من اعتماد كل شريك في الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات .
- نسخة من العهدة الممنوحة للشخص المؤهل بتدبر الإجراءات الإدارية .

الجزائر

للجنة الاعتماد، حق الفصل في طلبات الاعتماد وفقا للأحكام و التشريعات، ترفع بعدها قرارات و آراء اللجنة حول الموافقة أو الرفض من خلال دراسة الملف الذي إلى السيد وزير المالية لإمضائه عبر أمانة CNC تبلغ بعدها قرارات اللجنة إلى طالبي الاعتماد، يمنح الاعتماد للمعني في نسخة واحدة بعد دفع المخالصة .

الجدول(1- 2) : التفرقة بين مكونات ملف الشخص" الطبيعي، المعنوي "

شخص طبيعي	شخص معنوي
• نسخة من الاعتماد . • شهادة الجنسية الجزائرية . • شهادة ميلاد 12 . • نسخة لشهادة محافظ حسابات . • شهادة سوابق عدلية رقم 03 . • نسخة من عقد الملكية أو عقد إيجار المقر.	• نسخة من الاعتماد . • نسخة من الاعتماد لكل شريك يفرض اعتماده . • نسخة من تصريح الاكتتاب و دفع رأس المال . • نسخة عن مشروع القانون الأساسي. • نسخة عن الوكالة الممنوحة للشخص المؤهل المكلف بالإجراءات الإدارية .
• النسخة الأصلية لمحضر معاينة المحضر القضائي يشهد بوجود المقر و الشروط المادية • نسخة وجود المقر تسلمها مفتشية الضرائب بعد شهرين من التسجيل في الجدول . • نسخة من عقد أداء اليمين . • ستة صور شمسية بخلفية بيضاء . • تصريح شرفي بعدم تقاضي أي أجرة . • وثيقة التحقيق الخاص بالأهلية .	• النسخة الأصلية لمحضر معاينة المحضر القضائي . • نسخة من محضر أداء اليمين . • ستة صور شمسية بخلفية بيضاء لكل شريك . • نسخة من السجل التجاري واجب تقديمه بعد شهرين من التسجيل في الجدول . • نسخة من القوانين الأساسية . • نسخة من القيد الجبائي و رقم التعريف الإحصائي . • وثيقة تحقيق خاصة بأهلية الشركاء .

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد القانون 01-10، (بتصرف)

- يسجل المترشح سواء كان طبيعي أو معنوي في الجدول و تمنح له بطاقة مهنية تحدد الاسم و اللقب، العنوان و المهنة المرخص ممارستها .
- يلزم محافظ الحسابات بالتقدم إلى وزارة التعليم العالي و البحث العلمي لطلب شهادة معادلة للشهادة المستلمة من المعهد المتخصص لمهنة المحاسبة .

1 – شروط و معايير اعتماد المكاتب : إن ممارسة مهنة محافظ الحسابات تلزم الشخص الطبيعي أو المعنوي بوجوب :

- اتخاذ مقر خاص ملك أو مؤجر لسنة واحدة على الأقل، ذلك عند إيداع طلب التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات .
- ضف على ذلك شروط المساحة و المرافق الصحية و التجهيزات التي تسمح للمهني بتنفيذ مهامه .
- كما ينبغي أن يتم إثبات و توثيق كل الإجراءات و التدابير، من خلال :
  - تقرير لمحضر قضائي معاين .
  - عقد موثق مشهر في الشهر العقاري بالنسبة لسند الملكية أو عقد الإيجار.
- ينبغي توفير كل الشروط بالنسبة للمهني في حال تغيير عنوانه، كما يتقدم لأمانة الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات لأجل الإبلاغ عن المقر الجديد و اتخاذ التدابير اللازمة المذكورة آنفا .

المطلب الثالث : ممارسة مهنة محافظ الحسابات [1]

تطرق الفصل الخامس من القانون 10-01 لممارسة مهنة محافظ الحسابات بشيء من التفصيل القانوني، غير أن العامل التنظيمي الموضح للفصل كان في نصوص تنظيمية أخرى شملها المرسوم " 11-393، 11-73، 11-203 " .

يعد ممارس المهنة بصفة عادية أو تعاقدية كل شخص يصادق على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، يدعى في صلب الموضوع محافظ حسابات، يضطلع بممارسة المهنة تحت اسمه الخاص و مسؤولية القيام بعدة أعمال، هي :

- يشهد بصحة و انتظام الحسابات السنوية للعمليات المنجزة أو المدمجة .
- صحة و مطابقة الوضعية المالية لممتلكات الشركات و الهيئات .
- صحة معلومات تقارير التسيير المقدمة لأصحاب الحصص و المساهمين .
- إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية .

أ – التعيين : [2]

من الجانب الشكلي يتم التعيين، كما يلي :

- يعين المحافظ بقرار من الجمعية العامة وفق دفتر شروط .
- يعين المحافظ من بين المحافظين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية .
- يعين المحافظ لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة متتالية .
- يمكن تعيين أكثر من محافظ حسابات في مهمة تضامنية بحسب حجم الكيان المراقب، لكن كل على حدا يصادق باسمه الخاص و تحت مسؤوليته الخاصة، كما يمكن اعتماد شركات لمحافظة الحسابات.

[1] القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، الفصل 05، المواد 22 -40 (بتصرف) .
[2] القرار 11-32 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق لـ 27 يناير 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، العدد 07، المواد 01-16، (بتصرف) .

الجزائر

أما من الجانب العملي، يتعين على مجلس الإدارة تعيين محافظ حسابات في أجل أقصاه شهر من انتهاء العهدة الحالية .

ب – العزل :

الحالة 1 : إخلال المحافظ بأحد شروط الاتفاق المدونة في دفتر الشروط، يترتب عنه العزل من مهامه .

الحالة 2 : في حالة تقصير المحافظ في أداء مهامه أو تقاعسه، يؤدي به الأمر إلى عزله .

الحالة 3 : في حالة الإخلال بالمهام كإفشاء السر المهني .

الحالة 4 : في حالة عدم توفير الوسائل اللازمة لأداء و إتمام المهمة حيث يلتزم بالنتائج دون الوسائل .

الحالة 5 : في حال استهلك المحافظ الوقت اللازم للمهمة و تعدى الآجال الواجبة لتسليم التقارير.

ت – التنافي و المنع : يمنع المحافظ من مزاولة مهامه و يعاقب بأحد العقوبات التي سنها قانون مجلس التأديب في حالة مخالفة محافظ الحسابات، لشروط عدم التنافي مع العهدة، بحيث لا يمكن أن يمارس نشاطه في حالات، هي :

- له مساهمة في رأس مال الشركة محل المراقبة .
- له أحد أفراد عائلته يعمل في محل المراقبة " الشركة " .
- له صلة مباشرة أو غير مباشرة بأحد أفراد طاقم التسيير أو أحد المديرين التنفيذيين .
- سبق له أن عمل في الشركة أو الهيئة كموظف أو أجير، قبل حصوله على شهادة محافظة الحسابات .
- في حال أن للمحافظ خلفية أو سابقة حسنة أو سيئة في الشركة أو الهيئة أو المؤسسة محل التدقيق.
- إعداد دفتر شروط يعرض للمناقصة،
- يتحصل المحافظ على تصريح مكتوب يمكنه، من :
  - الاطلاع على تنظيم الكيان و فروعه .
  - الاطلاع على تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة .
  - الاطلاع على معلومات أخرى ضرورية .
  - الاطلاع على جميع الوثائق و السجلات .
- الالتزام بالسر المهني هو و معاونيه، مع التزامه بتوضيح " الموارد المرصودة، المؤهلات المهنية للمتدخلين، برنامج عمل مفصل، تقارير تمهيدية خاصة و ختامية، آجال إيداع التقارير " .
- تقييم الأتعاب المالية لمدة 3 سنوات مقارنة مع الوسائل الموفرة و نوعية العمل " الخدمة المقدمة "

الجزائر

د – مدة العمل و انتهاء المدة :

للمحافظ الحق في عهدة بثلاث سنوات تليها مباشرة عهدة بنفس المدة، غير أن العهدة الثالثة لا بد و أن تقاطعها عهدة لمدة 3 سنوات إلى 6 سنوات على الأقل في حالة رغبته للعودة إلى مسك حسابات الشركة، كما لا يمكن للمحافظ المنتهية عهدته ب 6 سنوات متتالية أن يمسك حسابات المؤسسة في أي تنظيم أو تحت أي مسمى " شركات محافظة أو تجمعات محافظة "، ذلك بحسب نصوص القانون التي تنص على ذلك

المبحث الثالث: مراحل تطور مهنة التدقيق جزائريا

إن الحياة الاقتصادية الجزائرية مليئة بالأحداث، فمنها المفصلية و منها العابرة لتختلف شدة تأثير كل منها باختلاف نوع الحدث

لقد نمى الاقتصاد الجزائري في زهو مرحلة الاستقلال في الفترة ما بين 62-86، ليزدهر في فترة الانفتاح لمدة من 5 إلى 6 سنوات تبعته انتكاسة قوية عرف فيها ركودا ما بين 91-97، ليتحول بعدها إلى خصخصة الشركات في فترة 97-2007 بعد انخفاض أسعار البترول و توجه الدولة إلى (PME) بالشراكة مع الأجانب، في تحول مفصلي من اقتصاد موجه إلى اقتصاد رأسمالي، توالت بعدها الأحداث إلى غاية بداية عودة المؤسسات الاقتصادية العمومية بمنظور فلسفي اقتصادي مغاير لعهد النظام الاقتصادي السابق بعد 2010 .

إن انعدام الاستقرار الاقتصادي ألقى بظلاله على باقي الميكانيزمات الاقتصادية الأخرى، إذ أدى بها إلى عدة تحولات عرفت إخفاقا في مرات عدة و نجاحا في أخرى، على اعتبار أن التدقيق من بين أهم هذه الميكانيزمات الأساسية في اقتصاد أي دولة، فلم يسلم هو الآخر من هذه الاهتزازات .

المطلب الأول: الفترة ما بين 1968-1991

المعروف عن هذه الفترة حداثة عهد الجزائر بالاستقلال و نتاج التجاذبات الكبيرة من قبل الساسة، تم حل البرلمان بمجيء الرئيس الراحل هواري بومدين ما استوجب في تلك الفترة سن أوامر فلم يكن هناك قانون .

لكن مصير المهنة لم يتوقف عند هذه النقطة بل تعدى إلى صدور أوامر كثيرة عدلت الهيكل التنظيمي للمهنة، من نقابة الخبراء المحاسبين و المحاسبين المرخصين إلى مهنة مستقلة لها منهجها و قواعدها (الشهادات مضبوطة، هيكل تنظيمي... و أخرى تخص مهنتي الخبراء المحاسبين و المحاسبين المرخصين) .[1]

كان يتمتع المندوب بكامل الحرية و الاستقلالية التي تخوله القيام بمهامه على أكمل وجه دون أي ضغوط أو تعليمات من أي جهة كانت، مما كرس بجدارة مبدأ خفي يقوم عليه عمل المحافظ ألا و هو " الشك المهني " .

إن عامل الشك المهني هو عامل خاص بشخص المحافظ مكتسب يعتبر نتاج خبرته في الميدان و عدد القضايا التي عالجها ما يجعل شكه في أغلب الحالات في محله .

إن استقلالية المحافظ في هذه المرحلة لعبت دورا هاما في تطوير و رفع نسق ممارسة المهنة لتصبوا إلى أعلى مستوياتها في كشف الغش و الأخطاء و حتى تصويب الاختلالات المحاسبية، إثر تضارب المعلومات المالية قي المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG) الذي اعتمدت من طرف السلطات الوطنية المسؤولة آنذاك مباشرة بعد الاستقلال.

[1] الامر 71-82 المؤرخ في 11 ذي القعدة 1391 الموافق لـ 1971/12/29، يتضمن تنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسب، (بتصرف) .

المطلب الثاني : الفترة ما بين 1991-2010

لقد حملت هذه المرحلة عدة تغييرات جوهرية عمدت إلى بعث مفهوم و تصور جديد لمهنة محافظ الحسابات إثر صدور القانون 91-08 المؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق ل 27 أبريل 1991، المتضمن لمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد .

إن صعوبة أداء المحافظ لمهامه في أواخر الفترة السابقة المشار لها، أثر سلبا على نوعية المعلومة المالية الخاصة بالمؤسسات في علاقة متعدية تعتبر تحصيل حاصل، بالنظر إلى مخرجات المحافظ " التقارير "، هذا ما أدى بالسلطات المعنية المسؤولة تعجيل العثور على مخرج من هذه الأزمة .

لقد طالت المهنة جملة من القوانين على مر 20 سنة كانت لها ما لها من تأثيرات إيجابية و أخرى سلبية، غير أن مجملها صب في الوعاء الإيجابي لتطوير المهنة و نقلها إلى مهنة حرة تتمتع باستقلالية فكرية و أخرى موضوعية عند إطار القيام بالأعمال المنوطة بها .

لقد عرفت محافظة الحسابات بادئ ذي بدئ القانون 91-08 الذي بعث في المهنة روح جديدة و انتعاش لا متناهي من حيث الحماية القانونية، إذ عمد القانون إلى تحديد كل مهنة على حدا و إقرار محافظة الحسابات كمهنة حرة مستقلة على غير الخبرة المحاسبية و المحاسبة المعتمدة، هو الأمر الذي أعطاها بعد قانوني من حيث الأحكام الخاصة بالمهنة و شروط الممارسة و كذا حقوق و مسؤوليات محافظ الحسابات، ففي هذه النقطة نفتح القوس (حول ما تم إبرازه من مسؤوليات على إثر الأمر 69-107 الذي أهمل أبسط حقوق المحافظ، ليعقب عليها الأمر 71-82 دون أن يطرحها كجملة من النقاط المحددة و المثبتة بحق قانوني)، لنعود إلى جملة المسؤوليات التي خلت في سابقات الأوامر المذكورة من حالات التنافي و المنع المرسومة بحالات معددة تسهم في عملية احتراز الوقوع فيها، دون مخاطرة .

حقيقة الأمر أن مهنة التدقيق نشأت في المرحلة السابقة غير أن تثبيت وجود المهنة في مجال المحاسبة و تفعيلها على الصعيد الوطني كان بصدور القانون 91-08، الذي ظل متماسكا طوال فترة تطبيقه في منحى تطور تصاعدي بين الفترة و الأخرى (كظهور لجان التدقيق و إصدار الجزائر لنشرة معايير تدقيقية خاصة، غير أنها لم ترى النور بعد و بقيت محبوسة قيد مرحلة الاعتماد عند أصحاب القرار)، ففي مجمل ما تطرقنا له أصبح لمحافظ الحسابات :

1- قانون خاص يحتوي (أحكام عامة، مهام، تعيين، تنافي، حقوق و مسؤوليات محررة في أحكام انتقالية)، على عكس الأمر 69-107 و الأمر 71-82 المتضمن لمهنة المحاسب و الخبير المحاسب.

- دور واضح لمندوب الحسابات في تأسيس شركات المساهمة بدأ بعملية (التقييس، التسيير و التنظيم و المراقبة) بحسب المادة 600 من العدد 27 المؤرخ 05 ذي القعدة 1413هـ .

2- سلم أتعاب واضح أعيد صياغته أكثر تفصيلا بمجيء حكومة جديدة .

3- التصريح بتسمية محافظ الحسابات نهائيا بدل " مندوب الحسابات " .

4- صفة (المهني و العضو النقابي)، الأمر الذي أصبح يحدد إطار معاملة المهني مع زبائنه، و أصبحت له مقاييس و قواعد متعارف عليها تنشرها نقابته .

الجزائر

5- الأمر المهم في هذه الفترة " إحداث مجلس وطني للمحاسبة " يضطلع بمهمة التنسيق و التلخيص في مجال البحث و ضبط مقاييس المحاسبة و التطبيقات المرتبطة بها .

المطلب الثالث : الفترة ما بين 2010- فما فوق

عرفت هذه المرحلة تغييرا نوعيا إن لم نقل جذريا على مستوى الإطار القانوني الخاص بالمهنة التي لم تعد تدعى في صلب الموضوع بالمهنة الحرة، حيث أصبحت تابعة لسلطة CNC الممثلة لوزير المالية في مختلف هياكلها القاعدية المؤسسة وفق منظور فلسفي جديد للمهنة لم تبرز أهم معالمه إلى حد الساعة .

إذ أصبح CNC المشكل في صيغته القانونية الجديدة، المخول الوحيد لإعطاء شهادات مخولة حق ممارسة المهنة كما استنباط بمهمة تنظيم مسابقات و امتحانات الحصول على الإعتمادات، و انفرد بإعداد و إرسال القائمة النهائية للمترشحين المقبولين لإجراء الامتحان النهائي لوزارة التعليم العالي و البحث العلمي، زيادة على سلطة المصادقة على النظام الداخلي للجنة الانضباط و التحكيم .

إن كل هذه المهام الأساسية و أخرى كانت من صلاحيات المنظمة الوطنية المحلة حاليا بموجب القانون 10-01، حيث كانت تعد هيئة مدنية سيادية حرة مستقلة تعمل في صالح تطوير المهن الحرة و الدفاع عنها أمام الجهات الأخرى المحلية و الدولية منها، كما تعمد إلى تسليط العقوبات الداخلية على إفراد المهنة في حالة تجاوزهم لأحد معايير المهنة أو إخلالهم بأخلاقيات المهنة .

بادئ ذي بدأ نقول أن القانون 10-01 لم يخلوا من الإيجابيات لا على الصعيد المهني و لا على الصعيد الموضوعي خصوصا بعد صدور القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، تعدادا لحزمة المراسيم التي أفرزت أبرز النقاط التالية :

- ضرورة إخضاع المتربص لامتحان قبول قبل مباشرة التكوين النظري .
- ضرورة مزاولته لتربص متوسط المدى " سنتان " في أحد المعاهد الوطنية المعتمدة لدى وزير المالية.
- تحويل المتربص الناجح لإجراء تربص تطبيقي بنفس المدة " سنتان " في أحد مكاتب المهنيين المعتمدين و المزاولين للمهنة .

كلها أمور تعكف على رفع مستوى المهني و الارتقاء بأبجديات المهنة نحو أفق عالية تصنع مهنيين أكفأ غير الواقع الذي ألت له المهنة في الزمن الحاضر ينبأ بغير ذلك ما لم تعمد الهيئات المختصة و نخص

" المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات "، إلى اعتماد (مدارس أو معاهد مختصة) لتطبيق جملة النقاط الأنفة الذكر ذلك بعد مرور 4 سنوات من صدور المرسوم التنفيذي المقرر لهاته الخطوة .

الجزائر

خاتم ختام نقول أن ما حققته المهنة من مكاسب مادية و معنوية استطاعت أن تصبوا بها إلى أعلى درجات الحرية و الاستقلالية على اعتبار إنجازات المراحل السابقة، إلا أن كل ذلك ذهب أدراج الرياح بالنظر إلى أساسيات قيام المهنة في ظل الساحة القانونية الجديدة، الموجبة على المهني:

- التقيد بأوامر جهات أخرى يمثلون أعضاء ل CNC ممثلين لوزارات أخرى ليست على علاقة لا بالمحاسبة و لا بالتدقيق

استبدال نص المادة 5 من القانون 91-08 بنص المادة 4 من القانون 10-01 .[1]

[1] عايدة ديار، دور المراجعة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة أم بواقي، 2016، ص 24 .

خلاصة :

في الوقت الذي تتعالى فيه أصوات المنظمات و الجمعيات والمجتمع الدولي بإصدار معايير تدقيق توفر المزيد من حرية و استقلالية المدقق في ممارسة مهامه، و حمايته من أي احتمال يقضي بوقوعه تحت ضغوط مباشرة أو غير مباشرة ممارسة أو مفتعلة تضرب حياديته و شرعيته في إبداء رأيه حول معلومة مالية أو محاسبية تحدث الفارق أو تدنس الحقائق، نجد الجزائر لتزال تتحفظ على بعض الأمور في صياغة نصوص قوانينها المرتبطة بالمهنة.

إن مجمل ما خلصت إليه النصوص القانونية عبر المراحل الثلاثة هو نفس ما تعكف على تحقيقه جميع الأنظمة العالمية لمطالبة المدقق بتوفير الأسباب دون النتائج . حيث يؤدي الالتزام الفعلي بالمعايير الموضوعة والتقيد بمجموع خطواتها العملية في حتمية تحقيق النتيجة المنتظرة " معلومة مالية صادقة وشفافة ذات جودةعالية".

الفصل الثاني
أثر التدقيق في الجزائر
على جودة المعلومة المالية

تمهيد :

تعد المعلومات المالية الناتج النهائي للنظام المحاسبي المالي نظرا لمساعدتها عديد المستخدمين الداخليين والخارجيين عن المؤسسة، في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المتسمة بالرشاد على اعتبار جودتها .

إن توفير المعلومة المالية ليس هدفا بحد ذاته وإنما ضرورة توفير معلومة مالية ذات جودة هو الأساس، ونقصد بذلك أن تكون المعلومة المالية ذات محتوى إعلامي نفعي يولد الاستفادة لمستخدمي المعلومة . فلم تعد عملية تحويل البيانات إلى معلومات بعد معالجتها كافية بل لابد من الأخذ في الحسبان شرطان أساسيان:

- إن المعلومات الناتجة يجب وأن تقلل من درجة عدم التأكد لدى متخذي القرار.
- إن المعلومات الناتجة تزيد من معرفة متخذي القرار للفصل في قرارات مستقبلية .

إن حقيقة عدم توفر الشرطان تقضي بأن المعلومة المالية ليست ذي جودة على اعتبارها بيانات مبوبة ومرتبة يمكن تخزينها وإعادة استخدامها مرة أخرى .

إذ يمكن الدور المتجلي لمحافظ الحسابات في إضفاء ميزة التأكيد (ملائمة والاتساق) على المعلومة المالية بتقريره، في طريق ترسيم الشرطين السابقين ليقضي بجودة المعلومة المالية عند متخذي القرار.

المبحث الأول:محددات جودة المعلومة المالية

أقضى التطور التكنولوجي إلى استخدام الحاسوب في معالجة المعلومات إلى جانب المعالجة اليدوية بحسب المادة 24من القانون 07-11المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي فتشبعت محددات جودة المعلومات بين المتغيرات غير أن الأسس الكمية و النقدية تقضي إلى وضع نقاط محددة تنطلق منها أي عملية تكوين أو استخراج للمعلومات المالية .

المطلب الأول :ماهية المعلومة المالية

1-تعريف المعلومة المالية :

مجموعة البيانات المعالجة و المبوبة في التقارير المالية وفق أشكال مختلفة يحددها الهدف الأساسي القاضي باهتمامات كل الأطراف الداخلية و الخارجية عن المؤسسة،المتعلقة بنشاطاتها التجارية وآفاقها المستقبلية .[1]

2-خصائص المعلومة المالية :

تكمن خصائص المعلومة المالية في القدرة على توفير المعلومة اللازمة لسد الحاجة منها،وفق أساس يجمع المختصين على تنميطه،فيما يلي:[2]

- ذات مدلول للخروج باستنتاج واقعي
- سهلة الفهم و الاستعمال
- الدقة والتوقيت المناسب

إن الحكم على جودة المعلومة المالية يكون مبني على أساس الخصائص التي تتسم بها الأخيرة،وكذا القواعد الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومة المالية،والحكم على جودتها من خلال قياسها من حيث :(المنفعة،الدقة،التنبؤ،الفاعلية،الكفاءة)،إن قياس جودة المعلومات يبقى نسبي لكن أن تكون المعلومة بجودة عالية أفضل من لا جودة.[3]

3-طبيعة المعلومة المالية :

لطالما لخصت طبيعة المعلومة المالية في الطبيعة العددية محصورة بين الأرقام،غير أن التطورات الحاصلة على مستويات "الرقمنة في الأسواق العالمية"، بدلت الوضع و صورت طبيعة المعلومات على أنها طبيعة "حرفية رقمية" إذ ارتبطت طبيعة المعلومة المالية بعامل المعرفة والاستدلال .

---

[1] القانون 07 – 11 المؤرخ في 25 نوفمبر المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 24، ص 11، (بتصرف) .

[2] نفس المرجع، ص ص 11 – 13 (بتصرف) .

[3] محمد ناصر علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير،جامعة باتنة 2009،ص72 .

إن عاملي المعرفة والاستدلال من بين المؤشرات التي تدل على طبيعة المعلومة حيث يكمن مفهوم المعلومات المالية و طبيعتها في تعريف كلا من العاملين كما يلي :

المعرفة :"حصيلة المعالجات التجريدية للمظاهر الكامنة في المعلومات و تقطيرها إلى مجموعة قواعد تحكم الفكر بجانبيها النظري و التطبيقي لتجاوز العقبات .

كذا الاستدلال هو الآخر لا يؤدي واجبه في الإقناع و خفض درجة عدم التأكد عند أصحاب القرار إلا بتنوع طبيعة المعلومة المالية المعالجة في مدركات العقل المفكر حول وسط معين .[1]

4 -مكونات المعلومة المالية [2]:إن طبيعة الحال تقضي إلى نوعين من المكونات :

أ- مكونات عامة : تتمثل في البيانات المالية المحاسبية وآليات معالجتها

إن عملية تكوين المعلومة المالية كغيرها من سائر العمليات الإنتاجية للمعلومات الأخرى،فهي تتبع طرق جمع البيانات المحاسبية المالية (فواتير،وصولات استلام،شيكات)،ثم نقوم بمعالجتها وق الإجراءات (الترتيب،التبويب،القياس،الإفصاح ...)

والمبادئ المحاسبية (التكلفة التاريخية،القيد المزدوج ...)المترسمة بالقوانين و التشريعات المنظمة،أي أن المكونات عبارة عن بيانات تتم معالجتها وفق آلية (يدوية أو محسوبية) محددة و مرسمه تعطينا في الأخير معلومة يمكن تخزينها أو استعمالها في وقتها لتحقيق الاستفادة،نأخذ تبسيطها كالتالي :

ما يكون لنا معلومة مالية

-المرحلة الأولى من عملية إعداد المعلومة المالية تحقق شرط المعرفة .

-المرحلة الثانية من العملية (التغذية العكسية)تحقق شرط الاستدلال

تتضمن مخرجات نظام التقارير المالية التالية :

- ✓ معلومات مالية عن الميزانية
- ✓ معلومات خاصة بالتحليل المالي
- ✓ عمليات الرسملة
- ✓ عمليات التدقيق الداخلي
- ✓ عمليات التمويل و الاقتراض

ب-مكونات خاصة : يمكن استخلاص هذه المكونات من خلال التعريفين الآتيين :

التعريف الأول: هي هيكل متكامل داخل المؤسسة يقوم باستخدام الموارد المتاحة و الأجزاء الأخرى لتحويل البيانات الاقتصادية إلى معلومات مالية . [3]

[1] الروز،حسين مضفر، سمات اقتصاد المعرفة في دول المغرب العربي،مجلة المستقبل العربي،العدد348،فيفري 2008 .

[2] سعد غالب ياسين،نظم المعلومات الإدارية، دار اليازوري للنشر والتوزيع،عمان – الأردن، 2003 ص68، بتصرف .

[3] عبد المقصود دبيبيان و آخرون،أساسيات نظم المعلومات المحاسبية،جامعة الإسكندرية – مصر، 2005 ص70، بتصرف .

المالية

إذ يمكن القول أن مكونات المعلومة المالية

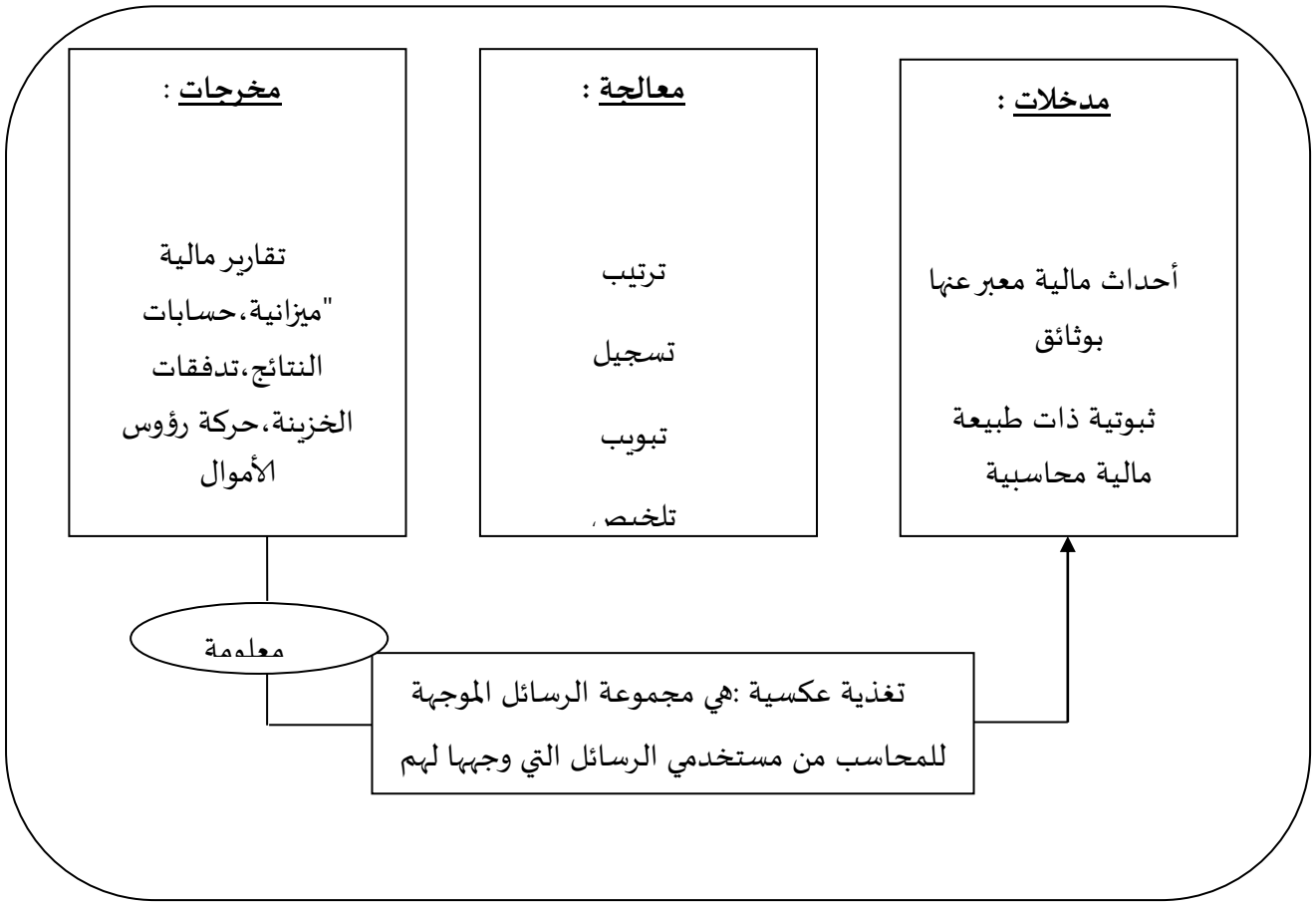
هياكل
موارد ← بيانات اقتصادية
أجزاء تحويلية

التعريف الثاني :هو نظام مكون من أفراد و آلات،يسترشد بالمبادئ المحاسبية في تحويل البيانات إلى معلومات مالية يخزنها و يعرفها لأصحاب القرار،الدائنين و المستثمرين،إدارة المؤسسة .[1]

ونستخلص من التعريف ما يلي :

مجموعة أفراد
مجموعة الآلات ← تحويل البيانات
مجموعة مبادئ

الشكل(2- 1) : مخطط طبيعة و مكونات المعلومة المالية



المصدر: من إعداد الباحث

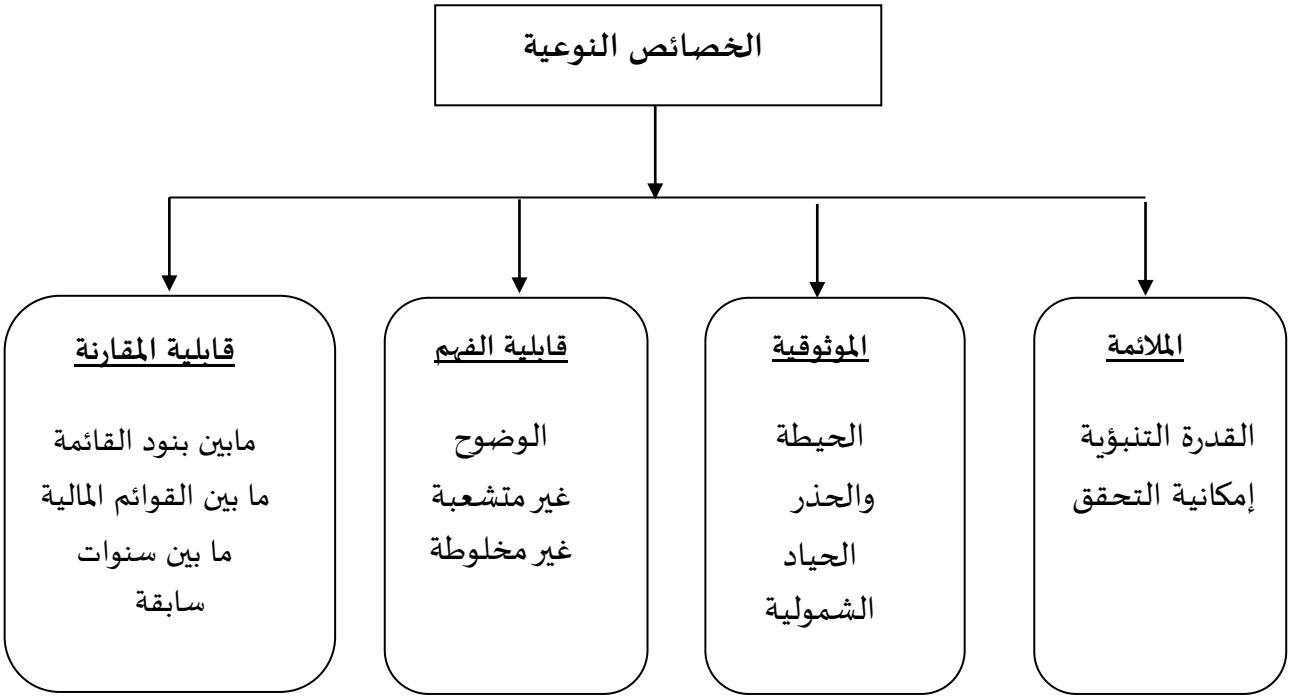
[1] محمد يوسف حفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع،الأردن، 2001، ص51،بتصرف .

المطلب الثاني :خصائص جودة المعلومة المالية [1]

يقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المالية المفيدة،هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسئولين عن إعداد التقارير المالية ي تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق و الأساليب المحاسبية البديلة .[2]

بغض النظر عن المعلومة المالية و ما تطرقنا له فيما يخصها لابد وأن نعزز أهمية و أهداف المعلومة المالية،انطلاقا من خصائصها و التي تعطيها الجودة اللازمة لتحقق ما أنشئت لأجله .و بانطلاق إعداد المعلومة المالية سعيا منا لأجل تحقيق هدف معين هي خطوة أولى في سبيل تحقيق جودة المعلومة المالية باعتمادها على أساليب و طرق مضبوطة تؤدي لما تسير إليه .إذ يوضح الشكل التالي ذلك :

الشكل(2- 2) :يوضح الخصائص النوعية للمعلومات المالية :



المصدر: من إعداد الباحث

1-خصائص زمنية :

أ.التوقيت :إن توقيت وصول المعلومة إلى مستخدميها أو مستحقيها في الوقت المناسب وبالتوقيت الزمني المناسب على الترتيب (أي موعد وصولها "قبل أو عند الحاجة لها،أم بعد ذلك "إذ المقصود هنا هو الوصول

[1] موقع إلكتروني، شبكة المحاسبين العرب،نشر الاربعاء، 9 سبتمبر 2020 .
[2] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل، الكويت، 1990 ص 194 – 195 .بتصرف .

قبل أو عند الحاجة لاستخدامها،فإذا كانت بعد زوال الحاجة و تفويت فرصة استثمار المعلومة تفقد الأخيرة أهميتها و قيمتها ي آن واحد)،يكسب المعلومة المالية سمة من سمات الجودة المسترشد بها عند عديد المساهمين و المستثمرين و حتى المحللين .

إن خاصية التوقيت تحقق خاصية من الخصائص المهمة المميزة لمعلومة مالية عن أخرى ذلك وأن افتراض وصول إحداها في وقت متأخر،قد يفقد ميزتها أو حتى أهميتها إذا كان الفارق الزمني بين انطلاق المعلومة حتى وصولها كبيرا .

فالخاصية الزمنية للمعلومة المالية أو أي معلومة أخرى من بين الأمور التي أصبحت تولى أهمية في الوقت الحاضر على اعتبار التطور التكنولوجي،و تطور مواقع التواصل وتعدد وسائط الاتصالات كالانترنيت بمختلف مواقعها gmail،yahoo ،hotmail...، ضف لذلك الفاكس و الهاتف،حتى البرمجيات G 3،G 4 .

ب. الحداثة :إن مفهوم خاصية الحداثة يتقارب بنسبة متفاوتة مع مفهوم خاصية التوقيت إلا أن الاختلاف يكمن في جزئية بسيطة بين كلا الخاصيتان،بالنظر إلى أن مفهوم حداثة المعلومة فيرتكز على عامل الأسبقية في تحصيل المعلومة المالية عن جهة قبل أخرى .

إن خاصية الحداثة ولكي تحافظ على ميزتها كخاصية جديه لابد وان تتوفر هي الأخرى على سرية معالجة المعلومة المالية و السرعة في تحليلها بالطرق المناسبة الصحيحة .

2-**خصائص ضمنية** :تتضمن هذه الأخيرة عدة خصائص نوجزها في :

أ.الدقة :إن تشعب المعلومة المالية بين عدة فروع و عدم اختصاصها بقدر من الدقة،قد يؤدي إلى عدم الجدوى من استعمال المعلومة المالية ولا أي معلومة أخرى .

إن تحري الدقة ي تقديم المعلومة المالية أو جزئية بسيطة من معلومة مالية معينة قد تحدث الفارق في ظل توافر الشروط الأخرى المحددة لجودة المعلومة .على عكس الأمر الذي قد يحدث عواقب سلبية بإهمال إحدى جزئيات المعلومة المالية المطلوبة،مما يفقد المستخدمين الثقة في حقيقة المعلومات المالية المقدمة لهم الذي يجعلهم يبحثون في تفاصيل أخرى على علاقة بالمعلومة لتأكد من دقة الجزء المطلوب

مثل : التحقق من قيمة الديون طويلة الأجل بطريقتين :

. د ط أ : (رأس مال العامل +مجموع التثبيتات الغير الجارية) . رأس المال

. د ط أ :مجموع الخصوم . (رأس المال + د ق أ)

ب.الصدق :إن خاصية الصدق مهمة كثيرا في إضفاء طابع الأمان على مخرجات النظام المحاسبي المالي،الأمر الذي يقر به محافظ الحسابات في نهاية تقريره بالمصادقة على القوائم المالية في أحد أشكال المصادقة،إذ أن أمر توفير الصدق يخلق عند محافظ الحسابات خلفية أن نظام ككل صادق و قد يكتفي

بأسلوب العينات للبرهان فقط،ما ينتج مصادقة بدون تحفظ النقطة التي تبعث على الاطمئنان في نفوس المساهمين و الملاك و حتى المستثمرين المحتملين،و يكسب المعلومة نوع آخر من الجودة .

ج.**الشمول** :خاصية لا تقل أهمية عن غيرها في ظل ظهور المحاسبة الإبداعية في عمليات الرسملة و الإدماج و التجميع،إن المعلومة المالية الغير شاملة من شأنها و أن تلعب على وتر حساس في تكوين المعرفة لدى قارئ المعلومة المالية،بحيث يشوب الصورة الفوتوغرافية للقائمة المالية عدم الوضوح و الضبابية في إحدى بنودها ما يبعث على الشك و النفور عند متلقي المعلومة المالية،الأمر الذي قد يصرف المستثمرين المحتملين و يبعث بالقلق في نفوس الملاك و المساهمين .

د. **الملائمة (الاتساق)** :عدم ترتيب المعلومة المالية داخل القائمة المالية بالشكل أو النموذج المعهود الذي يتناسب و ظرف إصدار المعلومة يؤدي حتما إلى اختلال قراءة المعلومة المالية،لعدم ملائمتها للوضع أو السبب الذي عرضت من اجله،ما يبعث بفقدان المعلومة المالية لأهميتها بفقدانها لدورها لعدم ملائمتها إن توفر خاصية الاتساق في المعلومة المالية تؤدي بالضرورة إلى تواجد خاصية الملائمة ذلك للارتباط الوثيق بين كلا المصطلحين في علاقة طردية للخاصيتين،ذلك وإن إصدار معلومة مالية ملائمة و متسقة في مختلف أطوار تكوينها،يكسب المعلومة ميزة الوضوح و التناسب .

3 . **خصائص شكلية :**

طريقة تقديم المعلومة المالية لمستخدميها تخلق اثر و بعد فكري لمتلقيها على أساس الشكل المقدمة به فنقول :

أ.**الوضوح** :إن الوضوح في المعلومة هو فقط كيفية الكتابة و نوع الكتابة و غيرها من أمور عدم الشطب و التبييض وكل الأمور المتعلقة بوضوح النظر،غير أن الوضوح الضمني المتعلق بموضوع المعلومة المالية في حد ذاتها يتعدى ذلك عند الخواص (المختصين)، في تحديد معالم وضوح المعلومة المالية .

إن خاصية وضوح المعلومة المالية لا تقتصر فقط على المعلومات المالية المشتقاة من القوائم المالية بل الشغل الشاغل،يتعدى إلى إرفاق التقارير المالية بتقارير تفسيرية توضح أسس وأسباب الإقدام على قرارات غير واضحة،فضلا عن تقارير محافظ الحسابات التي تراعي هذه النقاط ضمنيا لترفع اللبس و الغموض عن المعلومات المالية المصرح بها .

في خطوة تبعث بها الدولة في ظل عدم استقلالية المدقق الداخلي و عدم كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية والحوكمة في أغلب الشركات الناشطة على التراب الوطني الجزائري .

ب.**التنظيم** :ترتكز هذه الخاصية في إطارها التصوري على مجموعة الخصائص السابقة ذلك لشمولها كافة الخطوات المرتبطة بالمعلومة المالية و إعدادها،و لنوضح أكثر هذه الخاصية نعرج على عكس المصطلح

وهو عدم التنظيم أي "الخلط"،إن عملية تنظيم المعلومة المالية هي عملية وضع المعلومة المالية في إطارها الصحيح بالشكل الصحيح و الترتيب المناسب لعرضها و منع تشعبها .

ففي ظل عدم تحقق خاصية التنظيم في المعلومة المالية تفقد الأخيرة جميع الخصائص الأخرى و لو كانت على قدر كبير من "الدقة،الوضوح،الشمول ...".

حيث أن التنظيم الجيد و الأكفأ للمعلومة المالية وفق خطوات مدروسة بعناية و مخطط لها بالشكل المناسب،يجعل المعلومة تبرز نقاط قوتها و ما تحمله من دلالة في تعبيرها على الواقع الذي تمثله،هذا ما يكسب طابع الجودة من جانب أصحاب القرار.

ج. **المرونة** :إن عدم توفر المعلومة المالية على هذه الخاصية بالقدر و الكيفية المناسبتان،لأجل استغلال المعلومة كلا حسب حاجته يفقد الأخيرة الكثير من أهميتها،هذا وإن المرونة تعمل على تحقيق خاصية الملائمة في تحصيل المعلومة المالية و أوجه استخدامها .

على نقيض ذلك فإن عدم مرونة المعلومة المالية يؤثر سلبا على استخدام الأخيرة ما يفقدها خاصية الملائمة بالنسبة لمستخدمي المعلومة المالية .

لذلك فإن تحقيق عنصر الملائمة يرتكزعلى عنصر المرونة بدرجة كبيرة من الاعتماد،ففي حالة انعدام الأخيرة من المعلومة المالية شأنها في ذلك أن تضف طابع الجمود و التعقيد و صعوبة استخدام و استثمار المعلومة بالشكل المناسب،ما قد يؤثر بطريقة أو بأخرى على خاصية الوضوح في نقطة تأثير سلبي ثاني لانعدام خاصية المرونة .

4 . **خصائص نوعية :**

إن التطور العلمي و المعرفي على جميع الأصعدة أدى بالضرورة إلى تطور المعلومات المالية كأحد الميكانيزمات الأساسية في بناء قرار يتحمل ما يحتمل من سلبيات أو إيجابيات،أو كلاهما .

لذلك اعتمدت بعض الدراسات الحديثة على نوع جديد من الخصائص استندت فيها لأربع محددات،في حقيقة الأمر أستطيع أن أقر بواقعيتها في ظل عصرنة المعلومة المالية المقيدة بمصطلحات (جودة المعلومة المالية،تنسيق المعلومة المالية،حوكمة المعلومة المالية...).

أ .**الجودة الذاتية الداخلية** :يعتمد هذا الفكر على أسس إعداد المعلومة المالية لكل فرد بحسب حاجته،غير إن الأمر ليس بالسهل ولا بالمنطقي لاختلاف أنواع مستخدمي المعلومة المالية و قطاعاتهم .

لذلك نقول إن مفهوم الخاصية ينطلق من هذه الفكرة غير أن الإعداد يكون بإنتاج معلومة مالية واحدة،أما عن مدى استجابة هذه المعلومة لمتطلبات واحتياجات مستخدميها تكون استجابة فردية .

وعليه أقول أن مصدر المعلومة يكون في قالب عام يحتكم إلى معايير تتضمنها المعلومة :

. سهولة القراءة والفهم .

. قابلية المقارنة والتحليل .

. التقارير المتعلقة بالمحاسبة المالية .

. التحصيل الكمي المعرفي .

ب . الجودة السياقية :إن هذه الخاصية وإن كانت حديثة المصطلح غير أنها قديمة التصور، المقصود منها تتابع خطوات و مراحل الجودة في سياق إنتاج المعلومة المالية .

حيث أن الحرص على توفير الجودة في الطرق ومنهج إعداد (معالجة) المعلومة المالية ينتج معلومة مالية ذات جودة تلقائيا،في ذات السياق يسري إنتاج أوتوماتيكي للمعلومة المالية الجيدة،ففي حالة تولد الرغبة في تحسين الجودة تطبق فقط تعديلات ثانوية على مستوى آليات المعالجة و الإعداد التي تسوقنا بدورها إلى تحسين جودة المعلومة المالية .

ج . العرض و التقديم :إن خاصية العرض و التقديم في وقتنا الحاضر تعمل على إكساب المعلومة المالية ميزة نوعية عن باقي المعلومات المالية المماثلة،ذلك بأن طريقة العرض تكمن في إبراز نقاط قوة المعلومة المالية وخلق مقومات إبداعية تثمن أهمية المعلومة المالية،خاصة وأن التركيز على المظهر الاقتصادي قد تغلب على المظهر القانوني بحسب ما نص عليه القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي .

لذلك فإن خاصية العرض و التقديم تختلف باختلاف المكان و الزمان و الغاية المرجوة من المعلومة ذاتها .

د . قابلية الوصول :تركز هذه الخاصية على قابلية وصول المعلومة المالية، و إن هذه الخاصية و ما عليها من انتقادات على الصعيد الدولي لنبذ فكرة التلاعب بأفكار المستثمرين،و ما لها من ارتباط مع مفهوم المحاسبة الإبداعية كدور محوري في الأخيرة .غير أن حسن نية توظيفها بالاستخدام الجيد لها يؤدي الدور الأساسي والغاية المرجو تحقيقها من تقديم المعلومة المالية للإشارة عن استراتيجيات المؤسسة في المستقبل .فهي طريقة ذكية ما دامت صادقة تحافظ على سرية الخطط المستقبلية من المنافسة الخارجية .

المطلب الثالث : تحليل جودة المعلومة المالية و تأثيرها

إن القوائم المالية وسيلة لتقديم المعلومات المالية إلى مستخدميها،بغية قراءة مقاربة بين الأهداف الإستراتيجية للمستثمرين و الوضعية المالية للمؤسسة صاحبة التقارير .التي لا تتسم بالثبات بل تتأثر و تؤثر في البيئة الاقتصادية و القانونية الموجودة فيها .

كما تتأثر المعلومة المالية بالخصائص و القيود النوعية للمعلومات المطلوبة في إطار توفير الغاية المنشودة من تقديمها،بتقديم صورة دقيقة تماما .

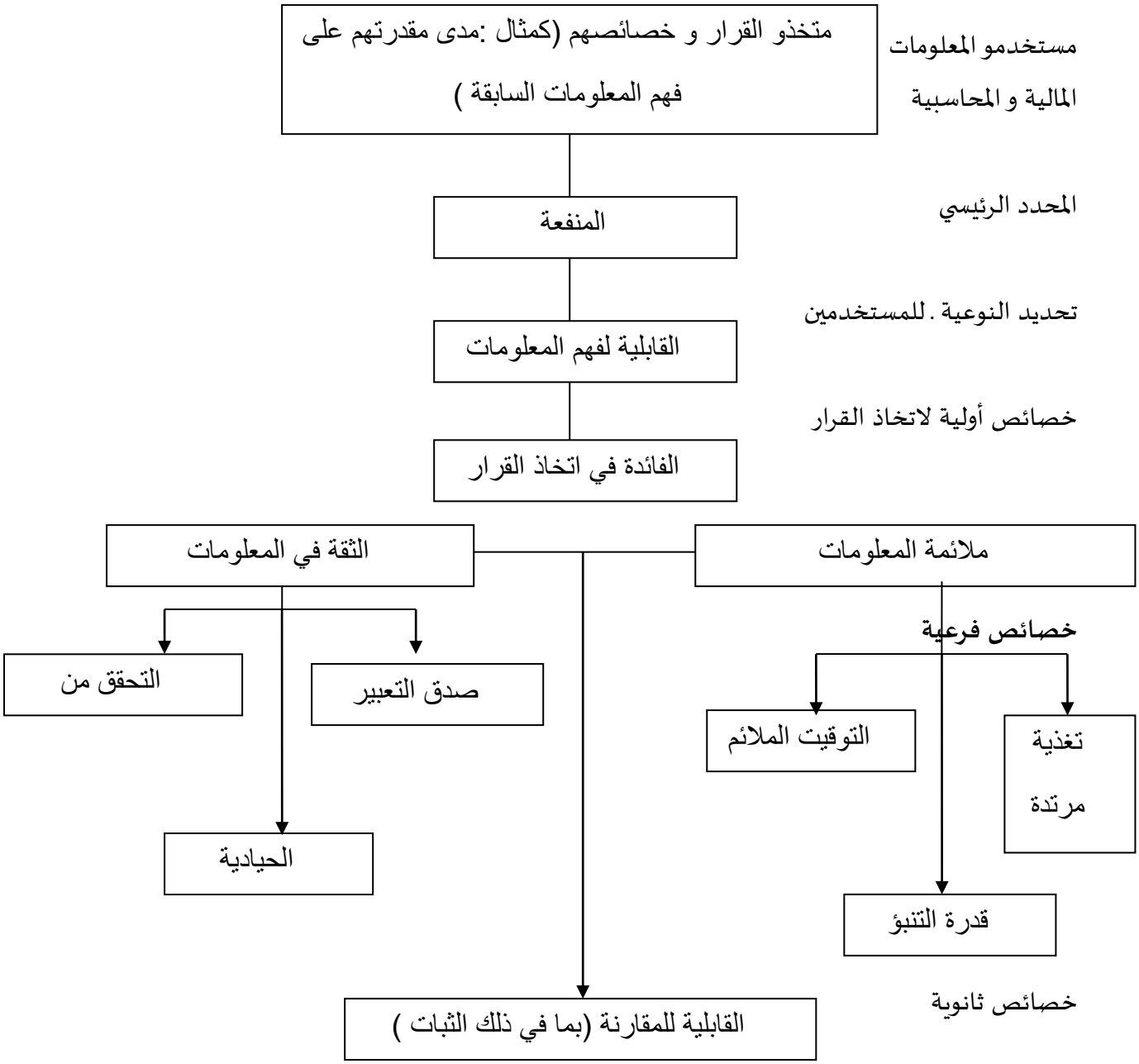
1 . تحليل جودة المعلومة المالية :[1]

[1] مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد (21)، العدد الأول، يناير 2020، ص ص،16 - 17

تختلف المعلومة المالية على مستوى القائمة المالية عنها في التقارير المالية،غير أن إعداد القوائم المالية يخضع بالأساس إلى الطابع القانوني الموضوع وفق النصوص و التشريعات، التي تلزم الإمداد بالمعلومة المالية من خلال "قائمة الميزانية،جدول حساب النتائج،جدول تدفقات الخزينة،جدول حركة رؤوس الأموال "، في حين تتضمن التقارير المالية معلومات أشمل وأوسع مثل :(التوظيف،التسيير،...)إلا أن توفر جل الخصائص المحددة لجودة المعلومة المالية أمر لا مفر منه سواء كان على مستوى القائمة أو التقرير.

إن الاختلاف في قيود عرض المعلومات المالية يخلق الاختلاف بين الاثنين ذلك و إن تحليل القوائم المالية يخضع لقواعد صارمة تنظيمية،يكون تحليلها اختياريا من طرف لإدارة ظنا منها و أن تحليلها مفيد للأطراف الخارجية .غير أن المعلومات المالية الموجودة على مستوى التقارير المالية تتخذ أشكالا مختلفة و تتناول موضوعات عديدة تعد بعدد المستخدمين،كل حسب متطلباته.

الشكل(2- 3): الركائز الأساسية في تحليل جودة المعلومة المالية



المصدر: مكتسبات قبلية

2 . تأثير جودة المعلومة المالية :[1]

تعدد مستخدمي المعلومة المالية من " المستثمرين محتملين،بنوك،جهات حكومية منها الضريبية،موردين، زبائن، محللين ماليين، اقتصاديين، أساتذة و طلبة جامعيين، صحافة، ومشرعين ...الخ "

[1] مجلة البحوث المالية والتجارية، مرجع سبق ذكره، ص ص، 42 – 44 .

يولد عدة تفسيرات على اختلاف القراءات و الحاجات .ما يؤدي بالبعض إلى تجاوز تقييدهم بالمعلومات المالية الموجودة على مستوى التقارير المالية، بل يتعدى الأمر إلى استقاء المعلومة من عدة جهات تشكل مصادر قبلية للمعلومة المالية المكملة لتفسيراتهم .

في ظل عدم وجود سلطة إلزام المستخدمين داخل المؤسسة بتقديم أجزاء معينة من المعلومة المالية، قد يولد ذلك مفارقة تحديد مصادر المعلومة المالية، الأمر الذي يخلق شبه مصلحة بين المستثمرين و الإدارة في عرض معلومة وفق منظور أو آخر يتجاوب و متطلبات تفسير المعلومة بالطريقة المرغوبة .

كلها نقاط تبعث على الشك و الريبة في قراءة و تفسير المعلومة المالية ما يولد الحاجة إلى الغش و الاحتيال في تحصيل،تفسير و تحليل المعلومات، لذلك نقول إن عدم توفير معلومة مالية ذات جودة تذكر يحدث الأثر السلبي على المناخ المالي و الاقتصادي العام في تأثير مباشر على مستخدمي المعلومات المالية .

كما أن لعامل الإيحاء الأثر السلبي البالغ في عرض المعلومة المالية بمنهجية شبه قانونية باستخدام احد أساليب المحاسبة الإبداعية، فتبرز بعض النقاط بصورة مغالطة للواقع و للأحداث المالية التي تصورها المعلومة المالية و هنا نلتمس التأثير السلبي المتعدي للإيحاء بغياب ميزة الجودة عن المعلومة المالية، على هذا الأساس نجد أن توفر عنصر الجودة من شأنه أن يحد من كل هذه الملابسات، كيف ذلك ؟

إن الصورة المغالطة للأرقام و التصنيفات على مستوى القوائم المالية الخاصة بالمنشأة و المعدة في الشكل القانوني، يولد عند محافظ الحسابات الشك المهني الذي يوجب ضرورة التحقق من مصداقية و صحة قراءة المعلومة المالية، لحماية أصول المؤسسة من جهة و الحفاظ على أموال المساهمين و المستثمرين و المقرضين و أصحاب الالتزام من جهة أخرى .

يتولد عن هذا كله تقرير بتحفظ لمحافظ الحسابات يقلل من جودة المعلومة المالية على عكس حقيقة دور تقرير محافظ الحسابات إلزامي في الأساس إلى تحسين جودة المعلومة المالية .

يعزز عامل جودة المعلومة المالية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة الطمأنينة في نفوس أصحاب الأموال، غير أن سوء استغلال عامل الجودة (محافظ الحسابات)، قد يؤدي أيضا إلى كوارث مالية تتسبب في خسائر مالية ضخمة،خير مثال :(شركتاي :انرون،كي بي ا مجي)، لذا وجب تحسين جودة المعلومة المالية من خلال التوظيف الجيد لعناصر الجودة انطلاقا من دور محافظ الحسابات .

إن جودة المعلومة المالية أمر لا غبار عليه في حالة الاستخدام الرشيد لموارد المؤسسة و توافر مقومات الحوكمة المالية بكفاءة أجهزة الرقابة الداخلية، غير إن الرفع من مستوى الجودة و تقييد المفهوم بالممارسة الايجابية يتطلب تفاعل أطراف أخرى على قدر من المسؤولية اتجاه المصداقية و النزاهة، للحد من الآثار السلبية في غياب احد هذه المقومات .

المبحث الثاني :دور محافظ الحسابات على جودة المعلومة المالية

يكمن دور محافظ الحسابات في سبيل تحسين جودة المعلومة المالية، عند دوره في كشف مواطن الغش و التلاعب، انطلاقا من أهداف و مناهج و نطاق تدقيق المعلومة المالية، تحقيقا لمعايير جودتها، إدراكا لمعايير الجودة عند متخذي القرار في آخر مرحلة ألا وهي النشر، معتمدا في ذلك على خطوات و معايير متقنة في جملة المراسيم و التعليمات المستقاة من المجلس الوطني للمحاسبة الممثل لوزارة المالية.

المطلب الأول : أهداف و مناهج و نطاق تدقيق المعلومة المالية

1 . أهداف و مناهج تدقيق المعلومة المالية :

أ . الأهداف : إن الغاية الأساسية من تدقيق المعلومة المالية هي العمل على إصدار معلومة مالية صادقة، وهو المنطق أو الركيزة الأساسية التي تمثل الأرضية الأولية لمحافظ الحسابات عند الانطلاق في عمله، حيث يجتهد هذا الأخير في تطبيق أعلى مستويات الأمان و الحيطة لتحري صدق المعلومة بجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة و الإثباتات، التي ترسخ عنده خلفية صادقة عن المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة .

لينقل هذه الخلفية لكل مستخدمي التقارير المالية الخاصة بالمؤسسة إثر مصادقته على هذه القوائم المالية و التقارير، فمحافظ الحسابات يخاطب جميع المتعاملين المرتبطين بالمؤسسة سواء كانوا خارجيين أو داخليين من خلال :

الأمر الأول : وضع تأشيرته و ختمه على القوائم المالية أو التقارير المالية المنشورة و هي العملية التي تلخص جميع عبارات الصدق و الأمان في المعلومة المالية و تضف صبغة الجودة عليها .

الأمر الثاني : تقرير محافظ الحسابات هو الوثيقة التي من شأنها أن ترفع من درجة موثوقية و شفافية القوائم المالية الأمر الذي يعمل على رفع مستوى جودة المعلومة المالية إلى الأحسن . كما أن تحديد أهداف المعلومة المالية نابع من تحديد أهداف التقارير المالية و هي نقطة بداية تطبيق منهج فائدة المعلومات المالية و المحاسبية، في ترشيد قرارات المستفيدين الرئيسيين ...أيْ أن المعلومات الجيدة هي المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات .[1]

حيث يحتاج مستخدمي المعلومات المالية إلى نوعين من المعلومات لاتخاذ القرارات الملائمة :

النوع الأول : المعلومات الأساسية أي القوائم المالية .

النوع الثاني : تعليق و مناقشة هذه القوائم ألا وهو الرأي المحايد للمدقق المتضمن في تقريره

[1] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 194، بتصرف .

فزادت الحاجة إلى خدمات المدقق (محافظ حسابات كان أو خبير محاسبي)، لأسباب أخرى ظهرت :

. تضارب المصلحة بين مختلف الأطراف : حيث تتولد بين مستخدم المعلومة و معدها نوع من الاختلاف في الوجهات ما يبعث على تضارب في المصالح .

. الأهمية النسبية للمعلومة المالية : في ظرف التنوع الاقتصادي و تعدد النشاطات

. الفصل بين المهام و المتطلبات : إن الحاجة إلى الفصل بين معد المعلومة المالية و مدقق المعلومة، ما استوجب خلق آلية ربط بين مختلف الأطراف في وسط شفاف و صادق يضمن حقوق وواجبات كل واحد .

ب . مناهج تدقيق المعلومة المالية : إن منهج تدقيق المعلومة المالية ينقسم إلى قسمين بحسب نوع المعلومة المالية المدققة، إذا كانت محوسبة أو يدوية .

منهج تدقيق المعلومة المالية اليدوية : حيث يكون المنهج في هذا النوع متنوع بحسب مراحل التدقيق :

المرحلة الأولى :هي مرحلة تعريفية يتبع فيها محافظ الحسابات المنهج الوصفي، في جمع مجموعة المعلومات المتعلقة بالشخص المعنوي محل التدقيق (كاسم شركة،تصنيفها، نشاطها، رأس مالها، مقرها، مالكها أو مساهميها، سمعتها)، كلها معلومات مستقاة من المحيط أو البيئة الخارجية لمحل التدقيق .

المرحلة الثانية : تأتي هذه المرحلة كخطوة مهمة ثانية بمنهج استطلاعي يتبعه محافظ الحسابات في مجمل المعلومات الخاصة بالمؤسسة أو الشركة في شقين :

الشق الأول : من مديرها، هيكلها التنظيمي، عدد عمالها، قانونها الأساسي، نظامها الداخلي، فروعها

الشق الثاني : فحص السجلات و الدفاتر و الوثائق المحاسبية و الإدارية

المرحلة الثالثة : يعتمد فيها المحافظ على المنهج الاستقصائي للوقائع الاقتصادية الحاصلة خلال الدورة المعنية بالمحافظة، كأساس لوضع أو تحديد نسبة الشك المهني الوارد اتجاه المؤسسة من خلال النظرة الأولية العامة قبل الشروع في التدقيق و جمع الأدلة و القرائن المكونة للخلفية المفاهمية، في اتجاه شفافية الواقعة الاقتصادية من طرف المسؤولين الفاعلين في صنع القرار، بغية تحديد مسؤوليات كل فرد إذ ما اكتشف المحافظ أخطاء أو تلاعبات من جهة،أخذه لاحتياطاته في تقليل هامش مخاطر التدقيق من جهة أخرى.إن هذه المرحلة و إن كانت استقصائية لكنها مهمة بقدر أهمية نتيجة عمل المحافظ و صدق توقعاته.

المرحلة الرابعة: يتبع المحافظ المنهج الوصفي التحليلي في قراءة نتائج تحقيقاته و مقارناته خلال مرحلة جمع الأدلة و القرائن، اتجاه الكيان المدقق حول مدى صحة و مصداقية المعلومات المالية المنشورة في التقارير المالية، وان كانت هذه المرحلة هي الأخيرة في منهجية عمل المدقق في تدقيق المعلومة المالية اليدوية .

. منهج تدقيق المعلومة المالية المحوسبة :وجب على أي محافظ حسابات أن يتقن العمل على الحاسوب، فبتقدم العلوم و ظهور الحاسوب أصبح من النادر استخدام الشركات للأنظمة اليدوية في معالجة معلوماتها على تنوعها، فلم تنأ المحاسبة بدورها عن استخدام التكنولوجيا لمعالجة بياناتها في جميع مراحل مسكها .

الأمر الذي ذلل الكثير من الصعوبات اتجاه المحاسبين وأصحاب القرار في دقة و سرعة معالجة المعلومة و إصدارها في أي وقت لزم ذلك، بطبيعة الحال مع الحفاظ على طبيعة النظام المحاسبي بحسب المادة 24 من القانون 07 . 11 خلق نقطة الفصل أمام المجلس الوطني للمحاسبة حول توجهين حتميين :

. إما تلقين المدققين لأساسيات العمل بالكمبيوتر؟

. إما الاستعانة بأفراد يتقنون الكمبيوتر ويلقنون عمليات التدقيق ؟

فصدر القانون 01 . 10 كإجابة القاضي بالاستعانة بمدققين و تلقينهم لكيفية العمل بالكمبيوتر، و إن كان ذلك فإن العمل على ذلك يتطلب متسع من الوقت لضبط العملية أكثر منه عند تلقين محافظي الحسابات لمبادئ الكمبيوتر "المعلوماتية " .

فهناك بعض النقاط توضح استعانة المدققين للمعلوماتية:[1]

. إن لانتشار استعمال المعلوماتية تأثير واسع على تسيير الأنظمة و إجراءات المراقبة و التدقيق فلابد أن تتوفر لدى المدققين ثقافة معلوماتية .

. قد تصل حدود المعرفة في درجة معينة، إلى الفصل بين الثقافة و التخصص أين يتجسد ظهور تعقيدات تكنولوجية في ميدان المعلوماتية .

. إذا كان على المدقق أن يكون متخصص في مجال معين، لابد أن تخضع إجراءات تنفيذ مهمته إلى مبادئ التدقيق بتركيزه على أسباب هيكلية بجانب الأسباب الظرفية .

. تتحقق فعالية فرقة التدقيق إذا تميزت بتنوع كفاءات وخبرات أفرادها في تنفيذ جميع مهام المؤسسة .

حيث يتبع المحافظ في كل مرحلة المنهجية، التالية :[2]

. المرحلة الأولى : المراجعة العامة و التدقيق في مجموعات بمنهج استكشافي وصفي لغرض التأكد من إجراءات التشغيل (تشغيل مركز الحاسب،التوصيلات الكهربائية،،وحدة انقطاع التيار الكهربائي، توصيلات لنقل البيانات، التأمين ضد الحريق و صيانة الأجهزة والحماية المنطقية).

. المرحلة الثانية :ينتقل بعدها المحافظ إلى التأكد من سلامة البيانات بإتباع المنهج التجريبي التحليلي من خلال محاولة خلط برمجة (ضوابط إدخال ومعالجة "الحذف،النسخ والتحميل "،طبيعة البرامج وإصداراتها)

. المرحلة الثالثة : فعالية و كفاءة البرنامج في تأمين و تعزيز سلامة المعلومات من خلال اعتماد المحافظ على المنهج التجريبي في محاولة خرق قاعدة المعلومات وحدة التخزين الرئيسية أو الثانوية كانت .

[1] SNC، Révision en milieu informatique، norme de l’ordre des experts comptables،R N°8،1995،p38.

[2] Etienne Barbier،Audit interne Organisation،1996،p195 .

إن تجربة المحافظ لاختراق قواعد البيانات و المعلومات من شأنها أن ترسخ له مدى كفاءة البرنامج المستخدم في تأمين " حسابات الفروع الدائنة أو المدينة، بطاقات الدفع الائتمانية الإلكترونية، الخدمات الذاتية و البنك المحمول، مراكز الاتصال التليفوني أو الإلكتروني و جودة الخدمة الإلكترونية في حد ذاتها ".

. المرحلة الرابعة : نفسها في النوع الأول (تدقيق المعلومة اليدوية)، تزيد عنها في خطوة تدقيق حالات توقف الخدمة (البرنامج) وأسبابها إن كانت قد طرأت خلال الدورة المحاسبية، و آثارها السلبية على سبيل تأثير العامل على جودة المعلومة المالية المصدرة .

تجدر الإشارة إلى المستوى العالمي منهجان لمراجعة وتدقيق نظم المعلومات أولها ال(COBIT) ب 32 عملية، والثاني NIVRA [1] المركز على الجوانب النوعية للمعلومات .

2 . نطاق تدقيق المعلومة المالية :

هناك بعض الخطوات التي يتبعها المراجع في وسط معلوماتي :

. معرفة عامة حول المؤسسة :أي ضرورة الحصول على معلومات خاصة ومحددة،نذكر:[2]

التنظيم الداخلي لمصلحة الإعلام الآلي .

- نوع وتركيب الأجهزة والبرمجيات وكذا الأنظمة الخاصة بها.
- إجراءات التجريد والحماية الخاصة بمختلف التطبيقات .
- شروط تطبيق تقنيات التدقيق استنادا على المعلوماتية .

مع العلم أن الهدف المدقق لا يتغير بالتطور التكنولوجي للمؤسسة،لكن تحقيقه يصعب في ظل :[3]

- ✓ الحواجز التقنية للمعلوماتية التي تعرقل مهامه كالبرمجيات وأدوات المعالجة .
- ✓ الحجم الكبير للمعطيات والعمليات المعالجة فكلما طورت المؤسسة تكنولوجيا معلوماتها كلما زادت الحاجة إلى تسيير ومراقبة المعلومات المستعملة،إذ ترتفع مخاطر الأخطاء والانحرافات (التزوير والتحايل) في حالة غياب نظام للمراقبة الداخلية صارم وفعال .

تقييم نظام المراقبة الداخلية :

يقيم نظام الرقابة الداخلية بإبراز نقاط قوته و ضعفه في المؤسسة خاصة مراقبة الأجهزة الإلكترونية وتطبيقات المعلوماتية .لذا وجب على المدقق أن يولي عناية خاصة لتأثير استخدام الكومبيوتر في التطبيقات الهامة خلال دراسته وتقييمه لنظام الرقابة،فلا بد أن يكون المدقق ملما كفاية بنظام المعلوماتية ليستطيع معالجة دراسته و تقييمها .[4]

---

[1] هو النوع المعتمد عليه في هذه الجزئية مع التصرف فيه بحسب متطلبات البيئة المعلوماتية الجزائرية .

[2] Etienne Barbier،op cit،p 195 .

[3] J .Raffegeau & A Ritz،Audit et informatique،collection que sais – je ?،2 éme Edition،1993،p16 .

[4] توماس،ا هنكي، تعريب حامد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، 1986، ص 436 .

لذلك وجب تركيز المدقق، على :

- المراقبات الخاصة بتنظيم المعلوماتية .
- المراقبات الخاصة بحماية النظام (حفظ منافذ الدخول والخروج).
- إجراءات الاستغلال والصيانة لمختلف التطبيقات والأجهزة اللازمة .
- التأكد من وجود الوثائق والمستندات اللازمة .
- تقييم كفاءات الأفراد في وسط معلوماتي .

المطلب الثاني : تقييم مستوى جودة المعلومة المالية

على ضوء مما قيل حول مسؤولية المحافظ في رفع مستوى جودة المعلومة المالية،فهي خطوة ضمنية يعتمدها المحافظ بزيادة هامش الأمان و تحديد نسبة أخطار التدقيق ليس إلا، حيث يعتمد محافظ الحسابات على ثلاثة عناصر مترابطة تمثلت في :

. صدق وكفاءة تنظيم البيانات المحاسبية مدونة في السجلات المالية .

. توخي الحذر و التحلي بالأمانة .

. درجة الدقة و الضبط .

مستعملا في ذلك الإلمام بمعلومات الخطوات التالية :[1]

. جمع الوثائق والمستندات الموجودة على مستوى المؤسسة .

. زيارة المصانع و المركبات والهيئات التابعة للمؤسسة .

. استجواب الأفراد والمسيرين داخل المؤسسة .

فكل هذه العوامل تؤثر على أوضاع المؤسسة وتخلق مناطق خطر فيها،لأن كل المعطيات والحسابات ما هي إلا انعكاس لحقائق اقتصادية،قانونية واجتماعية تعيشها المؤسسة .

لذلك،كان يلزم الأخذ في الحسبان عند التقييم :

أ . صدق وكفاءة تنظيم البيانات المحاسبية المدونة في السجلات المالية :

حيث يعمد المحافظ إلى التركيز على هذا العامل لقراءة النية لحسنة بالنسبة للقائمين على هذا القسم من الأعمال، فإن تبييت النية السيئة للتلاعب والغش يبدأ من هذه الخطوة بجمع البيانات موضوع الغش التي قد تتعرض للتشتيت والبعثرة من قبل القائمين عليها حال اكتشافها لإعاقة سبل التفتيش،بتعطيل نظام البيانات لإتلافه، ما يضعف الحجة والبرهان خلال تدقيق المعلومات المالية الموجودة على مستوى السجلات المالية بعدم القدرة على إثباتها .

ب . درجة الدقة والضبط :

التماس محافظ الحسابات لدرجة معينة من الدقة في التعامل مع البيانات والمعلومات أثناء أداء مهمته يبعث نوع من الرضا عنده،فيحسب للمسئولين نقاط إضافية اتجاه قدرتهم على ضبط الأمور الإدارية كحسن سير المعاملات والالتزام باللوائح والتعليمات التنظيمية، لخلق جو أثناء العمل يبعث على الاستقلالية والنزاهة في مواجهة مختلف حالات الغش و التزوير إما عند المدقق الداخلي أو مختلف أجهزة الرقابة الداخلية للمؤسسة،ما يزيد من قدرة وفعالية الأجهزة السابقة الذكر على تصحيح الأخطاء ومواجهة الأخطار.

[1] G Bendict &R keravel، Evaluation du contrôle interne dans la maison d'audit،foucher .1990.p 22 .

ج . توخي الحذر والتحلي بالأمانة :

إن توخي الحذر عند معدي التقارير المالية في إعداد المعلومة المالية عامل أساسي لإعطاء الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة،غير أن توفر هذا العامل لوحده يضعنا أمام فرضيتين :

الفرضية الأولى : توخي الحذر خوفا من الوقوع في الخطأ مقارنة بما يتحملونه من تبعات و عقوبات تلم بهم في حالة تعمد الخطأ في الإعداد .

الفرضية الثانية : توخي الحذر من اكتشاف التلاعب والغش وهو ما يربط هذه الفرضية في التعامل مع البيانات المحاسبية المالية .

وعليه فإن التحلي بالأمانة مرتبط في علاقة مزدوجة مع توخي الحذر،وبالتفصيل فيهما نجد :

. علاقة طردية :توخي الحذر من الوقوع فب الأخطاء "ما يشكل فرصة من فرص التدقيق"

. علاقة عكسية :توخي الحذر من اكتشاف الأخطاء "ما يشكل خطر من مخاطر التدقيق "

. علاقة منعدمة :تنعدم لدينا العلاقة بين العاملين "الأمانة والحذر "في فرضية أخرى تربط بين كلا الفرضيتين الأولى والثانية تبعث بتوخي الحذر من الوقوع في الخطأ خوفا من اكتشافه .

كل العوامل السالفة الذكر تأثير مباشر على جودة المعلومة المالية قد تقف عائقا أمام المحافظ في تأدية مهمة التدقيق،على أكمل وجه،بتحديد هامش الخطأ معبرا عنه بقيمة مطلقة تحدد جودة عمل المحافظ .

إن توفر مستويين فقط من الشكل أعلاه يبني قناعة عند محافظ الحسابات بحسن جودة المعلومة المالية المنشورة، إلا أن التحفظ مطلوب إلى غاية تحقيق المستوى الأخير.

المطلب الثالث : ملائمة المعلومة لمستخدمي القرار

إن ما روج من عدم نزاهة محافظ الحسابات وعدم مصداقيته اتجاه شهادته بعدالة وشفافية التقارير المالية راجع إلى التشكيك في عدم كفاءة شهادته أن المعلومة أعدت وفق المبادئ المحاسبية الواجبة، دون النظر ما إذا كانت تعطي صورة صادقة و شفافة كما يريدها المستفيدين منها . تعود بحسبهم إلى عدم قدرته على مسايرة التطورات العلمية والعملية الواقعة فجر الألفية الثالثة .

كلها اتهامات حركت الوسط المهني الجزائري خاصة بعد تبني الوزارة لمكاتب تدقيق أجنبية في تدقيق قضايا سونا طراك، أين تم بعث قانون مهني جديد 10. 01 المفضي إلى استعمال المعلومات والمقاييس المكتسبة لدى المحافظ لاتخاذ القرار أو الإجراء المناسب مع استحضار الخبرة في التعامل، في خطوة هي الأصعب والأكثر أهمية، لاعتمادها على قدر كبير من الذكاء والمهارة في توظيف الشك المهني، مع مزيد من الجهد والعمل الذهني لقراءة ما يخطط له خلف الأرقام من حالات الغش والتلاعبات .

إن تقرير محافظ الحسابات لوحده من شأنه أن يعبر عن جودة المعلومة المالية دون معايير الجودة ذلك لتبنيه عدة خطوات ضمنية، ترسخ عنده خلفية يقينية حول محيط المعلومة وظروف إعدادها قبل تدقيق المعلومة في حد ذاتها .

إن أصحاب القرار كثيرا ما يريدون معرفة المزيد عن المعلومة المالية التي بين أيديهم، وإن وفرت لهم جميع المعلومات المطلوبة " المهمة وغير المهمة "، فإنهم يريدون أكثر من ذلك حتى تتوفر في المعلومة جميع محددات مستويات الجودة المعروفة، ليس اللوم في ذلك على أصحاب القرار ممن هم (الجمعية العامة،مستثمرون، موردون،...الخ)، ذلك إن خوفهم منبعث من حرصهم الشديد على أموالهم في مناخ سادت فيه فضائح الفساد، ليس على مستوى الجزائر فقط بل على المستوى العالمي ككل حيث تعالت في الآونة الأخيرة المطالبة بإرفاق تقارير إدارية إلى التقارير المالية للتأكد من مستويات الضبط الداخلي والرقابة الداخلية .

وعليه فإن محافظ الحسابات خلال عمله على إعداد المهمة يأخذ في الحسبان زيادة على برنامج العمل، الأهداف المنتظرة من التدقيق، بالبحث عن إجابة لكل الأسئلة (من،كيف، متى، كم ..الخ) مع تدقيق الأجوبة باستعمال الاختبارات والوسائل التي يراها مناسبة في حدود صلاحياته إن التقارب بين إعداد محافظ الحسابات لمهمة التدقيق وتحقيق الكفاية لمستخدمي تقريره يكمن في :

- تحديد الأنظمة والوظائف التي ستخضع لعملية التدقيق (مخزونات،مشتريات، استثمارات ...الخ) .
- تدقيق نظام المؤسسة ومسار انتقال الوثائق الإدارية والملفات من بداية العملية حتى نهايتها .
- تحديد عناصر المراقبة الداخلية .
- تحديد الأسئلة المناسبة التي تساعده على كشف الحقائق و الملابسات .

بالتالي نجد أن عمل الوصاية على توفير القدر الكافي من المعلومات المالية التي ترسخ القناعة بجودة المعلومة المالية المدققة عند أصحاب القرار، قد استخلص في سن مجموعة المعايير المذكورة سابقا لأجل تحسين جودة المعلومة المالية نسبتا لأصحاب القرار بناءا على تقرير محافظ الحسابات المكلف بالتدقيق .

لذلك فإن تقدير المخاطر عند جهة المحافظ في بداية عمله ووضعه لخطط تدقيقه أمر في غاية الأهمية بالنسبة لأصحاب القرار في رؤية حسنة من شأنها أن تضف على المعلومة المالية الجودة اللازمة بحسبهم وعليه نتطرق لهذه النقطة، كالتالي :[1]

[1] نعيم دهمش وآخرون، الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات،المؤتمر الدولي لجامعة الزيتونة،الأردن 2005/04/28

أ. تقدير المخاطر:

يعتبر تقدير المخاطر مسألة حساسة للإدارة والمدقق، فهناك بعض القوانين تتطلب تقدير سنوي للمخاطر لبعض المؤسسات والبنوك، رغما أنه يمكننا تخفيض المخاطر من خلال تفعيل الضوابط الرقابية، فإنه لا يمكن استبعاد هذه المخاطر بشكل كامل .

كما يضع المختصين تمييز للمخاطر على نحو :

- مخاطر إستراتيجية : عمل الأشياء الخاطئة .
- مخاطر تشغيلية : عمل أشياء صحيحة بطريقة خاطئة .
- مخاطر مالية : فقدان موارد مالية أو حدوث أزمات غير مقبولة .
- مخاطر معلومات : معلومات غير صحيحة غير ملائمة، نظم ليست صادقة وتقارير مضللة .

فبحسب تقييم المدققين للمخاطر الموجودة في المؤسسة يمكنهم تقديرها ما إذا كانت تتطلب مساعدتهم الفعلية أم لا وإن كان ذلك، فعليهم المساعدة في الأمور التالية :

- تحديد وتشخيص المخاطر الرئيسية للأعمال : كهيكل لإدارة المخاطر في عملية مستمرة
- تقييم أثر واحتمالية المخاطر.
- التصرف على أساس تقييم مخاطر الأعمال، إما :

.تجنب المخاطر ذات (تأثير عالي، احتمالية أعلى).

.قبول المخاطر من خلال الأنشطة الرقابية والتأمين .

. قبول المخاطر ذات (تأثير أدنى، احتمالية أدنى)

. المراقبة وقياس الأداء في عملية تحديد مخاطر التوثيق والضوابط الرقابية وإنتاج تقارير الإدارة .

ب. التحديات الجديدة لمخاطر التدقيق

نظم معالجة البيانات الحديثة تواجه تحديات جديدة في مخاطر التدقيق، فإن تدقيق القوائم المالية بواسطة تقييم ومراقبة الضوابط الرقابية على العمليات والنظم المحاسبية الورقية أصبحت غير مرغوب فيها، في ظل تحول منشآت الأعمال وبدرجة متزايدة نحو العمليات والنظم المحاسبية الإلكترونية بحكم ضمان تفعيل محتوى النشرة المحددة لكيفية تجميع القرائن الثبوتية الكافية في بيئة العمليات الإلكترونية .

ذلك أن المستندات المستخرجة من الحاسوب والإثبات الإلكتروني يمتاز عن الإثبات الورقي، من حيث : صعوبة التحوير والتبديل، الكافية لإثبات المصداقية، تمام المستندات، استدلال المصادقات، سهولة الاستعمال الوضوح، حيث أن الضوابط الرقابية الداخلية تتأثر بكل من مجلس الإدارة تتأثر وغيرهم من الموظفين لتقديم تأكيد معقول في تحقيق ثلاثة أهداف :

. إبلاغ مالي موثوق به .

. عمليات تشغيلية كفؤة فاعلة .

. الالتزام والتوافق مع القوانين والتشريعات المطبقة سارية المفعول .

. حماية الأصول ضد الامتلاك غير المصرح به واستخدامها والتخلص منها .

المبحث الثالث : أثر تطور مهنة محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المالية

المطلب الأول : عناصر ترابط بين محافظ الحسابات والرقابة الداخلية(ERM) وحوكمة الشركات

تعتبر مهنة محافظة الحسابات مقياس لدرجة تأثير الحالات المشتبه بها والمخالفات والجرائم المالية المرتكبة في حق المساهمين، إلى اعتبار محافظ الحسابات مانع لحالات الغش والتلاعب من وجهة نظر القانون، بناءا على ذلك جاءت خطوة المواظبة على تطوير مهنة محافظ الحسابات بتدارك النقائص والهفوات حال اكتشافها كضرورة ملحة لأجل إعطاء الأخطاء طابعها اللازم، فمن الواضح أن هذه الإجراءات القانونية ترفع عن محافظ الحسابات الطابع البسيط كمدقق ووكيل عمن وكله، إنما هو هيئة قانونية تعمل لصالح الفائدة العامة لها كافة الصلاحيات بموجب نص المادتين 830،831 من (ق.ت) .[1]

اثر تطور مهنة محافظ الحسابات على عدة إجراءات ملازمة لعمل المحافظ،وأخرى تؤثر على تحسين جودة المعلومة المالية بطريقة أو بأخرى سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، تمثلت في ثلاث محاور ندرجها في المطالب التالية:

أولا . العناصر المتأثرة المشتركة بين محافظ الحسابات، الرقابة الداخلية والحوكمة [2]

إن حقيقة العلاقة بين كلا من المعاملات الثلاثة تكمن في تأثير عناصر الترابط فيما بينهم، فيشتد التأثير على قدر وثاقة الترابط بين العناصر التي نحددها، كما يلي :

- مجلس الإدارة : يقوم مقام المساهمين بصفته وكيلا عليهم يختار من المدراء التنفيذيين بصلاحيات تنفيذ أعمال الشركة، بسبب معاناة العديد من الوحدات الاقتصادية فقد حث المساهمون والأطراف الأخرى من أصحاب المصالح على تحمل المجالس لمسؤولياتهم بوضع الإستراتيجية والخطط وأدوات المتابعة حتى الرقابة .[3]

تبدأ الحوكمة من مجلس الإدارة، فينظر إلى مجلس الإدارة على أنه الرابط بين الجهات المقدمة لرأسمال والجهات المستخدمة له، لخلق قيمة الوحدة، يتمثل دور مجلس الإدارة في : [4]

. مراجعة الاستراتيجيات الرئيسية للمنظمة والمصادقة عليها .

. مراقبة أعمال المدراء التنفيذيين .

. الإشراف على تنفيذ وتطوير إستراتيجية المنظمة .

. مراقبة المخاطر وإجراء الرقابة الداخلية .

---

[1] القانون التجاري الجزائري،المادة 830، ص 245، بتصرف .

[2] the committe of sponsoring organization of treadway commission،enterprise risk management integrated frame work،2004،p06.

[3] Monks R & Minnow N،corporate governance ZEP blachwell publishers malden،MA 2001،p20 .

[4] Ibid،p20 .

. مراقبة كافة الأنشطة والعمليات لضمان عدالة المعاملة بين كافة الأطراف ذات صلة بالمنظمة .

تتمثل مسؤولية مجلس الإدارة في جانب إدارة المخاطر، ب:[1]

. التعامل مع المخاطر الإستراتيجية التي تؤثر في السياسات الأساسية ولا يمكن تفويضها، ويتطلب النظر فيها وتقديرها بصفة منتظمة ومباشرة .

. التأكد من كفاءة النظام الموجود للتعامل مع المخاطر الأخرى كافة، ولكل نوع من أنواع المخاطر يقع تحت مسؤولية مدير بعينه أو لجنة بعينها .

فدور مجلس الإدارة في تقديم توجيهات متفاوتة عن مداخلات واستشارات تحديد المخاطر ك(تحليلها،التحقق من صحتها،تحديد الأوليات، تحمل المخاطر ورغبة المخاطرة، استراتيجيات الاستجابة لرصد الأنشطة)[2]

- اللجان التخصصية الداعمة لعمل المجلس : يقوم المجلس بتأسيس أكثر من لجنة متخصصة للإلمام بالمعلومات واهم هذه اللجان، هي :

. لجنة التحكم المؤسساتي : تراقب وتقيم مدى التزام المؤسسة بتطبيق مبادئ الحوكمة كاستقلال أعضاء مجلس الإدارة عن (الإدارة التنفيذية، أعضاء اللجان الدائمة لمجلس الإدارة)، وغيرها من المبادئ .

. لجنة التدقيق : يؤسس مجلس الإدارة لجان مختصة بالتدقيق المالي وتقييم المخاطر لتنفيذ ومتابعة المهام الموكلة لهم، تعتبر لجنة التدقيق جزء رئيس من عملية إدارة المخاطر التي تتولى الرقابة على :

- ✓ الضوابط المالية .
- ✓ مخاطر إصدار التقارير المالية .
- ✓ مخاطر عمليات الاحتيال المتصلة بالتقارير المالية .
- ✓ مخاطر تكنولوجيا المعلومات .

يتمثل دور لجنة التدقيق في :[3]

- ✓ الإشراف على إعداد التقارير المالية .
- ✓ الإشراف على أعمال المدققين الداخليين .
- ✓ تقديم توصيات تعيين محافظ الحسابات أو تغييره .
- ✓ المصادقة على نطاق عملية التدقيق وتوقيت تقارير التدقيق وفق ما ترتئيه الضرورة .
- ✓ متابعة إجراءات الإدارة العليا التنفيذية باتخاذ التدابير اللازمة في الوقت المناسب لمعالجة الخلل .

[1]،تطوير معايير التدقيق وقواعد أخلاقيات المهنة،دار الصفاء للنشر والتوزيع،الأردن 2009 ص77-76 احمد حلمي جمعة

[2] john E،Aframework for board oversight of entreprise risk،the canadian institute of charted accountants،library and arvhives canada cataloguing in publication، 2012،p8 .

[3] CG – code of corporate goverance summary of clib،approved by clib board،version 1.0،luly13th2012،p12 .

وجود لجنة التدقيق يعطي ضمان الاستقلالية لموظفي قسم التدقيق كون تدرجهم الوظيفي اقل من كثير الموظفين المسئولين عن الأعمال الإدارية والفنية .

لا بد من الإشارة إن إعداد القوائم المالية والإفصاح المتعلق بها، وتكوين أو بناء نظام رقابة داخلية لا يعد من مسؤولية لجنة التدقيق، بينما يقع على عاتقها تحمل مسؤولية :[1]

. الإشراف على إعداد التقارير المالية .

. متابعة تقييم أنظمة الرقابة الداخلية .

. الاهتمام بإدارة المخاطر.

. مدى انسجام العمل الفعلي مع القوانين والتشريعات الصادرة من الجهات الرسمية .

. لجنة المخاطر: تقدم المشورة للمجلس حول إستراتيجية المخاطر الحالية والمستقبلية وقدرتها على تحمل هذه المخاطر، كما تشرف على تطبيق تنفيذها من قبل الإدارات التنفيذية [2]

. الإدارة العليا : يقيم الرئيس التنفيذي قدرات المنظمة في إدارة المخاطر فيجمع الرئيس التنفيذي رؤساء وحدة الأعمال وموظفي الوظائف الرئيسية، ثم يناقش التقييم الأولي لERM وفاعليته لتحديد مدى الحاجة إلى إجراء تقييم معمق . حيث تتمثل فوائد إطارERM في تحقيق الأهداف التالية :[3]

- ✓ دمج ERM مع دورة أداء إدارات الأقسام .
- ✓ إبلاغ إدارات الأقسام فوائد إدارة المخاطر.
- ✓ نقل سياسة الإدارة ونهجها وموقفها حول إدارة المخاطر.
- ✓ يعين نطاق وتطبيق إدارة المخاطر داخل المنظمة .
- ✓ تحديد الأدوار والمسؤوليات لإدارة المخاطر.
- ✓ وضع نهج متسق لإدارة المخاطر لجميع أقسام الشركة .
- ✓ التفصيل العملي لمواجهة لمخاطر المتصاعدة والإبلاغ عنها .
- ✓ نقل التزام الإدارة بالرقابة الدورية والتحقق من إجراء التحسينات المستمرة .
- ✓ وصف الموارد المتاحة للمساعدة على مساءلة المسؤولين لضمان الوفاء بالتزام الإبلاغ بالمخاطر.

- موظفون آخرون : مدراء وغيرهم ينظرون كيفية تحديد مسؤوليات التأطير ومناقشة الأفكار.
- المنظمون : الإشارة في وضع التوقعات سواء من قبل القاعدة أو التوجيه بإجراء اختبارات .

[1] الدقة جمال، الحكامية المؤسساتية والتوافق مع القوانين، مجلة البنوك، عمان،الأردن، 2006،ص52، بتصرف .

[2] CG – code،ibid،p12.

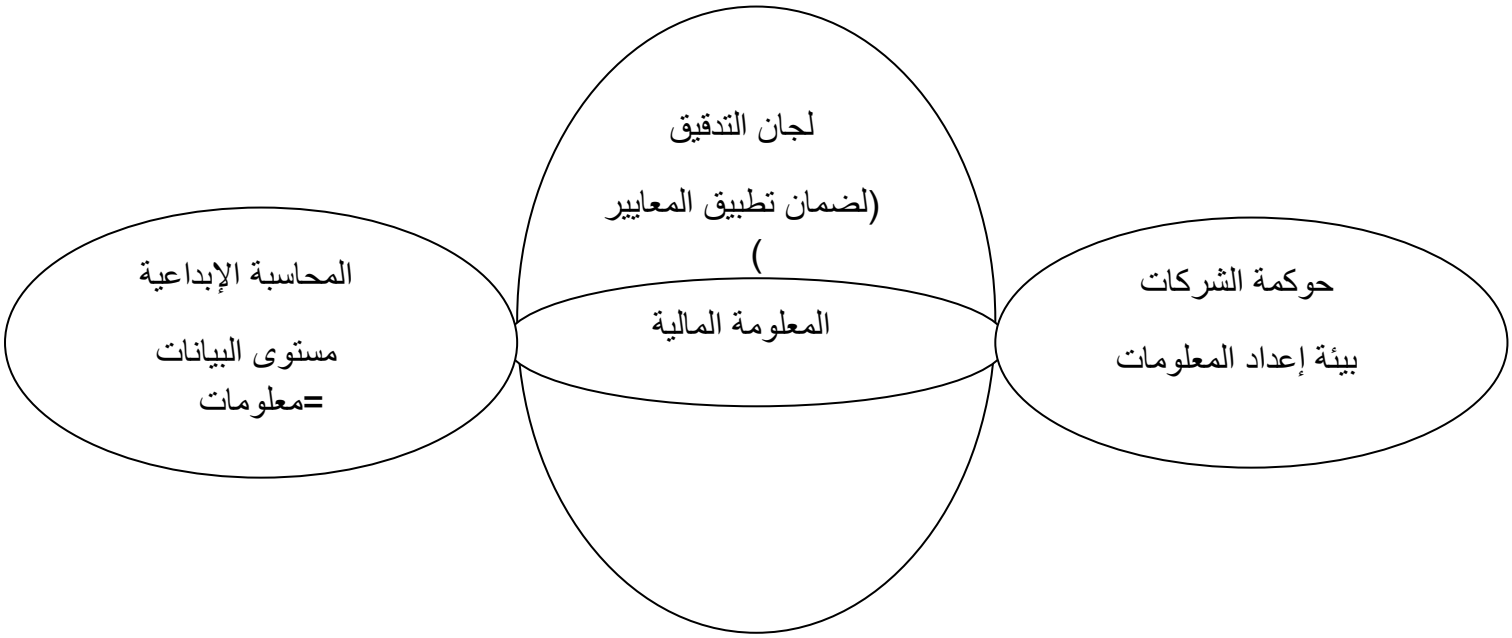
[3] The committe of sponsoring organization of the treadway commission،ibid،p07.

- المنظمات المهنية : وضع قواعد لتوفير التوجيه المناسب للإدارة المالية والتدقيق، والنظر بالمواضيع ذات الصلة بالمعايير والتوجيهات على ضوء المفاهيم والمصطلحات .
- الباحثون والأكاديميون : من الأهمية العليا توفير إطار بحث علمي مخبري لإجراء تحسينات مستقبلية مع افتراض، أن يصبح البحث مقبول ومجسد على أرض الواقع يدرس في المناهج الجامعية .

ثانيا . الأدوار المشتركة بين محافظ الحسابات وإدارة المخاطر والحوكمة لإنتاج معلومة مالية جيدة

ننطلق من هذا الأساس للتفاهم المتبادل، فجميع الأطراف تكون قادرة على التحدث بشكل أكثر فاعلية، عند التزام المدراء التنفيذيين بوضع خطة تقييم مخاطر شركاتهم وفق معايير تعزز انتقالهم نحو الأهداف والتي تضمنها عدة ميكانيزمات متجمعة في دور تكاملي عملي مع النموذج كالتالي :

الشكل(2- 4) : أهم الميكانيزمات المؤثرة في التقارير الخارجية



المصدر:من إعداد الباحث

إن توفير العوامل التالية يسعى إلى توفير إطار رقابي ملائم لإنتاج معلومات مالية أكثر جودة، من خلال:

. سعي الحوكمة إلى تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين المنظمة في المنشاة وجوبا .

. تعزيز ثقة المساهمين والأطراف ذات مصلحة بالمعلومات المالية والمحاسبية .

. ممارسة الإداريين والمحاسبيين والمدققين لمهامهم في مهني المنظم لمحاربة الفساد المالي والإداري .

. ضمان التعامل بعدالة بين أرباب العمل والعاملين الدائمين وأصحاب المصالح .

. عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات .

. يجب أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية تؤثر على ممارسات الحوكمة الشفافة .

. منح السلطات المشرفة والمنظمة صلاحيات تأدية واجباتهم بأسلوب مهني وموضوعي، بأحكام مناسبة وشفافة ومفسرة بشكل تام .

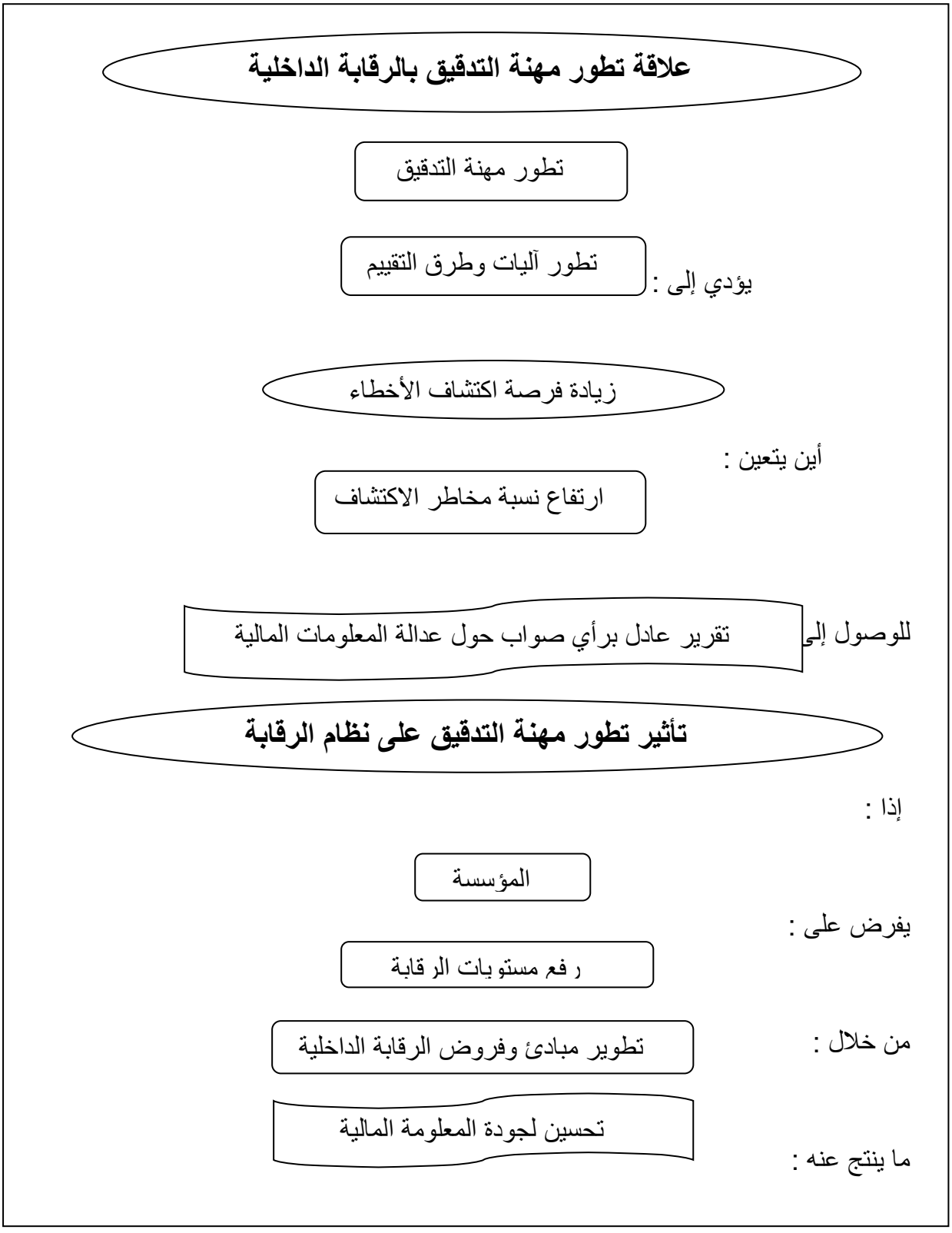
المطلب الثاني :أثر تطور مهنة التدقيق على تقييم نظام الرقابة الداخلية

المعلوم أن إدارة مؤسسة معينة يتطلب مجموعة من المعلومات كقاعدة لاتخاذ القرار من جهة، ليبقى مشكل اقتناء معلومة مفيدة وصحيحة بتكلفة مقبولة هو غاية في ظل بيئة معلوماتية غنية بالكثرة والتنويع من جهة أخرى، لذلك فإن قيام نظام المراقبة الداخلية للمؤسسة على أسس صحيحة مطبقة بشكل يضمن دقة وفاعلية كل العمليات المحققة، يعتبر نظام معلوماتي موثوق يؤدي حتما لقرار سليم .

أولا: علاقة التدقيق بالرقابة الداخلية والمعلومات المالية

تكمن العلاقة بين مهنة التدقيق بالرقابة الداخلية في كونها تبادلية التأثير كما يعبر عنها في الشكل الموالي:

الشكل(2- 5): تأثير علاقة تطور مهنة التدقيق بالرقابة الداخلية في سبيل تحسين جودة المعلومة المالية



إن الرقابة الداخلية تركز على تقرير محافظ الحسابات في سبيل رفع وتحسين جودة معلوماتها المالية، فبتطور المهنة زادت قدرة عملية التدقيق على كشف العديد من نقاط الاختلالات وأبرز نقاط ضعف آليات الرقابة الداخلية، ذلك وإن استخدام المدقق لرقابة الداخلية في تأثيره على نوعية المعلومات المالية وتحديد جودتها من أبرز مهام المدقق ل"المصادقة على صحة ومصداقية المعلومات المالية".

ثانيا : تطور إجراءات وأساليب تقييم الرقابة الداخلية

إن إتباع أحدث الإجراءات والأساليب لتقييم نظام الرقابة الداخلية أساس كل مهمة التدقيق، باختبار مدى مصداقية نظام المعلومات في المؤسسة، لكبح تساؤلات المسيرون عن وضعية المؤسسة (كيفية استغلال الموارد، كفاءات العمال، تنظيم سير العمليات ...الخ) في رحلة بحث على أجوبة تفسر حقيقة الأوضاع فالتقنيات الموضوعة لاختبار كفاءة نظام الرقابة الداخلية تعتمد أساسا، على : [1]

1 . تحليل التنظيم الداخلي للمؤسسة :

ذلك من خلال دراسة الخطط التنظيمية ودرجة تفعيلها بمحاولة خرق إحدى هذه النظم في خطوة تدقيقية مطورة، بالتأثير على احد أفراد الطاقم التنظيمي كعينة وطلب مساعدته أو تغاضيه عن عملية خرق لإحدى القواعد المنصوص عليها في النظام الداخلي .

يمكن حصر هذه القواعد، فيما يلي :

- تنظيم العمل : يتوقف على التكنولوجيا المستعملة في تنفيذ العمليات (شروط التموين،الإنتاج ..)
- تنظيم الإدارة : أغلب العمليات التقنية المذكورة سلفا، مجسدة ومسجلة في وثائق وملفات يمكن متابعتها من خلال نظام معلوماتي .
- تنظيم المحاسبة : مختلف القواعد والمعايير التي تعكس الحالة الحقيقية لعمليات المؤسسة في شكل تقارير وقوائم مالية .

2 . قنوات الاتصال :

إن أهم قنوات الاتصال الحديثة التي يركز عليها محافظ الحسابات نمط الاتصال الوظيفي الأفقي بين الموظفين، بربط مختلف قنوات الاتصال عند كافة المستويات في كافة الاتجاهات وفق الأطر اللازمة لسير التعليمات وتلقيها، ومن بين الإجراءات المستحدثة في مهنة محافظ الحسابات العمل على تشويش قنوات الاتصال ببث بعض المعلومات المغلوطة المقصودة في اختبار فعلي عملي وجاد حول مدى سرعة انتشار الخبر وقنوات انتقاله .[2]

[1] J Raffegeau & A Ritz،op cit .

[2] K belamri méthodologie de vérification des comptes،revue SNC N°1.

3 . التحكم الإداري والانصياع

عل المحافظ أن يتأكد من توزيع المسؤوليات والالتزام بها دون التمادي في استخدامها أو الحياد عن مبادئها والأسس الممنوحة على أساسها، يتأكد من جاهزية العمال ودرجة انصياعهم للأوامر وتطبيقها، يتأكد من إجراءات الفصل بين الوظائف غير المنسجمة تحقيقا لمبادئ المراقبة الداخلية الناصة على عدم تكفل مصلحة أو فرد معين بمسؤولية تنفيذ جميع مراحل الصفقات، مثل : [1]

- إنجاز العمليات : شراء، بيع، إنتاج ...الخ .
- الاحتفاظ بالأموال : إعداد الدفع، دفاتر اليومية والمالية ...الخ
- المراقبة : التنقيط،التدقيق والمراجعة ...الخ

4 . الضبط الداخلي

ذلك التهاون أو عدم متابعة عمليات التوظيف والإجراءات التنفيذية في المؤسسة هو النواة الأولى المكرسة لإحلال ثغرات داخل النظام، ب:

. توظيف أناس غير كفوئين قائمين على مهمات لا يجيدونها

. طابع التوظيف المحاسبي في المناصب

ما يستدعي تدخل الإدارة العامة عند وجود تجاوز أو احتيال، فلا بد من مراقبة شديدة وعقوبات صارمة هذا ولكي يتعرف المحافظ على كل هذه المعلومات يعتمد على وسائل خاصة كاستجواب المراقبة الداخلية أو مخططات تسيير الموارد البشرية .

يمكن حصر أهمية نتائج التحقق من الضبط الداخلي، في :

تحديد العمليات الأكثر عرضة للمخاطر،

تقييم درجة أهمية هذه المخاطر،

إعداد البرنامج والخطة المناسبة للتدقيق .

ثالثا . تطور وسائل تقييم الرقابة الداخلية

بعد قيام المحافظ باختبار كل ما جاء سابقا تتشكل لدى المحافظ رؤيا شاملة لنظام المراقبة الداخلية وتتحدد عنده درجة الثقة في نظام المؤسسة . إن تطور وسائل الرقابة الداخلية قدم للمحافظ نموذج إدارة مخاطر الرقابة الداخلية الذي قدمته المسمى الذي ركز في إحدى بنوده على الدور الفاعل لكل من المدقق الداخلي ومحافظ الحسابات، ليطلب منهما تقديم توصيات بانتظام لتعزيز إدارة المخاطر في المشروع،

[1] G Bendict & R Keravel،op cit،p 25 – 26 .

وتركيزهما العالي على (المخاطر الرئيسية والمخاطر ذات الصلة بها،تصميم مراقبة الأنشطة،وضع إستراتيجية العمل للأجل).

كلما كانت المراقبة الداخلية مرضية كلما ضيق المدقق مجال فحصه،والعكس إذا كانت المراقبة الداخلية عاجزة وغير فعالة أين يتولد الشك في مصداقية معلومات النظام

لذلك لاحت أفق الضرورة الملحة لتطوير وسائل محافظ الحسابات، التي طالت :

1. تطور استجواب المراقبة الداخلية :

كانت عملية البحث عن المعلومات اللازمة تتلخص في مجموعة الأسئلة المتنوعة المسماة "باستجواب المراقبة الداخلية " المصممة بشكل مغلق (نعم أو لا).[1]

فاستخدام الأسئلة يؤدي إلى تصنيف نقاط المراقبة الداخلية إلى قسمين :[2]

. نقاط القوة : عند الإجابة ب "نعم " فالمؤسسة تعتمد إجراءات مناسبة تضمن تحقيق أهداف المراقبة

. نقاط الضعف : عند الإجابة ب "لا" هناك خلل ونقص في إجراءات المراقبة .

بغية تطوير هذه الطريقة فقد تم إعداد لائحة نموذجية للاستجواب استنادا إلى خبرة المدققين ومحافظي الحسابات.

تتضمن اللائحة المقترحة جملة الأسئلة الأساسية،فنذكر :[3]

- ✓ ماذا ؟ تخص العمل المراد معرفته .
- ✓ من ؟ تخص المسؤول عن التنفيذ .
- ✓ أين ؟ تخص مكان التنفيذ .
- ✓ متى ؟ تخص الفترة الزمنية المنفذ فيه العمل .
- ✓ كيف ؟ تخص طريقة العمل .
- ✓ لماذا ؟ تخص الأسباب والظواهر الحقيقية .

إن التحري الصحيح لهذه الإجابات يستدعي تقنيات مكملة، تساعد على إدراك وفهم جيد لحقيقة الأوضاع،كالاستدلال بالهياكل التنظيمية ومخططات التسيير في تحليل الوصفي لمناصب العمل وكذا سير لعمليات .

[1] Op cit،p13 .
[2] J Burner& G Ravard،Audit financier، Dunod، 1991،p29 .
[3] J Renard،théorie et pratique de l’audit interne،organisation، 1995 .

فالمحافظ سيبحث عن الوسائل والأساليب الممكنة المناسبة قبل أن يخطط ويوجه برنامج العمل، الذي يعتمد أساسا على نتائج الاستجواب وتقييم المراقبة الداخلية بحصر الأخطار التي تحدد مدى اتساع رقعة التدقيق .

2 . تطور اختبار نظام الرقابة الداخلية

تتلخص مسؤولية محافظ الحسابات عن اختبار نظام الرقابة الداخلية حاليا بعد إعادة تعديل جل معايير التدقيق،في العناصر الرئيسية التالية : [1]

. الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية بغرض الإلمام بالمعلومات الكافية عن بيئة عمل النظام .

. نتيجة الفحص المبدئي لتوصل إلى اعتماد أوعدم اعتماد نظام الرقابة الداخلية مع الفحص والتقييم .

. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية لتحديد مقدار الأدلة المفصلة التي سيعتمدها .

. المخاطر المحيطة بعملية التدقيق انطلاقا من الأدلة المجموعة حول نوعية المخاطر:

. مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية .

. مخاطر احتمال عدم كفاية الاختبارات لاكتشاف الأخطاء .

المطلب الثالث : أثر تطور مهنة التدقيق في تفعيل دور حوكمة الشركات

إن الجزائر وفي سبيل الوصول إلى المعلومة مالية ذات جودة قد قطعت أشواطا كبيرة للحاق بركب الدول المتقدمة في هذا المجال، فقد ركزت جميع النصوص والتشريعات وكذا التعليمات في شقها العملي على إقرار استقلالية محافظ الحسابات وحريته في اختيار الطرق والأساليب التي يراها مناسبة محل عمله، فقد اثر هذا الفكر التطوري على الممارسات والأساليب العملية المرتبطة بمختلف مراحل التدقيق فمست بذلك حوكمت الشركات كأبرز عنصر مرتبط بجودة المعلومة المالية وآلية من آليات تحسينها .

أولا : علاقة مهنة محافظ الحسابات بحوكمة الشركات

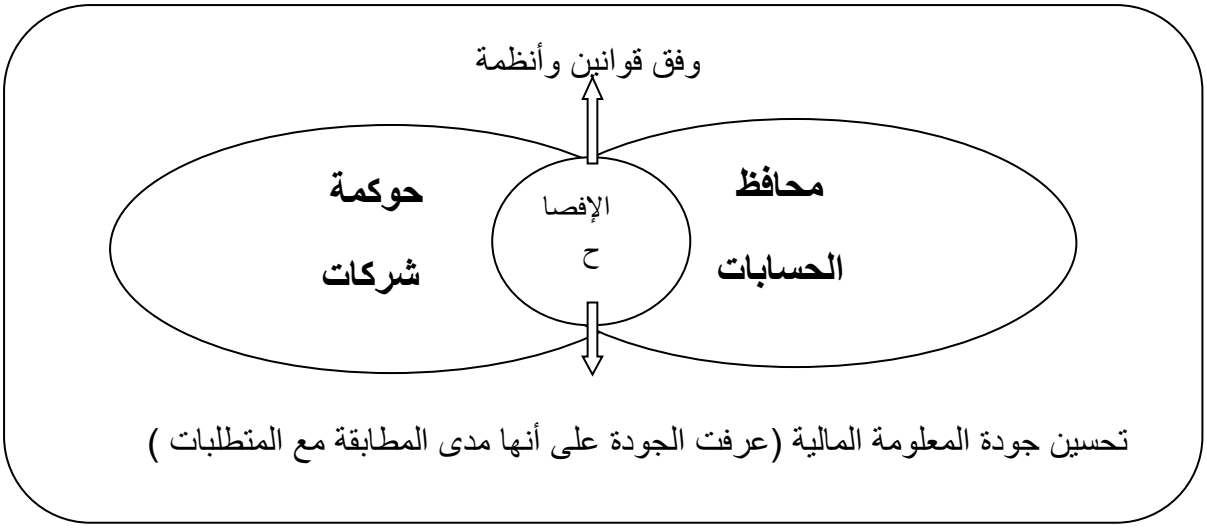
للمحافظ دور تبادلي وحوكمة الشركات في تفعيل دور الأخيرة من خلال تفعيل الدور الرقابي وتوفير المعلومات الضرورية لمجلس الإدارة ولجنة التدقيق والأطراف المستفيدة، ودوره في التحسينات المستمرة للرقابة الداخلية والمخاطر الإستراتيجية، بالمقابل تسهل حوكمة الشركات عمل المحافظ في توفير المعلومة المالية الصادقة والجيدة لإبداء رأيه الفني دون أي ضغوط من قبل الإدارة والعاملين .[2]

العلاقة موضحة بالشكل التالي :

[1] محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة،المكتب الجامعي الحديث،الإسكندرية،مصر،ص 88 .

[2] طارق عبد العال حماد،حوكمت الشركات،الدار الجامعية،طبعة 2005،ص 25، بتصرف .

الشكل(2- 6): علاقة مهنة محافظ الحسابات بحوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الباحث

إذ توجد علاقة تبادلية بين حوكمة الشركات ومحافظ الحسابات، من خلال :

. الالتزام بشروط ممارسة محافظة الحسابات "استقلالية، موضوعية وتجنب تضارب المصالح ".

. تثمين دور المدقق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في التأثير على مهمة المدقق الخارجي لتحسين جودة المعلومة المالية .

. عدم تجريد ملاحظات وتحفظات المدقق الخارجي من موضوعيتها وجعلها حبرا على ورق لكي لا تأثر سلبيا على جودة المعلومة المالية والمحاسبي .

. ضرورة تطبيق NSCF المطابق للمعايير الدولية لترسيخ ثقافة الالتزام بالمعايير المحاسبية والتدقيقية .

. إن مبادئ NSCF تعزز الإفصاح والشفافية في المعلومة المالية .

. مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية للمؤسسة من شأنه أن يرفع من مصداقيتها .

إذ تسعى الحوكمة إلى تحسين نوعية خدمات التدقيق التي يقدمها المحافظ اعتمادا على دور لجان التدقيق ومن ثم،تحسن منافع أصحاب المصالح وعموم المجتمع المالي بتحسين جود المعلومة المالية .[1]

يقوم محافظ الحسابات بإعطاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المالية، من خلال إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية، فهو يعد عاملا أساسيا في حوكمة الشركات .[2]

[1] Baker R&Dwight M،increasing the role of auditing in corporate governance،critial perspective on accounting .vol13،2002،p790.

[2] المشهداني عمر، تدقيق التحكم المؤسساتي في ظل معايير التدقيق،مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، الأردن،2013،ص 239

المالية

حيث إن طبيعة العلاقة القائمة بين آليات الرقابة الداخلية وآليات الرقابة الخارجية هي علاقة تكاملية تتم تحت إشراف مفهوم الحوكمة من خلال التطبيق الجيد والحريص للعناصر التالية :

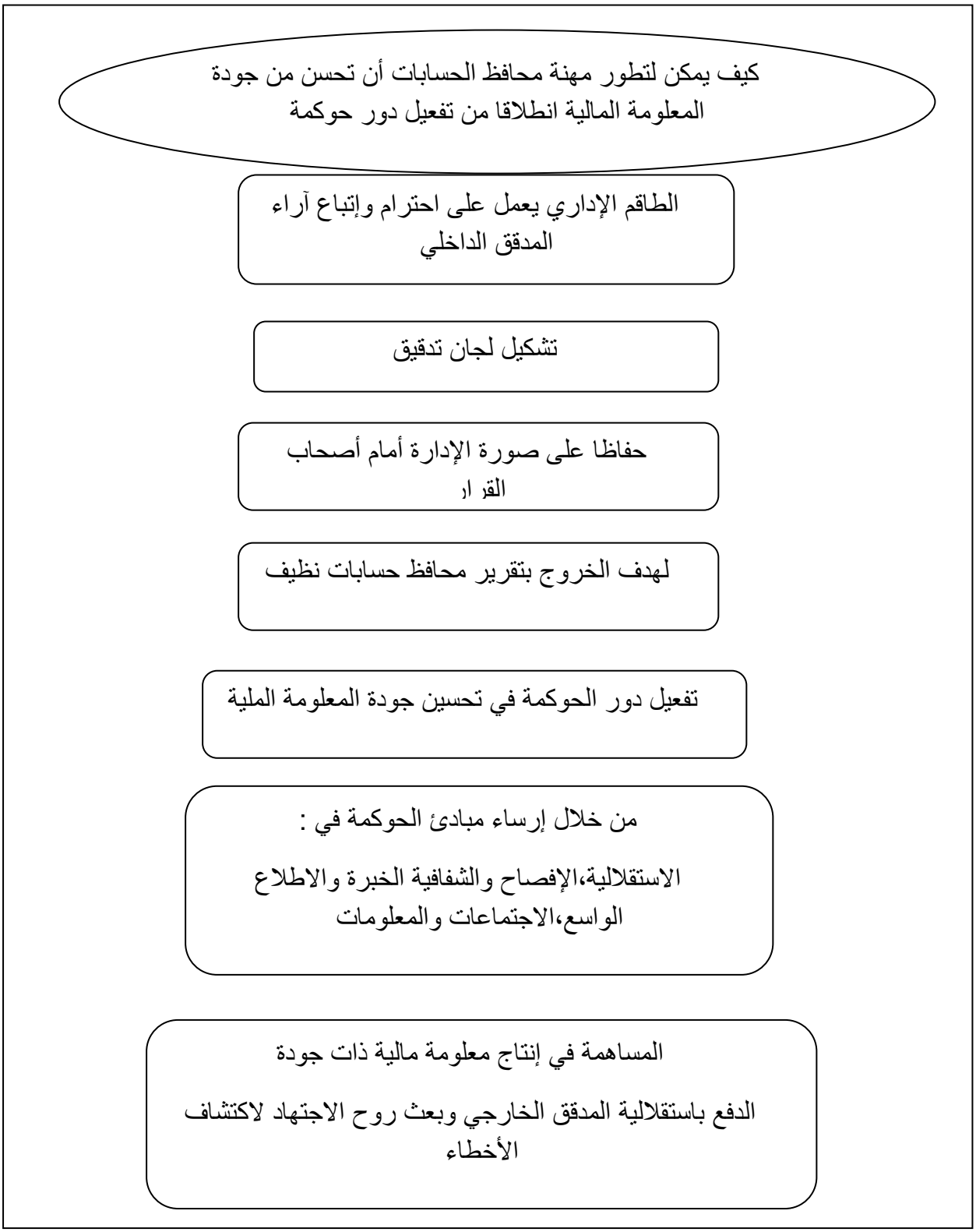
- ✓ الانضباط السلوكي .
- ✓ التوازن في تحقيق مصالح جميع الأطراف .
- ✓ الرقابة الفاعلة .
- ✓ إدارة المخاطر.

فالتجسيد الجيد لهذه العناصر على أرض الواقع يضمن فاعلية الحوكمة التي تضمن بدورها :

- ✓ تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة .
- ✓ ضمان الوفاء بالتزامات .
- ✓ الالتزام بالإطار القانوني عند تحقيق الأهداف .
- ✓ ضمان تحقيق النزاهة والحياد .
- ✓ توفير معلومات عادلة وشفافة لكافة الأطراف ذات العلاقة المرتبطة بالشركة .

ثانيا : تأثير تطور مهنة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية انطلاقا من دور الحوكمة

الشكل(2- 7) : تأثير تطور مهنة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية انطلاقا من دور الحوكمة



المصدر: من إعداد الباحث

لذلك فالعوامل التالية تعتبر مقياس فني لجودة المعلومات المالية :

. تعزيز ثقة الالتزام بالمعايير المهنية وتحقيق مبدأ المسائلة المحاسبية لمجلس الإدارة والجمعية العامة .

. تطبيق معايير دولية محاسبية وتدقيقية من طرف المنشأة .

. الشفافية والإفصاح الكامل في المعلومات المقدمة للمساهمين وأصحاب المصالح لرفع مستوى ثقتهم .

. تكريس حوكمت تطبيق مبادئ مهنية ملائمة تمكن من معلومات مالية أكثر جودة .

. الالتزام بالقوانين لجعل المعلومة المالية قابلة للمقارنة والفهم .

. استقلالية المدقق الخارجي لرفع درجة ثقة ومصداقية المعلومات المالية .

. تفاعل لجان التدقيق مع المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لإنتاج معلومات مالية ملائمة موثوقة .

. مبدأ الحوكمة في إدارة الأرباح الذي يعزز الشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية .

. ضرورة الالتزام بالإفصاح السريع والدقيق لخلق معلومة مالية شاملة .

. التقيد بالمعايير المهنية والاختلاق المالية والتدقيقية لضمن شفافية المعلومات المالية .

. توفير قنوات فعالة لنشر المعلومات لضمان أنيتها واتخاذ القرار المناسب .

ثالثا : آليات دعم تأثير محافظ الحسابات في حوكمت الشركات لتحسين جودة المعلومة المالية

تهدف الآليات الأساسية العملية لدعم دور التدقيق في حوكمت الشركات إلى ضرورة حرص محافظ الحسابات على الارتقاء بجودة التدقيق، ذلك بتفعيل المساءلة المهنة للمحافظ، فمن أهم الآليات ما يلي :[1]

الآليات الأكاديمية :

يقع على عاتق الأكاديميين المهتمين بالمحاسبة والتدقيق عبء التطوير المستمر لبرامج التعليم الجامعي والتعليم الثانوي، لإنتاج محاسبين ومدققين مؤهلين التأهيل الكافي والملائم، بالتوجيه إلى البحوث المعالجة للمشاكل المهنية في مشاركة تخطيطية فاعلة وتنفيذ محكم، مدعم لدور التدقيق في حوكمت الشركات، بثلاث آليات أساسية هي :

. تطوير برامج التعليم المحاسبي والبحوث المحاسبية لحل مشاكل الحوكمة .

. تكثيف عقد مؤتمرات تركز على مواضيع محافظة الحسابات ودورها في حوكمت الشركات في مناقشة واقعية لدور المحافظ، في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي وإمكانية اعتماد على المعلومة المحاسبية المالية المدققة .

. طرح فكرة دراسة معايير التدقيق كمستويات للأداء المهني في ضمان جودة خدمة التدقيق ومن ثم حماية مصالح أصحاب المصلحة .

[1] عمر شريف وبن زروق زكية،مداخلة بعنوان "علاقة حوكمة بعملية الإفصاح والشفافية "2010/12/7،أم البواقي 11 – 12 بتصرف .

. ضرورة تحقيق التكامل بين الجامعات والشركات في مجال الحوكمة، من خلال إنشاء ورشات عمل مشتركة بينهما لغرض تطوير مقررات المحاسبة والتدقيق من منظور حوكمت الشركات .

الآليات التنظيمية المهنية :

تعمل مهنة المحاسبة والتدقيق وفق إطار تنظيمي مهني رسمي يحمي أعضاءها وينمي قدراتهم العلمية والعملية باستمرار، يصدر الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى المهنة وبمستوى أعضائها، هذا الأمر يمثل تحديا جديا للجمعيات المهنية بحيث تحتاج إلى أن تضع وتنفذ آليات ممكنة وعملية لدعم دور التدقيق الخارجي، منها :

. تطوير معايير المحاسبة المالية : يقع على عاتق الجمعيات المهنية إحداث تطوير مستمر في معايير المحاسبة المالية حتى يمكن لمحافظ الحسابات باستمرار حيازة مقياس ملائم لصدق القوائم المالية .

. تطوير معايير التدقيق : يجب أن يتماشى تطوير معايير التدقيق مع معايير المحاسبة المالية، سواء المتعارف عليها أو الإرشادات المتخصصة .

. تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء : إن نظام فحص أعمال الزملاء آلية من آليات الرقابة المهنية على أعمال الزملاء، لضمان الالتزام بمعايير التدقيق .

. تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر : من المتفق عليه إن التعليم المهني المستمر يمثل جانبا هاما في معيار التأهيل العلمي والعملي لحافظ الحسابات بجانب التأهيل والتدريب، فإن مواجهة التدقيق لظاهرة وتحديات حوكمت الشركات وتفعيل دور مهنة التدقيق فيها يتطلب اتخاذ اللازم نحو تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر .

الآليات المهنية العملية : تتمثل في الأساليب والوسائل والطرق والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق محافظ الحسابات الممارس للمهنة :

. آليات مهنية عملية لها مساهمات إيجابية في دعم الدور الحكمي الايجابي للتدقيق، ولا يمكن تحقيق هذا الدور، ما لم يكن محافظ الحسابات نفسه مقتنعا بأن دور الحكمي مرتبط باستعداده وقدرته على إثراء الممارسة المهنية العملية، وإثبات ذلك .

. إن للتدقيق دور حكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات ويمكن أن يتحقق ذلك، بحرص محافظ الحسابات على الارتقاء بجودة المعلومة المالية وتفعيل المساءلة المهنية للمحافظ .

. إن تطور مهنة التدقيق استطاع أن يصل بها كمهنة إلى نسبة متقدمة من المقدرة على اكتشاف نقاط قوة وضعف الرقابة الداخلية خدمة للشركة وأصحاب القرار والمصالح، غيرأن الرؤية المهنية المعتمدة على المقدار الكمي المحصل من خبرة المهنيين، تؤكد أن جودة المعلومة المالية تكمن في مدى استقلالية محافظ الحسابات، كحق تضمنه حوكمت الشركات في مبادئها .

خلاصة :

ما يمكن استخلاصه في نهاية هذا الفصل، أن تطور مهنة محافظ الحسابات تبعث بالقلق في أعضاء مجلس الإدارة من وجود أخطاء أو حالات غش، قد يكتشفها المحافظ في إطار الطرق المتطورة التي يتبعها في مختلف مراحل عملية تدقيق المعلومة المالية، ما يترتب عنه تقرير متحفظ ما من شأنه أن يخفض من جودة المعلومة المالية .

لذلك فإن تشكيل مختلف اللجان ورصد مختلف الإمكانيات لأجل الرفع من درجة الثقة عند المحافظ أمر غاية في الأهمية، بحرصهم على إعداد معلومة مالية الجودة في مختلف أطوار إعدادها، ذلك وأن تشكيل لجان التدقيق يمكن من تحقيق أدنى مستويات الاستقلالية الواجبة للمحافظ، بتحقيق مصداقية نظام الرقابة الداخلية ومختلف عمليات المؤسسة والبيانات المالية، لتقليل نسبة الشك المهني عند المحافظ وضمان تقرير نظيف .

وعليه فإن نتيجة الأثر المترتب على تحسين جودة المعلومة المالية إثر العلاقة بين الحوكمة والتدقيق وفق منظور يركز على أهمية حوكمت الشركات، يكمن في أن الحوكمة توفر :

. إطار تنظيمي لضمان صدق ونزاهة المعلومة المالية المعروضة والحد من استخدامها السلبي .

. منع تواطؤ محافظي الحسابات مع أصحاب المصالح داخل وخارج المؤسسة .

يحث على إرساء مبدأ الحذر عند المحافظ إثر قيامه بعمله والارتقاء بمستواه إلى أقصى حد على اعتبار وجود لجان تدقيق تناقش عمله، وتتبع خطواته في حالة التواطؤ أو غير ذلك من الأحداث التي قد تضر بالمعلومة المالية المنشورة في خطوة تحفظ جودة المعلومة المالية من التشويه .

لترق في ذلك مهنة التدقيق إلى نفس النمط نحو تطوير المدقق وتحديث معلوماته لمواكبة جميع التغيرات ومجاراة جميع التطورات في اطلاعه على جميع المستجدات.

الفصل الثالث

دراسة حالة سابقة لمؤسسة أفيكول ولاية سكيكيدة

تمهيد :

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تقويم ومصداقية الحسابات المالية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية، من اجل أن تمثل وتبرز الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، وتستجيب لمتطلبات كل الجهات المستعملة لها خاصة المساهمين والمستثمرين، وتم اعتماد شركة مختصة في الإنتاج الفلاحي وهي مجمع أفيكول سكيكدة كدراسة حالة .

دراسة حالة مؤسسة أفيكول سكيكدة :

1 – التعريف بمؤسسة أفيكول سكيكدة :

هي عبارة عن مؤسسة جزائرية بولاية سكيكدة (مؤسسة الدواجن شركة ذات أسهم)، يقدر رأسمالها بـ: 310.000.000 دج، وكان بداية نشاطها سنة 1986وتتمثل مهامها في تربية الدواجن وبيعها .

2 – تحليل تقرير محافظ الحسابات :

يشمل تقرير محافظ الحسابات مجموعة من النقاط تشمل ما هو متعارف عليه في ميدان المراجعة نلخصها في الآتي:

- ✓ تقييم نظام المراقبة الداخلية وإجراءاتها .
- ✓ مراقبة مدى صحة حسابات الشركة وانتظامها والمتمثلة في :

- ضمان احترام مبادئ وقواعد التسجيل المحاسبي للعمليات التي تمت من طرف المؤسسة
- التحقق من السندات المدعمة للعمليات والتسجيلات المحاسبية
- التحقق من مصداقية المعلومات الواردة في تقرير مجلس الإدارة
- التحقق من بعض المعلومات الواردة في النصوص القانونية المعمول بها خاصة القانون التجاري والقوانين المكملة.

2- 1 حسابات الأصول : إن مراجعة عناصر الأصول واختيارها ضمن عينة المراجعة تعتبر جد هامة وموضوعية لأنها تمثل الممتلكات الصافية للمستثمرين، كما تبرز الدور الكبير الذي يمكن أن تلعبه هذه الشركة في المستقبل لخلق المنافع الاقتصادية، وهو ما يعطي ضمان لهؤلاء المستثمرين حول مردودية استثماراتهم من جهة كما يمكن المستثمرين المحتملين من معرفة قدرة هذه الشركة على تحقيق أهدافهم من خلال طبيعة وأهمية الأصول التي تملكها هذه الشركة. كما أن مراجعة هذه الأصول تمت وفق التشريعات المنظمة لمهنة محافظ الحسابات كما تمت وفق المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة ومبادئ النظام المحاسبي المالي، وإجراءات العمل الداخلية، ومختلف التشريعات الأخرى المرافقة للمحاسبة خاصة القانون التجاري الجزائري وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة

2- 1- 1 التثبيتات :

جدول 1حسابات الأصول :

الأصول	القيمة في بداية السنة	مشتريات	بيع، تنازل	تحويلات داخلية	القيمة في نهاية السنة
أصول غير جارية تثبيتات مادية تثبيتات معنوية	00،770250				00،770250
أراضي	00،214607020				00،214607020
عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي	21،39250974				21،39250974
مباني	54،175371773				54،175371773
المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	58،665597861	50،2141550		80،133780	32،667605631
معدات النقل	00،44663949				00،44663949
تجهيزات مكتب الإعلام الآلي	46،8835426	00،994280		00،394010	46،9435696
تثبيتات أخرى	50،669802	66،4344584			16،5014387
المجموع	29،1149767057	20،7480415		80،527790	69،1156719681
تثبيتات جاري إنجازها	66،4344584			66،2671754	00،1672830
تثبيتات مالية	00،109471000			00،71000	00،109400000
ضرائب مؤجلة على الأصول	50،4703353	67،899991		80،1939554	37،3663790
مجموع	16،118518938	67،899991		46،4688309	37،114736620
مجموع الأصول غير جارية	45،1268285995	87،8380406		26،5210100	06،1271456302

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

التدفقات المسجلة لهذه الحسابات خلال الدورة تتلخص فيما يلي :

التثبيتات المشتراة تقدر بـ 6952624.40 دج وتتمثل في: تركيبات ضد الحرائق، معدات استغلال، معدات إعلام آلي .

التحويلات الداخلية بين الوحدات في حدود 527790.80 دج الملاحظات المستخرجة من هذه الفقرة تتمثل في

أ – الإجراءات الخاصة بالجرد : الإجراءات الخاصة بالجرد المعتمدة من طرف المؤسسة المتعلقة بجرد التثبيتات وتتم وفق بطاقة جرد التثبيت غير أن الوحدات اعتمدت على قوائم التثبيتات التي قامت بتحضيرها قبل عملية الجرد وتسليمها للفرق المعنية بالجرد .ومن جهة أخرى لم يتم التحضير المسبق لعملية الجرد وذلك عن طريق ترتيب وتنظيم بعض عناصر أصول المؤسسة وهذا لتسهيل عملية الجرد لذا فحضور التقنيين ضروري في عملية الجرد .

ب – تقييم التثبيتات : معظم التثبيتات الخاصة بالوحدات تبين قيمة محاسبة معدومة، المباني الخاصة بتربية الدواجن والمعدات المستغلة في تحقيق عوائد اقتصادية للمؤسسة قد تم اهتلاكها نهائيا والتي لها قيمة نفعية غير أن ميزانية المؤسسة لا توضح هذا الوضع الاقتصادي، وهذا ما يتنافى مع مبادئ النظام المحاسبي المالي الجديدSCF .

ج - معدات وأدوات موجهة للتنازل : قامت المؤسسة بإعداد جدول خاص بالمعدات الموجهة للتنازل بمبلغ إجمالي يقدر بـ 19577768 دج والقيمة المحاسبية لهذه التثبيتات تقدر ب 580717 دج، إذا المؤسسة لم تسجل أي خسائر في القيمة على التثبيتات .

د- تثبيتات مالية :dat al khalifa

الودائع الآجلة تظهر دائما في حسابات هذه الشركة على الرغم من خسارة هذا الأصل، وخسارة في القيمة قد تم تسجيلها والتي أصبحت دون جدوى .

الضريبة المؤجلة لم يتم تحليلها جيدا من طرف الوحدات، ورصيد هذا الحساب يجب أن يكون مطابقا لمختلف العمليات التي تحدد الضريبة المؤجلة الناتجة عن الاختلالات الزمنية (منحة التقاعد،مؤونة العطل، مؤونة المنح).

ومن هذا الأساس لاحظنا أن وحدة زناتي لم تقم بتسجيل ضريبة مؤجلة على منح مردود الدخل الجماعي .

كما توصي المؤسسة بالتحقق من تطابق العمليات المسجلة محاسبيا مع أرصدة الضرائب المؤجلة الخاصة بكل وحدة .

هـ – التثبيتات الغير مسجلة محاسبيا : قامت وحدة عين نشمة في عملية الجرد بالإبلاغ عن وجود بعض التثبيتات الغير مسجلة محاسبيا (خزان الغاز) .

2- 1- 2 حسابات المخزونات الجاري العمل بهما :

في 1- 12 – 2016 حللت حسابات المخزونات كما يلي :

جدول 2 : حسابات المخزونات

أصول جارية	رصيد بداية السنة	مدين	دائن	رصيد	رصيد نهاية السنة
مخزون البضائع					
مواد أولية	41،2985817	97،260870909	59،257724077	38،3146832	79،6132649
لوازم أخرى	97،5606607	51،10313066	32،10296395	19،16671	16،5623279
سلع قيد الإنتاج	26،28964325	696،351435876	83،313430703	86،38005172	12،6696498
محزون المنتجات		71،305066851	71،305066851		
المخزونات الخارجية					
خسائر القيمة عن المحزونات والجاري تحزينها					
مجموع	64،37556750	88،927686704	45،886518028	43،41168676	07،78725427

المصدر: التقارير المالية للمجمع أفيكول سكيكدة

تحقيقاتنا حول حسابات المخزونات سمحت لنا باستنتاج ما يلي :

أ – عمليات الجرد :عمليات الجرد على المخزونات تمت بطريقة سليمة من طرف الوحدات حيث قمنا بتسجيل النقائص التالية :

الدواجن المستغلة لم يتم جردها في نهاية الدورة .

. الصوامع التي تخزن فيها أغذية الدجاج يتم تقديرها

معدات الوزن معطلة، مما يجعل الوحدات تقوم بتقدير محتويات الصوامع تقريبيا مما ينتج عنه فوارق في الجرد في نهاية الدورة .

ب – فوارق الدواجن : تظهر الفوارق في الدواجن في نهاية الاستغلال حيث يظهر فارق موجب بوحدة عين نشمة و ب 334 بوحدة واد الزناتي وقد تم الإبلاغ عنها خلال الدورة .

كما نوصي المؤسسة التأكد والتركيز في عملية المراقبة الداخلية على النقاط التالية :

- ✓ سرقة الدواجن
- ✓ معدل الوفيات المسجلة يوميا

هذه الفوارق ناجمة عن التقدير الزائد في الوفيات، كما نحيطكم علما أن هذه الفوارق يمكن أن تحدث خطأ في عملية تقييم وتسجيل الإستهلاكات الغذائية .

ج – **سعر تكلفة الدجاج :** بعد فحص الإجراءات الخاصة بحساب سعر التكلفة سمحت لنا باستنتاج أن المصاريف المتعلقة بتهيئة المكان وتنظيفه تم إدراجها في سعر التكلفة كما أن مختلف الوحدات سجلت نفس الشيء زيادة على ذلك أضافت مصاريف أخرى غير مرتبطة فعليا (بتهيئة المكان و تنظيفه) هذه الطريقة غير مطابقة حسب رأينا :

- سوء تقدير أسعار التكلفة الخاصة بالدواجن قيد الاستغلال .
- تقدير الإيرادات لتغطية مصاريف النشاط حتى في ظل غياب الدواجن .
- إهمال النشاطات الفعلية .

حيث نوصي المؤسسة بالبحث عن إجراءات تسمح لها بتحديد أو بتقسيم المخزونات أكثر دقة وموثوقية .

هـ - **نزاعات قضائية حول المبيعات :** قيام أحد الزبائن بمتابعة المؤسسة قضائيا وذلك راجع لسبب صحي في منتجات المؤسسة أين طلب الزبون تعويضات عن الضرر المادي والمعنوي الذي لحق به .

لكن الشركة تملك ملف كامل يثبت عكس ذلك والذي يسمح لها بإثبات براءتها جراء دعاء الزبون ولكن القضاء قام بتعيين خبير للفصل في هذا النزاع .

وعليه نوصي المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار هذا النزاع والتوصل إلى حل مجدي، لأنه في الحالة العكسية قد تعود على المؤسسة خسائر كبيرة ومعتبرة لأن العميل بالغ في تقدير التعويضات .

و – **إجراءات الشراء :** تعاني إجراءات الشراء للوحدات من بعض النقائص :

- **وحدة عزابة :** بعض من وصولات الطلب غير مؤرخة، وليست متضمنة المعلومات الكافية وعدم احترام التسلسل الرقمي، مثل : الكمية أو السعر.

و أيضا إجراءات شراء غازوال يُستحق التحسين فيها لأن الاستهلاكات المالية تسوى عن طريق تسليم وصل طلب بعد عدة أشهر.

وأخيرا بعض الفواتير ليست مطابقة للمبادئ وذلك لغياب بعض الموافقات الإلزامية.

- **وحدة واد الزناتي :** ترتيب سندات الطلب غير منظم وعلى سبيل المثال: سند طلب بتاريخ 19 سبتمبر 2016 ملحق بسند استهلاك لشهر أوت وسبتمبر وأكتوبر 2016،وهذا راجع لغياب بعض الموافقات الإلزامية ومشتريات الوقود مبررة بوصل ملحق بالفاتورة والتي لا تعطي أي مصداقية لتواريخ الشراء وكذلك المبالغ ونفس الشيء بالنسبة لمشتريات ولوازم المكاتب والإصلاحات راجع لتسوية عن طريق وصل طلب .
- **وحدة عين نشمة :** استعمال "وصل " بدل الفواتير و لكنه لا يعتبر دليل محاسبي .

2- 1 - 3 الزبائن والحسابات المرتبطة بهم : الحسابات في 31/ 12/ 2016 مقدمة كالآتي :

الجدول3 : حسابات الزبائن

البيان	قيمة في بداية السنة	مدين	دائن	رصيد	قيمة في نهاية السنة
تسبيقات الموردين	25،178735	00،238370	06،328611	09،-90241	19،88494
الزبائن	33،55279144	00،370750038	66،374240270	66،-3490232	17،51788912
المدينون الآخرون	06،24945342	79،12082072	04،12586064	25،-503991	81،24441350
ضرائب	53،14360483	06،23181407	88،30774671	82،-7592294	71،6768218
الزبائن الآخرون والحسابات المرتبطة بهم					
المصروفات المستحقة الدفع					
الخزينة	444،245311496	95،754821751	05،864125051	10،-109303299	34،136008197
مجموع	11،340075202	80،1161073639	69،1282053668	89،-120980028	22،219095173

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

حسابات الزبائن والحسابات المرتبطة بهم محللة ومبررة والجدول أعلاه يسمح لنا بملاحظة مايلي :

أ – الزبائن : تسير أرصدة الزبائن بسير عموما باستثناء بعض الأرصدة القديمة :

رصيد 51788912.17 دج خاص بالزبائن :

- ✓ NHAL SAAD (04/ 2016) بمبلغ 10253463.60 دج .
- ✓ الجمعية التعاونية ERRAKHA (2016/08) بمبلغ 4284815.50 .

- ✓ AinSKhouna (2015) بمبلغ 1100706.56 دج .
- ✓ زبائن مشكوك فيهم ب 36149416.71 دج (مستحقات قديمة) .

قمنا بفحص السندات المحصلة للمؤسسة في 2016 بالإجراءات القضائية المستعملة وتبين أن معظمها بدون جدوى وذلك لعدة أسباب منها : التقادم، عدم معرفة عناوين الزبائن، قيود متعلقة بالزبائن المتوفين ...الخ، وكذلك طرق الطعن بالنسبة لنا طويلة ومكثفة في العديد من ملفات الذمم لان المحضر القضائي قدم للمؤسسة محضر بعدم وجود أصول .

ب – تسبيقات الموردين : الموردين ARCELOR ET ISPAT بمبلغ 88494.19 دج لم يتم تسويتها مع العلم أنها قديمة .

ج – الضرائب وما شابهها : رصيدها يقدر ب71. 6768218 دج والذي يتعلق بما تبقى من دفعة (6705339. 34) دج المقدمة لإدارة الضرائب سنة 2015 التي يتم استرجاعها .

2- 2 حسابات الخصوم :

2- 2- 1 رؤوس الأموال الخاصة: تتمثل في 2016/12/31 كمايلي :

الجدول 4 : حسابات رؤوس الأموال

رؤوس الأموال رأس مال الخاصة	القيمة في بداية السنة	مدين	دائن	رصيد	القيمة في نهاية السنة
صادر	0،310000000				00،310000000
احتياطات	24،124861985		37،6582822	37،6582822	61،131444807
رؤوس الأموال الأخرى	37،69030822	37،69030822		37،-690308222	
النتيجة الصافية			79،3317229	79،3317229	79،3317229
نتيجة العامة	61،503892807	37،69030822	16،9900052	21،-59130770	40،444762037

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

سمح لنا الفحص الذي قمنا به على حسابات رؤوس الأموال باستنتاج ما يلي :

أ – النتيجة الصافية : الأصول الصافية للمؤسسات تقدر ب 444762037.40 دج بعد إدراج النتيجة الموجبة لسنة 2016 .

ب – توزيع النتيجة : قامت المؤسسة بتوزيع الأرباح لدورة 2016 بالنسبة لكل من المساهمات ومجلس الإدارة بمبلغ يقدر ب 50448000 دج ومبلغ 6582822.37 دج تم توجيهها لاحتياطات المؤسسة ومبلغ 12000000 دج موجهة للتوزيع على العمال .

ج – الدفاتر القانونية : قمنا بالإبلاغ عن بعض النقائص الخاصة بمسك الدفاتر القانونية في تقريرنا الأول، تتمثل في كثرة الأخطاء في الدفاتر العامة، منها الشطب في وحدة واد الزناتي، عزابة، عين النشمة، دفاتر الجرد تتضمن أخطاء ولم يتم التسجيل فيها بصفة دورية في وحدة واد الزناتي وعزابة، سجل حركات المستخدمين لم يتم ملؤه من مارس 2014بالنسبة لوحدة عزابة؛ يمكن أن تتعرض المؤسسة إلى عقوبة جبائية .

2-2-2 حسابات الالتزامات

أ خصوم غير جارية : حسابات الخصوم لسنة 2016/12/31 مقدمة كما يلي :

الجدول5:يوضح حسابات الخصوم

خصوم غير جارية	القيمة في بداية السنة	مدين	دائن	رصيد	القيمة في نهاية السنة
القروض والديون المالية					
ضرائب مؤجلة	35،6311	35،6311		35،-6311	
الديون الأخرى غير جارية					
المؤونات والمنتجات المدرجة في حسابات سلفا	50،32877188	09،19255607	19،3469644	9،-15785962	60،17091225
المجموع	85،31883499	44،19261918	19،3469644	25،-15792274	60،17091225

المصدر: تقارير محافظ الحسابات

حسابات الخصوم غير الجارية محللة ومبررة، و رصيد هذا الجدول مقسم إلى :

- مؤونة منحة التقاعد للدورة تقدر بـ 15522225.60 دج .
- المؤونة الموجهة للنزاعات التي تربط المؤسسة وأحد من عملائها تقدر بـ 1569000 دج ثم تكوين مؤونة أولية تقدر ب 12878089.91 دج بعد إصدار الحكم لصالح الزبون وبعد تقديم الطعن ثم تخفيض المؤونة وتثبيتها بمبلغ 15690000 دج

لم يتم تنفيذ الحكم إلى غاية اليوم لذا نوصي المؤسسة بالتأكد من أن الزبون لم يستأنف الحكم .

ب – خصوم جارية :

حسابات الخصوم الجارية محللة كما يلي :

الجدول6 :حسابات الخصوم الجارية

خصوم جارية	القيمة في بداية السنة	مدين	دائن	رصيد	القيمة في نهاية السنة
الموردون والحسابات الملحقة	38،3665437	67،311333782	43،320860999	76،9527216	14،13192654
الضرائب	96،47786207	82،96868364	25،57878795	-38989569.57	39،8796638
الديون الأخرى	09،28750686	49،294105216	43،316215379	94،22110162	03،50860849
خزينة الخصوم					
نتيجة العامة	43،80202331	70220233143	11،694955174	87،-7352189	566،72850141

المصدر: تقارير محافظ الحسابات

- ✓ **الموردون والحسابات الملحقة :** رصيد الموردون مبرر ولكن متضمن بعض القيم الضعيفة القديمة التي لم يتم تسويتها .
- ✓ **الضرائب والحسابات المماثلة :** إن عملية فحص مختلف التصريحات الجبائية سمحت لنا باستنتاج بعض النقائص الموجودة في المراقبة الداخلية (وحدة عزابة)، على سبيل المثال: عملية التصريح بضريبة النشاط المصفى تم تسديدها بالزيادة بمبلغ 66،116000 دج،(وحدة عزابة) والناتج عن خطأ في التصريح برقم الأعمال حيث نوصي المؤسسة بوضع أساليب إجراءات لمراقبة التصريحات الجبائية لتقليل الأخطاء وذلك لتفادي أي خسائر.
- ✓ **ديون أخرى :**هذه الديون متراكمة على سنوات مضت لم يتم تسويتها .

2- 3 حسابات النتائج :

الجدول7 : يوضح حسابات النتائج لدورة 2015

البيان	N	N-1		N-1
منتجات الدورة	69،356858082	82،524674504	19،-168316422	-32.08 %
القيمة المضافة للاستغلال	74،63636178	23،169492056	49،-105855877	-62.45%
هامش إجمالي للاستغلال	47،-13336333	80،75988977	27،-77325311	-101.76%
نتيجة عملياتية	41،5894981	62،89009925	21،-83114944	-93.38%
نتيجة مالية	84،-603572	52،-132266	32،-471306	356.33%
النتيجة العادية قبل الضرائب	57،5291408	10،88877659	53،-83586250	-94.05%
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	79،3317229	37،69030828	850،-65713592	-95.19%
النتيجة الصافية للسنة المالية	79،3317229	37،69030828	850،-65713592	-95.19%

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

رقم الأعمال للسنة المالية 2016 سجل انخفاض 203312622.07 دج أي بنسبة 66%. 39 بالنسبة لدورة 2015.

- هذا التطور السلبي في رقم الأعمال نتج عنه انخفاض في مختلف نتائج تسيير السنة المالية .

رغم أن المؤسسة تظهر في وضعية مالية متوازنة بنتيجة مقبولة إلى أن هذه الوضعية ترجع للعوامل التالية :

- مصاريف المستخدمين .
- انخفاض في عدد المستخدمين وذلك نتيجة لاستقالة البعض منهم من جهة ومن جهة أخرى راجع إلى نقص في تحفيز العمال وذلك من خلال تقديم منح .
- عدم توفير مناصب الشغل جديدة .
- الخدمات: انخفاض في التأمينات الخاصة بالدواجن .
- منتجات أخرى عملياتية: التعويضات عن التأمين .
- مصاريف أخرى عملياتية: التعويضات عن التأمين .

- مصاريف أخرى عملياتية: إلغاء جزء من المؤونة الموجهة للنزاعات .
- إعادة استرجاع المؤونة المخصصة للنزاع مع أحد العملاء .
- نوصي المؤسسة بتحسين عملية التسيير وذلك عن طريق الضبط والتحكم في مصاريف الاستغلال وسعر التكلفة .

3 تقرير إبداء الرأي :

قمنا بإجراء مهمة التدقيق طبقا للمعايير المهنية للتدقيق وهذه المعايير تتطلب اجتهاد يسمح باتخاذ الرأي حول مصداقية الحسابات و أنها لا تحتوي على أي اختلالات وأخطاء يمكن أن تؤثر على الحسابات السنوية للمؤسسة. تم التدقيق عن طريق اختبار العينة أو عن طريق الاعتماد على أساليب أخرى فالعناصر المقنعة التي تثبت المعطيات التي تحتوي عليها الحسابات تعتمد على تقدير المبادئ المحاسبية المطبقة و المتبعة في إغلاق الحسابات السنوية و التقديرات المهمة و المحتفظ بها و لتقدير قيمتها في القوائم المالية . وحسب ما توصلنا إليه فإن العناصر والمعطيات المجمعة هي في مجملها كافية ومناسبة لإبداء الرأي وهو كما يلي :

تحت التحفظ و الملاحظات المذكورة سابقا، نصادق بان الحسابات السنوية في منظور النظام المحاسبي المالي هي منتظمة وواضحة و تعطي صورة صادقة على نتائج و عمليات الدورة المنتهية و الوضعية المالية للمؤسسة في نهاية الدورة .ولقد قمنا طبقا لمعايير التدقيق للتحقيقات الخاصة طبقا لأحكام القانون : باستثناء التأثير المحتمل للحقائق ليست لدينا أي ملاحظات جدية حول تناسق الحسابات السنوية أو المعلومات المقدمة في تقرير التسيير لمجلس الإدارة و الوثائق المرسلة إلى المساهمين على الوضعية المالية و المحاسبية السنوية للمؤسسة .

4 – تقرير خاص :

البند 628 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993،المعدل و المتمم للأمر 75-59 المؤرخة في 26 سبتمبر1975 المتعلق بالقانون التجاري ينص على أن كل اتفاقية مبرمة لا تجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين الشركة آو احد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلا بعد استئذان الجمعية العامة بعد تقديم تقرير مندوب الحسابات و يكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقية التي تعقد بين الشركة و مؤسسة أخرى وذلك إذا كان احد القائمين بإدارة الشركة مالكا شريكا أم لا مسيرا أو قائما بالإدارة أو مديرا للمؤسسة وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكور أن يصرح بذلك إلا مجلس الإدارة . رئيس مجلس الإدارة لم يصرح من طرفه على أي اتفاقية التي تدخل في إطار هذه المادة .

4- 1 تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين : والمتعلقة بالسنة المالية 2010/12/31

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة لشركة الأسهم SPA C A SKIKDA

تطبيقا لأحكام نصوص المادة 680 من القانون التجاري و الفقرة 4 من القانون 1/10 المؤرخ في 29-06-2010 المتعلق بمهنة محافظ حسابات،خبير محاسب،محاسب معتمد .

هذا التقرير الخاص يوضح حالة الامتيازات المقدمة إلى العمال سواء كانت نقدية أو عينية :

رئيس المدير العام خلال سنة 2010

منح سيارة وظيفية تابعة للمؤسسة .–

. المصاريف المتعلقة باستعمال السيارة–

225000 دج . كراء شقة بمبلغ -

الأعضاء المسيرين :

وضع تحت الخدمة سيارة تابعة للشركة بسائق أو دون سائق، بالإضافة إلى مجموعة الأعباء المتعلقة بتلك السيارة

.

60000 كحد أقصى لفاتورة شهرين . تحمل مصاريف الاتصال بالهاتف الجوال بمبلغ

4- 2 تقرير خاص بنتائج الخمس سنوات الأخيرة

تطبيقا لأحكام المادة 678 الفقرة 6 من القانون التجاري و المادة 25الفقرة 6 من القانون 10/01في 29 جوان 2010و المتعلق بمهنة محافظ الحسابات، خبير محاسبي، محاسب معتمد، فان هذا التقرير يوضح تطور نتائج المؤسسة خلال 5السنوات الأخيرة و النتيجة حسب الأسهم .

الجدول8 : يوضح نتائج المؤسسة خلال 5 سنوات

السنة	نتائج السنوات	عدد الأسهم	نتيجة السهم	رأس المال	قيمة الأسهم
2011	76،31811218	31000	1026	310000000	10000
2012	96،43928087	31000	1417	310000000	10000
2013	57،30738190	31000	992	310000000	10000
2014	90،46801706	31000	1509	310000000	10000
2015	37،69030822	31000	2227	310000000	10000

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

4- 3 تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية :

تطبيقا لأحكام المادة 25 من القانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي ومحاسب معتمد قمنا بإجراء تقييم لنظام الرقابة الداخلية المطبق داخل مؤسستكم وجدنا ما يلي:

غياب دليل الإجراءات المتعلق بالمفاهيم الخاصة بكل بند .

عدم انتظام الترقيم للحسابات على مستو ى الوحدات .

غياب البنية الضريبية على مستوى الوحدة .

4- 4 تقرير خاص حول استمرارية الاستغلال

تطبيقا للمادة رقم 23 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلقة بمهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، إضافة إلى المادة رقم 751 مكرر 11 من القانون التجاري المعدل، نعلمكم بالوضعية الصافية لمؤسستكم كالأتي :

جدول9 : جدول الأصول الصافية

البيان	المبلغ
رأس المال	310000000
النتيجة الصافية	79،3317229
أقساط واحتياطات	61،131444807
المجموع الصافي للأصول	40،444762037

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

فان الأصول الصافية للمؤسسة تدل على ايجابيتها، وذلك لا يوثر على مبدأ استمرارية استغلال المؤسسة.

معلومات إضافية : انعقاد الجمعية العامة العادية لسنة 2016

تم انعقاد الجمعية العامة للسنة المالية السابقة في وقتها المحدد وفق المادة رقم 815 القرار رقم 75 -59 المؤرخ بتاريخ 09/29 /1975 من القانون التجاري المتعلق باللوائح المقدمة في الجمعية العامة العادية التي تظهر في الحسابات الاجتماعية لسنة 2015 وفيما تم قرار الجمعية العامة لتخصيص النتيجة .

- قائمة أسماء حضور اجتماع مجلس الإدارة

يرتفع المبلغ الإجمالي لقائمة حضور اجتماع مجلس الإدارة بالنسبة للأعضاء السبع ب 239400 دج، كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول 10 : المبلغ الإجمالي لأعضاء حضور اجتماع مجلس الإدارة

الرقم	المستفيد	عدد الاجتماعات	المبلغ الإجمالي	الضريبة على الدخل الإجمالي	المبلغ الصافي
01	عبدلي سعاد	06	42000	4200	37800
02	ايت نصر الدين	06	42000	4200	37800
03	حونر حسان	06	42000	4200	37800
04	قهتاوي عبد الناصر	06	42000	4200	37800
05	فروخ عبد الحميد	02	14000	1400	12600
06	لديسيا عافن	06	42000	4200	37800
07	صويلح الشريف	06	42000	4200	37800
	المجموع		266000	26600	239400

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

المادة 621 من القانون التجاري تلزم محافظي الحسابات بفحص تطبيق قواعد المواد 619 620 المتعلقة باسهم الضمان، وبالنظر إلى المواد السابقة اتضح أن جميع آسهم هذه المؤسسة محجوزة من طرف الدولة، كما لوحظ أن المدراء المعنيين ليسو ملاك لهذه الأسهم وفقا لما جاء في المواد المذكورة سابقا .

4- 5 تقرير خاص حول الكشف الموضح للمبلغ الإجمالي المرتفع لخمسة أجراء

تطبيقا للمادة رقم 680من القانون التجاري و المادة رقم 25 من القانون رقم 10/01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد فان المبلغ الإجمالي لخمس إجراء بالإضافة إلى المنح و التعويضات للسنة المالية يرتفع إلى 34 .4597371 دج .

الجدول 11 : أجور العمال الخمس

الاسم واللقب	الوظيفة	أجرة المنصب	الأجر الصافي
عبدلي سعاد	المدير العام	19،1951755	90،1490805
حاج عزام عبد الجليل	مدير الإدارة والمالية	29،1295636	71،961603
جواد هشام	مدير الوحدة	29،988796	45،760089
بن عثمان حمو	مدير الوحدة	76،910323	05،701777
مرابط علي	مدير الوحدة	74،897518	23،683095
	المجموع		34،4597371

المصدر: تقرير محافظ الحسابات

خلاصة :

إن المتمعن في هذا التقرير الذي شمل عدة نقاط حساسة تشوبها الشبهات في أغلبية المؤسسات والتقارير الخاصة والملاحظات المقدمة خاصة في موضوع التثبيتات وإشكالية الجرد والتقرير الخاص بامتيازات المستخدمين، والتقرير الخاص بتقييم الرقابة الداخلية في المؤسسة، نؤكد أنها قدمت إجابات صريحة وواضحة لمختلف الأسئلة والشكوك التي تدور في ذهنيات مختلف المستعملين وخاصة المقرضين والمساهمين، من خلال تثبيت الفرضية الأساسية لهذا البحث وهي أن لمحافظ الحسابات دور أساسي تقويم حسابات المؤسسة من خلال رأيه الفني المحايد .إلا أن محافظ الحسابات لهذه المؤسسة يؤكد على ضرورة حرص مسؤولي المؤسسة بإعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية و النظام المحاسبي المالي لان القوائم المالية التي تم تدقيقها تشهد على بعض النقائص في تسوية العمليات المحاسبية والمالية ومختلف السجلات المحاسبية القانونية.

الخاتمة:

يكتسي التدقيق أهمية بالغة في الأوساط العملية العالمية لتأسيسه كمهنة إلزامية قانونية منذ بداية عهده، رسخت قناعات عند مستخدميه في صحة ومصداقية المعلومات المنشورة، عوامل زادت من تطور المهنة بزيادة أهمية طبيعة العمل القائم على تدقيق المخرجات المالية وتأكيد صحتها، للوصول إلى قناعة تحقق الصحة والمصداقية بادئ ذي بدئ بقناعة المدقق في حد ذاته المعبر عنها برأ يه الشخصي الفني المحايد.

أما عن تطور مهنة التدقيق في الجزائر فقد تم التوصل إلى أن التدقيق هو علم قائم بذاته، يكتسي أهمية عند مستخدمي المعلومات المالية في الجزائر، بالنظر لتأثيره المباشر على القوائم المالية، من خلال التقارير المتضمنة للمصادقات على الصحة ومصداقية ما تم الإعلان عنه، كما يحتل التدقيق مكانة مهنية لا يستهان بها، تتعاظم مع مرور الوقت قياسا لما تم استعراضه في التطور التاريخي للمهنة محليا.

غير أن واقع وجود مهنة التدقيق في الجزائر تحت مسمى محافظ حسابات، فهي حلة مخالفة بعض الشيء من حيث المصطلحات بنسب متفاوتة للإطار المفاهيمي والتقني، إلا أنه يصادق على صدق الحسابات المعلن عنها من قبل الشركات، في ظل حريته واستقلاليته لإبداء رأيه شأنه في ذلك شأن المهنيين على المستوى العالمي، تمكنا أيضا من خلال الدراسة إلى الوصول أن مهنة محافظ حسابات هي الأقرب مفهوما وتقنيا لمهنة المدقق على الصعيد العالمي، وترتكز على قواعد تدقيقية لا تختلف كثيرا عن نظيرتها الدولية، لكن قواعد التدقيق عند محافظة الحسابات لا تتطابق كليا مع المعايير الدولية في فروق نسبية.

نجد الجزائر لازالت تتحفظ على مر ثلاث مراحل زمنية في صياغة نصوص قوانينها المرتبطة بالمهنة، فمجمل ما خلصت إليه النصوص القانونية عبر المراحل الثلاثة هو نفس ما تعكف على تحقيقه جميع الأنظمة العالمية، لمطالبة المدقق بتوفير الأسباب دون النتائج، حيث يؤدي الالتزام الفعلي بالمعايير الموضوعة والتقيد بمجموع خطواتها العملية، إلى حتمية تحقيق النتيجة المنتظرة" معلومة مالية صادقة وشفافة ذات جودة عالية."

حيث أن المعلومات المالية هي ناتج النظام المحاسبي المالي SCF المنصوص بالقانون07-11، المساعد لعديد المستخدمين الداخليين والخارجيين عن المؤسسة، في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المتسمة بالرشاد والسلامة على اعتبار جودتها، في ظل تشعب محددات جودة المعلومات بين المتغيرات غير أن الأسس الكمية والنقدية توجب وضع نقاط محددة لأي عملية تكوين أو استخراج للمعلومات المالية.

الاقتراحات

-تشكيل مختلف اللجان ورصد مختلف الإمكانيات لأجل الرفع من درجة الثقة عند المحافظ أمر في غاية الأهمية، لحرصهم على إعداد معلومة مالية عالية الجودة في مختلف أطوار إعدادها، فبتشكيل لجان التدقيق يمكن تحقيق أدنى مستويات الاستقلالية الواجبة للمحافظ، بإعطاء مصداقية لنظام الرقابة الداخلية ومختلف عمليات المؤسسة والبيانات المالية، لتقليل نسبة الشك المهني عند المحافظ وضمان تقرير نظيف.

-العمل على تفعيل النصوص القانونية والتنظيمية للأجل ضمان ممارسة مهنية كفؤة، ترفع من مستوى التطلعات الوطنية لمواكبة المستويات العالمية، في منع تواطؤ محافظي الحسابات مع أصحاب المصالح داخل وخارج المؤسسة، ما يحث على إرساء مبدأ الحذر عند المحافظ إثر قيامه بعمله والارتقاء بمستواه إلى أقصى حد،

على اعتبار وجود لجان تدقيق تناقش عمله، وتتبع خطواته في حالة التواطؤ أو غير ذلك من الأحداث التي قد تضر بالمعلومة المالية المنشورة في خطوة تحفظ جودة المعلومة المالية من التشويه.

- الثبات على موقف واحد ودفع التعصبات والكبوات التي تكاد تعصف بالمهنة من جذورها، والإشارة هنا عن عدم التزام غالبية أعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بحضور الجمعيات العامة، كما كان الحال خلال إجراء الدراسة الميدانية، وكم تمنيت لو كان النصاب موجودا لإضفاء طابع الإطلاق على نتائج الدراسة، كلها أمور قد تعيق تطور المهنة ليس على الصعيد المهني فقط ولكن حتى على الصعيد الأكاديمي.

-أخيرا وأهمها منح الحق في تشكيل النقابات الحرة الممثلة لأعضائها المدافعة عن حقوقهم، المصوبة لأخطائهم، الفاعلة، التي تَحد حَدَ السيف كلَ من يخو ل له منصبه العبث بهذه المهنة أو بمصداقية مهنييها أو التقليل من شأنها، لترقى بمهنة التدقيق إلى نفس النمط في تطوير ذات المدقق نحو تحديث معلوماته لمواكبة جميع التغيرات ومجاراة جميع التطورات العالمية بإطلاعه على المستجدات.

التوصيات

-ضرورة اعتماد تدقيق فعال، و هذا لما يجنيه من فوائد من جراء اعتماده .

-ضرورة تطبيق و تنفيذ توصيات المدقق و العمل بها .

-العمل على تنفيذ وظيفة المدقق في المؤسسة و تفعيل لما له من أثر ايجابي في دعم إدارة المؤسسة .

-ضرورة الاهتمام بنظام المعلومات في المؤسسات الاقتصادية لأنه يعتبر مصدر للمعلومة المالية .

المراجع

باللغة العربية:

محمد التوهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة و التدقيق الحسابات: الاطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون –الجزائر.

محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات: من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية،بن عكنون –الجزائر 2002

الروز،حسين مضفر، سمات اقتصاد المعرفة في دول المغرب العربي،مجلة المستقبل العربي،العدد348،فيفري 2008

سعد غالب ياسين،نظم المعلومات الإدارية، دار اليازوري للنشر والتوزيع،عمان – الأردن، 2003

عبد المقصود دبيبيان و آخرون،أساسيات نظم المعلومات المحاسبية،جامعة الإسكندرية – مصر، 2005 .

محمد يوسف حفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر وا موقع إلكتروني، شبكة المحاسبين العرب،نشر الاربعاء، 9 سبتمبر 2020

عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل، الكويت، 1990 ص 194 – 195 .بتصرف .لتوزيع،الأردن، 2001.

هو النوع المعتمد عليه في هذه الجزئية مع التصرف فيه بحسب متطلبات البيئة المعلوماتية الجزائرية

توماس،ا هنكي، تعريب حامد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، 1986،

نعيم دهمش وآخرون، الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات،المؤتمر الدولي لجامعة الزيتونة،الأردن 2005/04/28

احمد حلمي جمعة،تطوير معايير التدقيق وقواعد أخلاقيات المهنة،دار الصفاء للنشر والتوزيع،الأردن 2009

الدقة جمال، الحكامية المؤسساتية والتوافق مع القوانين، مجلة البنوك، عمان،الأردن، 2006،ص52، بتصرف .

محمد السيد السرايا أصول وقواعد المراجعة،المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،مصر

طارق عبد العال حماد،حوكمت الشركات،الدار الجامعية،طبعة 2005،ص 25، بتصرف

المشهداني عمر،تدقيق التحكم المؤسساتي في ظل معايير التدقيق،مجلة أداء المؤسسات الجزئرية الأردن،2013 .

عمر شريف وبن زروق زكية،مداخلة بعنوان "علاقة حوكمة بعملية الإفصاح والشفافية "2010/12/7،أم البواقي 11 – 12 .

المذكرات والأطروحات:

عايدة ديار، دور المراجعة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة أم بواقي، 2016

محمد ناصر علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير،جامعة باتنة 2009

القرارات والأوامر:

قرار وزاري رقم 30، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، 24 جوان 2013

الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، المادة 02، العدد 11

القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

القرار 11-32 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق لـ 27 يناير 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، العدد 07، المواد 01-16 .

القوانين والمراسيم:

الامر 71-82 المؤرخ في 11 ذي القعدة 1391 الموافق لـ 1971/12/29، يتضمن تنظيم مهنة المحاسب و الخبير المحاسب.

الأمر 96-27 مؤرخ في 28 رجب 1417 الموافق لـ 9 ديسمبر 1996،يعدل و يتمم الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان 1395 الموافق لـ 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المواد 10 مكرر و 732 مكرر 2 .

الأمر 69-107 المؤرخ في 1969/12/31، المتعلق بقانون المالية 1970، المادة 39 المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات.

القانون التجاري الجزائري،المادة 830.

القانون 07 – 11 المؤرخ في 25 نوفمبر المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 24 .

القانون 91-08 المؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق لـ 27 أبريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، نص المواد 01، 19، 27.

القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 2010/06/29، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، نص المواد 19،18، 22، 23.

قانون المالية لسنة 2000، المؤرخ في 17 رمضان 1420 الموافق لـ 30 ديسمبر 1999، المادة 101.

مرسوم تنفيذي رقم 11-72 المؤر في 14 ربيع الاول 1433 الموافق لـ 16 فبراير 2011، يحدد الشهادات

مرسوم تنفيذي رقم 11 -393 مؤرخ في 28 ذي لحجة 1432 الموافق لـ 24 نوفمبر 2011، يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع اجر الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.

باللغة الأجنبية:

SNC، Révision en milieu informatique، norme de l'ordre des experts comptables

،R N°8،1995.

Etienne Barbier،Audit interne Organisation،1996.

J .Raffegeau & A Ritz،Audit et informatique،collection que sais – je ?،2 éme Edition،1993.

G Bendict &R keravel، Evaluation du contrôle interne dans la maison d'audit،foucher .1990.

the committe of sponsoring organization of treadway commission،enterprise risk management integrated frame work،2004.

Monks R & Minnow N،corporate governance ZEP blachwell publishers malden،MA 2001.

John E،Aframework for board oversight of entreprise risk،the canadian institute of charted accountants،library and arvhives canada cataloguing in publication، 2012 .

CG – code of corporate goverance summary of clib،approved by clib board،version 1.0،luly13th2012.

K belamri méthodologie de vérification des comptes،revue SNC N°1.

J Burner& G Ravard،Audit financier، Dunod، 1991.

J Renard،théorie et pratique de l'audit interne،organisation، 1995 .

Baker R&Dwight M،increasing the role of auditing in corporate governance،critial perspective on accounting .vol13،2002.

الملخص :

تسعى كل دول العالم اليوم إلى إيجاد آليات قوية تتصدى للأزمات المالية، أين نجدها تركز في ذلك على تطوير مهنة التدقيق، تحرص الجزائر هي الأخرى على تطوير المهنة في جميع جزئياتها للرقي بها إلى مصف الدول الرائدة في المجال، ذلك ما عبر عنه بسن قانون 10 – 01 المتبع بحزمة من المراسيم التنفيذية والأوامر، لضمان التطبيق الحسن والفهم الجيد لحقيقة الرقي بالمهنة وتطويرها سواء على الصعيد الأخلاقي أو المهني .

ها ته المذكرة تدرس تأثير التدقيق على جودة المعلومة المالية، انطلاقا من معايير الشخص المهني ومعايير العمل الميداني وكذا معايير إعداد التقرير وصولا للمسؤوليات، أين أصبح المدقق الآن حريص على التطبيق الأمثل للإجراءات والتعليمات والمعايير كما هو معمول به في الساحة الدولية .

الكلمات المفتاحية :

مهنة التدقيق، محافظ الحسابات، جودة المعلومة المالية،الحوكمة،الرقابة الداخلية .

Abstract :

All countries in the world are seeking today to find strong mechanisms to adress financial crises،where we find them focusing on developing the profession of auditing .Algeria is also keen to develop the profession in all its parts in order to advance it to the rank of the leading country in the field،as expressed by the enactment of law 10-01 followed by bundle from executive decrees and orders، to ensure good implementation and a good understanding of the reality of advancing the profession and its development whether on the ethical or professional level.

This memorandum examines the impact of auditing on the quality of financial information، bassed on the standards of the professional person and the standards of field work، as well as the criteria for preparing the report to the responsibilities، where is the auditor now keen on the optimal application of procedures، instructions and standards as is applicable in the international aren