

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Financière et
Comptabilité



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع

دور مدقق الحسابات في زيادة موثوقية المعلومة المحاسبية بعد محافظة
الحسابات
- دراسة ميدانية بمكتب محافظ حسابات - بسكرة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف:

د. عزوز ميلود

إعداد الطالبان:

- مرفد محمد أسامة

- مودع رضوان

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	د. تومي إبراهيم	أستاذ محاضر -أ-	رئيسا	جامعة بسكرة
2	د. عزوز ميلود	أستاذ محاضر-أ-	مشرفا	جامعة بسكرة
3	د. بن تركي وليد	أستاذ محاضر-أ-	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2021/2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Financière et
Comptabilité



جامعة محمد خيضر - بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع

دور مدقق الحسابات في زيادة موثوقية المعلومة المحاسبية بعد محافظة
الحسابات
- دراسة ميدانية بمكتب محافظ حسابات - بسكرة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

الأستاذ المشرف:

د. عزوز ميلود

إعداد الطالبان:

- مردف محمد أسامة

- مودع رضوان

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	د. تومي إبراهيم	أستاذ محاضر -أ-	رئيسا	جامعة بسكرة
2	د. عزوز ميلود	أستاذ محاضر -أ-	مشرفا	جامعة بسكرة
3	د. بن تركي وليد	أستاذ محاضر -أ-	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2021/2020

إهداء

أهدي هذا العمل إلى سندي في الحياة

أمي وأبي حفظهما الله وأطال في عمرهما

إلى اخوتي الأعزاء: شيماء، شاهين، وشهد

إلى أصدقائي ورفقاء دربي: ضياء الحق وعبد الوهاب، خديجة ريان وضياء الدين ومباركة وعماد

أسامة

أهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالدين الكريمين

اللدان كان لي عوناً على إكمال مشواري الدراسي

وإلى جميع إخوتي

رضوان

شكر وعرفان

بعد الحمد لله والشكر لله الذي أعاننا ووفقنا لهذا
نتوجه بالشكر الجزيل إلى أستاذنا المحترم: عزوز ميلود
لما له فضل في المشوار الدراسي وإعداد هذا العمل من خلال توجيهنا ونصحنا على أحسن وجه

كما نتوجه بشكر خاص إلى الأستاذ الكريم: قطاف نبيل
لما له فضل في المشوار الدراسي وخاصة التكويني
ونتوجه بالشكر إلى كافة الأساتذة الكرام والأسرة الجامعية وعمال الإدارة وخاصة الأخ الكريم: مداني عماد
لسهره وإجهاده على تسهيل الأمور للطلبة
في الأخير نشكر كل من ساهم في هذا العمل ولو بكلمة طيبة

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية مدقق الحسابات الخارجي وبالتحديد محافظ الحسابات بالإضافة إلى مهامه ومسؤولياته، حيث تم تسليط الضوء على مهنة التدقيق ومختلف الهيئات المؤطرة والمنظمة لها في الجزائر، كما تم التعرف على نظام المعلومات المحاسبي ومخرجاته (القوائم المالية والتقارير) ومدى تمثيلها للوضع المالي الحقيقية للمؤسسة ودورها في تزويد الأطراف المستخدمة للقوائم بالمعلومات اللازمة، وإنطلاقا مما سبق تم توضيح دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية المعلومة المحاسبية في أرض الواقع من خلال الدراسة الميدانية (دراسة حالة) لمكتب محافظ الحسابات في ولاية بسكرة.

خلصت الدراسة إلى أن لمحافظ الحسابات دور جوهري في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية وبالتالي الكشوف المالية (القوائم المالية) من خلال إبداء رأي فني مستقل ومحيد عن مدى عدالة القوائم المالية مما يساعد مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية على إتخاذ القرار.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، محافظ الحسابات، موثوقية المعلومات المحاسبية، الكشوفات المالية.

Abstract:

This study aimed to identify the importance of the external auditor, specifically the statutory auditor, in addition to his duties and responsibilities, where we highlighted the profession of audit and the various organizations that frame it. Also, the accounting information system and its outputs (financial statements and reports) and their representation of the real financial position of the firm, and its role in providing the parties who using the Statements with the necessary information.

Based on the foregoing, we clarified the role of the statutory auditor in increasing the reliability of the accounting information on the ground through a field study (case study) for the office of the statutory auditor in state of Biskra.

The study concluded that the statutory auditor has a fundamental role in increasing the reliability of accounting information (Financial statements) by expressing an independent and impartial technical opinion on the fairness of the financial statements, which helps the various users of the accounting for decision making.

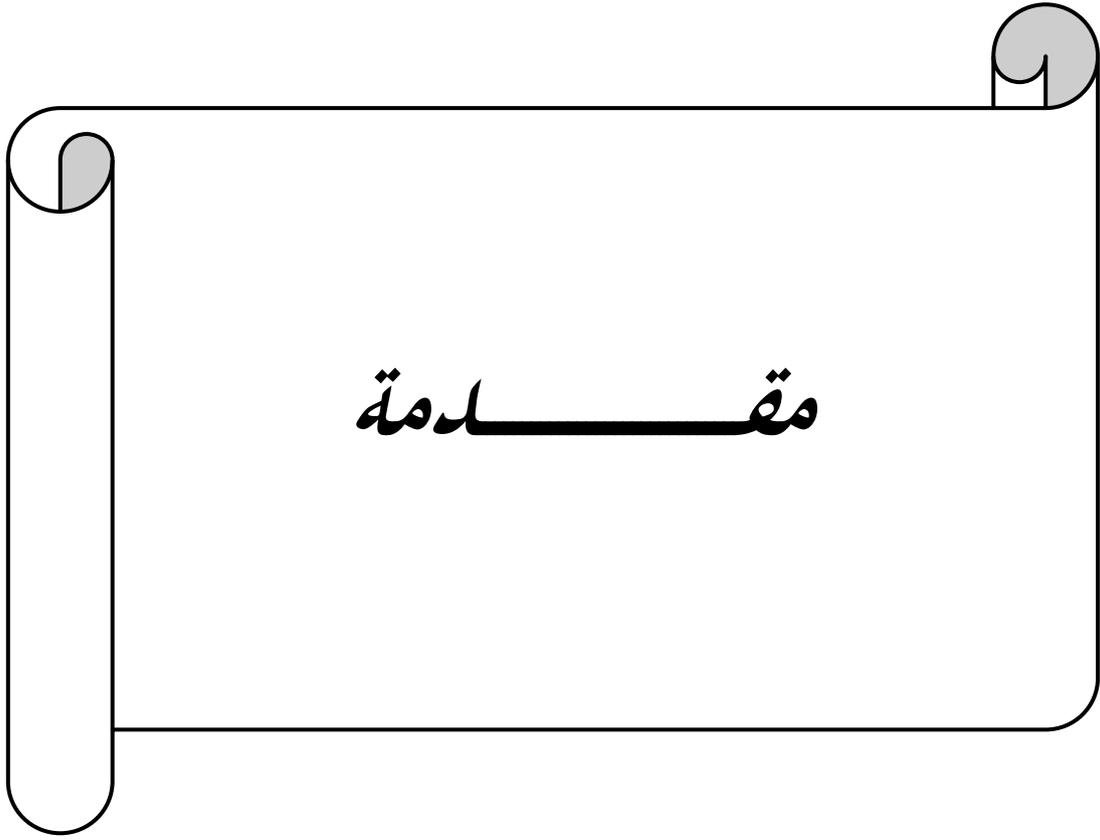
Keywords: external audit, the statutory auditor, reliability of accounting information, financial statements.

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
31	الفرق بين البيانات والمعلومات	(01)
44	أنواع التقارير التي يقدمها نظام المعلومات المحاسبي	(02)
48	شكل الميزانية (الأصول)	(01-03)
49	شكل الميزانية (الخصوم)	(02-03)
51	حساب النتائج حسب الطبيعة	(04)
52	حساب النتائج حسب الوظيفة	(05)
54	جدول سيولة الخزينة (حسب الطريقة المباشرة)	(06)
55	جدول سيولة الخزينة (حسب الطريقة غير المباشرة)	(07)
57	جدول تغير الأموال الخاصة	(08) ⁱ
77	العناصر الرئيسية لحسابات الميزانية وجدول حسابات النتائج للشركة SARL X	(09)
77	حسابات التثبيتات العينية للشركة SARL X	(10)
77	حسابات التثبيتات المالية للشركة SARL X	(11)
78	حسابات المخزونات للشركة SARL X	(12)
78	حسابات الرهائن للشركة SARL X	(13)
78	حسابات الخزينة للشركة SARL X	(14)
79	حسابات رؤوس الأموال الخاصة بالشركة SARL X	(15)
81	توزيع النتيجة الصافية على أسهم الشركة SARL X	(16)
82	حسابات خصوم الشركة SARL X	(17)
83	أصول الميزانية الخاصة بالشركة SARL X	(01-18)
84	الخصوم الخاصة بميزانية الشركة SARL X	(02-18)
85	حساب النتائج للشركة SARL X	(19)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
11	تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة	(01)
12	الهيكل التنظيمي للمجلس الوطني للمحاسبة	(02)
14	تشكيل المجلس الوطني (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات)	(03)
36	وظائف نظام المعلومات	(04)
41	دورات العمليات الأساسية في نظام المعلومات المحاسبي والعلاقة بينها	(05)
74	الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات	(06)
75	بطاقة فنية حول الشركة محل الدراسة	(07)
76	تقرير التدقيق القانوني لمحافظ الحسابات	(08)
80	تقرير المصادقة على حسابات الشركة SARL X	(09)



إن التطور الاقتصادي المستمر في العالم بوتيرة عالية سببه بشكل رئيسي ثورة تكنولوجيا المعلومات والاتصال في هذا القرن، حيث أدى تطور المؤسسات الاقتصادية الى زيادة حجمها ونشاطها ومهامها وأيضاً أهدافها، مما خلق أيضاً زيادة في التعقيدات والأزمات.

حيث يرجع علماء الاقتصاد أسباب هذه الأزمات إلى أسباب مالية أبرزها الإشاعات والمعلومات المالية الغير حقيقية. وهذا ما يعني أن عملية إتخاذ القرار مرتبطة بمدى مصداقية المعلومات المالية والمحاسبية، وهنا يبرز دور التدقيق الذي يعد المسؤول الأول عن مدى صحة المعلومة المحاسبية، وهذا ما دفع إعتتماد هاته الوظيفة داخل المؤسسات.

بالإضافة إلى وظيفة التدقيق أصبح لزاماً أيضاً كسب ثقة مستعملي القوائم المالية وهذا بوجود طرف ثالث محايد ومستقل عن المؤسسة ومؤهلاً لإبداء رأيه عن تمثيل القوائم للواقع الفعلي للمؤسسة وهنا يكمن دور محافظ الحسابات الذي يعتبر طرفاً مهنيًا هاماً وذلك لما يضيفه من ثقة على المعلومات المقدمة من طرف الإدارة للمتعاملين ومستعملي القوائم المالية.

ويعرف محافظ الحسابات "على أنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" حسب المادة 23 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010، وتعتبر استقلالية محافظ الحسابات أهم شيء يجب أن يحافظ عليه لما لها التأثير الأكبر على عملية إبداء الرأي.

أولاً: إشكالية البحث

بناء على ما سبق وبغية الإلمام بهذا الموضوع يمكن طرح التسائل الرئيسي التالي:

ما هو دور مدقق الحسابات في زيادة موثوقية المعلومة المحاسبية بعد محافظة الحسابات؟

ويتفرع عن هذا التسائل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

1. ماهية محافظة الحسابات؟
2. ماهية المعلومات المحاسبية؟
3. ما هو دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية في أرض الواقع؟

ثانياً: فرضيات البحث

1. محافظة الحسابات عملية لتجميع تقييم للأدلة الخاصة بالمؤسسة وابداء رأي مستقل ومحيد عن مدى صحتها وتمثيلها للواقع من طرف محافظ الحسابات.
2. المعلومات المحاسبية هي مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بعد معالجتها، وتتمثل في الكشوفات المالية والتقارير.
3. إذا تحلى محافظ الحسابات بأخلاق المهنة والاستقلالية فحتما لديه دور فعال في تأكيد وزيادة موثوقية المعلومات المحاسبية.

ثالثاً: أسباب اختيار موضوع البحث

وقع اختيار الموضوع بناء على عدة أسباب منها:

- التوجه الشخصي للتدقيق.
- التخصص الأكاديمي الذي يصب مباشرة في التدقيق.
- الحاجة لتسليط الضوء على المهنة وزيادة الحاجة إلى اعتمادها لدعم مصداقية المعلومة المحاسبية.

رابعاً: أهمية البحث:

تكمن أهمية الدراسة في تسليط الضوء على مهنة التدقيق في الجزائر وخاصة محافظ الحسابات، لما يمثله من دور هام في تقديم الخدمات للمصالح المختلفة (الملاك - المساهمين - البنوك - الموردون - العملاء - ادارة الضرائب) وخاصة فيما يخص إعطاء المصدقية والموثوقية للقوائم المالية. ولما ستمثله المهنة من أهمية في المستقبل القريب.

خامساً: أهداف موضوع البحث

تهدف هذه الدراسة إلى:

- تسليط الضوء على مهنة التدقيق ومختلف الهيئات المؤطرة والمنظمة لها في الجزائر.
- التعرف على نظام المعلومات المحاسبي ومخرجاته (القوائم المالية والتقارير) ومدى تمثيلها للوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة ودورها في تزويد الأطراف المستخدمة للقوائم بالمعلومات اللازمة.
- توضيح دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية المعلومة المحاسبية في أرض الواقع.

سادسا: منهجية الدراسة

إن طبيعة البحث تستدعي إلى استخدام عدة مناهج وهذا ناتج عن غرض الموضوع فسيتم إتباع المناهج التالية:

- المنهج الوصفي التاريخي للجانب النظري

- منهج دراسة حالة للجانب التطبيقي

سابعاً: حدود الدراسة

1. المجال المكاني: تمت الدراسة في مكتب محافظ الحسابات ببسكرة.

2. المجال الزمني: تمت دراسة الحالة في الفصل الثاني للسنة الجامعية 2020-2021 أي الخاص بإعداد المذكرة.

ثامناً: صعوبة الدراسة

1. ضيق الوقت

2. قلة المراجع المحلية عن محافظة الحسابات.

تاسعاً: الدراسات السابقة

فيما يلي عرض لبعض الدراسات السابقة لما لها أثر في إثراء وتعزيز الجانب النظري والتطبيقي لهذه الدراسة:

1. حفيزة مركب، (2018)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه: النظام القانوني لحافظ الحسابات في الجزائر، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 1، الجزائر.

تهدف الدراسة إلى معرفة القواعد المنظمة لمهنة محافظ الحسابات وما مدى تأثيرها بالإصلاحات الخاصة بمهنة المحاسبة.

وقد خلصت الدراسة إلى:

- أن النظام القانوني لحافظ الحسابات يعيش تطوراً مستمراً بتطور الشركات التجارية وتأثرها بالمتطلبات الاقتصادية، فقامت عدة تشريعات بوضع قواعد منظمة للمهنة

- أبرز القواعد والقوانين تجسدت من خلال قانون 08-91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، والمرسوم التشريعي 08-93 المؤرخ في 25 أبريل 1993، المرسوم التنفيذي 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 والمتعلق بقانون أخلاقيات المهنة وكان أهمها قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010.

2. محمد أمين لونيسة، (2017)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه: تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين

جودة المعلومة المالية -دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية-، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر.

تهدف الدراسة: قياس مدى تأثير تطور مهنة المدقق على المعلومة المالية ومحاولة ربط أسس الحوكمة الناجحة في المؤسسات بالتدقيق

وأيضا دراسة أسس وقواعد عملية تدقيق المعلومات المالية وسبل التحسين من جودتها.

وفد توصلت الدراسة إلى:

- 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.
- توجد مواكبة نسبية لتطور مهنة التدقيق في الجزائر للتطورات العالمية ما يزيد من درجة تأثيرها على تحسين جودة المعلومة المالية.

3. عديلة لموسخ، (2014)، مذكرة ماستر: دور محافظ الحسابات في ظل القوانين الجديدة المتعلقة بمحافظة الحسابات

دراسة حالة- مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي، كلية العلوم الإقتصادي، جامعة بالوادي.

تهدف الدراسة: الي محاولة تأسيس إطار نظري كفيل بترقية المراجعة في الجزائر. وابرز دور الذي تلعبه القوانين من خلال إجراءات الضبط وعدم المخالفة.

وكذلك إبراز الدور الحقيقي الذي يقوم به محافظ الحسابات وذلك من خلال دعم الثقة في المعلومة المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية

وقد توصلت الدراسة إلى:

- عملية مراجعة الحسابات للمؤسسة ما تشمل على دراسة الأعمال والنظام المتبع وطريقة الرقابة والأشرف عليه وفحص سجلات والقيود المحاسبية.
- بعد إتباع القوانين المنصوصة عليها تؤدي إلى ضبط عملية المراجعة والشخص القائم بها من أجل الوصول إلى الحقائق الصحيحة.
- إن المصادقة على شرعية وصدق القوائم المالية من قبل محافظ الحسابات يزيد من ثقة المستخدمين والمستثمرين

عاشرا: هيكلية البحث

تبعا للأهداف المرجوة من البحث ولمعالجة الإشكالية اعتمدنا على الهيكلية التالية:

الفصل الأول وسيكون بعنوان الإطار النظري لمحافظة الحسابات:

■ المبحث الأول: ماهية التدقيق

■ المبحث الثاني: الإطار العام لمهنة التدقيق في الجزائر

■ المبحث الثالث: محافظ الحسابات في الجزائر

الفصل الثاني تم تخصيصه لمدخل للمعلومة المحاسبية وتم تقسيمه إلى أربعة مباحث:

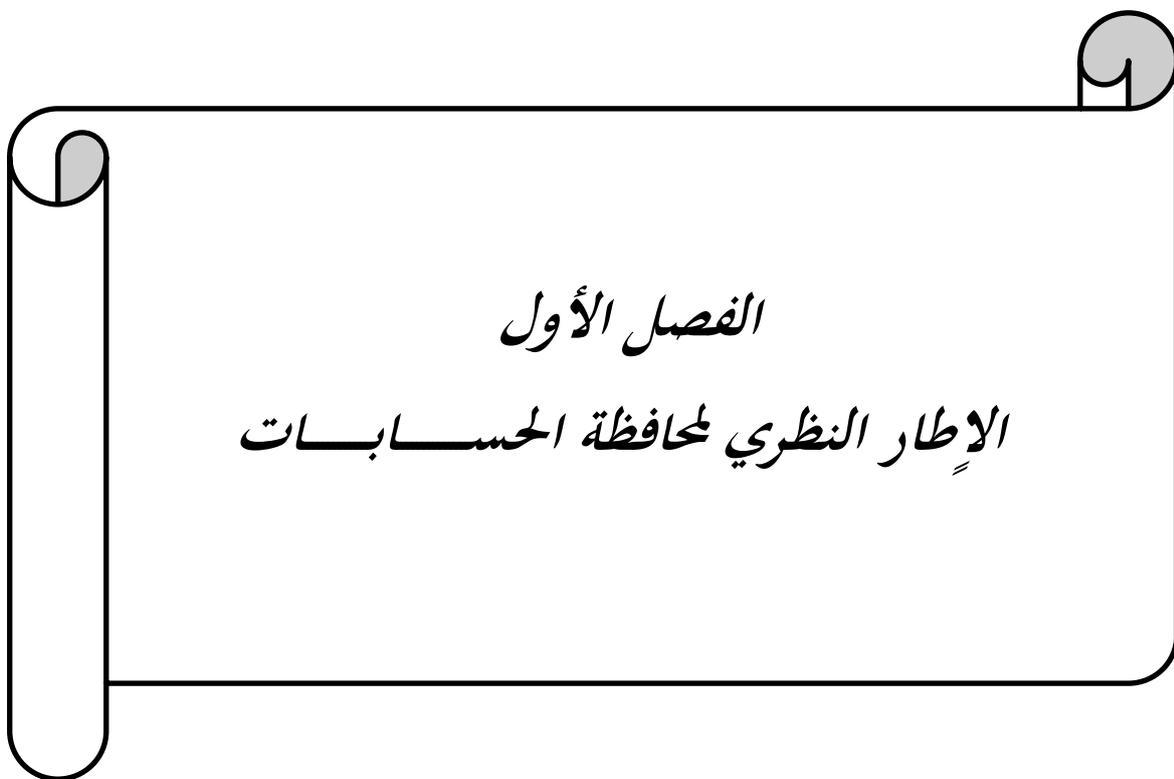
■ المبحث الأول: ماهية المعلومة المحاسبية

■ المبحث الثاني: نظم المعلومات المحاسبية

■ المبحث الثالث: الكشوف المالية

■ المبحث الرابع: دور مدقق الحسابات في زيادة موثوقية المعلومة المحاسبية

أما الفصل الثالث فهو دراسة ميدانية لمكتب محافظ الحسابات



الفصل الأول

الإطار النظري لمحافظة الحسابات

تمهيد الفصل:

إن التطور التكنولوجي الذي شهده ومزال يشهده العالم أدى بتطورات في مجالات عديدة وأصبح من الضروري مسابته، التدقيق احدى هذه المجالات وخاصة بعد انفصال الملكية عن الإدارة في التسيير بسبب زيادة حجم المؤسسات وتنوعها وزيادة رؤوس الأموال مما أدى الى الزامية وجود طرف ثالث مستقل ومحيد يقوم بإبداء رأي فني ومهني. ومع تطورات النشاط الاقتصادي أصبح هدف المراجعة الخارجية أشمل وبالتالي إجراءات أكثر، وشهدت مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر مجموعة من التغيرات سواء على مستوى التشريعي أو الآليات المستخدمة كان أبرزها قانون 10-01. يتطرق هذا الفصل الى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية التدقيق؛

المبحث الثاني: الإطار العام لمهنة التدقيق في الجزائر؛

المبحث الثالث: محافظ الحسابات في الجزائر؛

المبحث الأول: ماهية التدقيق

سوف يتم التطرق في هذا المبحث الى بعض أساسيات حول التدقيق وتطوره التاريخي بالإضافة الى مفهومه وأهدافه وفي الأخير الى مختلف أنواعه وأهميته.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

التدقيق كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية تعني: الشخص الذي يقول بصوت عال وقد نشأت هذه المهنة من القدم، إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانت تتحقق من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات. (التميمي، 2004، صفحة 17)

وذكر اشتيوي (1996) أن التطور مر بالمراحل التالية:

أولاً: الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500:

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية- والمشروعات العائلية وخصوصا العائلات المالكة. وكانت المراجعة غير معروفة ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بها نفس العمليات، وفي نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين وذلك للتأكد من عدم وجود أي خطأ أو تلاعب بالعمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة. وفي تلك الفترة كان الاهتمام منصبا على المخزون السلعي -البضاعة- حيث تجرد البضاعة عدة مرات في الفترة الواحدة. وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توخي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر. كما أنه في عهد الامبراطورية الرومانية كانت الدفاتر المحاسبية تتلى على مسمع من الحاكم وبحضور مستشاريه وذلك للوقوف على ممتلكاته، ولمنع أو اكتشاف أي تصرفات غير مسئولة من قبل القائمين على تلك الممتلكات وحفظه الحسابات.

وبعد سقوط الامبراطورية الرومانية وانقسام إيطاليا إلى دويلات، ظهرت الحاجة لعملية المراجعة وخصوصا بعد نمو المدن الإيطالية والتي كانت تشتهر بالتجارة، مثل فلورنسا وجنوا وفينيسيا، حيث تم استخدام المراجعين الأول مرة في تدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر والخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار. وفي هذه الحقبة أيضا كان الهدف الأساسي من عملية المراجعة هو اكتشاف التلاعب والغش في الحسابات. وفي سنة 1394 استخدمت حكومة مدينة بيزا المراجعين في مراجعة الحسابات الحكومية، وكان الهدف أيضا اكتشاف التلاعب والغش بالدفاتر. وعموما في هذه الفترة من التاريخ كان الهدف من عملية المراجعة هو التأكد من أمانة القيميين على الشؤون المالية. وكانت عملية المراجعة، والتي عرفت في نهاية هذه الفترة، تفصيلية 100% مع عدم وجود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية.

ثانياً: الفترة من 1500 حتى 1850:

في هذه الفترة لم يكن هناك تغير يذكر في أهداف المراجعة يميزها عن الفترة التي سبقتها. ففي هذه الفترة كانت أهداف المراجعة لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير، كما أن عملية المراجعة كانت تفصيلية. غير أنه حدثت بعض التغييرات الأخرى وهي:

أ. انفصال الملكية عن الإدارة - مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة للمراجعين.

ب. تبني فكرة النظام المحاسبي «بصورة بدائية» وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج. وكتيجة لهذه المتغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على -عمليات المشروع - ورغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية.

ثالثا: الفترة من 1850 حتى 1905:

هذه الفترة شهدت نمو اقتصاديا كبيرا، وخاصة في المملكة المتحدة، وذلك بعد انبلاج الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور الشركات المساهمة الكبيرة. وتم في هذه الفترة الانفصال النهائي بين الملكية «أصحاب المشروع» والإدارة، حيث إستلم المتخصصون الوظائف الإدارية في الشركات المساهمة. وظهرت بذلك حاجة المساهمين الملحة في المحافظة على أموالهم المستثمرة في تلك الشركات.

وبناء على هذا كله أصبح الجو مهيئا للمراجعة، كمهنة، أن تبرز وتظهر إلى حيز الوجود، وخاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث محامد تكون مهمته بيان مدى أمانة القيمين «الإدارة» على أموالهم وممتلكاتهم. وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 والذي نص بين مواد على ضرورة مراجعة الشركات المساهمة من قبل مراجعي الحسابات. وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة التي يقومون بها، وبذلك عرفت لأول مرة المراجعة الاختبارية وذلك باستخدام العينات الحكمية، وبذلك أصبحت المراجعة أقل تفصيلا. أما أهداف المراجعة حتى نهاية هذه الفترة كانت كالتالي:

أ. اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر.

ب. اكتشاف الأخطاء الفنية.

ج. اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية

رابعا: الفترة من 1905 حتى وقتنا الحاضر:

في هذه الفترة وخاصة بعد سنة 1940 وبظهور الشركات الكبيرة وتبني أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتمادا كليا في عملية المراجعة. أصبحت المراجعة اختبارية-. وفي أواخر هذه الفترة استخدم أسلوب العينات الإحصائية في عمليات المراجعة، ومن ثم أصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات المختارة على أساس علمي وليس على أساس الحكم الشخصي «الحكمي» للمراجع. أما الهدف الأساسي لعملية المراجعة فأصبح هو إعطاء رأي فني محامد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال للشركات. أما اكتشاف الأخطاء والتلاعب فلم يعد الهدف الأساسي لعملية المراجعة. وخلاصة القول إن المراجعة في الوقت الحاضر تقوم على العينات الإحصائية للعمليات المختلفة، وتعتمد اعتمادا كليا على نظم الرقابة الداخلية المطبقة فعلا بالشركة، وأصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إعطاء رأي فني محامد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للشركة. أما اكتشاف الغش والتلاعب وغيرها فهو هدف ثانوي وليس أساسيا، ومن ذلك يستنتج أن المراجع ليس مسئولا عن عدم اكتشاف أي تلاعب أو غش إذا ما أثبت عدم تقصيره في اتباع الإجراءات الضرورية للمراجعة في سبيل تحقيق معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها. (الصفحات 14-17)

المطلب الثاني: مفهوم التدقيق وأهدافه

الفرع الأول: مفهوم التدقيق

مفهوم 1: يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً إنتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصورها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة. (عبد الله، 2000، صفحة 13)

مفهوم 2: "عبارة عن الاجراءات التي يتبعها المدقق الخارجي عادة للتأكد من السجلات والمستندات التي يمكن الاعتماد عليها (Reliable)، وبالتالي فان الحسابات الختامية لهذه الشركة تبين الربح والخسارة في نهاية الفترة وكذلك فان الميزانية تبين المركز المالي في تاريخ معين". (كايد، 2012، صفحة 8)

مفهوم 3: "هو فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني". (التميمي، 2004، صفحة 20)

مفهوم 4: "عملية فحص واختبار البنود الواردة بالقوائم المالية بالرجوع إلى الحسابات والسجلات المنشأة لها وكذلك المستندات المؤيدة لها، وذلك لغرض إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال للوحدة الإقتصادية. (اشتيوي، 1996، الصفحات 13-14)

مفهوم 5: هو "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسaire هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية". (المطارنة، 2006، صفحة 13)

الفرع الثاني: أهدافه

تطورت أهداف التدقيق نتيجة عوامل عدة في الفترة الأخيرة، ولقد كان لعبارة القاضي «لوباس» في قضية حلج القطن سنة 1897 الأثر الأكبر في تغيير النظر لعملية التدقيق ككل وهي العبارة المشهورة إن المدقق هو كلب حراسة لا كلب بوليس لاقتفاء أثر المجرمين. ويمكن تحديد أهداف التدقيق مجموعتين أساسيتين هما: التقليدية والحديثة المتطورة.

أولاً: الأهداف التقليدية

- أ. التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها
- ب. إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.
- ج. اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- د. تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- هـ. اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً أو مستقبلاً.
- و. طمأننة مستخدمي القوائم المالية، وتمكينهم من إتخاذ قرارات مناسبة لإستثماراتهم.
- ز. معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

ثانيا: الأهداف الحديثة

- أ. مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- ب. تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.
- ج. تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- د. تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع. (محمود، كلبونة، و زريقات، 2011، الصفحات 21-22)

المطلب الثالث: أنواع التدقيق وأهميته

الفرع الأول: أنواع التدقيق

للتدقيق أنواع متعددة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر منها اليه، الا ان ذلك الاختلاف يكون من حيث النطاق او الوقت الذي تتم فيه العملية او الهيئة التي تقوم به او درجة الالزام القانوني او شمولية العملية التي يتم بها، الا ان ذلك لا يعني الاختلاف في المبادئ او المعايير او الاجراءات. ويمكن تقسيم التدقيق إلى الأنواع التالية:

أولاً: من حيث نطاق التدقيق Scope of Audit:

أ. الكامل Audit Complete:

حيث يقوم المدقق بتدقيق كافة العمليات المسجلة بالدفاتر والسجلات، وذلك للتأكد من سلامة إتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في التسجيل والترحيل في السجلات والدفاتر المحاسبية وكذلك للتأكد من عدم وجود أخطاء، في السجلات والدفاتر المحاسبية حيث كانت هذه الطريقة تستعمل عندما كانت المشاريع صغيرة الحجم وعملياتها قليلة. الا أن التطور التجاري والصناعي جعل المدقق يتجه الى اتباع انواع اخرى من التدقيق (كالتدقيق العيني او الاختباري) معتمدا على أنظمة الضبط والرقابة الداخلية.

ب. الجزئي Audit Partial:

من الممكن ان يتوكل المدقق بتكليف خطي من قبل ادارة الشركة بأن يقوم بتدقيق بعض البنود والعمليات المحاسبية، وذلك للتأكد من ان الشركة تتبع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في التسجيل والترحيل في السجلات والدفاتر المحاسبية وكذلك التأكد من عدم وجود اخطاء فيها.

ثانيا: من حيث الوقت Timing Of Audit:

أ. التدقيق المستمر Continuos Audit:

وتكون مسؤوليه المدقق في مثل هذا النوع من التدقيق محدودة بنطاق عمليه التدقيق المكلف فيها فقط وفيما قدم اليه من بيانات ومعلومات. وهذا النوع من التدقيق يكون على فترات على مدار السنة وبشكل معقول خلال الفترة المالية للشركة، حيث يكلف المدقق بزيارات متعددة وباستمرار للشركة المراد تدقيقها، والغرض منه:

1. فحص نظام الرقابة الداخلي، والذي يمكن المدقق من تحديد واتباع الاسلوب الملائم للعمل.
2. تمكين المدقق من وضع برنامج التدقيق والقيام بالتدقيق عن طريق العينات التي تخفض عبء المدقق.

3. يكون رادعا امام الموظفين لدى العميل من التلاعب والتزوير، حيث يكون لديهم احساس بأهم مراقبين دائما، ومن الممكن ان يكتشف تلاعب الموظفين في وقت حدوثه. ويعتبر هذا النوع من التدقيق مهم جدا في الشركات الكبيرة.

ب. التدقيق النهائي Final (Balance Sheet) Audit:

في هذا النوع من التدقيق يقوم المدقق بإنجاز الاعمال التدقيقية في نهاية السنة المالية، حيث يقوم بإقتال ملاحظاته واجراء التسويات الجردية اللازمة، ثم يقوم بإعداد الحسابات الختامية، وإبداء الرأي حول البيانات المالية. وهذا النوع من التدقيق لا يصلح في الشركات الكبيرة، بل يكون مفيدا في الشركات الصغيرة والمتوسطة والتي تتم عملية تدقيق حساباتها في فترة قصيرة حيث من سيئات (عيوب) هذا النوع من التدقيق ما يلي:

1. صعوبة اكتشاف الاخطاء والتزوير.
2. تأخير اعداد القوائم المالية وتقرير المدقق لاستغراق العمل واستمراره وقتا طويلا.
3. لا تتم عملية التدقيق بصورة دقيقة ووافية. (كايد، 2012، الصفحات 12-14)

ثالثا: من حيث الهيئة التي تقوم به Staff of Audit:

أ. التدقيق الداخلي Internal Audit:

تقوم الهيئة الداخلية بالشركة بإنشاء قسم للتدقيق الداخلي يعمل به موظفين تابعين للشركة يقومون على تدقيق السجلات والدفاتر المحاسبية الخاصة بالشركة، وكذلك جميع العمليات الخاصة بالمشروع. وهو جزء من نظام الضبط والرقابة الداخلي، ولكن لديه القدرة على تعديله وتقويمه، وحتى يعتمد المدقق الخارجي على عمله، لا بد من ان تتوفر النقاط التالية في المدقق الداخلي:

1. ان يكون مرتبطا بأعلى سلطة بالشركة.
2. ان يكون مستقل وحيادي ويستطيع ابداء رأيه بشكل حر وبدون تميز.
3. ان تكون نشاطاته شاملة لكل نشاطات المشروع.
4. ان يكون لديه الموظفين الكفاء والعدد الكافي.
5. ان يكون لديه القدرة على استعمال كافة الامكانيات الضرورية والتي تخدم عملية التدقيق.

ب. التدقيق الخارجي External Audit:

وهو التدقيق الذي تقوم به جهة مستقلة عن المشر تخضع لإشراف الادارة، حيث يتصفون بالحيادية للوصول الى تقرير عادل يبين فيه المدقق المركز المالي للمشروع ونتائج الاعمال عن فترة زمنية معينه. رابعا: من حيث درجة الالزام

أ. التدقيق الالزامي Statutory Audit: حيث يلزم القانون الشركات بتعيين مدقق حسابات يقوم على تدقيق حساباتها ويصادق على حساباتها الختامية وقوائمها المالية.

ب. التدقيق الاختياري Optional Audit: وهو ما يتم بإرادة المشروع دون نص القانون، حيث يكون العميل مخير بأن يوكل مدقق ام لا.

خامسا: من حيث الشمولية ومدى المسؤولية في التنفيذ

أ. التدقيق العادي Ordinary Audit: وهو الاجراء الذي يقوم به المدقق من فحص السجلات والتأكد من القوائم المالية ثم ابداء الرأي وتكون مسؤوليه المدقق في هذه الحالة عن اي تقصير ينشأ عنه.

ب. التدقيق لغرض معين Investigation: وهو القيام بعملية التدقيق بهدف الوصول الى غرض معين ونتائج معينة. (عبد

الله، 2000، الصفحات 30-31)

الفرع الثاني: أهمية التدقيق

تعود أهمية التدقيق الى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة الى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ومن الأمثلة على هذه الطوائف والفئات طائفة المديرين، والمستثمرين الحاليين والمستقبليين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة، نقابات العمال وغيرها.

أما البنوك التجارية والصناعية فتعتمد على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها. كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديمهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.

أما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتحديد الاسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات... الخ. كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه.

ومجمل القول إن المحاسبة قد أصبحت علما اجتماعيا يخدم فئات المجتمع المختلفة، حيث تعتمد تلك الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر أو الظاهرة في القوائم المالية الصادرة عن المشروعات المختلفة. ولكن لن تتسنى الخدمة الحقيقية إلا إذا عهدنا إلى هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي محايد، بفحص تلك البيانات فحصا انتقاديا منظما ودقيقا، وإبداء رأي في محايد حول مدى صحة تلك البيانات ودرجة الاعتماد عليها، ومدى دلالة القوائم المالية من حيث عدالة تصورها لوضع المشروع المالي وصحة تباينها لنتيجة العمل من ربح أو خسارة (عبد الله، 2000، الصفحات 15-16)

المبحث الثاني: الإطار العام لمهنة التدقيق في الجزائر

إن وصول مهنة التدقيق بشكلها الحالي قد مر بعدة مراحل وتطورات خلال حقبة زمنية أهمها كان بداية بالعهد العثماني مروراً بعهد الاستعمار إلى الجزائر الحديثة، رغم اختلاف المصطلحات بين التدقيق والمراجعة لكن أقرب مصطلح والمتفق عليه دولياً هو محافظة الحسابات ويقصد بها التدقيق الخارجي وهذا لب المذكرة وما سيتم التطرق له في هذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية مهنة التدقيق في الجزائر

الفرع الأول: تعريف وخصائص مهنة التدقيق

أولاً: تعريفها

تعريف 1: "مهنة التدقيق هي مهنة حرة مستقلة يمارسها مهني مستقل يفحص الوثائق والسجلات والمستندات المحاسبية، لإبداء رأي في محايد حول مصداقية وعدالة المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية، من خلال تقرير". (لونيسة، 2017)

تعريف 2: حسب ما ورد في (الأمر 69-107) عند بداية ظهور التدقيق لأول مرة في المادة 39 "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم". (صفحة 4)

تعريف 3: من خلال التعاريف السابقة و (القانون 10-01) استنتجنا أن مهنة التدقيق هي: مهنة حرة يمارسها مهنيين تحت مسؤوليتهم وإسمهم الخاص وهما محافظ الحسابات والخبير المحاسبي واللذان يلتزمان بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات لمحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة للخروج برأي في محايد حول مصداقية القوائم المالية.

ثانياً: خصائص مهنة التدقيق

- أ. مهنة: تضمن كل شروط المهنية المحددة لشخص المهني.
- ب. حرة: حرية القبول من الرفض خالية من الالتزامات الشخصية.
- ج. منظمة: لها قاعدة وهيكل ينظم سير المهنة.
- د. مستقلة: عدم التبعية لجهة معينة، لها حماية قانونية.
- هـ. مسؤولة: عن أعمالها، لها نصيب من القانون الجزائري والمدني والعقوبات عند الإخلال.
- و. معتمدة: من طرف أعلى سلطة مالية في الدولة (وزارة المالية).
- ز. ممارسة: يمارسها أشخاص مهنيون تتوفر فيهم شروط الممارسة.
- ح. مؤطره: يخضع المهني قبل الاعتماد لتأطير نظري وتطبيقي.
- ط. عملية: تعتمد على تقنيات ومعايير ميدانية تقنية.
- ي. مرحلية: تحدد بمدة زمنية.
- ك. إلزامية: ملزمة للمهنيين بالمصداقية والشفافية والنصوص القانونية الصادرة في شأنها.
- ل. قانونية: لها قانون خاص بها يحكمها.
- م. حيادية: تضطلع بالشق المهني دون الاعتبارات الأخرى. (لونيسة، 2017، صفحة 72)

الفرع الثاني: ممارسي المهنة

أولاً: الخبير المحاسب

تم تعريف الخبير المحاسب حسب المادة 18 من (القانون 10-01): يعد خبيراً محاسباً، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات. ويؤهل، مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون، لممارسة وظيفة محافظ الحسابات. (صفحة 6)

يقوم الخبير المحاسب أيضاً بمسك ومركزة محاسبة المؤسسات وفتح وضبط ومراقبة وتجميع والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.

ثانياً: محافظ الحسابات

حسب المادة 22 من القانون 10-01 (2010) فإن: "يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به". (صفحة 7)

وعرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه: "شخص يعرف بمندوب الحسابات تتمثل مهمته الدائمة، باستثناء أي تدخل في التسيير، في التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها. كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسله إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.

ويصدقون على انتظام الجرد وحسابات الشركة والموازنة، وصحة ذلك، ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين. (صفحة 188)

وهنا يمكن الإشارة الى نوع التدقيق الذي يمكن أن يقدمه محافظ الحسابات والمتمثل في التدقيق القانوني وهذا ما سيتم التركيز عليه أما الخبير المحاسبي فيقوم بالتدقيق التعاقدية والقانوني أيضاً باعتباره محافظ حسابات.

المطلب الثاني: الهيئات المسؤولة عن تنظيم مهنة التدقيق

الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة

أولاً: تعريفه

حسب المادة 4 من (القانون 10-01): "ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام

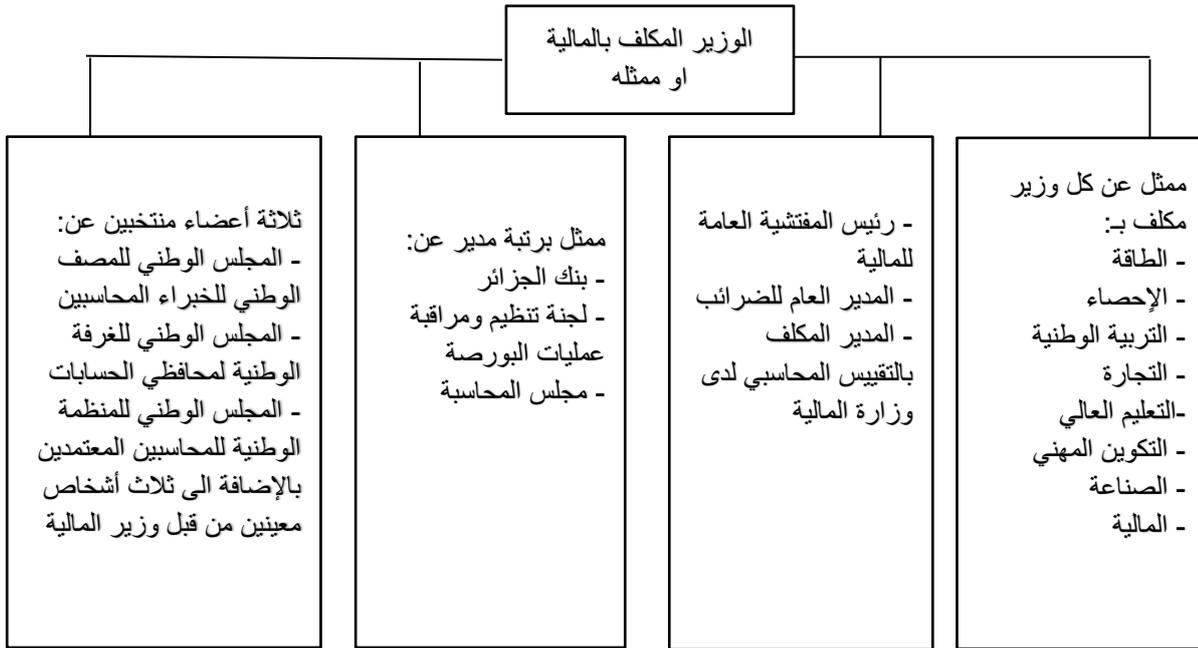
الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبي"

تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات
- لجنة الاعتماد
- لجنة التكوين
- لجنة الانضباط والتحكيم ولجنة مراقبة النوعية.

ثانياً: تشكيلته

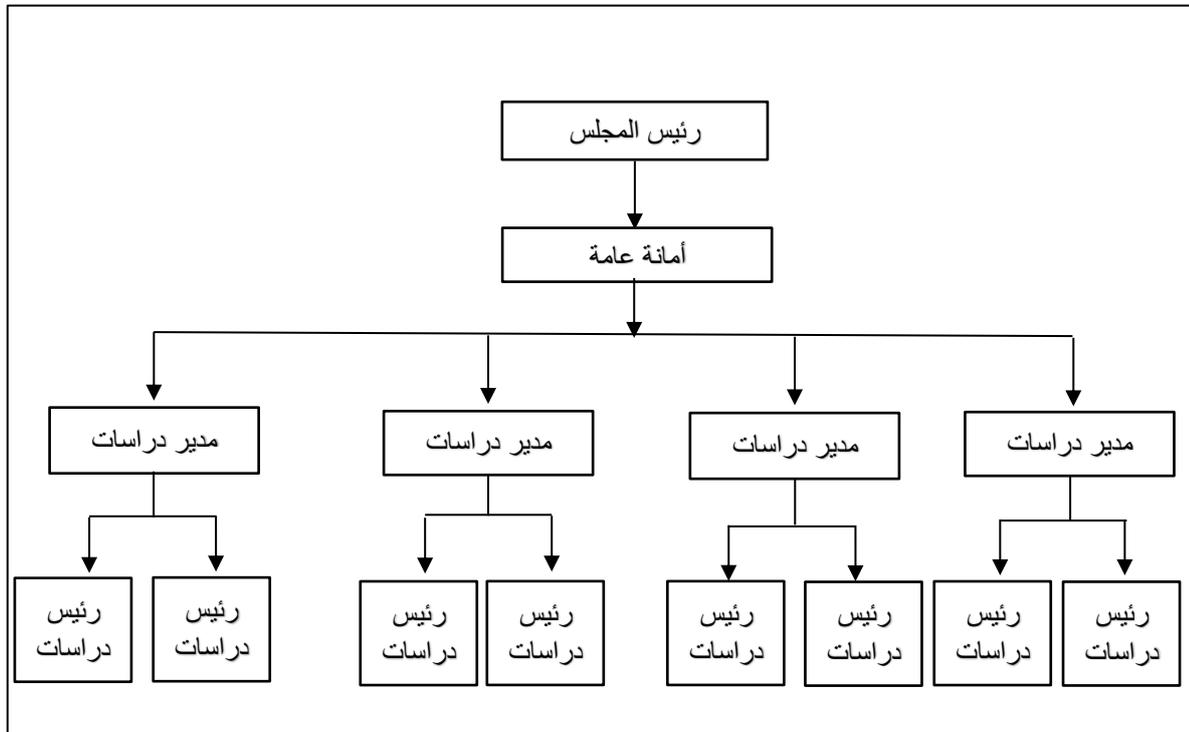
الشكل (1) تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المرسوم 11-24

ثالثا: تنظيمه

الشكل (2): الهيكلية التنظيمية للمجلس الوطني للمحاسبة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على قانون 10-01

رابعاً: ممارساته (مهامه)

يمارس المجلس المهام التالية بعنوان:

أ. الإعتماد: ويتم فيه حسب المادة 10:

1. استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها.
2. تقييم صلاحية اجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول.
3. إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.
4. استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهني والفصل فيها.
5. تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها.
6. استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

ب. التقييس المحاسبي: ويتم فيه حسب المادة 11:

1. جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها.
2. تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.
3. اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.
4. دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.
5. المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.
6. متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.
7. متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.
8. تنظيم كل التظاهرات والمؤتمرات التي تدخل في إطار صلاحياته.

ج. تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية: ويتم فيه حسب المادة 12:

1. المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.
2. المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين.
3. متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.
4. متابعة وضمان تحيين العناية المهنية.
5. - اجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها.
6. - مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين.
7. - تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة ادخال قواعد محاسبية جديدة.
8. - القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين. (القانون

(2010، 01-10)

الفرع الثاني: المجلس الوطني (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات)

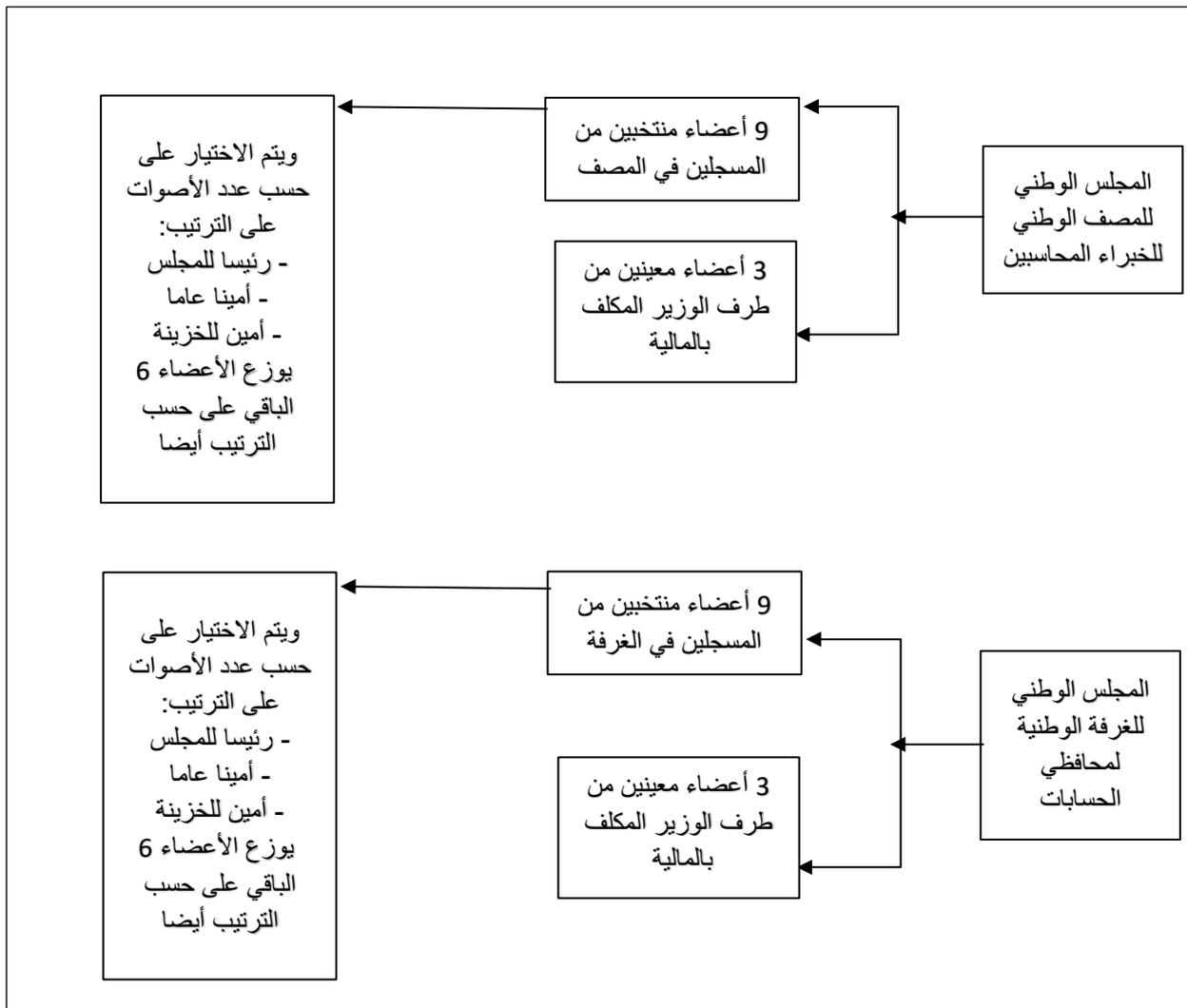
أولاً: تعريفه

حسب ما جاء في المادة 14 لقانون (القانون 10_01): " ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون.

ثانياً: تشكيله

حسب المادة 3 من (المرسوم التنفيذي 11-24) فإن المجلس يتشكل من:

الشكل 3: تشكيل المجلس الوطني (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات)



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المرسوم 11-24

ثالثاً: صلاحياته

حسب المادة 4: يكلف المجلس على الخصوص بما يأتي:

أ. إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين/ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها،

- ب. إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية،
- ج. تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة،
- د. تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها،
- هـ. تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة،
- و. الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية،
- ز. تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين/ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير،
- ح. تمثيل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين/ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة،
- ط. إعداد النظام الداخلي للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين/ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. (المرسوم التنفيذي 11-24، 2011)

الفرع الثالث: (المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات)

أولاً: تشكيلته وتسييره:

- أ. يتكون من مهنيين معتمدين تتوفر فيهم الشروط القانونية المحددة للممارسة المهنية.
- ب. يفصل بين المصنف الوطني للخبراء المحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
- ج. يتمتع كل صنف منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين.
- د. يعمل بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية والذي يعين في هذا الشأن ممثلاً عنه.
- هـ. يحدد رئيس لكل صنف مهني عن طريق الاقتراع السري المباشر من بين أعضاء المهنة الواحدة كما ينتخب معه أعضاء مسيرين
- و. يسير المصنف والغرفة والمنظمة من قبل مجلس وطني لكل صنف.
- ز. يمكن إنشاء مجالس جهوية تسييره.

ثانياً- مهامه:

- أ. السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها.
- ب. الدفاع عن كرامة أعضائه واستقلاليتهم.
- ج. السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها
- د. إعداد أنظمة داخلية يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ الإيداع.
- هـ. إعداد مدونة أخلاقيات المهنة.
- و. إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

ثالثا: دوره

- أ. المساهمة في مجال التقييس المحاسبي.
- ب. المبادرة في إثراء الواجبات المهنية المتعلقة بكل صنف.
- ج. تحديد تسعيرة الخدمات.
- د. إعداد النصوص المتعلقة بالمهنة.
- هـ. تمثيل مصالح المهنة اتجاه الغير والمنظمات المهنية الأجنبية المماثلة. (لونيسة، 2017، الصفحات 78-79)

المطلب الثالث: أحكام مشتركة لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات

أولا: فيما يخص التسجيل في جداول الهيئات.

حسب المادة 7 لقانون 10-01: "لا يمكن أي خبير محاسب أو محافظ حسابات، التسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ما لم يعتمد مسبقا الوزير المكلف بالمالية. تحدد شروط وكيفيات الاعتماد عن طريق التنظيم".

ثانيا: شروط ممارسة المهنة

حسب المادة 8: لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات، يجب أن تتوفر الشروط الآتية :

أ. أن يكون جزائري الجنسية

ب. أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

1. بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا لشهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها،
2. النسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا للشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها،
- ج. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،
- د. ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة،
- هـ. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون،
- و. أن يؤدي اليمين المنصوص عليها..

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين 1 و2 أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه. لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمتشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

ز. لا يمكن أي خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص .

ح. يمارس الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات نشاطهم في كامل الإقليم الوطني .

ط. يسند لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والحاس المعتمد، مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته

ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع .

ي. يجب أن يكون المكتب خاضعا لشروط ومقاييس خاصة تحدد عن طريق التنظيم. يمكن الوزير المكلف بالمالية الترخيص بفتح فروع لبعض مكاتب المحاسبة .

ك. يمكن أن يعين الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بصفة محافظي حصص طبقا لأحكام القانون التجاري، وخبراء قضائيين طبقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية. (صفحة 8)

المبحث الثالث: محافظ الحسابات في الجزائر

يختص هذا المبحث بإعطاء نظرة عن مهنة محافظ الحسابات في الجزائر من ناحية كفاءات تعيين وعزله وكذلك مهامه، ومسؤولياته، وأخيرا حقوقه، وواجباته.

المطلب الأول: تعيين وعزل محافظي الحسابات

أولا: تعيين محافظ الحسابات

حسب المادة 26: " تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف المداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية. كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم." (القانون 10-01، 2010)

و حسب المادة 27 : تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات. في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك. (القانون 10-01، 2010، صفحة 7)

أي التعيين يكون وفقا لدفتر شروط حدد وفق المواد 03-15 من (المرسوم التنفيذي 11-32) كما يلي:

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

ب. يجب أن يتضمن دفتر الشروط، على الخصوص ما يأتي :

1. عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج،
2. ملخص المعايينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أباها محافظ أو محافظو الحسابات المنتهية عهدهم، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.
3. العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب اعدادها.
4. الوثائق الإدارية الواجب تقديمها
5. نموذج رسالة الترشح
6. نموذج التصريح الشرطي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية.
7. نموذج التصريح الشرطي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة.
8. المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية

ج. يتحصل محافظ الحسابات المترشح من الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتقييم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بالإطلاع على ما يأتي:

1. تنظيم الكيان وفروعه،
2. تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة،
3. معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.

- يتم الاطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط.
- د. طبقاً لأحكام المادة 71 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه، يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعترمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات.
- هـ. يوضح محافظ الحسابات في العرض، استناداً إلى العناصر المذكورة في ج أعلاه، ما يأتي:
1. الموارد المرصودة،
 2. المؤهلات المهنية للمتدخلين،
 3. برنامج عمل مفصل،
 4. التقارير التمهيديّة، الخاصة والختامية الواجب تقديمها
 5. أجل إيداع التقارير،
- و. يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث (3) سنوات مالية متتالية موافقة لعهددة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.
- ز. يمكن أن تترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعين في إطار العرض التقني العقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.
- ح. يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعينون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقاً للأحكام التشريعية المعمول بها.
- ط. في حالة تجديد عهددة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد.
- ي. يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات. غير أنه، يجب ألا يقل تنقيط العرض التقني عن ثلثي (2/3) سلم التنقيط الإجمالي.
- ك. تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ حسابات أو أكثر بتشكيل لجنة تقييم العروض. تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض، حسب الترتيب التنازلي، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المنتقنين مسبقاً.
- ل. يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهددة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه .

م. طبقاً لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ للحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.

لا تكون أحكام هذا المرسوم قابلة للتطبيق في حالة ما إذا تم تعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء طبقاً للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها. (الصفحات 23-24)

ثانياً: عزل محافظ الحسابات

- 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 وتمام المهمة حيث يلتزم بالنتائج دون الوسائل.
- الحالة 5: في حال استهلاك المحافظ الوقت اللازم للمهمة وتعدى الآجال الواجبة لتسليم التقارير.
- الحالة 6: في حالة تعسف محافظ الحسابات في استعمال سلطته بموجب الصلاحيات الممنوحة له من طرف الجمعية العامة.
- الحالة 7: في حالة ضلوع المحافظ في شبهات أو أعمال مهينة بأخلاق المهنة خلال م ا زولته لمهامه فيجهة أخرى "كيان آخر." (لونيسة، 2017، صفحة 96)

المطلب الثاني : مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات

أولاً: مهامه

لقد نصت المادة 23 من القانون 10. 01 على المهام التي تسمح وتساعد محافظ الحسابات للقيام بعمله كما يجب أن يكون وتتمثل هذه المهام في:

- أ. يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات.
- ب. يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهم أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- ج. يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- د. يقدر شروط إبرام شرط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والشركات أو الهيئات التابعة لها أو بين الشركات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- هـ. يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة العامة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

- و . عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدعمة يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدجة وصورتها الصادقة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظ الحسابات لدى الفروع والكيانات التابعة لنفس مركز القرار. كما يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:
1. تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصادقة أو عند الاقتضاء رفض مبرر قانوني للمصادقة.
 2. تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدجة عند الاقتضاء.
 3. تقرير خاص حول الاتفاقيات التنظيمية.
 4. تقرير خاص حول الامتيازات الخصوصية الممنوحة للمستخدمين.
 5. تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمسة الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
 6. تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
 7. تقرير خاص في حالة ما إذا لوحظ تهديد على استمرار الاستغلال.
- ز . تحديد معايير التقرير وأشكال وأجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

ثانيا: أتعابه

حسب القرار المؤرخ في 3 جمادى الثانية 1415 الموافق ل 7 نوفمبر 1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات جاء في المادة رقم 2:

"يتقاضى محافظو الحسابات أتعاب عن الأعمال التي ينفقها خلال السنة المالية ، في إطار مهامهم العادية ومع احترام العينات المهنية، بحسب مبلغها حسب السلم الملحق بهذا القرار" و قد جاءت كما يلي:

- أ. حسب المادة (8) فإنه تدفع أتعاب محافظ الحسابات عن مهامهم العادية ، بناء على تقديم بيانات الأتعاب كما يلي :
1. 30% عند بداية الأعمال.
2. 20% بعد تقديم التقرير المتعلق بالأعمال المؤقتة.
3. 30% عند انتهاء الأعمال التي تتوج بتسليم تقرير إثبات صحة الحسابات.
4. 20% بعد اجتماع الجمعية العامة العادية .

ب. حسب المادة (9) فإن المصاريف التي ينفقها محافظو الحسابات ، في إطار مهامهم كما تقتضيها العناية المهنية وبرنامج العمل الذي تستخلص منه ، يتم التكفل بها ابتداء من السنة المالية 1994 كما يأتي :

1. ترد مصاريف النقل ، بناء على تقديم الأوراق الثبوتية ، وفي حالة استعمال السيارة الشخصية ترد هذه المصاريف على أساس تعويض كيلومتری قدره 3 دج عن الكيلومتر الواحد.
2. مصاريف الإيواء والإطعام حين لا تستطيع المؤسسة توفيرها بوسائلها الخاصة ترد بناء على تقديم بيانات النفقات مدعمة بالوثائق الثبوتية المطابقة في حدود ما يأتي:
- 1500 دج على لأكثر في اليوم عن الشخص الواحد.
- 80 % من مجموع الساعات المخصصة .

لا تدفع المصاريف المذكورة أعلاه إلا في الحالات التي يبررها قانونا بعد المسافة التي تبعد أكثر من 50 كلم عن مراكز المراقبة أو مقر محافظ الحسابات .

الفرع الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات

أولا: المسؤولية المدنية La responsabilité civile :

إن مهمة محافظ الحسابات لا تم فقط المساهمين والأسواق المالية التي تتداول فيها هذه الأسهم بطريقة قانونية، بل تم ودرجات مختلفة العديد من الأشخاص الذين لديهم مصلحة مع المؤسسة المراقبة، سواء لأنهم يعملون بداخلها كالمسيرين والأجراء، أو سواء لأنهم تربطهم علاقات اقتصادية معها كالمستثمرين والبنوك والدائنين... إلخ. إن كل هؤلاء ينتظرون من محافظ الحسابات أن يبذل العناية المهنية اللازمة في تأدية مهامه، وفي حالة لم يبذل هذه العناية المهنية فإنهم لهم الحق في طلب التعويض عن الضرر الذي قد ينتج عن ذلك واضعين بذلك محافظ الحسابات أمام مسؤوليه مدنية.

ولكي تقوم المسؤولية المدنية على محافظ الحسابات، يجب أن تتوفر 03 أركان وهي:

أ. حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية؛

ب. وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظ الحسابات؛

ج. علاقة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المراجع.

إن المبدأ أن محافظ الحسابات أثناء تأدية مهمة عادية (مراجعة قانونية) ملزم بتوفير الوسائل دون النتائج، وبالتالي فإن

عميله (زبون) لكي يحملة المسؤولية المدنية يحتم عليه أن يثبت:

أ. إما الخطأ العمدي la faute intentionnelle من محافظ الحسابات،

ب. وإما التقصير la négligence من محافظ الحسابات: وهذا لا يمكن أن يقيم إلا من خلال مقارنة ما قام به محافظ

الحسابات وما يجب أن يقوم به أخذا بعين الاعتبار الاجتهادات العادية les normales diligences وفقا للمعايير

المهنية. وفيما يخص الضرر، فإنه يجب أن يكون:

1. أكيدا certain.

2. ومباشرا direct.

3. وفيه تعدي على حق مكتسب porter atteinte à un droit acquis.

ثانيا: المسؤولية الجزائية la responsabilité pénale

لا تقتصر مهمة محافظ الحسابات على الجانب المالي للمؤسسة فقط والخدمات التي يقدمها لها، بل يساهم أيضا في أخلاقية

moralisation الحياة الاقتصادية، ضامنا بذلك الامتثال لقانون أخلاقيات المهنة وتشجيع شفافية المعلومة المالية، أي أن محافظ

الحسابات له دور ضمان المصلحة العامة، وبذلك فإن محافظ الحسابات الذي يتغافل عن أداء هذا الدور أو الذي يخالف القوانين

في حد ذاته، فإنه يقع على عاتقه مسؤولية جزائية ويتحمل العقوبات المرتبطة بهذا النوع من المسؤولية.

إن محافظ الحسابات كغيره من الأشخاص يمكن أن يرتكب جريمة جنائية في القانون العام مثل: النصب، خيانة الأمانة،

مخالفة تشريع العمل بصفته رب عمل، مخالفة التشريع الضريبي بصفته متعامل اقتصادي خاضع للضرائب والرسوم،... إلخ، هذه

الوضعيات التي تنشأ عنها مسؤولية جزائية هي ليست خاصة فقط بمهنة محافظ الحسابات. وهناك مخالفات أخرى خاصة بمهنة

محافظ الحسابات قد ترتكب ويعاقب عليها القانون الجنائي كالأستعمال غير الشرعي لصفة محافظ الحسابات. ولا يمكن الحديث عن المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات إلا بتوفر 03 عناصر رئيسية وهي:

أ. العنصر القانوني *l'élément légal*: لا يمكن لفعل أن يكون متخالفة جنائية إلا بوجود نص قانوني.

ب. العنصر المادي *l'élément matériel*: يجب أن يكون الفعل قد أنجز فعلا.

ج. العنصر الأخلاقي *l'élément moral*: حيث الخطأ يجب أن يحدث عمدا وبشكل مفترض.

ثالثا: المسؤولية الانضباطية *La responsabilité disciplinaire*:

إن مهمة محافظ الحسابات هي في الواقع وفي جميع الدول تنظمها قوانين ومراسيم تنص على أحكام خاصة بهذه المهنة وتضع الواجبات المهنية الخاصة بها، كما تمارس هذه المهنة تحت سلطة هيئة معينة لها نظامها الداخلي. وتنشأ المسؤولية الانضباطية أو التأديبية من مخالفة أعضاء المهنة للقوانين المنظمة للمهنة والواجبات المهنية والنظام الداخلي للهيئة التي يعملون تحت سلطتها. هذه الهيئة التي تضع عقوبات تأديبية للمخالفين حسب درجة خطورة المخالفة المرتكبة وتسهر على تنفيذها. إن العمل الانضباطي هدفه الدفاع عن مصلحة عامة مهنية وشرف المهنة، وهو يختلف عن العمل الجنائي والمدني، وهذا يدل على أنه:

أ. يمكن أن يتهم محافظ الحسابات بخطأ انضباطي عن عمل معين على الرغم من أنه لم يدان عليه سواء جزائيا أو مدنيا.

ب. يمكن أن يدان على المستوى الانضباطي على نفس العمل الذي قد أدين عليه جزائيا أو مدنيا.

ج. ويعتبر نطاق الخطأ الانضباطي *la faute disciplinaire* واسعا نوعا ما لأنه يشمل:

1. كل مخالفة للقوانين والتنظيمات والقواعد المهنية.

2. كل تقصير مهم.

3. كل عمل مخالف للأمانة والشرف، حتى ولو كان لا يرتبط مباشرة بممارسة مهنة محافظ الحسابات. (شريقي، 2012،

الصفحات 96-98)

المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات

أولا: حقوق محافظ الحسابات

حسب المواد 31 الى غاية 38 من قانون (القانون 10-01، 2010) فإن محافظ الحسابات يتمتع بحقوق نذكرها:

أ. حق الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.

ب. الحق في طلب كل التوضيحات والمعلومات من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

ج. الحق في طلب الأجهزة المؤهلة، والحصول في مقر الشركة على معلومات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها تتعلق بمؤسسات علاقة مساهمة معها .

د. الحق في الحصول على مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية من طرف القائمون على الإدارة كل ستة أشهر على الأقل.

هـ. الحق في إعلام هيئات التسيير في حالة عرقلة مهمته.

و. الحق في حضور الجمعية العامة.

ز. الحق في الحصول على تعويض الأتعاب والتعويضات المنفقة خلال المهمة.

ح. الحق في الاستقالة.

ثانياً: واجباته

أ. إعداد التقرير: يعتبر إعداد التقرير الواجب الأول من واجبات مدقق الحسابات ويجب أن يقدم هذا التقرير إلى المساهمين

وغيرهم من الأطراف ذوي العلاقة،

ب. على مدقق الحسابات أن يبدي رأيه النهائي في الميزانية وحساب الأرباح والخسائر للشركة بإحدى التوصيات التالية

(القوائم المالية):

1. المصادقة على ميزانية الشركة وحساب أرباحها وخسائرها وتدفيقاتها النقدية موضوع بصورة مطلقة.

2. المصادقة على ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر وتدفيقاتها النقدية مع التحفظ مع بيان أسباب هذا التحفظ

وأثره المالي على الشركة.

3. عدم المصادقة على الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وتدفيقاتها النقدية، وردها إلى مجلس الإدارة وبيان الأسباب الموجبة

لرفضه التوصية على الميزانية.

ج. حضور الجمعية العامة للمساهمين: يجب على مدقق الحسابات حضور الجمعية العامة للمساهمين حتى يتمكن من مناقشة

التقرير والتأكد من محتوياته ويقوم مدقق الحسابات بعرض قائمة المركز المالي والحسابات الختامية لمناقشتها والتصديق عليها

وكذلك الموافقة على اقتراح توزيع الأرباح الذي تم من قبل إدارة المنشأة ،

مما سبق نجد أنه ربما لا يتمكن مدقق الحسابات من حضور الاجتماع بنفسه لظرف ما عندئذ يمكنه أن يرسل من ينوب

عنه من مساعديه في الحضور على أن يكون المساعد من قاموا بعملية التدقيق لنفس المنشأة حتى يتمكن من الرد على

الاستفسارات التي من الممكن أن تطرح من قبل أعضاء الجمعية .

د. التدقيق والتحقق في أصول وخصوم الشركة: يعتبر هذا الواجب من أهم واجبات مدقق الحسابات وذلك كونه مطالبة

بإبداء رأيه الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها لحقيقة وضع المنشأة، ولكي يقوم بإبداء رأيه بعدالة

واستقلالية لا بد وأن يقوم بالفحص والتحقق من أصول المنشأة وخصومها.

هـ. مراقبة سير أعمال الشركة وتدقيق حساباتها: من واجبات مدقق الحسابات مراقبة أعمال الشركة والتحقق من مدى انتظام

الدفاتر والسجلات وأنه تمت مراعاة الأصول المحاسبية عند إعدادها.

و. فحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة: من واجبات مدقق الحسابات أن يقوم بفحص الأنظمة المالية للشركة محل

التدقيق والنظام الإداري وكذلك نظام الرقابة الداخلية ومدى ملاءمته.

ز. الالتزام بأصول المهنة: يجب على مدقق الحسابات أن يلتزم بأصول مهنة التدقيق وأن يراعي مصالح العميل. (محمود،

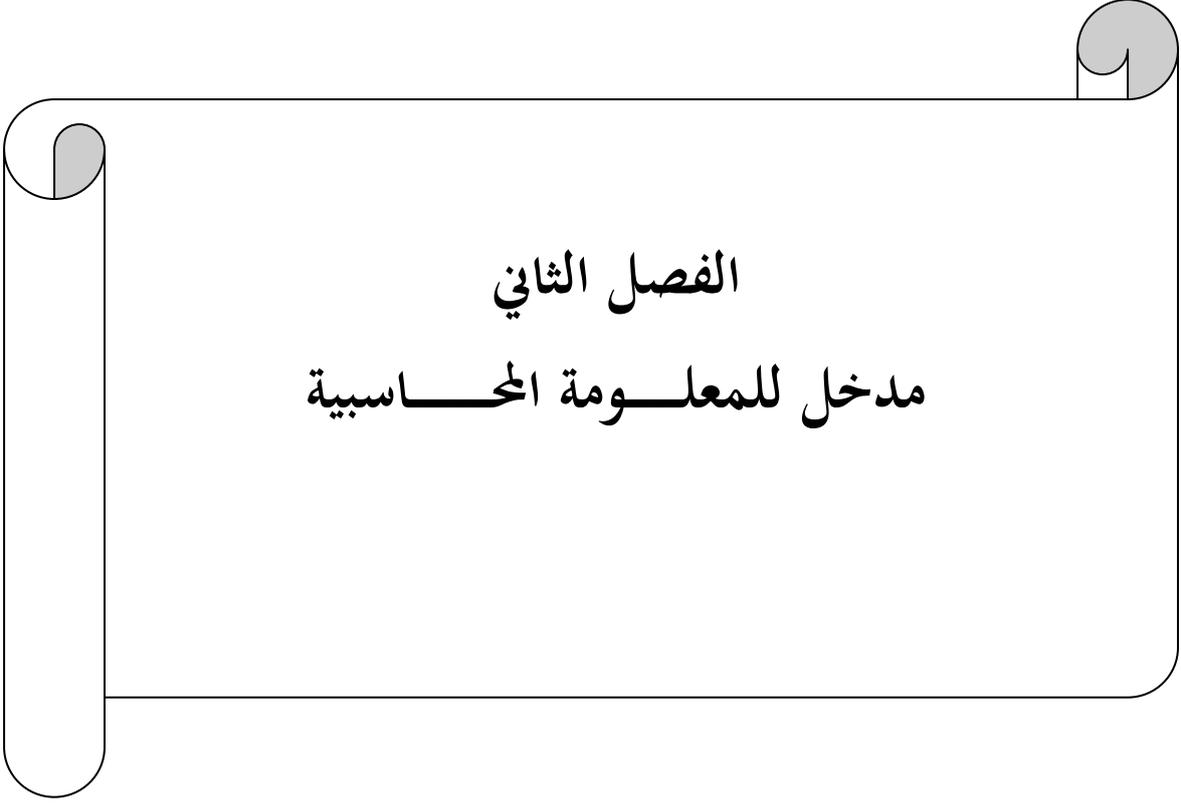
كلبونة، و زريقات، 2011)

خلاصة الفصل:

مرت عملية التدقيق في تطورها التاريخي على عدة مراحل حتى وصلت إلى ما هي عليه في الحاضر، وفي هذا التطور عرفت أيضا عملية التدقيق تغييرا في الأهداف الذي كان يقتصر فقط على إكتشاف الغش والأخطاء ليصبح الهدف الرئيسي متمثلا في إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة، أما إكتشاف الغش والأخطاء فأصبح هدف ثانوي وأيضا تتحمل الإدارة جزءا من مسؤولية كشفه من خلال توفير نظام رقابة فعال.

عرفت مهنة التدقيق في الجزائر أيضا تطورا خاصة بعد قانون 10-01 الذي أعاد تنظيم المهنة وكذلك الهيئات المختلفة المؤطرة لها وخاصة من خلال المرسوم التنفيذي 11-24، وكيفية تنظيم هاته الهيئات، إلا أنه مزال يشوبها بعض الأمور غير الواضحة وخاصة في المهام على أرض الواقع.

كما حدد قانون 10-01 أيضا أحكام مشتركة لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات بالإضافة إلى جملة شروط ممارسة المهنة وأجمع على أن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات يشتركون في المهنة، يعني أن لكليهما حق ممارسة محافظة الحسابات والقيام بعملية التدقيق القانوني.



الفصل الثاني
مدخل للمعلومة المحاسبية

تمهيد الفصل:

أصبح العالم في عصر البيانات والمعلومات التي تعتبر منطلق كل مجال، إحدى هذه المجالات الإقتصادي، حيث تعتبر المعلومة الحاسوبية العمود الفقري للمؤسسات الإقتصادية لما لها أهمية في عملية إتخاذ القرار، وبسبب السرعة وعدد العمليات المتزايدة أصبح لزوم وجود نظام يعالج وينظم هاته العمليات على شكل بيانات، ويقوم بإخراجها على شكل معلومات جاهزة تستخدم في إتخاذ القرار، وهذا النظام هو نظام المعلومات الحاسبي الذي يعتبر من أهم الأنظمة الموجودة في المؤسسة. تعتبر الكشوفات المالية والتقارير من مخرجات نظام المعلومات الحاسبي، والتي توجه للمستخدمين لها المختلفين، والتي يجب أن تتصف بأعلى درجات الموثوقية وهنا يأتي دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية هاته الكشوفات.

ستتطرق في هذا الفصل الى المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية المعلومة الحاسوبية

المبحث الثاني: نظام المعلومات الحاسوبية

المبحث الثالث: الكشوف المالية (القوائم المالية)

المبحث الرابع: دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية المعلومة الحاسوبية

المبحث الأول: ماهية المعلومة الحاسوبية

تعتبر العمليات الحاسوبية بيانات والتي تتمثل في مدخلات نظام المعلومات الحاسبي الذي يعالجها ويرتبها وتصبح معلومات جاهزة الاستخدام وتمثل مخرجات هذا النظام. سوف نتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم المعلومات الحاسوبية بالإضافة إلى أنواعها وشروطها وفي الأخير إلى مستخدميها.

المطلب الأول: مفهوم المعلومات الحاسوبية

الفرع الأول: البيانات والمعلومات

أولاً: البيانات

أ. تعريفها

تعريف 1: "هي مواد وحقائق خام raw facts، ليست ذات قيمة بشكلها الأولي ما لم تتحول إلى معلومات مفهومة ومفيدة" (وهاب، 2011، صفحة 17)

تعريف 2: "هي تسجيل الوقائع والمواضيع عن طريق ملاحظتها أو المعرفة في مجال معين مع إمكانية نقلها بين الأفراد في المؤسسة" (علون، 2019، صفحة 99)

تعريف 3: "عبارة عن الأعداد والأحرف الأبجدية والرموز التي تقوم بتمثيل الحقائق والمفاهيم بشكل ملائم يمكن من إيصالها وترجمتها ومعالجتها من قبل الإنسان أو الأجهزة لتتحول إلى نتائج". (قاسم، 2006، صفحة 13)

ب. أنواعها

يرى علون (2019) أن البيانات تنقسم إلى:

1. بيانات رقمية: هي البيانات التي تأخذ قيمة محددة لا تخرج عنها، مثال على ذلك حروف الهجاء.
2. بيانات تمثيلية: هي البيانات التي تأخذ قيمة غير محدودة، مثل درجة الحرارة، شدة الصوت الخ.. (صفحة 100)

ثانياً: المعلومات

أ. تعريفها

تعريف 1: "نتاج العمليات التشغيلية التي تجري على البيانات من تبويب وتحليل وتفسير بهدف استخدامها للإغراض التي عولجت من أجلها. وبناء الحقائق من قبل مستخدميها وبما يحقق أهدافهم" (وهاب، 2011، صفحة 16)

تعريف 2: يعرف ديمسكي المعلومات على أنها: "البيانات التي يمكن أن تغير من تقديرات متخذ القرارات" (مبارك، 2013، صفحة 13)

تعريف 3: "هي عبارة عن البيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كاملا بالنسبة لمستخدم ما، مما يمكنه من استخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لاتخاذ القرارات" (قاسم، 2006، صفحة 13)

ب. مصادر المعلومات:

1. المصادر الوثائقية: وتنقسم إلى ثلاثة أنواع هي:

- المصادر الأولية: تتمثل في الدوريات العملية، تقارير أعمال المؤتمرات، تقارير الرحلات العلمية، المطبوعات الرسمية والإحصائية، الدراسات والبحوث الميدانية وكذلك الرسائل والأطروحات الجامعية، وهناك أيضا قوانين وتشريعات وجميع الوثائق الإدارية والمنشورات. من مميزات هذه المصادر أنها وسيلة للوصول إلى الكثير من الناس، كما أن واضعيها يكونون في أغلب الأحيان من الخبراء.
- المصادر الثانوية: فيمكن حصرها في القواميس، الأجهزة الحكومية المطبوعات والمنشورات، كتب دراسية، وأعمال مكتبية، ومن مميزات هذه المصادر أنها محددة وجاهزة وتكلفتها منخفضة نسبيا وتقدم حجما كبيرا من المعطيات، لكن يعاب عليها أنها قد لا تكون ملائمة للوقت، كما أن معلوماتها غير مميزة سواء كانت مصادر أولية أو ثانوية فهي تندرج تحت إطار المصادر الخارجية.
- المصادر من الدرجة الثالثة: تمثل أهمها في قوائم البحوث الجارية، أدلة المكتبات، الكتب الاستشارية، أدلة الإنتاج الفكري وتهدف هذه المصادر إلى إعادة ترتيب وتنظيم معلومات المصادر والأوعية الأولية والثانوية، وتحليلها بالشكل الذي يسهل إفادة الباحثين منها.

2. المصادر غير الوثائقية: وهي تنقسم بدورها إلى نوعين هما:

- المصادر الرسمية: وتندرج تحتها المصادر الصادرة عن المؤسسات الحكومية، شبه الحكومية، المؤسسات الصناعية، البنوك والهيئات التشريعية وغيرها
- المصادر غير الرسمية: يدخل تحت هذا التقسيم المحادثات الجانبية في المؤتمرات والندوات وتبادل الأفكار والآراء، المناقشات، اللقاءات، الزيارات وتعرف بالاتصالات العلمية أو نظام الاتصال العلمي غير الرسمي.

3. المصادر الإلكترونية: ويمكن اعتبارها معلومات مختزنة إلكترونيا على وسائل ممغنطة أو ليزيرية بأنواعها، أو هي تلك المصادر

- الورقية والمخزنة إلكترونيا حال إنتاجها من قبل مصدرها أو ناشريها في مؤلفات قواعد البيانات وبنوك معلومات متاحة للمستفيدين أو عن طريق منظومة الأقراص المتراصة CD-ROM. ونجد من أهم المصادر الإلكترونية الدوريات، المنشورات والكتب، الصحف والمجلات التي تنشر والمتاحة على شبكة الانترنت، الموسوعات والقواميس اللغوية، بالإضافة إلى المكتبات الإلكترونية. (علون، 2019، الصفحات 101-102)

ثالثا: الفرق بين البيانات والمعلومات

تمثل المعلومات نتاج البيانات بعد المعالجة من خلال نظام المعلومات والجدول التالي يوضح أهم الفروقات:

الجدول 1: الفرق بين البيانات والمعلومات

المعلومات	البيانات
حقائق منظمة تنفيذ مباشرة في صنع القرارات	حقائق غير منظمة لا تنفيذ مباشرة في إتخاذ القرار
تعتبر المنتج في نظام المعلومات	تعتبر مادة خام في نظام المعلومات
مخرجات لنظم المعلومات	مدخلات لنظم المعلومات

المصدر: <https://fhras.net/post/162459>

الفرع الثاني: تعريف المعلومة المحاسبية

تعريف 1: هي كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا، وبذلك فهي تمثل ناتج العمليات التشغيلية التي تجري على البيانات المحاسبية بما يحقق الفائدة من إستخدامها. (علون، 2019، صفحة 104)

تعريف 2: "البيانات المحاسبية والتي تشمل على كافة فروع المحاسبة والتي تعالج إلكترونيا بواسطة الحاسوب بدقة عالية للحصول على نتائج تستخدم في إتخاذ القرار القرارات لكل المستخدمين بأقل وقت وجهد" (وهاب، 2011، صفحة 19)

تعريف 3: هي اختبار له معنى ومفيد للوحدات الاقتصادية وإدارتها، لأنها ضرورية لإتخاذ القرارات الحاسمة. (الجزراوي و الجنابي، 2009)

من خلال التعريف السابقة نستنتج ان المعلومات المحاسبية هي عبارة عن بيانات محاسبية خام وتتم معالجتها بدقة لتصبح مفيدة في عملية إتخاذ القرار فيما يخص الوحدات الاقتصادية.

المطلب الثاني: شروط وأنواع المعلومات المحاسبية

أولاً: شروط المعلومات المحاسبية

لتكون المعلومات المحاسبة ذات قيمة ومفيدة يجب أن تتوفر على المواصفات التالية:

أ. الملاءمة (Relevancy): يجب ان تكون المعلومات قابلة للاستخدام من قبل الإدارة الاستراتيجية والتكتيكية والتشغيلية، وحتى تكون المعلومات ملائمة فإنها يجب أن تؤدي بالمستخدم إلى إتخاذ قرار أقل خطأ وأكثر نفعاً في الوقت نفسه، ومن المظاهر التي تدل على عدم ملائمة المعلومات المظاهر التالية:

1. التقارير الطويلة والمتعددة.

2. إنتاج تقارير لا يتم استخدامها من قبل المستخدمين.

3. طلب المستخدمين لمعلومات لا يتم إنتاجها من قبل النظام.

ب. الصحة (Correctness): يجب أن يتم تجميع وتسجيل البيانات ومعالجتها بشكل صحيح، وبالتالي يجب أن تكون المدخلات والمعالجة والمخرجات خالية من الأخطاء. من الأعراض التي تدل على عدم صحة المعلومات الأعراض التالية:

1. تزايد نسبة الأخطاء في العمليات المدخلة.

2. تزايد الأخطاء الجوهرية والهامة في المعلومات المنتجة مثل الخطأ في رصيد عميل.

3. تزايد المشاكل، التي تنشأ بشكل يومي، أثناء تشغيل النظام.

- ج. الدقة (Accuracy): وتعني أن تصور المعلومات الواقع الحقيقي المراد التقرير عنه.
- د. الكمال (Completeness): لا يجب فقط تجميع وتسجيل البيانات بشكل صحيح، وإنما يجب أن تكون هذه المعلومات تغطي كافة جوانب المشكلة الهامة، أي أن تتضمن المعلومات جميع النواحي المطلوبة. ويظهر عدم كمال المعلومات من خلال تزايد نسبة العمليات المرفوضة من قبل النظام لعدم اكتمال البيانات المطلوبة لتشغيل هذه العملية من قبل النظام وعدم تعبئة كافة الحقول ضمن المستندات.
- هـ. الوقتية (Timeliness): بمعنى أن تكون المعلومات متاحة للمستخدم حين الحاجة إليها فعلا في اتخاذ قرار معين، والا تكون المعلومات متقدمة حين استلامها أو حين الرغبة في استخدامها، أي التمكن من توفير المعلومات بسرعة كافية، ومن المظاهر التي تدل على عدم وقتية المعلومات المظاهر التالية:
1. تراكم البيانات غير المدخلة إلى النظام.
 2. طول الفترة الزمنية الفاصلة بين طلب المعلومات والحصول عليها (زمن استجابة النظام).
 3. تزايد الشكاوى من تأخر وصول التقارير التي يجب أن يعدها النظام.
- و. الحماية (Security): عدم وصول المعلومات الا إلى الجهات التي تملك الصلاحية في الحصول على تلك المعلومات.
- ز. الاقتصادية (Economy): وهي عبارة عن قياس حجم الموارد اللازم تخصيصها من أجل الحصول على المعلومات المطلوبة.
- ح. الكفاية (Efficiency): حجم الموارد اللازمة لإنتاج وحدة واحدة من المعلومات.
- ط. العولية (Reliability): وهي عبارة عن وصف لوضع نظام المعلومات على شكل متوسطات، مثل نسبة عمليات الإدخال الصحيحة إلى إجمالي عمليات الإدخال، أو متوسط زمن استجابة النظام.
- ي. قابلية الاستخدام (Usability): يجب إنتاج المعلومات وتقديمها بالشكل الذي يمكن المستخدم من فهمها بسهولة واستخدامها بسرعة. (قاسم، 2006، الصفحات 26-28)

ثانيا: أنواع المعلومات المحاسبية

هناك نوعان من المعلومات المحاسبية:

- أ. معلومات محاسبية إجبارية: مطلوبة بقوة القانون وتتمثل في إلزام المؤسسات الاقتصادية بمسك الدفاتر وحفظ السجلات والمستندات وإعداد التقارير، كذلك معلومات محاسبية إجبارية عن الأجور، والمرتبات، والعملاء، والموردين.
- ب. معلومات محاسبية اختيارية: مثل أنظمة الموازنات وأنظمة محاسبة المسؤولية والتقارير الخاصة للإدارة الداخلية. وبالرغم من أهميتها والفائدة التي تخرجها هذه النظم إلا أنه يمكن أن تعمل المؤسسة وتستمر في البقاء بدون وجود هذه النظم. (علون، 2019، صفحة 106)

المطلب الثالث: مستخدمي المعلومات المحاسبية

يوجد الكثير من مستخدمي المعلومات المحاسبية، البعض تربطهم علاقات دائمة ومباشرة بالمؤسسة كالملاك، والبعض الآخر له علاقة غير مباشرة أي ضريفه مثل الموردون، ومن أهم المستخدمين:

أولاً: الأطراف الخارجية

هناك العديد من المستخدمين نذكر من بينهم:

- أ. المستثمرون الحاليون والمحتملون: يتطلع هؤلاء إلى المعلومات المحاسبية التي تمكنهم من:
1. استكشاف درجة ربحية المؤسسة في الحاضر والتوقعات المستقبلية والتعرف على مدى جدوى الإستثمار فيها من عدمه.
 2. الوقوف على مدى الاستخدام الاقتصادي الأفضل لرأس مال الملاك (المساهمين) من طرف المسيرين، وتدارك أي خلل من خلال الجمعيات العامة، ويكون مؤشر الربحية من الطرق التي يعتمد عليها في الحكم على أداء المؤسسة.
- ب. المقرضون: يمكن أن يكون مقرضا أي هيئة مالية (بنوك) أو مؤسسة ذات طابع إقتصادي اخر، ترغب في توظيف أموالها، بغية تحقيق عائد إقتصادي (فائدة) وحتى تتم عملية إتخاذ قرار الإقراض بشكل عقلائي لا بد من توفر المعلومات الكافية حول الوضعية المالية لطالب القرض.
- ج. الدولة: ممثلة في أجهزتها المختلفة (ضرائب، حماية إجتماعية، حماية البيئة) والتي تسهر على ضمان إحترام المؤسسات تطبيق التشريعات والقوانين المعمول بها مستخدمة المعلومة التي تتضمنها التقارير المالية التي تتلقاها بشكل دوري، تعتبر المعلومات المحاسبية على مستوى الإقتصاد الجزئي المصدر المعلوماتي الأكثر أهمية في إعداد الحسابات الوطنية.
- د. العمال ومثليهم: وهؤلاء يهتمون بالحصول على المعلومات التي تمكنهم من تقييم ربحية وإستمرارية المؤسسة ومقدرتها على خلق فرص عمل جديدة، وعلى دفع مستحقات العمال المختلفة، وبالنسبة للنقابات فتهتم أيضا بمعلومات تمكنها من تحليل القطاعات الإقتصادية المختلفة وفرص العمل المتاحة وإستقرارها وكذلك أمور إجتماعية أخرى.
- هـ. الموردون: وتشابه إهتماماتهم بالمعلومات إلى حد كبير مع إهتمامات المقرضين، إلا أنها تتركز غالبا على فترة قصيرة الأجل.
- و. العملاء: وهؤلاء يهتمون بمعلومات تمكنهم من تحديد قدرة المؤسسة على الاستمرار، خاصة إذا كان وجودهم التجاري يعتمد بشكل كبير عليها كمورد أساسي.
- ز. المنافسون: يهتمون بالمعلومات التي تظهر القدرة التنافسية التي يتوفر عليها غيرهم، فمثلا يراقب المنافسون مخزون وسيولة المؤسسة، فكلما كان المخزون يفوق المستوى المطلوب كان إحتمال تخفيض الأسعار ضروريا عند ظهور الحاجة للسيولة، أما إذا كان مستوى السيولة مرتفعا فهذا يوفر للمؤسسة مجالاً للمناورة ويتيح لها إمكانية التوسع.

ثانيا: الأطراف الداخلية:

- أ. الإدارة العليا: ويقصد بها مجلس الإدارة أو المدير العام المسؤول عن تنفيذ الخطط وسياسات المرسومة للمؤسسة، حيث إن الإدارة العليا مسؤولة عن أداء المؤسسة إتجاه المالكين، وتستخدم المعلومات المحاسبية لمعرفة نتيجة نشاط المؤسسة.
- ب. المستويات الإدارية: ويقصد بها المدراء في المستويات الوسطى والدنيا، والتي تتولى متابعة النشاط والإشراف على أعماله وإتخاذ الإجراءات التصحيحية للنشاط، وتكون مسؤولة إتجاه الإدارة العليا في تحقيق الرقابة الإدارية على النشاط، ولذلك تحتاج للتقارير المحاسبية بصورة دورية.
- ج. الموظفون: يحتاج الموظفون إلى معلومات لمتابعة أعمال المؤسسة لمعرفة مدى إستقرار وظائفهم، وكذلك مدى ملائمة الأجور والرواتب التي يتقاضونها مع النتائج المحققة للمؤسسة. (علون، 2019)

المبحث الثاني: نظام المعلومات المحاسبي

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي من أهم الأنظمة في المؤسسة، وهو الجهة المسؤولة عن توفير المعلومات المحاسبية التي تعتبر منطلق اتخاذ القرارات. وفي هذا المبحث تطرقنا الى ماهية نظام المعلومات المحاسبي بالإضافة إلى أهميته وأهدافه وفي الأخير مقوماته.

المطلب الأول: ماهية نظام المعلومات المحاسبي

الفرع الأول: نظام المعلومات

أولاً: تعريف النظام

- تعريف 1: "مجموعة من الأجزاء المتفاعلة والتي تؤدي سوية وظيفة لتحقيق أهدافه". (الجزراوي و الجناي، 2009، صفحة 19)
- تعريف 2: هو إطار أو هيكل يتكون من مجموعة من الأجزاء أو العناصر المادية والبشرية "نظم فرعية" المتداخلة التي ترتبط وتتفاعل وتتعاون وتتكامل مع بعضها البعض، وتتسم بالمرونة لتتلاءم وتتكيف مع التغيرات المؤثرة في طبيعة عمله من خلال مجموعة من القواعد والإجراءات لتحقيق هدف محدد او مجموعة محددة من الأهداف بكفاءة عالية. (وهاب، 2011، صفحة 16)
- تعريف 3: "هو مجموعة مترابطة ومتجانسة من الموارد والعناصر (الأفراد، التجهيزات، الآلات، الأموال، السجلات...) التي تتفاعل مع بعضها البعض داخل إطار معين (حدود النظام) وتعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف العامة في ظل الظروف أو القيود البيئية المحيطة". (علون، 2019، صفحة 93)

ثانياً: أنواع النظام

يمكن تصنيف النظم إلى عدة مجموعات نذكر منها:

أ. حسب علاقته بالبيئة الخارجية: وينقسم إلى:

1. النظام المفتوح: هو النظام الذي تتفاعل أجزاؤه دائماً مع العناصر الأخرى خارج حدود النظام، فمثلاً المؤسسة تشتري موادها التابعة لها، وتحصل على عناصر العمالة والبيانات أيضاً من البيئة المحيطة بها، وتصدر مخرجاتها كذلك إلى البيئة المحيطة والنظم الأخرى.

2. النظام المغلق: هو النظام الذي لا يتفاعل مع البيئة المحيطة وبالتالي فهو مغلق على نفسه فساعة اليد مثلاً تعتبر نظام مغلق لأنها منعزلة تماماً عن البيئة المحيطة.

ب. حسب تدخل الإنسان في صنعه: وينقسم إلى:

1. النظم الطبيعية: تعرف النظم الطبيعية بأنها تلك النظم التي أوجدها الخالق عز وجل وبالتالي لم يتدخل الإنسان في نشأتها أو تحديد القوانين التي تنظم عمل أجزائها، مثال الإنسان والنبات... إلخ.

2. النظم الإصطناعية: فهي تلك النظم التي قام الإنسان بصنعها لخدمته، ومثل النظم الإجتماعية والسياسية والإقتصادية والصناعية وغيرها.

ج. حسب المنهج المستخدم: وينقسم إلى:

1. النظم المفاهيمية: وتعني بالهياكل النظرية التي ليس لا أي نظير شديد الشبه في العالم الحقيقي.

2. النظم التجريبية: هي النظم التشغيلية الملموسة مكونة من بشر، مواد، الآلات، الطاقة والأشياء الفيزيائية الأخرى، وبما أن مثل هذه النظم تعتمد على المدخل المفاهيمي فهي تمثل تحويل المفاهيم إلى واقع الممارسة. (علون، 2019، صفحة 95)

ثالثا: مفهوم نظام المعلومات

تعريف 1: "مجموعة من العاملين والإجراءات والموارد التي تقوم بتجميع البيانات ومعالجتها ونقلها لتتحول إلى معلومات مفيدة، وإيصالها إلى المستخدمين بالشكل الملائم والوقت المناسب، من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف المسندة إليهم". (قاسم، 2006، صفحة 15)

تعريف 2: "عبارة عن النظم الرسمية وغير الرسمية التي تمد المؤسسة بمعلومات سابقة، حالية ومستقبلية، بصورة شفوية أو مكتوبة طبقا للعمليات داخل المؤسسة والبيئة المحيطة بها، لغرض المساعدة في إتخاذ القرار". (علون، 2019، صفحة 103)

تعريف 3: "عرفته جمعية نظم المعلومات الأمريكية - بصورة عامة - فهو عملية جمع وتنظيم وإيصال وعرض المعلومات لإستعمالها من قبل الأفراد في مجالات التخطيط والرقابة التي تمارسها الوحدة الاقتصادية" (وهاب، 2011، صفحة 17)

رابعا: وظائف نظام المعلومات

أ. تجميع البيانات Data Collection

وتشمل عملية تجميع البيانات على عدة خطوات منها استخلاص البيانات لإدخالها إلى النظام (فإذا لم تكن البيانات كمية بطبيعتها فيجب تحويلها إلى بيانات كمية) ثم يتم قيد البيانات على مستند هو المستند المصدري. ويتم التحقق من صحة هذه البيانات ثم تبويبها في مجموعات كما قد يتم تحويل البيانات أو تحريكها من نقطة الحصول عليها إلى نقطة تشغيلها.

ب. تشغيل البيانات Data-Processing

يمكن تجميع البيانات في دفعات ذات طبيعة متشابهة ثم يتم ترتيب كل دفعة حسب خاصية معينة بالبيانات. وقد يحتاج الأمر إلى مراجعة عمليات حسابية في كل مستند بيانات.

ج. إدارة البيانات Management Data

وتتكون وظيفة إدارة البيانات من 3 خطوط أساسية هي تخزين وتحديث واسترجاع البيانات. وتشمل خطوط التخزين على حفظ البيانات في أماكن هي ملفات أو قواعد بيانات وتزود البيانات المخزنة بتاريخ للأحداث تعكس حالة الوحدة. وتخدم في التخطيط. ويمكن تخزين البيانات إما على ملفات دائمة أو على ملفات مؤقتة انتظارا لتشغيل إضافي. ويشمل التحديث تسوية البيانات المخزنة لتعكس الأحداث الجديدة والعمليات والقرارات. وكنتيجة للتحديث، تعكس البيانات بعد التحديث الحالة الحالية للأحداث (مثل حالة أرصدة حسابات الدائنين. اما الاسترجاع فيتكون من الدخول إلى البيانات المخزنة والأخذ منها. والبيانات المسترجعة قد تستخدم في تشغيل إضافي أو تحول إلى معلومات للمستخدم الخارجي.

د. رقابة البيانات وسريتها Data-control and Security

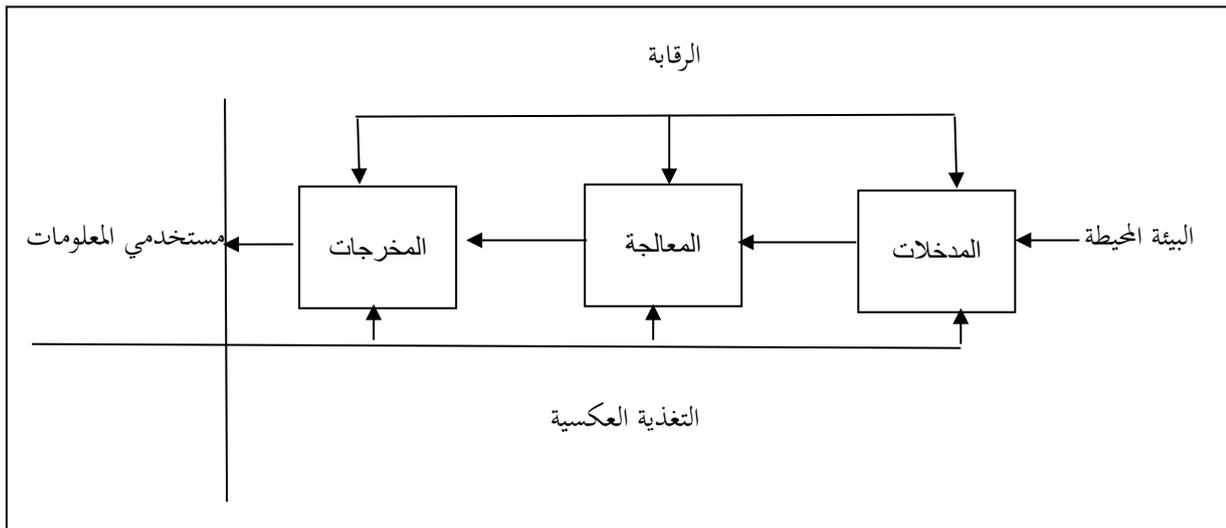
قد توجد بعض الأخطاء في البيانات التي تم إدخالها وقد تفقد بعض البيانات، ولذلك يعتبر التأكد من صحة ودقة البيانات المخزنة (والمعلومات أيضا) من الوظائف الهامة لنظام المعلومات كما تعتبر خطوة التحقيق السابق ذكرها من العناصر الرقابية المطبقة خلال مرحلتي التجميع والتشغيل. ومن بين الخطوات الأخرى للرقابة التصريح بوجود أفعال معدنية على أماكن المستندات، وتسوية الأرصدة، والتحقق، والفحص.

هـ. إنتاج المعلومات Information Generation

الوظيفة الأخيرة لنظام المعلومات هي وضع المعلومات بين يدي مستخدميها. وهذه بالتالي قد تشمل عدة خطوات. ويشمل التقرير مثلاً على إعداد تقارير باستخدام البيانات المشغلة أو البيانات المخزنة أو من كليهما. وفي المعتاد يحتاج إعداد التقارير إلى تحليل وتفسير البيانات. ويتكون التوصيل من التزويد بتقارير أكثر وضوحاً وأكثر فائدة للمستخدم وتسليم التقارير إلى المستخدمين. (القباي، 2002، الصفحات 15-16)

والشكل التالي يوضح وظائف نظام المعلومات:

الشكل 4: وظائف نظام المعلومات



المصدر: (قاسم، 2006، صفحة 16)

الفرع الثاني: نظام المعلومات المحاسبي

أولاً: تعريفه

تعريف 1: عرف جون بونبوش *jaune bonnebouche* وكلود قرونبي *Cloude grenier* على أنه "نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح ب: إدخال، ترتيب، تسجيل، البيانات بقاعدة مشفرة (مرقمة)، والحصول بعد المعالجة المناسبة للبيانات على مجموعة من المعلومات، التي تتوافق مع حاجات مستخدمي المعلومات" (قطاع و حبيش، 2020، صفحة 494)

تعريف 2: أحد عناصر التنظيم الإداري أو النظم الفرعية التي تشتمل عليها المنشأة باعتبارها نظاماً عاماً يختص ويكلف بتجميع وتصنيف (توبيخ) وتشغيل وتحليل وتوصيل المعلومات المحاسبية الملائمة التي تتعلق بالأحداث والعمليات المالية التي قامت بها المنشأة خلال فترة مالية محددة لكل من إدارة المنشأة والجهات والأطراف الخارجية مثل الأجهزة الحكومية والبنوك والمستثمرين والموردين وأجهزة الرقابة الخارجية. (وهاب، 2011، صفحة 18)

تعريف 3: هو أحد مكونات نظام المعلومات في المؤسسة، يختص بجمع، ترتيب، معالجة، تحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لإتخاذ القرارات إلى أطراف داخل المؤسسة أو خارجها، حيث إن نظام المعلومات المحاسبية يعتبر أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية، فالفرق بينهما ينحصر في أن الأول يختص بالبيانات والمعلومات المحاسبية، بينما يختص الثاني بكافة البيانات والمعلومات التي تؤثر على النشاط. (علون، 2019، صفحة 106)

ثانيا: خصائص نظام المعلومات المحاسبية

ينبغي أن تتوفر في النظام المحاسبي مجموعة من الخصائص حتى يمكن أن يتصف باله نظام جيدا، أهمها:

- أ. أن تكون أهداف النظام محددة بقدر الإمكان حتى يمكن تصميمه بالطريقة المناسبة لتحقيقها.
- ب. أن يكون متلائما ويتسم بالمرونة الكافية للتأقلم مع ما يطرأ من تغيرات وما يحيط بالنظام من ظروف، مع إمكانية تحديثه ليتلائم والتغيرات الطارئة للمؤسسة.
- ج. أن يكون مستقرا حتى يتمكن من الحفاظ على تناسق العلاقة بين قيم متغيراته.
- د. أن يكون بالنظام علاقات خلفية كافية تربط بأركانه الأساسية والبيئية التي تحيط بكل منها بشكل يسمح للنظام بالتوصل إلى حالة الإستقرار المنشودة.
- هـ. كما يجب أن يتميز نظام المعلومات المحاسبية بخصائص أخرى هي:
 - و. يجب أن يحقق درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة البيانات عند تحويلها الى معلومات محاسبية.
 - ز. أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية في الوقت الملائم حتى تستطيع أخذ القرار المناسب.
 - ح. أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة المؤسسة الإقتصادية.
 - ط. أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفتها المهمة وهي التخطيط لأعمال المؤسسة. (علون، 2019، صفحة 108)

المطلب الثاني: أهداف وأهمية النظام المعلومات المحاسبي

أولا: أهداف نظام المعلومات المحاسبي

ان الغاية الأساسية لأي نظام معلومات محاسبي توفير المعلومات المحاسبية لمختلف المستخدمين سواء داخليين أم خارجيين، ويمكن الإشارة إلى ثلاث أهداف معينة تساعد في إنجاز الغرض الرئيسي المشار إليه وهي كالتالي:

أ. الدعم اليومي للعمليات

تقوم الوحدات الإقتصادية يوميا بعدد من الأنشطة والأحداث التي تسمى عمليات (Transaction)، والعمليات المحاسبية Accounting Transaction ويقصد بها العمليات المالية المتبادلة أي إنتقال قيمة أو منفعة بين طرفين نتيجة قرار أو عمل إداري مثلا عمليات البيع والتي يحويها ويعالجها نظام المعلومات المحاسبية، كما يحتوي أيضا على العمليات الغير محاسبية كأوامر الشراء الذي سيؤدي الى عملية محاسبية لاحقا. وتكون معالجة العمليات من خلال السجلات الرئيسية للمحاسبة بواسطة إجراءات معينة.

تعالج العمليات بواسطة أنظمة معالجة العمليات التي تعتبر أنظمة فرعية لنظام المعلومات المحاسبي. كل نظام معالجة يحتوي على خطوات لنوع خاص من العمليات.

ب. دعم إتخاذ القرار

الهدف الثاني المهم لنظم المعلومات المحاسبية هو توفير معلومات لعملية إتخاذ القرار والذي عادة يجب أن يتخذ بالتناسب مع عمليات الوحدة الإقتصادية التخطيطية والرقابية. ويطلق على هذا الهدف عادة بمعالجة المعلومات.

فمثلا ان الكثير من الوحدات الاقتصادية تستخدم نظام معلوماها المحاسبي لمهمة معالجة المعلومات الحيوية، كتسليط الضوء

على الإيرادات المتوقعة للعام القادم، حيث بمعرفة الأخير تستطيع الوحدة اجراء التخطيط الضروري لإنتاجها. وعادة يوفر النظام بعض المعلومات المطلوبة لعمليات إتخاذ القرار مثلا توفير المعلومات حول إتجاه الإيرادات للسنة الماضية والمستوى الحالي لها واستنادا لذلك تقوم الإدارة بإتخاذ القرارات المطلوبة. ففي الوحدات الإقتصادية الضخمة يكون بعض الموظفين الرئيسيين ربما مشتركين أو ضمن عملية إتخاذ القرار فعلى سبيل المثال محاسب التكاليف ينشأ تقرير يتعلق بالتكاليف الفعلية لمكونات الإنتاج مما يساعد بالتوصية لمدير الإنتاج بشراء أو تصنيع بعض المكونات اللازمة للعمليات التصنيعية.

ج. إنجاز الإلتزامات المتعلقة بالإدارة

ان أهمية الإلتزامات تتحدد بتوفير المعلومات اللازمة الى المستخدمين الخارجيين عن الوحدات الإقتصادية. فعلى سبيل المثال الوحدات الإقتصادية المندمجة أو ذات الملكية العامة لها الإلتزامات كبيرة كما في الوحدات الإقتصادية الصناعية ذات النفع العام، تلك الوحدات الإقتصادية مطلوب أن توفر معلومات إلى أصحاب المصالح فيها الذين إضافة المالكين، الدائنين، إتحادات العمل، اللجان التنظيمية، المحللين الماليين، المشاركين الصناعيين وحتى الجمهور العام. أما الوحدات الإقتصادية الأصغر والتي عادة ما يطلق عليها المساهمة فهي عادة ما تصدر قوائم مالية دوريا إلى المساهمين، ويجب أن توفر تقارير عن الدخل الخاضع للضريبة إلى الجهات الحكومية. (الجزراوي و الجنابي، 2009، الصفحات 27-29)

ثانيا: أهمية نظام المعلومات المحاسبي

يمكن ابراز هذه الأهمية في الآتي:

أ. نظام المعلومات المحاسبية هو وحده الذي يمكن الإدارة والجهات ذات الصلة بما من الحصول على صورة وصفية متكاملة صحيحة عن المؤسسة.

ب. يتصل نظام المعلومات المحاسبية بغيره من نظم المعلومات عن طريق مجموعة من القنوات، التي تعتبر حلقات وصل بين مصادر الحصول على المعلومات ومستخدميها، وتشكل في مجموعها مسارات النظام الشامل للمعلومات.

ج. يمكن نظام المعلومات المحاسبية من التعرف على أحداث المستقبل بدرجة تقرب إلى حد ما إلى الصحة، وتوجيه الموارد النادرة نحو الإستخدام الأمثل، كما أنه يوفر المقاييس التي تساعد على تطوير أساليب الرقابة.

د. إن المعلومات التي تنتج بواسطة النظم الفرعية الأخرى توضح في صورتها النهائية بدلالات مالية في التخطيط الاستراتيجي للوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة. (علون، 2019، صفحة 109)

المطلب الثالث: مقومات نظام المعلومات المحاسبي

أولا: مكونات نظام المعلومات المحاسبي

أ. وحدة تجميع البيانات: تقوم هذه الوحدة بتجميع البيانات من البيئة المحيطة بالمؤسسة، وتمثل هذه البيانات في الأحداث والوقائع التي يهتم بها المحاسب ويرى أنها مفيدة ويجب الحصول عليها وتسجيلها، ولطبيعة أهداف المشروع وطبيعة المخرجات المطلوبة تأثير كبير على نوع البيانات التي يتم تجميعها وتسجيلها في النظام، كما أن طبيعة المخرجات تؤثر على نوع البيانات المجمعة.

- ب. وحدة المعالجة: البيانات المجمعة بواسطة نظام المعلومات المحاسبية قد تستخدم في الحال إذا كانت مفيدة لمتخذ القرار في لحظة تجميعها، ولكن في غالب الأحيان تكون هذه البيانات الأولية في حاجة إلى تشغيل وإعداد لتصبح معلومات مفيدة في عملية إتخاذ القرارات، وبالتالي فإنها ترسل إلى وحدة التخزين في نظام المعلومات المحاسبية.
- ج. وحدة التخزين وإستخراج البيانات أو المعلومات: وتختص هذه الوحدة بتخزين البيانات في حالة عدم إستخدامها مباشرة والحفاظ عليها لإستخدامها مستقبلاً أو لإدخال بعض العمليات عليها قبل إرسالها إلى متخذي القرار.
- د. وحدة توصل المعلومات: تعتبر هذه الوحدة الوسيلة التي يتم بها نقل وتوصيل البيانات والمعلومات من وحدة إلى أخرى، داخل نظام المعلومات المحاسبية حتى تصل إلى متخذي القرارات الإدارية، وقد تكون قنوات الإتصال آلية أو يدوية (شاشات أو ورق) حسب الإمكانيات المتاحة للمؤسسة. (علون، 2019، صفحة 111)

ثانياً: الأنظمة الفرعية ودورات العمليات لنظام المعلومات المحاسبي

أ. الأنظمة الفرعية

يتكون نظام المعلومات المحاسبي من الأنظمة فرعية التالية:

1. نظام مراقبة المخزونات: نظام مراقبة المخزونات يعالج المعطيات التي تعكس فواتير المواد المخزنة. عندما يستقبل نظام معالجة الطلبات المعطيات عن طلبات الزبائن، نظام مراقبة المخزونات المحاسبي يسجل التغيرات في مستوى المخزونات ويحضر وثائق الإرسال المحددة، ويمكن له فيما بعد أن يشير للمسير عن المواد التي تحتاج إلى إعادة تامين، ويزودهم بمجموعة من التقارير عن حالة المخزونات، فنظام مراقبة المخزونات المحاسبي يساعد إذا المؤسسة على تقديم خدمة رفيعة إلى الزبائن، ويقلل الإستثمار في المخزونات وتكاليف الإحتفاظ.
2. نظام حسابات الزبائن: يقوم هذا النظام يوميا بتحديد المبالغ الواجبة الأداء من الزبائن مستعملاً المعلومات المنتجة عن طريق عمليتي الدفع والبيع، وينتج شهريا حالة حسابات الزبائن وتقارير تسيير الإئتمان. نظام حسابات الزبائن المحاسبي يسرع عملية دفع الزبائن بتحضيره فواتير دقيقة في الوقت المناسب وكذلك التقارير الشهرية على الإئتمانات المقدمة للزبائن، يزودنا بتقارير تساعد المسيرين في مراقبة المبالغ الواجبة الأداء، هذا النشاط يسمح بزيادة أرباح المبيعات على الحساب، بتقليل - قدر المستطاع - الخسائر التي يتسبب فيها الزبائن المشكوك فيهم.
3. نظام حسابات الموردين: يقدم يوميا معلومات المشتريات والتسديدات إلى الموردين، يحضر شيكات دفع الفواتير وينتج تقارير تسيير الخزينة وغيرها ، فنظام حسابات الموردين يسمح بدفع سريع ودقيق للموردين بغرض إرساء علاقات عمل جيدة وضمان سعر إئتمان جيد، وزيادة على هذا يسمح بالإستفادة من الخصومات المقدمة نظير الدفع السريع، يضمن مراقبة مالية على المبالغ المالية التي تدفعها المؤسسة، ويبعث إلى المسيرين بالمعلومات الضرورية في تحليل المدفوعات، المصاريف، المشتريات، حسابات مصاريف المستخدمين والحاجة إلى السيولة.
4. نظام الرواتب (الأجور): يستقبل ويقدم يوميا المعطيات القادمة من بطاقات حضور العمال، وكذلك باقي معطيات العمالة، ينتج شيكات الدفع، كشوف العمال، تقارير الأجور، وتقارير تحليل العمل، وتقارير أخرى معدة لصالح المسيرين والتنظيمات الحكومية، نظام الأجور المحاسبي يساعد المؤسسات في دفع الأجور إلى عمالهم بسرعة، ويقدم تقارير إلى المسيرين،

العمال والتنظيمات الحكومية خاصة فيما يتعلق بالعوائد، الضرائب، وباقي الإقتطاعات، يستطيع أيضا أن يقدم إلى المسيرين تقارير تحليل تكاليف اليد العاملة.

5. نظام دفتر الأستاذ: يختص هذا النظام بدمج البيانات الصادرة عن حسابات العملاء، حسابات الموردين، الأجور

وأنظمة المعلومات الحاسبية الأخرى، وفي نهاية كل فترة محاسبية يتم إقفال دفاتر المؤسسة وإعداد ميزان المراجعة، جدول النتائج

وميزانية المؤسسة، إلى جانب عدة تقارير عن الإيرادات والمصاريف للمسيرين، كما أن النظام المحوسب لدفتر الأستاذ يساعد

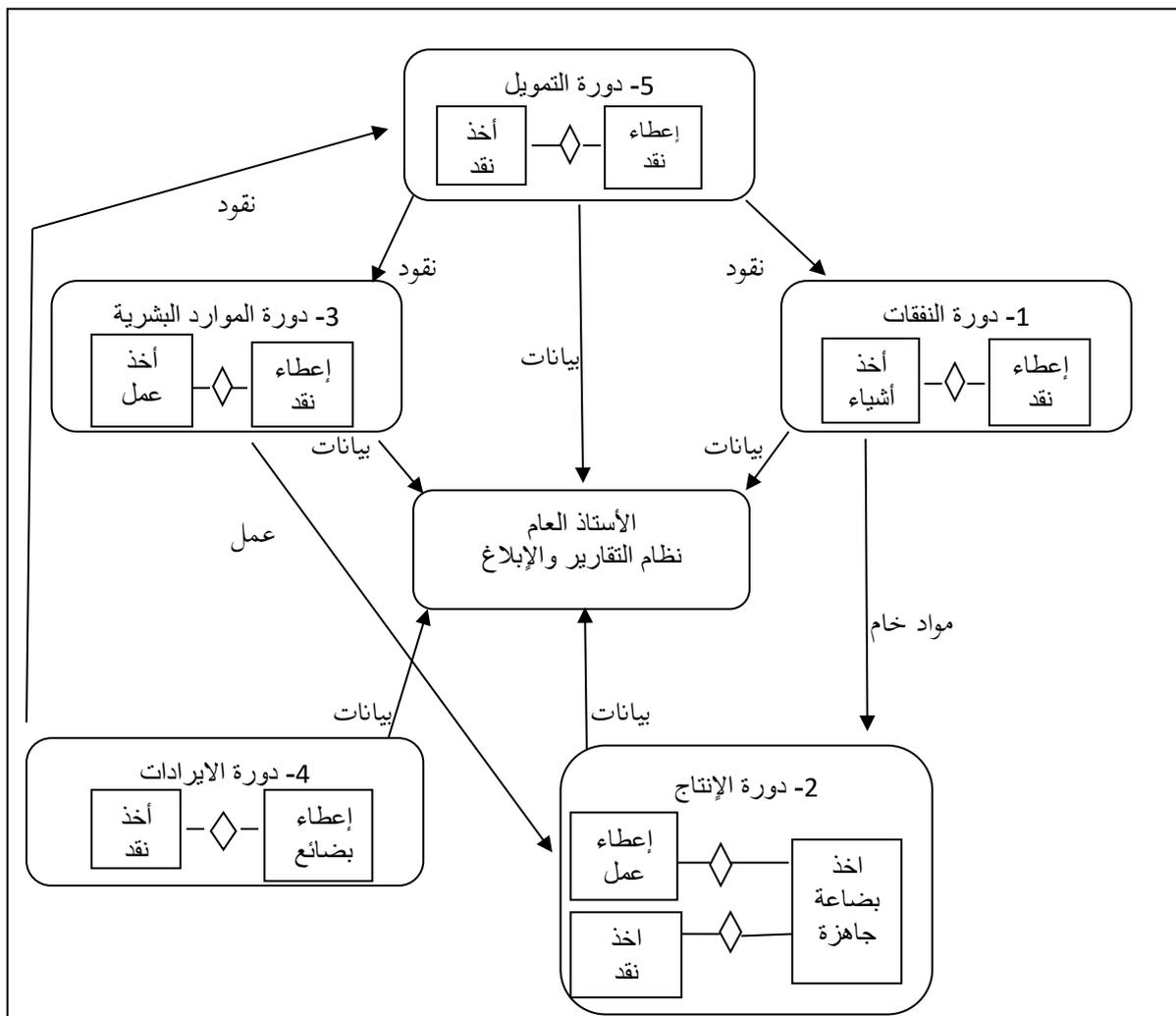
المؤسسة على القيام بهذه الأعمال بطريقة مرتبة ودقيقة ومراقبة مالية أحسن وتقديم تقارير عن وضعية التسيير زيادة على ذلك يقلل

من عدد الأفراد وقيمة التكاليف مقارنة بالطرق اليدوية. (علون، 2019، الصفحات 113-114)

ب. دورات العمليات الأساسية في نظام المعلومات المحاسبي:

يمكن تلخيص دورات العمليات الأساسية في نظام المعلومات المحاسبي والعلاقة بينها في الشكل التالي:

الشكل 5: دورات العمليات الأساسية في نظام المعلومات المحاسبي والعلاقة بينها.



المصدر: (الجزراوي و الجنابي، 2009، صفحة 41)

ثالثاً: أساسيات نظام المعلومات المحاسبي

أ. المستندات

1. تعريفها

" تعتبر مدخلات نظام المعلومات المحاسبي والتي تمثل الدليل لحدوث العمليات الاقتصادية" (الجزراوي و الجنابي، 2009، صفحة 79)

2. أنواعها

- المستندات الثبوتية: هي المستندات التي تؤيد حدوث العملية في الوحدة الاقتصادية وعادة ما ترفق مع المستندات المحاسبية لتأييدها ومن الامثلة عليها قوائم الشراء، عقد الايجار، قوائم الهاتف، أمر البيع... الخ.
- المستندات المحاسبية: هي نماذج تصمم لتدرج فيها البيانات التي تخص المعاملة المالية وتنقل تلك البيانات في العادة من المستندات الثبوتية المرفقة بها، اما اهم البيانات التي تحتويها تلك المستندات هي المبلغ رقما، وكتابة، والتبويب، ونوع الصرف أو القبض، واسماء وتواريخ الموظفين المخولين بالصرف أو القبض ورقم المستند وعادة ما تقسم تلك المستندات الى ثلاثة انواع:

- مستند الصرف: يستعمل لتنفيذ كافة العمليات — المتعلقة بالصرف من قبل الوحدة الاقتصادية.
- مستند القبض: يستعمل لتنفيذ كافة العمليات المتعلقة بقبض النقدية والمتمثلة بالإيرادات التي تحصل عليها الوحدة الاقتصادية من الغير.
- مستند القيد: يستخدم لتثبيت قيود التسويات التي لا تتضمن عمليات دفع أو قبض فعلية. (الجزراوي و الجنابي، 2009، صفحة 81)

ب. مخطط الحسابات.

يعد كل كيان مخطط حسابات واحد على الأقل ملائما لهيكله ونشاطه واحتياجاته إلى الإعلام الخاص بالتسيير. والحساب هو أصغر وحدة معتمدة لترتيب وتسجيل الحركات المحاسبية . وتجمع الحسابات في فئات متجانسة تدعى طبقة. وتوجد فئتان من طبقة الحسابات :

— طبقات حسابات الوضعية

— طبقات حسابات التسيير.

وكل طبقة تقسم إلى حسابات تعرف بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار تقنين عشري.

ج. المجموعة الدفترية

هي مجموعة الدفاتر والسجلات التي يجب مسكها من طرف المؤسسة، وتمثل أهمها في:

1. دفتر اليومية: " هو سجل يتم فيه تسجيل جميع العمليات المالية التي تتم في المنشأة يوميا وبالتفصيل، ويتم هذا التسجيل

في شكل قيود، والقيد هو تحليل العملية المالية إلى طرفين، أحدهما مدين والآخر دائن". (عصيمي، 2011، صفحة

(69)

ويكون محتوى دفتر اليومية كالتالي:

- خانة المبلغ المدين: يتم في هذه الخانة، تسجيل مبلغ الحساب المدين، وفي حالة احتواء الطرف المدين على أكثر من حساب مدين، يتم تسجيل مبلغ كل حساب بشكل مستقل.
- خانة المبلغ الدائن: يتم في هذه الخانة تسجيل مبلغ الحساب الدائن، وفي حالة احتواء الطرف الدائن على أكثر من حساب دائن، يتم تسجيل مبلغ كل حساب بشكل مستقل.
- خانة البيان: تعتبر هذه الخانة أهم خانات دفتر اليومية، حيث يتم فيها تسجيل ما يسمى بقيود اليومية. ويتكون قيد اليومية من الحساب أو الحسابات المدينة والحساب أو الحسابات الدائنة. كما يتم فيها كتابة شرح مختصر يوضح طبيعة العملية المالية المسجلة. ويمكن إيضاح مكونات قيد اليومية كالتالي:
- الطرف المدين: ويسجل فيه الحساب أو الحسابات المدينة. وقد جرى العرف على تسجيلها في الطرف الأيمن من خانة البيان، أي أن الطرف الأيمن من خانة البيان، يطلق عليه الطرف المدين أو الجانب المدين.
- الطرف الدائن: ويسجل فيه الحساب أو الحسابات الدائنة. وقد جرى العرف على تسجيلها في الطرف الأيسر من خانة البيان، أي أن الطرف الأيسر من خانة البيان يطلق عليه الطرف أو الجانب الدائن، وتسجل حسابات الطرف الدائن في السطر الثاني مباشرة لحسابات الطرف المدين. (عصيمي، 2011، صفحة 70)

2. الدفتر الأستاذ:

- هو سجل يتم ترحيل إليه قيود اليومية مبنوية ومصنفة في شكل حسابات. حيث يفتح في هذا الدفتر حساب لكل أطراف قيود اليومية، ويسجل في كل حساب جميع العمليات المالية الخاصة به.
 - تتمثل الأنواع الرئيسية من الحسابات في:
 - حسابات الأصول، مثل: البنك، الصندوق، الأثاث، السيارات، المباني، الأراضي، المدينين، والأدوات الكتابية وغيرها،
 - حسابات الخصوم، مثل: الدائنين والقروض وغيرها.
 - حسابات وحق الملكية، مثل: رأس المال والمسحوبات.
 - حسابات المصروفات، مثل: مصروف الأجور والرواتب، مصروف الهاتف، مصروف الإيجار، مصروف الكهرباء، مصروف الأدوات الكتابية.
 - وحسابات الإيرادات، مثل: إيراد الخدمات العقارية، إيراد استثمارات. (عصيمي، 2011)
3. ميزان المراجعة: هو عبارة عن كشف أو قائمة تتضمن الأرصدة الأخيرة المستخرجة من حسابات الأستاذ، يحتوي الميزان على خانة للأرصدة المدينة وأخرى للأرصدة الدائنة، لابد أن يتساوى مجموع الأرصدة المدينة مع مجموع الأرصدة الدائنة في ميزان المراجعة. وهو نوعان:
- ميزان المراجعة بالأرصدة: هو بيان بالأرصدة المدينة والدائنة لحسابات دفتر الأستاذ.
 - ميزان المراجعة بالمجاميع: هو بيان بالمجاميع المدينة والدائنة لحسابات دفتر الأستاذ. (عصيمي، 2011)

د. التقارير والقوائم المالية

1. التقارير

– تعريفها: هي أداة الاتصال بين نظام المعلومات المحاسبي والمستخدمين المختلفين داخل المنظمة وخارجها، حيث إن نظام المعلومات يقوم على تحويل البيانات إلى معلومات، وعملية إعداد التقارير هي توزيع لهذه المعلومات على المستخدمين المتعددين والمتنوعين في المنظمة. (قاسم، 2006)

– أنواعها: يوضح الجدول التالي أنواع التقارير التي يقدمها نظام المعلومات المحاسبي:

الجدول رقم 2: أنواع التقارير التي يقدمها نظام المعلومات المحاسبي

المعيار	أنواع التقارير	الأمثلة على التقارير
1- الوظائف الإدارية	1- تقارير تخطيطية 2- تقارير رقابية 3- تقارير تشغيلية	تمثل الموازنات التقديرية التي تستخدم بكافة المستويات الادارية كموازنة المبيعات وموازنة الانفاق. يوفر النظام المحاسبي مجموعة كبيرة من التقارير الرقابية للمستويات الادارية المختلفة التي تهدف الى التأكد من ان التنفيذ الفعلي يتم بطريقة تحقق اهداف الوحدة الاقتصادية باقل كلفة واحسن كفاءة وانتاجية ومن امثلتها تقرير انحراف الانتاج اليومي وتقرير استهلاك المواد... الخ. هي التقارير التي تركز على الوضع الحالي لنظام العمليات داخل الوحدة الاقتصادية لمساعدة الادارة التشغيلية في التحكم والسيطرة على نظام العمليات يوم بيوم والنظام المحاسبي يصادر العديد من التقارير التشغيلية مثل تقرير حول ارصدة المخازن، اوامر الشراء واوامر البيع... الخ
2- درجة تفصيل التقرير	1- تقارير موجزة 2- تقارير مفصلة	تتضمن بعض الاحصائيات والنسب التي يستخدمها المدراء لتقدير مدى صحة العمل وتعد حسب الطلب او بشكل دوري ومن امثلتها معدل دوران الخزين، تقرير المبيعات الشهري او الفصلي... الخ. التقارير التي تعد دورياً بشكل دوري يومي او فصلي وهي منتظمة من حيث الشكل ومن امثلتها كشف اوامر البيع، كشف اوامر الشراء، كشف لي تسليمات المخازن... الخ.
3- اتجاه سير التقرير	1- تقارير عمودية 2- تقارير أفقية	يتم من خلالها تبادل المعلومات بين المستويات الادارية المختلفة ضمن الوحدة الاقتصادية وغالباً ما تتضمن معلومات حول التخطيط والرقابة. وهي التي تتحرك من قسم الى آخر ضمن نفس المستوى الاداري ويتم من خلالها تبادل معلومات تتعلق بتنفيذ العمليات التشغيلية ضمن الوحدة الاقتصادية كإرسال نسخة من أمر البيع من قسم المبيعات الى قسم الشحن لشحن بضاعة الزبون.

المصدر: (الجزراوي و الجنابي، 2009، صفحة 141)

2. القوائم المالية: وهذا ما سيتم التطرق له في المبحث الثالث

المبحث الثالث: الكشوفات المالية (القوائم المالية)

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى ماهية الكشوف المالية، بالإضافة إلى أنواعها وكيفية عرضها.

المطلب الأول: ماهية الكشوف المالية

أولاً: تعريف الكشوف المالية

تعريف 1: تعتبر الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، والتي يمكن من خلالها التعرف على التغيرات في المركز المالي وحقوق الملكية، بحيث أنها تمثل نتاج النشاط في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، أو بعبارة أخرى: هي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيرها على أصول وإلتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة لاتخاذ القرارات المالية. (علون، 2019، صفحة 135)

تعريف 2: "مجموعة كاملة من الحسابات تتضمن: الميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة تغير الأموال الخاصة والملاحق، والهدف من هذه القوائم تقديم المعلومات عن الوضعية والأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية". (معتوق، 2007، صفحة 78)

تعريف 3: حسب (قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1427 الموافق 26 يوليو سنة 2008): الكشوف المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص والهيكلية. وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل فصول ومجاميع. ويحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع عملية التجميع هذه، وكذلك مدى التوازن بين:

- المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة انتشار إعلام مفصل.
- التكاليف المحتملة سواء لإعداد ونشر هذا الإعلام لاستعماله. (صفحة 22)

ثانياً: اهدافها

تسعى القوائم المالية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- أ. عرض الوضعية المالية للمؤسسة وخصوصاً الموارد الاقتصادية وكذلك الإلتزامات وآثار العمليات والأحداث القابلة لتغييرها وتعكس أداءها.
- ب. توفير المعلومات النافعة لتقرير احتمال تحقق تدفقات الخزينة، وكذلك أهمية هذا التدفق في فترات حدوثه الممكنة.
- ج. تبين طرق المؤسسة في تحقيق وإنفاق السيولة باتجاه أنشطة الإستغلال وتمويل الإستثمارات، واتجاه عوامل أخرى التي من شأنها أن تؤثر على السيولة وقدرة المؤسسة على الوفاء. (علون، 2019، صفحة 136)

المطلب الثاني: أنواع الكشوفات المالية

أولاً: الميزانية

أ. تعريفها

تعريف 1: "القائمة التي تصور المركز المالي للوحدة الاقتصادية في تاريخ معين، أي هي المرآة التي ينعكس عليها المركز المالي للوحدة في التاريخ الذي وضعت فيه"

تعريف 2: "صورة فوتوغرافية لوضعية المؤسسة في وقت ما أي أنها تظهر ذمة المؤسسة التي تتمثل في عناصر الأصول وعناصر الخصوم مجتمعة، أي أن لكل شخص (طبيعي أو معنوي) ذمة تتألف من عناصر موجبة وعناصر سالبة (ما لو وما عليه)" (معتوق، 2007، صفحة 79)

ب. مكوناتها:

1. الأصول:

"تعرف بالموجودات، وهي الممتلكات المادية والمعنوية للمؤسسة (مثل المباني والمعدات والبضاعة والنقديات والمحل التجاري...) والأصول تظهر كيفية استخدام المؤسسة للأموال التي حصلت عليها من الشركاء أو المساهمين (رأس المال) أو من الغير (أي القروض بمختلف أنواعها)" (عطية، 2009، صفحة 11)

وتصنف الأصول إلى:

— أصول غير جارية: وهي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة (أي لفترة طويلة) وهذه الأصول تشمل:

- الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان وهي؛ الأصول المعنوية (مثل برامج الإعلام الالي والمحل التجاري...) والأصول العينية (مثل المباني والمعدات...).
- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل الأجل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها (أي بيعها) خلال الاثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ نهاية الدورة.

— أصول جارية: وهي الأصول التي تتوقع المؤسسة بأن يتم بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية والتي تمتد بين

تاريخ شراء المواد الأولية وتاريخ بيع المنتجات، كما تشمل الأصول الجارية على الأصول التي تم شراؤها بهدف بيعها خلال الاثني عشرة شهرا وكذا على العملاء والنقديات. (عطية، صفحة 11)

2. الخصوم:

حسب (قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1427 الموافق 26 يوليو سنة 2008): "تكون الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية" (صفحة

13)

وتتكون من:

– الخصوم المتداولة Current Liabilities

وتتمثل في الديون التي يلزم سدادها في الأجل القصير، كما يتطلب سداد هذه الالتزامات باستخدام الأصول المتداولة ومع هذا فقد يتم أحيانا سداد بعض هذه الخصوم المتداولة عن طريق قروض طويلة الأجل، وفي هذه الحالات يجب أن تستبعد هذه الخصوم من الخصوم المتداولة حيث إن سدادها لن يتطلب استخدام الأصول المتداولة.

وتشمل الخصوم المتداولة على: الدائون، أوراق الدفع، إيرادات مدفوعة مقدما، مصروفات مستحقة، قروض قصيرة الأجل.

– الخصوم طويلة الأجل long term liabilities

وهي الالتزامات طويلة الأجل والواجبة السداد خلال فترة زمنية أكثر من سنة مالية أو دورة تشغيله واحدة، وتشمل الخصوم طويلة الأجل على:

- القروض طويلة الأجل التي استخدمها في شراء الآلات والمعدات والمباني مثل السندات وأوراق الدفع طويلة الأجل
- الديون المستحقة واستئجار عقارات لأجل طويل.
- كفالة الصيانة والتصليح وهي التزامات محتمل حدوثها في المستقبل والتي قد يتطلب الوفاء بها فترة زمنية تزيد عن سنة مالية واحدة.

3. الأموال الخاصة: وتمثل الأموال العائدة لمن يمتلك المشروع أو المنشأة وتتكون من أربعة عناصر أساسية:

– رأس المال Capital: يقسم رأس مال المنشأة إلى عدد كبير من الأجزاء متساوية القيمة ويسمى كل منها (سهما) ويتم تحديد ملكية كل حامل للأسهم في رأس مال المنشأة بعدد الأسهم التي يمتلكها والتي تنقسم إلى أسهم عادية وأسهم ممتازة.

– الاحتياطات Reserves :

- احتياطي إجباري: حيث إن المنشأة مجبرة بتخصيص نسبة احتياطي من الأرباح المتحققة ويبقى ويتراكم إلى أن يصل إلى مبلغ رأس المال المدفوع فيتم رسملته
- احتياطي اختياري: حيث يتم اقتطاعه كجزء من الأرباح، ويتم اقتطاعه بقرار من مجلس إدارة المنشأة والغرض منه زيادة قوة المركز المالي للمنشأة.

– الأرباح المحتجزة Retained Earning :

وهي نسبة الأرباح التي لم يتم توزيعها بين المساهمين وهي. مصدر داخلي للتمويل. (الدوري و سلامه، 2013، الصفحات 60-

الجدول رقم (3-1): شكل الميزانية (الأصول)

السنة المالية المقفلة في					
N-1 صافي	N صافي	N إهلاك رصيد	N إجمالي	ملاحظة	الأصل
					أصول غير جارية فارق بين الاقتناء - المنتوج الإيجابي أو السلبي تثبيتات معنوية تثبيتات عينية أراض مبان تثبيتات عينية أخرى تثبيتات ممنوح امتيازها تثبيتات يجري إنجازها تثبيتات مالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل
					مجموع الأصول غير الجاري
					أصول جارية مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وما شابهها حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة المجوات وما شابهها
					مجموع الأصول الجارية
					المجموع العام للأصول

الجدول رقم (2-3): شكل الميزانية (الخصوم)

السنة المالية المقفلة في

N-1	N	ملاحظة	الخصم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات واحتياطات - احتياطات مدججة فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة نتيجة صافية/ نتيجة صافية حصة المجمع
			حصة الشركة المدججة
			حصة ذوي الأقلية
			المجموع
			الخصوم غير الجارية قروض و ديون مالية ضرائب مؤجلة و مرصود لها ديون أخرى غير جارية
			مجموع الخصوم غير الجارية
			الخصوم الجارية موردون و حسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية
			مجموع الخصوم الجارية
			خصوم عام للخصوم

المصدر: (قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1427 الموافق 26 يوليو سنة 2008)

د. أهدافها

- الميزانية من أهم القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها حيث تحقق الأهداف التالية:
1. بيان المركز المالي للمؤسسة حيث تتضمن ما لها من حقوق وما عليها من إلتزامات.
 2. تقييم القدرة الائتمانية للمؤسسة من خلال مقارنة إلتزامات بحقوق ملكيتها وفقا لما يعرف بنسبة التغطية، والتي تعني مدى تغطية حقوق ملكية المؤسسة لالتزاماتها.

3. التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد إلتزاماتها المستحقة، ويتم قياسها بنسب التداول والسيولة.
4. التعرف على مدى إعتتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح، التي يتم إحتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الإلتزامات إلى حقوق الملكية.
5. تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها وذلك من خلال التعرف على اتجاه نمو المؤسسة من ناحية إجمالي أصولها وكذلك حقوق ملكيتها.
6. القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفح المالي، أو النسب المتعلقة بالهيكل المالي ونسب التداول وغيرها. بيان مدى إلتزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.
7. الوقوف على إستمرارية المؤسسة، أو أن ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية.
8. معرفة سياسات المؤسسة تجاه إستثماراتها المالية. (علون، صفحة 136)

ثانيا: حساب النتائج

أ. تعريفه

تعريف 1: " قائمة تتضمن دخل اعمال المؤسسة من ربح او خسارة بعد مقابلة الإيرادات والمكاسب بالمصاريف والخسائر في فترة مالية معينة، حيث يستخدم مصطلح الربح لقياس أداء المؤسسة، ويحكم على نجاحها، إلا أن المحاسبين يفضلون مصطلح صافي الدخل أو صافي المكاسب". (علون، صفحة 137)

تعريف 2: " بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة". (قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1427 الموافق 26 يوليو سنة 2008، صفحة 24)

ب. مكوناته

— منتجات الأنشطة العادية، المنتجات المالية والأعباء المالية، أعباء المستخدمين، الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة، المخصصات للاهلاكات والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية، المخصصات للاهلاكات والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية، نتيجة الأنشطة العادية، العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)، النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع، النتيجة الصافية.

ج. شكله

1. حسب الطبيعة

جدول رقم 4: حساب النتائج حسب الطبيعة

الفترة من إلى

N-1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال
			تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت
			إعانات الاستغلال
			1- إنتاج السنة المالية
			المشتريات المستهلكة
			الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
			2- استهلاك السنة المالية
			3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
			أعباء المستخدمين
			الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
			4- الفائض الإجمالي عن الإستغلال
			المنتجات العملية الأخرى
			الأعباء العملية الأخرى
			المخصصات للاهتلاكات والمؤونات
			استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات
			5- النتيجة العملية
			المنتجات المالية
			الأعباء المالية
			6- النتيجة المالية
			7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
			مجموع منتجات الأنشطة العادية
			مجموع أعباء الأنشطة العادية
			8- النتيجة الصافية لأنشطة العادية
			العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بياؤها)
			العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بياؤها)
			9- النتيجة غير العادية
			10- النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية
			11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)
			ومنها حصة ذوي الأقلية (1)
			حصة المجمع (1)

2. حسب الوظيفة

الجدول رقم 5: حساب النتائج حسب الوظيفة

الفترة من إلى

N-1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال كلفة المبيعات هامش الربح الإجمالي منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية النتيجة العملياتية تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصارييف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية النتيجة العادية قبل الضريبة الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات) النتيجة الصافية لأنشطة العادية الأعباء غير العادية المنتجات غير العادية النتيجة الصافية للسنة المالية حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجموع (1)
			(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

المصدر: (قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1427 الموافق 26 يوليو سنة 2008)

د. أهدافه

تسعى قائمة الدخل إلى تحقيق أهداف عديدة أهمها:

1. تقييم الأداء الماضي للمؤسسة، وبالتالي يمكن عمل تنبؤات بالتدفقات النقدية مستقبلاً بقدر مناسب من الثقة.
2. تساعد على تحديد خطر عدم تحقيق تدفقات نقدية، مما يتيح للمستخدم تقدير أثر التغير في الطلب على منتج المؤسسة وهو بدوره يؤثر على الإيرادات والمصروفات، ومن ثم أثره على الدخل.

3. الأداء التشغيلي الذي يعتبر الوسيلة الرئيسية لتوليد الإيراد، ومن ثم النقدية، فنتائج العمليات التشغيلية المستمرة والمنظمة يكون لها عادة أهمية أكبر من نتائج الأنشطة والأحداث غير المتكررة.
4. تقييم جدوى الإستثمارات وعوائدها.
5. تقييم كفاءة إدارة المشروع وفعاليتها.
6. الرقم النهائي للدخل لا يعطي صورة كاملة، فأخذ قائمة الدخل بصورة متكاملة وتفصيلية يوفر معلومات عن طبيعة الدخل واستمراره في المستقبل.
7. تقييم جدارة المشروع بالاقتراض من البنوك والمستثمرين. (علون، صفحة 137)

ثالثا: جدول سيولة الخزينة

أ. تعريفه

- تعريف 1: "الوحدة قيادة أمام قمة الإدارة المالية، تتخذ على ضوءها القرارات الهامة والإستراتيجية كتنفي النشاط أو توسيعه، أو الإنسحاب منه أو النمو أو غيرها حيث يمكن إعتبار أداة تحليل متميزة وهامة، وتقوم على منظور ديناميكي وتبحث عن الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة ولنتائجها المستقبلية". (علون، 2019، صفحة 138)
- تعريف 2: " هو كشف يهدف إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية (قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1427 الموافق 26 يوليو سنة 2008) ب. مكوناته

حسب (قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1427 الموافق 26 يوليو سنة 2008):

1. التدفقات التي تولدها الأنشطة العملية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل).
2. التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب أموال عن اقتناء. وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويل الأجل).
3. التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبتية الأموال الخاصة أو القروض).
4. تدفقات أهوال متأتية من فوائد وحصص أسهم تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من ستة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار أو التمويل.

تقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة. (صفحة

(26

ج. شكله

1. حسب الطريقة المباشرة

الجدول رقم: 6 جدول سيولة الخزينة (حسب الطريقة المباشرة)

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة
		<p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية</p> <p>التحصييلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة</p>
		<p>تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية</p> <p>تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)</p>
		<p>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية (1)</p>
		<p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار</p> <p>المسحوبات عن اقتناء تقييدات عينية أو معنوية التحصييلات عن عمليات التنازل عن تقييدات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تقييدات مالية التحصييلات عن عمليات التنازل عن تقييدات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة</p>
		<p>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)</p>
		<p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل</p> <p>التحصييلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصييلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة</p>
		<p>صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)</p> <p>تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)</p>
		<p>أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية</p>
		<p>أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية</p>
		<p>تغير أموال الخزينة خلال الفترة</p>
		<p>المقاربة مع النتيجة المحاسبية</p>

المصدر: (قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1427 الموافق 26 يوليو سنة 2008)

2. حسب الطريقة غير المباشرة

جدول رقم 7: جدول سيولة الخزينة (حسب الطريقة الغير المباشرة)

السنة المالية N-1	السنة المالية N	ملاحظة
		<p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة التشغيلية</p> <p>صافي نتيجة السنة المالية</p> <p>تصحيحات من أجل:</p> <p>- الإهلاكات والأرصدة</p> <p>- تغير الضرائب المؤجلة</p> <p>- تغير المخزونات</p> <p>- تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى</p> <p>- تغير الموردين والديون الأخرى</p> <p>- نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب</p> <p>تدفقات الخزينة الناجمة عن نشاط (أ)</p>
		<p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الإستثمار</p> <p>مسحوبات عن إقتناء تقييقات</p> <p>تحصيلات التنازل عن تقييقات</p> <p>تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)</p>
		<p>تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الإستثمار (ب)</p> <p>تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل</p> <p>الحصص المدفوعة للمساهمين</p> <p>زيادة رأسمال النقدي (المنقودات)</p> <p>إصدار قروض</p> <p>تسديد قروض</p>
		<p>تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)</p> <p>تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)</p> <p>أموال الخزينة عند افتتاح</p> <p>أموال الخزينة عند إقفال</p> <p>تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)</p> <p>تغير أموال الخزينة</p>

المصدر: (قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1427 الموافق 26 يوليو سنة 2008)

د. أهدافها

1. قياس مدى قدرة المؤسسة على توليد التدفقات النقدية تبعا للدورات الرئيسية لنشاطها.
2. إبراز مدى كفاية السيولة للوفاء بالتزامات المؤسسة نحو الدائنين والمساهمين.
3. إبراز الهوة بين النتيجة والخزينة.
4. قياس أثر التدفقات الاستثمارية والتمويلية على الربحية.
5. إبراز درجة المرونة المالية لدى المؤسسة.
6. تساهم في تحسين مبدأ القابلية للمقارنة بين المؤسسات، كونها تستبعد الآثار الناجمة عن استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة.
7. تعطي مؤشرا لمبالغ وتوقيت، ودرجة التأكد المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية. (علون، 2019، صفحة 138)

رابعا: جدول تغير الأموال الخاصة

أ. تعريفه

تعريف 1: "هي قائمة توضح مقدار النقص أو الزيادة التي تطرأ على رصيد حقوق الملكية خلال الفترة، ومن المعروف أن الزيادة في حقوق الملكية يكون مصدرها صافي دخل المؤسسة المحقق خلال الفترة، وأيضا تنتج من أي استثمارات إضافية لزيادة رأس المال من قبل المالك، أما النقص فيها يكون مصدره صافي الخسائر التي تحدث خلال الفترة، وكذا مسحوب المؤسسة خلال نفس الفترة". (علون، صفحة 138)

تعريف 2: "يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية".

ب. مكوناته

1. النتيجة الصافية للسنة المالية.
2. تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.
3. المتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
4. عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد....)
5. توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية. (قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1427 الموافق 26 يوليو سنة 2008)

ج. شكله

خامسا: ملحق الكشوف المالية

أ. تعريفه

تعريف 1: " هي عبارة عن هوامش وتفسيرات، معلومات إضافية وتوضيحات عن القوائم المالية، وتشمل ملخصات عن السياسات المحاسبية للمؤسسة بالإضافة إلى الإفصاح عن الأصول والالتزامات وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال" (علون، 2019، صفحة 139)

تعريف 2: " الملحق وثيقة تلخيص، يعد جزءا من الكشوف المالية. وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج فهما أفضل، ويتم كلما اقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارئ الحسابات". (قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1427 الموافق 26 يوليو سنة 2008).

ب. مكوناته

1. القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد كشوف مالية.
2. مكملات الإعلام الضرورية لفهم أحسن للميزانية وحساب النتائج ، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة.
3. المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي يتضمن أن تكون حصلت مع هذه الكيانات أو مسيرتها.
4. المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وافية. (قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1427 الموافق 26 يوليو سنة 2008)

ج. أهدافه

تعتبر هذه القائمة تحسينا في عملية إعداد التقارير، لأنها تؤدي إلى إفصاح أكثر اكتمالا عن الأحداث المالية والبيانات المالية الملائمة، وتمثل الأهداف الرئيسية التي تحققها هذه القائمة فيما يلي:

1. عرض معلومات غير كمية كجانب مكمل للتقارير المالية.
 2. الإفصاح عن مقدار أكبر من التفاصيل بأكثر مما يعرض في القوائم المالية
- وبما أن للإيضاحات المتممة أهمية عند إعداد التقارير المالية، إلا أنه يوجد خطر في الاعتماد عليها بدرجة كبيرة كطريقة للإفصاح أو في استخدامها كالدفاع عن القوائم المالية الرسمية غير الكافية، وهذا ما يجعل لها عيوب نذكر منهم:
- صعوبة قراءتها وفهمها دون دراسة معقولة مما يؤدي إلى إحتمال التغاضي عنها.
 - تعتبر الأوصاف النصية أكثر صعوبة في إتخاذ القرارات، عند مقارنتها بصعوبة ملخصات البيانات الكمية في القوائم المالية. (علون، صفحة 140)

المطلب الثالث: عرض الكشوف المالية

حسب (قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1427 الموافق 26 يوليو سنة 2008) فإن عرض الكشوف المالية يجب أن يكون كالتالي:

أ. تنتج الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان لإعداد وتقديم الكشوف المالية عن الإطار التصوري لنظام المحاسبة.

الكشوف المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص و الهيكلة. وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل فصول ومجاميع. ويحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع عملية التجميع هذه، وكذلك مدى التوازن بين:

1. المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة انتشار إعلام مفصل.

2. التكاليف المحتملة سواء لإعداد ونشر هذا الإعلام لاستعماله

ب. تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان. ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية لتاريخ

إقفال السنة المالية. ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتتمل أن ينشرها الكيان.

يحدد بوضوح كل مكون من مكونات الكشوف المالية، ويتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة:

1. تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان لمقدم للكشوف المالية.

2. طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية أو حسابات مدججة أو حسابات مركبة).

3. تاريخ الإقفال.

4. العملة التي تقدم بها والمستوى المجبور.

وتبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان

1. عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه.

2. الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة.

3. اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء.

4. معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

ج. تقدم الكشوف المالية إجباريا بالعملة الوطنية. ويمكن القيام بجزر المبالغ الوارد ذكرها في الكشوف المالية إلى ألف وحدة.

د. توفر الكشوف المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة من ذلك أن:

1. كل فصل من فصول الميزانية، حساب النتائج، وجدول سيولات الأموال يتضمن بيانا للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة.

2. يشتمل الملحق على معلومات ذات صبغة مقارنة في شكل سردي وصفي رقمي. وإذا حدث عقب تغيير لطريقة التقييم

أو التقديم أحد الفصول المرقمة لأحد الكشوف المالية ما لا يمكن مقارنته بفصل السنة المالية السابقة، فمن الضروري

تكيف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل عملية المقارنة أمرا ممكنا. وعدم توافر المقارنة (بفعل وجود مدة للسنة المالية

مختلفة أو لأي سبب آخر) فإنه يجب توضيح إعادة ترتيب أو التعديلات على المعلومات الرقمية التي تجرى على السنة

المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق. (الصفحات 22-23)

المبحث الرابع: دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية المعلومة المحاسبية

المطلب الأول: محافظ الحسابات كمعيار لقياس موثوقية المعلومات المحاسبية

حتى تكون المعلومات المحاسبية مفيدة يجب أن تكون موثوقة، تمتلك المعلومات صفة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة ومحايدة، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث أو من المتوقع أن تمثل الأحداث المستقبلية بمعقولية.

وقد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هذه الخاصية تتحقق من خلال الخصائص الفرعية التالية:

- أ. التمثيل الصادق: حتى تكون المعلومات المحاسبية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في الشركة أو من المتوقع أن تعبر عنها بمعقولية.
- ب. الجوهر فوق الشكل: حتى تمثل المعلومات بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفترض أنها تمثلها، فمن الضروري أن تكون عرضت وتم المحاسبة عنها طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس شكلها القانوني فقط.
- ج. الحياد: تعني خاصية الحياد أن تكون المعلومات غير متحيزة، بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى. أو لتحقيق غرض معين أو هدف محدد وانما للاستخدام العام ودون تحيز. (الجوهر، 2011، صفحة 114)

ويكمن الهدف الأساسي للتدقيق في إضفاء المعلومات المحاسبية صفة الموثوقية، وهذا يعتبر المنطلق الأساسي لعمل محافظ الحسابات الذي يسعى لإثبات صحة وصدق المعلومات المحاسبية من عدمها، والتي تتمثل في التقارير والكشوفات المالية المعدة من طرف المؤسسة من خلال جمعه للإثباتات والأدلة، وبالتالي نقلها إلى مستخدميها كالملاك والمستثمرين.... إلخ، وتتم عملية منح صفة الموثوقية من خلال:

- أ. قيامه بوضع ختمه على الكشوفات المالية والتي تؤكد صدق وموثوقية هاته الكشوفات.
- ب. تقرير محافظ الحسابات والذي يعتبر الوثيقة الأهم وتحتاج عملية التدقيق الذي يبدي فيه رأيه حول صحة وعدالة الكشوفات المالية.

تتم المصادقة عن الكشوفات المالية بعد عدة عمليات ومنهجية منظمة يتبعها محافظ الحسابات لتختم بعدها بإعداد تقريره.

المطلب الثاني: المنهجية المتبعة من طرف محافظ الحسابات

أولاً: قبول المهمة والدخول في العمل

أ. قبول العهدة أو المهمة

على محافظ الحسابات، قبل الدخول في العمل التأكد من:

1. سلامة تعيينه وأنه لم يقع في حالات التنافي والموانع المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات لاسيما المادة 715 مكرر من

القانون التجاري، والمواد 64،65،66،67 من القانون 10-01.

2. الحصول على القائمة الحالية للمتصرفين ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة للشركة محل المراجعة وللشركات الحليفة، وكذا قائمة الشركاء مقدمي الحصص العينية، إن وجدوا؛
3. إذا كان سيعوض زميلاً معزولاً، عليه التأكد من الشركة ومن الزميل بأن العزل لم يكن مبالغاً فيه؛
4. إذا كان سيعوض زميلاً استقال من المهمة عليه الحصول من الشركة أسباب ذهابه؛
5. إذا كان سيعوض زميلاً رفضت الشركة تجديد عهده، عليه الاتصال به ومعرفة أسباب الرفض؛
6. عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه؛
7. التأكد كذلك من أنه سيؤدي مهمته بكل استقلالية خاصة تجاه مسيري الشركة. (سفاحلو وكتوش، 2017، صفحة 88)

ب. ملفات العمل

تعتبر أوراق العمل دليلاً مادياً فعلياً عن الوقت المستغرق في عملية المراجعة وحجة تبرز فصول أطوارها، لذا بات من الضروري على أي مراجع الإهتمام بهذه الأوراق لاعتبارها ركيزة أساسية لكتابة التقرير. تم تعريف أوراق العمل على أنها (تشمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المراجع لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والإجراءات التي اتبعها، والنتائج التي توصل إليها، وبواسطتها يكون لدى المراجع الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير والقرائن ومدى الفحص الذي قام به، والدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص). في إطار عملية المراجعة وتكوين ملفها من قبل المراجع لإبداء رأيه الفني حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبية. سنميز بين أنواع أوراق العمل في النقطتين التاليتين:

1. الملف الدائم

يحتوي الملف الدائم على العناصر الآتية:

- عموميات: تشتمل هذه النقطة على كل ما يتعلق بعقود التأسيس وعدد الأسهم وتوزيعها بين المساهمين مع بيان حصة كل مساهم والنظام الداخلي للمؤسسة، وكل ما يصف عملياتها وأنشطتها ومراحل الأساسية داخلها والخريطة التنظيمية مع ذكر أسماء ومراكز الأشخاص المسؤولين داخلها والوسائل التقنية الكفيلة بتحقيق الخطة الإنتاجية المرسومة من قبلها.
- وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية: يشتمل هذا البند على كل التقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية مع تقديم وصف مدقق لمقوماتها ومدى الالتزام بإجراءاتها على مستوى المديرية والوظائف.
- الحسابات السنوية والتقارير: يحتوي هذا العنصر على كل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة من موجودات ومطالبات وحسابات النواتج والأعباء وحسابات النتائج وبرامج المراجعة بالنسبة للسنوات الثلاثة الماضية، وكذا التقارير العامة والخاصة والاستثنائية المتعلقة بحسابات المؤسسة.
- التحاليل الدائمة للحسابات: يكون من المفيد أن يحتفظ المراجع في ملفه الدائم على بعض التحاليل الهامة التي أجريت على بعض الحسابات بغية مقارنتها بالسنوات السابقة وأخذ معطيات السنة الحالية كسنة للمقارنة، عادة ما تستخدم

تحليل الحسابات المتعلقة بالمصاريف الإعدادية، الأسهم، القروض، الديون طويلة الأجل، الزبائن، المؤونات، الموردين، المخزونات وإلى غير ذلك من الحسابات التي يرى المراجع أهميتها انطلاقاً من طبيعة نشاط المؤسسة.

- كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي: يحتفظ المراجع بالوثائق الواردة من إدارة الضرائب والدالة عن نظام التصاريح الواجب إتباعه وعن المعدلات الواجب الخضوع لها، وكل ما يتعلق بالرقابة الجبائية وشبه الجبائية والاشتراكات في الضمان الاجتماعي "CNASAT" نظراً لأهميتها وكذلك الشأن بالنسبة للوثائق المتعلقة بالعلاقات المنظمات العمالية داخل المؤسسة والنظام الاجتماعي داخلها.
- كل ما يتعلق بالجانب القانوني: تحتوي هذه النقطة على العناصر المكونة للشق القانوني للمؤسسة، مثل محاضر الاجتماع لمجلس الإدارة وكذا العقود المبرمة مع المؤسسة كعقد التأمين أو عقود الصفقات والوثائق المتعلقة ببراءة الاختراع وما يتعلق بالتقارير القانونية

2. ملف الدورة الحالية

يختلف ملف الدورة الحالية عن الدائم كونه يخص جمع كافة الأدلة والقرائن المبررة للعمليات التي تم تسجيلها، والطرق المتبناة خلال الدورة موضوع المراجعة، لذلك نستطيع أن نقول بأن هذا الملف يحتوي على:

- برنامج تفصيلي لعملية المراجعة؛
- الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدها؛
- التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع المراجعة؛
- الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، والتقرير المدعم لذلك والوثائق المستعملة في التقييم؛
- الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة؛
- كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك، العملاء والموردون؛
- المشاكل التي صادفت المراجع أثناء أداء مهمته.

في الأخير نشير إلى أن هذه الأوراق المدعمة لرأي المراجع ينبغي أن يعني بما هذا الأخير من خلال حمايتها من كل الأخطار سواء الطبيعية أو المفتعلة بغية تحريف المعلومات الواردة فيها، وذلك عن طريق حفظها في أماكن خاصة واتخاذ إجراءات تدعم حماية وتنظيم مكتب المراجع. (طواهر و صديقي، 2003)

ثانياً: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة

قد يظن البعض أنه بإمكان المراجع الخارجي فحص حسابات المؤسسة حقل الدراسة مباشرة أي فهمها والحكم عليها. لكن، كيف يتسنى له ذلك، مهما كانت تجربته وكفاءته، أي الحكم على المنتج النهائي المتمثل في القوائم المالية، إذا لم يجمع مؤشرات، في هذه المرحلة، وجهله لحقائق تقنية، تجارية، قانونية، ضريبية واجتماعية حول المؤسسة التي ينوي مراجعتها؟ لن يتمكن مثلاً من مراقبة وتقييم المخزون بشتى أنواعه إذا كان يجهل خطوات الإنتاج. ولن يتمكن من إعطاء رأي صائب حول أخطار المؤسسة والمؤونات المكونة لمواجهتها إذا لم يتعرف على أخطار هذه الأخيرة، قيودها وعملياتها. ولن يتمكن من حكم

صحيح إذا كان على جهل بالقطاع الذي تنتمي إليه، قوانينه، ومعايير المقارنة ما بين مؤسساته. ويكون الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة بالشكل التالي:

أ. الأشغال الأولية

هي خطوة يطلع المراجع من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول المهنة والمؤسسة أحيانا، مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.

ب. الاتصالات الأولى مع المؤسسة المراجعة

يتعرف المراجع من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من سيشغل معهم، أكثر من غيرهم، أثناء أدائه للمهمة. كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة؛ نشاطاتها ووحداتها. وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكرارها.

ج. انطلاق الأشغال

يحصل المراجع على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة، نسبيا، في ملف هو الملف الدائم، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر. (بوتين، 2003، صفحة 69)

ثالثا: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

فحص وتقييم إجراءات نظام المراقبة الداخلية لأية مؤسسة يتضمن 5 خطوات، نستعرضها بإيجاز كما يلي:

1. جمع الإجراءات (Saisie des procédures):

يتعرف المراجع على نظام المراقبة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه للملخصات (للمكتوبة وغير المكتوبة) لها، إن نظام المراقبة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة. وكل نظام جزئي، حسب نفس النظرية، يمكن أن يجزأ بدوره إلى أنظمة جزئية وهكذا... والمثال على ذلك عملية البيع للزبائن. إذ يجمع المراجع الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول عملية البيع (كوجود دليل) أو يدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على إنجازها، كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة (Questionnaires ouverts) تتضمن أسئلة تتطلب أن تكون الإجابة عليها شرحا لكل جوانب العملية. إن إجراءات عملية البيع كمثل لا بد أن تتضمن: تسجيل طلبية الزبون، تسليم السلعة، إعداد الفاتورة، التسجيل المحاسبي لعملية القبض والتسجيل.

2. اختبارات الفهم (Tests de conformité)

يحاول المراقب أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق (Tests de conformité et compréhension) أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لعمليات. ففي المثال المعطى (عملية البيع للزبائن)، يأخذ المراجع بعض طلبيات الزبائن، ويقارنها بسندات تسليم

السلع، كما يقارنها بفواتير البيع المحررة وبتحركات الجرد عبر الأماكن المعنية. إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة، الهدف من ورائه هو تأكيد المراقب من أن الإجراء موجود، أنه مفهوم وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.

3. التقييم الأولي للمراقبة الداخلية (Evaluation _préliminaire du contrôle interne)

بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المراجع من إعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية باستخراجه، مبدئياً، لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير). تستعمل في هذه الخطوة، في الغالب، استمارات مغلقة (Questionnaires fermes) أي استمارات تتضمن أسئلة يكون الجواب عليها إما بنعم أو بلا. (الجواب بنعم إيجابي، الجواب بلا سلبي)، وعليه، يستطيع المراجع في نهاية هذه الخطوة تحديد نقاط قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة.

4. اختبارات الاستمرارية (Tests de permanentée)

يتأكد المراجع من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلاً أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة. إن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمراجع أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلافاً. يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان.

5. التقييم النهائي لنظام المراقبة الداخلية (Evaluation définitive du contrôle interne)

باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة. هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام.

بالاعتماد على النتائج المتوصل إليها (نقاط الضعف ونقاط القوة) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة (Document de synthèse)، مبيناً آثار ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات. تمثل وثيقة الحوصلة هذه، في العادة، تقريراً حول المراقبة الداخلية يقدمه المراجع إلى الإدارة، كما تمثل أحد الجوانب الإيجابية لمهمته. يسهل أو يصعب فحص الحسابات والقوائم المالية حسب مدى جودة المراقبة الداخلية. بتعبير آخر، أن جودة هذا النظام تجعل المراجع يخفف تدقيقاته وتحرياته المباشرة وأن ضعفه يجعله يتعمق أكثر في ذلك. يتميز النظام الجيد بتنظيم داخلي جيد، يظهر ويحدد بكل وضوح:

— وظيفة ومسؤولية كل فرد في المؤسسة، في شكل مكتوب إن كان ذلك ممكناً، ومفهوم من طرف الجميع.

- نظام يعطي الرخص اللازمة ويراقب كل العمليات، في شكل إجراءات وطرق العمل التي ينبغي اتباعها عند إنجاز كل عملية من العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يعطي كيفية معاملتها وإدخالها في نظام المعلومات، الذي يمثل النظام الصورة للنظام الحقيقي المتمثل في المؤسسة.
- ينبغي، لتحقيق أهداف نظام المراقبة الداخلية وتطبيق محتواه، وجود موظفين ذوي كفاءات عالية وإخلاص في العمل يؤمنون أن تحقيق هذه الأخيرة لأهدافها تحقيق لأهدافهم. (بوتين، 2003، الصفحات 72-75)

رابعاً: فحص الحسابات وعناصر الكشوفات المالية

- بغية الوقوف على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج، ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي:
- الكمال: يعني كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبياً؛
- الوجود: يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية؛
- الملكية: يعني حق المؤسسة في كل عناصر الأصول والتزامها بالنسبة لعناصر الخصوم؛
- التقييم: أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم؛ - التسجيل المحاسبي: يعني كل العمليات تم تسجيلها محاسبياً بشكل سليم. ستناول في هذا البند مراجعة عناصر القوائم المالية من خلال التطرق إلى النقاط التالية:
- التحقق من الأصول الثابتة؛
- التحقق من المخزونات؛
- التحقق من الحقوق والديون؛
- التحقق من الأموال المملوكة؛
- أ. التحقق من الأصول الثابتة

تشمل هذه النقطة على عناصر الإستثمارات (أراضي، تجهيزات الإنتاج، تجهيزات اجتماعية، تهيئات وتركيبات)، إن هذه العناصر تعتبر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تتميز بالدوام لعدة سنوات داخلها عدا تسجيل الاهلاكات السنوية المقابلة لاستعمالها أو بعض التنازلات التي تخص جزء من عناصرها. انطلاقاً مما سبق يمكن أن نقول بأن التحقق من هذه العناصر ونخص العمليات خلال الدورة يعتبر بالنسبة للمراجع سهلاً مقارنة ببقية العناصر الأخرى، فيقوم بالتحقق منها عبر الآتي:

1. الكمال

يقوم المراجع في هذا العنصر من التأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية وبالنسبة لكل عنصر تعكس الواقع الحقيقي له، من خلال التحقق من الأرصدة الأولية لكل عنصر كمعدات النقل مثلاً و القيام بالمراجعة المستندية و الحاسبية للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر وحذف كل التنازلات خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية للحصول على الحكم النهائي للمعلومات المحاسبية المقدمة على العنصر موضوع المراجعة، كما ينبغي أن يتأكد من صحة حساب الاهلاكات المقابلة لاستعمال العنصر و تسجيلها، ومدى تحميل كل عنصر للمصاريف المتعلقة به و عدم تحميله للمصاريف الأخرى.

2. الوجود

يقوم المراجع بالتحقق من الأصول الثابتة التي هي مسجلة في القوائم المالية الختامية، من أنها موجودة فعلا ومستعملة بما لا يتنافى إهلاكها، إذ يتم التأكد من هذا الوجود من خلال مقارنة الجرد الفعلي لهذه الأصول بما هو مسجل فعلا في دفاتر وسجلات المؤسسة.

3. الملكية

يتحقق المراجع من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة والتي هي ظاهرة في القوائم المالية، من خلال فواتير الشراء أو عقود تثبت ملكية المؤسسة للأصل موضوع المراجعة.

4. التقييم

يعمل المراجع على التحقق من صحة تقييم الأصول الثابتة للمؤسسة، وذلك بالتأكد من صحة التقييم الأولي للأصل من خلال تسجيل ثمن شرائه زائد المصاريف التي تحملتها المؤسسة لقاء الحصول عليه، كما يتحقق من صحة حساب وتسجيل إهلاكه تبعا للطريقة المحددة (إهلاك ثابت، متزايد أو متناقص)، ومراعاة الثبات في طرق الإهلاك من سنة إلى أخرى وطرق التقييم للأصول الثابتة (التقييم وفقا لسعر السوق أو التكلفة التاريخية)

5. التسجيل المحاسبي

يعمل المراجع على التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وأن كل الوثائق المدعمة هذا التسجيل موجودة ومرفقة معه، كأن يسجل مثلا المحاسب الحصول على معدات المكتب انطلاقاً من الملف الآتي:

- وصل الطلبية؛
- الفاتورة؛
- وصل الاستلام؛
- وصل التسليم.

في هذا الإطار يكون التسجيل من حساب 2451 معدات مكتب إلى حساب 522 دائنوا الاستثمارات بثمن الشراء زائد كل المصاريف المتعلقة بهذا الشراء. (طواهر و صديقي، 2003، الصفحات 149-151)

ب. التحقق من المخزونات

1. على محافظ الحسابات التأكد من صحة عد وتقييم المخزونات، الشيء الذي يصعب كثيرا في حالة كبر حجم المخزون وتعدد طرق تقييمه.

2. لا يمكن لمحافظ الحسابات القيام بمجرد المخزون بنفسه، لكن حضوره أثناء عملية الجرد ضروري.

3. للحصول على الأدلة الضرورية، يطلب محافظ الحسابات إقرار كتابي بأن المخزون خضع لعملية جرد وتقييم حاسمتين، ثم يتأكد من ذلك.

4. على محافظ الحسابات التأكد من أن الطرق المستعملة تعطي ضمانات كافية بخصوص عدم نسيان أو إضافة عناصر من المخزون؛ والتعامل مع خسارة قيمة المخزونات.
 5. على محافظ الحسابات فحص مجموعة إجراءات مسك المخزون وإحصائه خلال الجرد، والتأكد من التطبيق الجيد لها.
 6. على محافظ الحسابات استخدام تقنيات السير لاختبار الموجودات، والإطلاع على الوثائق المحددة للأسعار لمأخوذة.
 7. كما عليه فحص بعناية العناصر المكونة لتكلفة الأشغال قيد التنفيذ. (سفاحلو وكتوش، 2017، صفحة 96)
- ج. التحقق من الحقوق والديون

نستطيع أن نقول بأن الديون هي نتيجة تدفق مادي إلى المؤسسة أو تدفق مالي أتى من القروض الطويلة و القصيرة الأجل، أما الحقوق فهي نتيجة تدفق مادي خارج من المؤسسة أو تدفق مالي ممتثل في التسبيقات المقدمة من طرفها، أن هذه التدفقات العمليات العديدة التي قد تقوم بها المؤسسة، لذلك وجب على المراجع التحقق من الحقوق و الديون و من أرصدهما و كذا مكوناهما، فالحقوق مثلا تتكون التسبيقات المقدمة طرف المؤسسة، حسابات العملاء و حسابات الخزينة، أما الديون فتتكون من الديون القصيرة و المتوسطة و الطويلة الأجل. يمكن أن يتحقق المراجع من هذين العنصرين من خلال النقاط التالية:

1. الكمال

تظهر المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة إلى مستعملها معلومات حول الديون والحقوق المتعلقة بها من خلال إظهار أرصدة مالية لكل حساب على حدي انطلاقا من تفاعل العمليات المختلفة سواء كانت سلبا أم إيجابا وأخذ الرصيد الأولي لكل حساب، لذا وجب على المراجع أن يتحقق من التسجيل المحاسبي لكل العمليات بغية الوقوف على معلومات معبرة.

2. الوجود

يعمل المراجع على التحقق من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال القيام بالمقاربات الضرورية بين ما هو مسجل عند الغير، كأن يتأكد من صحة رصيد المورد (س) مع ما هو مسجل عنده عن طريق المصادقات التي يتحصل عليها المراجع.

3. الملكية

إن الحقوق والديون المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة ينبغي أن تتعلق ها فلا يصح تسجيل أي شيء لا تكون المؤسسة طرفا فيه. تأسيسا بما سبق ينبغي على المراجع أن يعمل وفق السابق ويتأكد من أن كل الديون والحقوق المسجلة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة، فالحقوق حق لها والديون التزام عليها.

4. التقييم

يستعمل المراجع المراجعة المستندية والحسابية للوقوف على تقييم سليم لحقوق وديون المؤسسة وفق طرق معتمدة للتقييم، طريقة التقييم وفقا لسعر السوق أو اعتماد نمط مدروس متفق عليه بين الطرفين سواء كان دائن للمؤسسة أو مدين لها لتقييم الديون والحقوق.

5. التسجيل المحاسبي

بغية تقديم معلومات محاسبية معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ينبغي أن تعالج البيانات المتعلقة بالعمليات المختلفة للعنصر وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عامًا، وفي هذا الإطار يجب تسجيل الحقوق والديون وفق ما نص عليه المخطط المحاسبي الوطني، وأن يستند هذا التسجيل إلى وثائق تبرر العملية والتسجيل.

د. التحقق من الأموال المملوكة

إن تفكير المستثمرين بالنشاط و الاستثمار في قطاع معين يؤدي لا محالة إلى إنشاء مؤسسة بشكل قانوني معروف و بعقد تأسيس يضمن حقوق كل الأطراف المساهمة فيها، ففي هذا الإطار يقدم المساهمون أموالهم و تقسم إلى أسهم تكون حصة كل واحد منهم بقدر مساهمته و يحدد في ظلها عدد أسهمه، لذا وجب على المراجع التحقق من أسهم الشركاء و عددها و من تقييمها بشكل سليم و تسجيلها بما يتوافق مع المبادئ كذا تتبع تداول أسهم المؤسسة في السوق المالية و التأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن الدورة موضوع المراجعة و كذا تخصيص الاحتياطات بما يتفق مع قرارات مجلس الإدارة و القانون المعمول به، ففي ظل الذي سبق يمكن سن أحكام عامة للتحقق من الأموال المحاسبية، و المملوكة هي على النحو الآتي:

- التأكد من العقد الابتدائي، والقانون المنظم للمؤسسة موضوع المراجعة لمعرفة رأس المال وأنواع الأسهم (ممتازة، عادية) وحقوق المساهمين من ناحية الربح ورد رأس المال.
- الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة بخصوص التخصيص وزيادة أو خفض رأس المال وتعديل حقوق المساهمين.
- يفحص المكتبين في الأسهم ويطلع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب والتخصيص والسداد الكلي لهم.
- يتحقق من أن المساهمين قد سددوا ما عليهم اتجاه المؤسسة.
- فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه من حيث عدد وقيم وشهادات الأسهم وكل ما يرتبط بالمساهمين.
- في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية الختامية للمؤسسة. (طواهر و صديقي، 2003، الصفحات 156-157)

هـ. التحقق من النواتج والأعباء

1. النواتج

على محافظ الحسابات التأكد من:

- فقط المنتجات المتعلقة بالدورة الحالية مسجلة في حساب النتائج.
- حقيقة وتقييم كل منصب من مناصب المنتجات.
- كل ما تم تسجيله مبرر ومدعم بالأوراق الثبوتية.
- مطابقة منتجات الدورة الحالية مع الدورة السابقة والتغيرات المعتمدة يمكن أن تؤدي إلى اختلالات.
- عدم وجود مقاصة بين الأعباء والمنتجات

2. الأعباء

الأعباء المسجلة في حساب النتائج تستثنى منها:

- الأعباء غير المتعلقة بالدورة الحالية.
- الأعباء التي تشكل تقييدات.
- الأعباء الخارجة عن المؤسسة (المصاريف الخاصة للمسيرين أو المتعلقة بشركات أخرى...)
- بعض الأعباء يجب أن تخضع لقرارات خاصة مثل تلك المتعلقة بمكافأة المسيرين وفوائد الحسابات الجارية للشركاء.
- فحص حسابات الأعباء يكون بمقارنة كل منصب بمثيله للسنة المنصرمة والتغيرات المعتمدة يمكن أن تؤدي إلى اختلافات.
- على محافظ الحسابات التأكد من التسجيل المحاسبي المناسب لكل نوع من الأعباء حسب طبيعتها معتمدا على الأوراق الثبوتية. (سفاحلو وكتوش، 2017)

المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات

على محافظ الحسابات في نهاية المهمة الأولى والثانية كتابة تقرير عام بالنسبة للمصادقة على الحسابات، وتقرير خاص حول إبرام الاتفاقيات القانونية. إن التقريرين يحملان التاريخ والإمضاء ويوجهان إلى الجمعية العامة للمساهمين. كما على المراجع إلقاء كلمة، يفضل أن تكون مكتوبة، على مجلس الإدارة في اجتماعه حول الحسابات السنوية.

أولاً: تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية. يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقاً لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلافات معتبرة من شأنها المساس بمجملة الحسابات السنوية.

يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات ما يلي:

- اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول،
 - عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مغلقة بتاريخ إقفال دقيق.
- يتمحور هذا التقرير حول جزأين: التقرير العام للتعبير عن الرأي - المراجعات والمعلومات الخاصة.

أ. التقرير العام للتعبير عن الرأي

في مقدمة التقرير، يقوم محافظ الحسابات بالتذكير بطريقة وتاريخ تعيينه، التعريف بالكيان المعني، ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية، الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان، التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية، التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية، ويوضح إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال وكذا الملحق عند الاقتضاء. (سفاحلو وكتوش، 2017، صفحة

ويكون التقرير للتعبير عن الرأي مختلفا حسب الحالات نذكرها كالاتي:

1. رأي بالقبول

أي نقصد هنا التقرير النظيف الموضح لرأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المحاسبية ويعتبر أحد الأنواع القليلة، كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلا عادلا طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته وإجراءاته، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية. إن هذا التقرير يدل على تبني المراجع لمعايير المراجعة المتعارف عليها والسالف ذكرها من جهة ومن جهة أخرى سلامة الممارسة المحاسبية داخل المؤسسة، قد يمتنع المراجع عن إصدار التقرير النظيف نظرا للاعتبارات التالية:

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كلياً أو جزئياً.
- عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى.
- عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية.
- غياب معايير المراجعة المتعارف عليها كعدم استقلالية المراجع بالنسبة للمؤسسة أو عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية بالشكل الذي يسمح للمراجع بأداء مهمته في حدود الوقت المناسب، أو عدم إمكانية تطبيق إجراءات المراجعة كالمصادقات التي تؤكد صحة أرصدة حسابات الزبائن والموردين أو حساب البنك وإلى غير ذلك، أو في حالات أخرى كعدم توفر السجلات والدفاتر والمستندات أو عدم التأكد من مبالغ التعويضات ا يجب أن تلتزم بها المؤسسة.

2. رأي بتحفظ

الرأي بتحفظ أو التقرير التحفظي الذي يعتبر امتداد معدل للتقرير النظيف، كونه يشير إلى بعض التحفظات يراها المراجع ضرورة للوصول إلى معلومات معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، في هذا الإطار يشير المراجع إلى هذه التحفظات بكل وضوح وصراحة ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية وعلى القوائم المالية للمؤسسة والمركز المالي لها. يرتبط التقرير النظيف بالأهمية النسبية لهذه التحفظات ومدى تأثيرها على صحة المعلومات المحاسبية والمالية، إذ يشترط ألا تؤثر هذه التحفظات إلى حد التظليل على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة وعلى القوائم المالية الختامية لها.

3. رأي بالرفض

الرأي بالرفض أو التقرير السالب ويصدر محافظ الحسابات هذا التقرير، إذا قام بعملية المراجعة وفقا لمعاييرها ورأى بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وفقا لمعالجة سليمة ولم يراع في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، كأن يقيم ويسجل جزءاً كبيراً من الأصول الثابتة على أساس قيمة مقدرة بدلاً عن التكلفة الحقيقية لها، أو يسجل جزء كبير من المصروفات الإيرادية على أنها مصروفات رأسمالية. بحكم التأثير السلبي الذي يتركه الرأي العكسي على قراء القوائم المالية فإنه ينبغي على المراجع أن يصدر هذا الرأي، إلا إذا اعتقد فعلاً أن هناك خروجاً خطيراً جداً عن تطبيق المبادئ المحاسبية.

4. تقرير عدم إبداء الرأي

إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى المراجع ضرورة استخدامها، كاستحالة حصوله على الأدلة والبراهين التي تساعد على إبداء رأيه أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية المراجعة أو بسبب ظروف خارجة عن إرادة هذه الأخيرة والمراجع على حد سواء. (طواهر و صديقي، 2003، الصفحات 55-57)

5. فقرة الملاحظات

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه. في حالة وجود شكوك معتبرة مبنية بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير على الحسابات السنوية. يلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.

ب. المراجعات والمعلومات الخاصة

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

1. الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة.
 2. المخلفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية.
 3. المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.
- يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي في أجل قدره خمسة وأربعين (45) يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل. يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة. (سفالحو و كتوش، 2017، صفحة 102)
- ثانيا: التقرير الخاص

أ. التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة

يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة.

ب. التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات

يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة الخمسة (05) أو عشرة (10) أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات من طرف الجهاز المسير للكيان.

ج. التقرير الخاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

يعد الكيان كشفا سنويا اسميا للامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين. تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي من طرف محافظ الحسابات، استنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته.

د. التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة

يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاح للكيان التي تعتبر مدققة، في تقريره الخاص، نتيجة الواجبات

المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتمدة. يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة.

هـ. التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية

عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية، التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، استناداً للأشغال المنجزة من طرفه.

و. التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال

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

يتطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية، على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تتدخل لاحقاً في الفترة التي شملها تقييمه، ويمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال.

ز. التقرير الخاص المتعلق بحيازة أسهم الضمان

يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يجوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من رأس المال الاجتماعي.

ح. التقرير الخاص المتعلق بعملية رفع رأس المال

يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال.

ي. تقرير خاص متعلق بإصدار قيم منقولة أخرى

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة غير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كفاءات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء، عن استحالة إيداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقاً.

ي. التقرير الخاص متعلق بتوزيع التسيبقات على أرباح الأسهم

يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسيبقات على أرباح الأسهم، تظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون وتكفي للسماح بتوزيعها.

يجرر محافظ الحسابات تقريراً يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسيبقات على أرباح الأسهم.

ك. التقرير الخاص متعلق بتحويل الشركات ذات أسهم

إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات.

ل. التقرير الخاص متعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر منتصف رأس المال لشركة، خلال الدورة. (سفاحلو وكتوش، 2017)

ثالثاً: التصريح بالأعمال غير الشرعية

قد يعثر محافظ الحسابات على أعمال غير شرعية أثناء المراجعة والمراقبة. حماية ودفاعاً على مصالح المساهمين، المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة المعنية، على المراجع، باعتباره "مساعداً للعدالة" أن يحقق في القضية ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن، على أن ينشرها في تقريره العام الذي سيقدم للجمعية العامة للمساهمين. وفي حالة امتناعه عن الإبلاغ فإنه يعرض (حسب المادة 715 مكرر الفقرة 10 من المرسوم 93-08، المشار إليه سابقاً) لعقوبة بالسجن لمدة تتراوح ما بين 5 سنوات، وغرامة مالية تتراوح بين 20.000 و50.000 دج أو إحداهما.

إن عمل الغش يجب أن يتوفر فيه عنصران عنصر مادي وعنصر إرادي أي قيام الفاعل بالعمل مع الإرادة والشعور بالصفة غير الشرعية للعمل المنجز. يدرس المراجع القضية وعليه أن يتأكد من :

1. أن العمل معتبر وأنه ليس خطأً أو سهواً من طرف مرتكبه.
2. آثار الفعل والهدف منه.
3. التعرف على الأشخاص المسؤولين عن ارتكابه.

يبلغ وكيل الجمهورية كتابياً بواسطة رسالة مؤرخة وممضاة من طرفه مقابل وصل يثبت وصولها وقبضها. (بوتين، 2003، الصفحات 53-54)

خلاصة الفصل:

بسبب أهمية المعلومات المحاسبية وخاصة في إتخاذ القرار تزايدت الحاجة إليها بشكل ملحوظ، حيث أصبحت تلقى إهتمام كبير من عدة أطراف وهو الأمر الذي لم يعد مقتصرًا على الملاك أو المساهمين، بل أيضا على المستثمرين المستقبليين والبنوك ومصالح الضرائب الخ.

تكمن الأهمية في الحصول على المعلومة المحاسبية عندما تكون موثوقة وصادقة وتمثل ما هو موجود في أرض الواقع وخاصة الكشوف المالية، وهنا يكمن دور محافظ الحسابات في إعطاء هذه الكشوف الموثوقة، من خلال إبداء رأي فني محايد حول مصداقية وموثوقية الكشوف التي تعدها إدارة المؤسسة، وهذا الرأي يكون بعد عدة إجراءات وخطوات ينتهجها في عمله بداية بالاتصالات الأولية مع المؤسسة ختامًا بتقرير قانوني مفصل الذي يتكون من تقرير عام وتقارير خاصة، كما تترتب عن مسؤولياته التصريح بحالات الغش في حالة وجودها الى وكيل الجمهورية.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية لمكتب محافظ حسابات - بسكرة

تمهيد:

بعد أن تناولنا الجانب النظري للدراسة من خلال الفصلين الأول والثاني، كان لزاماً أن نربط هذا الجانب أي النظري بالجانب الميداني، سعياً إلى التأكد والتحقق من الإستنتاجات المتحصّل عليها في الدراسة النظرية التي تمحورت بشكل أساسي حول دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية المعلومة المحاسبية، من خلال دراسة ميدانية لمكتب محافظ حسابات في ولاية بسكرة، والإطلاع على مختلف الوثائق أهمها التقرير القانوني لمحافظ الحسابات، وللحفاظ على السرية المهنية تعذر علينا ذكر اسم المؤسسة التي كانت محل تدقيق محافظ الحسابات.

وللتطرق إلى الدراسة الميدانية قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: تقديم عام لمكتب محافظ الحسابات والمؤسسة محل الدراسة

المبحث الثاني: تقرير التدقيق القانوني لمحافظ الحسابات

المبحث الأول: تقديم عام لمكتب محافظ الحسابات والمؤسسة محل الدراسة

ستطرق في هذا المبحث إلى التعريف بالمكتب بالإضافة إلى هيكله التنظيمي، وفي الأخير نعرض بطاقة فنية عن المؤسسة التي تمت فيها عملية التدقيق من طرف محافظ الحسابات.

المطلب الأول: التعريف بالمكتب

أ. تعريفه

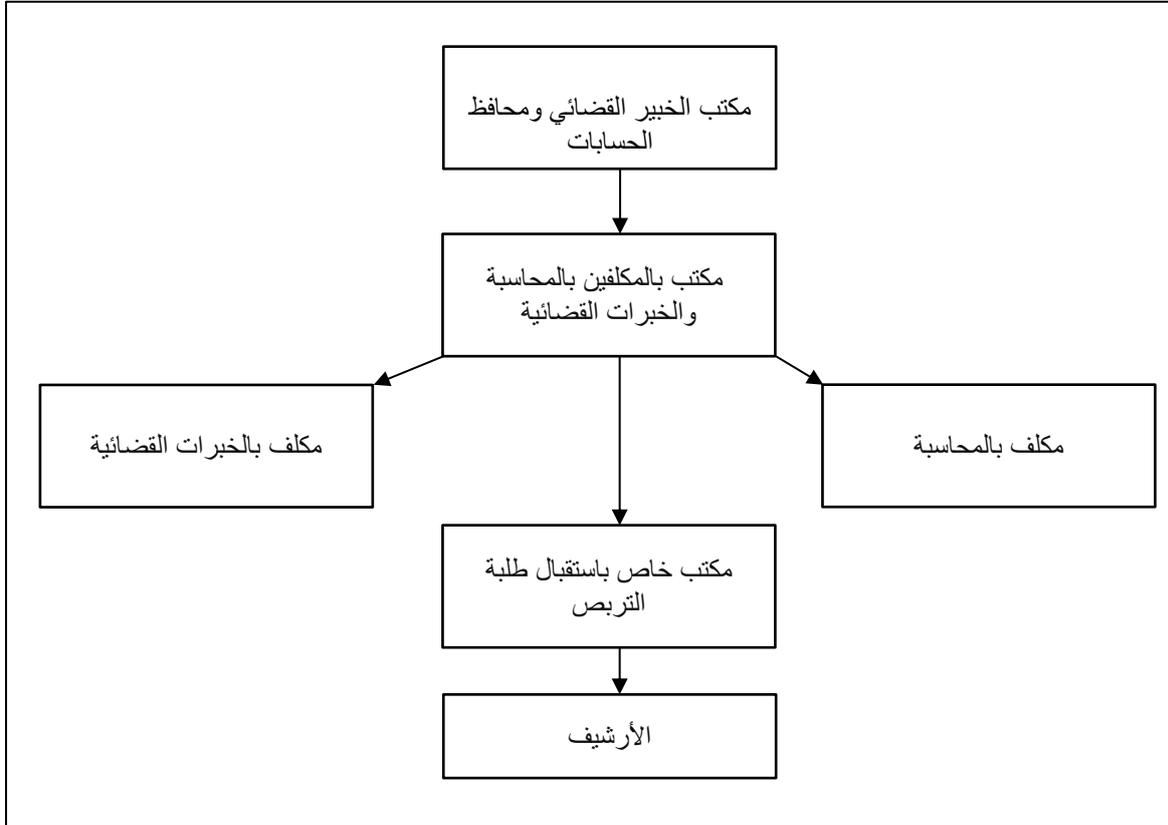
مكتب محاسب معتمد ومحافظ حسابات وخبير قضائي، الكائن مقره بحي 252 مسكن عمارة (02) بسكرة. تم إنشاء المكتب سنة: 2009.

محاسب معتمد ومحافظ حسابات وفقا لمقرر الاعتماد رقم 2016/1614 الصادر من المجلس الوطني للمحاسبة، قام بتأدية اليمين امام مجلس القضاء المختص إقليميا ومسجل في جدول الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات وجدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وهو أيضا مسجل لدى مفتشية الضرائب ليزاول عمله بطريقة قانونية. ويقوم المكتب بتسديد الإشتراكات السنوية لدى الغرفة الوطنية لمحافضي الحسابات.

يرتكز عمل المكتب على الجدية التامة والكفاءة في أداء مهامه، الإلتزام والإنضباط في تأدية الخدمات التي تعتبر ذات جودة وموثوقية عالية، وأيضا حسن معاملة وتوجيه الطلبة الخاصين بالتربص.

ب. الهيكل التنظيمي للمكتب

الشكل رقم (06): الهيكل التنظيمي لمكتب محافظ الحسابات



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف المحافظ.

ج. خدماته

يمتاز المكتب بتأدية خدمات ذات موثوقية عالية ومن أهمها:

- مسك المحاسبة والجباية للأشخاص الطبيعيين والمعنويين (الصيديات، المحامين، مكاتب الدراسات، المؤسسات).
- القيام بالتصريحات الجبائية الشهرية (G50).
- القيام بالتصريحات الضريبية على أرباح الشركات والدخل الإجمالي (IBS/IRG).
- تقديم خدمات تتمثل في الاستشارة الجبائية والقانونية.
- القيام بخبرات قضائية في مجال المحاسبة والمالية والجبائية بناء على أحكام صادرة عن المحاكم.
- المصادقة على الكشوفات المالية وإعطاء رأي فني محايد ومستقل عن مدى عدالتها وتمثيلها للواقع.
- يقوم بالمصادقة على حسابات المؤسسات المختلفة و من أمثلة على ذلك مؤسسات ذات مسؤولية محدودة، مؤسسات مساهمة، جمعيات ثقافية، اجتماعية، رياضية.
- يقوم المكتب بالإشراف والمتابعة للهيئات التي تخضع لقانون الجمعيات.

كما يستخدم في تأدية خدماته عدة برامج أهمها: Pc Paie/ Pc Compta/ Microsoft office.

المطلب الثاني: بطاقة فنية عن المؤسسة محل الدراسة

في الشكل التالي سنقدم بطاقة فنية حول الشركة:

الشكل رقم (07): بطاقة فنية حول الشركة محل الدراسة

<ul style="list-style-type: none"> • إسم الشركة: SARL X • الشكل القانوني: ش، ذ، م، م • رقم السجل التجاري: XXXXXXXXXXXX • رأس المال: 100,000,00 دج • رقم التعريف الجبائي: XXXXXXXXXXXX • رقم المادة: XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX • طبيعة النشاط: البيع بالجملة لمواد البناء. • الشركاء: 				
التعيين	الشركاء	قيمة المساهمة في رأس المال	عدد الاجزاء	النسبة من رأس المال
01	XXXXXXXXXXXXXX	50,000,00	50	50%
02	XXXXXXXXXXXXXX	50,000,00	50	50%
المجموع		100,000,00	100	100%

المصدر: وثائق داخلية بالمكتب

المبحث الثاني: تقرير التدقيق القانوني لمحافظ الحسابات

يعتبر تقرير التدقيق القانوني لمحافظ الحسابات ثمرة عمله ونتاج عملية التدقيق التي مرت بعدة مراحل وخطوات عديدة، وهو يمثل الإستنتاجات التي تحصل عليها خلال أداء عمله، حيث يتكون هذا التقرير من تقرير عام وتقارير خاصة وهذا ما سنتطرق إليه.

المطلب الأول: التقرير العام للمصادقة

أولاً: الشكل العام للإرسالية الخاصة بتقرير التدقيق القانوني لمحافظ الحسابات
قبل التطرق الى التقرير العام للمصادقة سنقدم شكل تقرير التدقيق القانوني لمحافظ الحسابات.
الشكل رقم (08): تقرير التدقيق القانوني

بمسكرة في: 20XX/XX/XX

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة

للمؤسسة ذ، م، م: XXXX

الموضوع: تقرير التدقيق القانوني لمحافظ الحسابات

للسنة المغلقة بتاريخ: 20XX/12/31

السادة الشركاء:

نظرا لانعقاد الجمعية العامة العادية وفقا للمادة 678 من قانون التجارة، نتشرف بأن نرسل إليكم طيه تقرير التدقيق القانوني الذي يحتوي على:

- تقرير الشهادة العام،
- تقارير خاصة تتضمن معايير تقرير محافظ الحسابات،
- الكشوفات المالية (الميزانية، جدول حساب النتائج (حسب الطبيعة).

وبينما نتمنى لكم حسن الاستقبال، أرجو أن تتقبلوا أيها السادة منا، فائق الاحترام.

المصدر: وثائق داخلية بالمكتب

ثانيا: التقرير العام

تنفيذاً للمهمة الموكلة إلينا من قبل اجتماعكم العام العادي، نتشرف بأن نقدم لكم تقرير التدقيق القانوني الخاص بنا حول

الكشوفات المالية السنوية الخاصة بكم. للسنة المغلقة في 20XX/12/31.

لقد قمنا بتدقيق الميزانية جدول النتائج بالإضافة إلى البيانات المالية الأخرى لشركتكم كما هو ملاحق بهذا التقرير. تم إغلاق هذه

الحسابات بتاريخ 20XX/12/31.

باختصار، العناصر الرئيسية لهذه الحسابات هي كما يلي:

الجدول رقم (09): العناصر الرئيسية لحسابات الميزانية وجدول حسابات النتائج للشركة

العنصر	20XX	20XX	الملاحظة
صافي الأصول	0,00	88,480,00	
النتيجة العادية	0,00	- 11,520,00	
رقم الأعمال	0,00	0,00	
القيمة المضافة	0,00	0,00	

المصدر: وثائق داخلية بالمكتب

- تاريخ الإنطلاق: 20XX/06/14

لقد تحققنا أيضاً من دقة المعلومات المتعلقة بالوضع المالي والحسابات الواردة في المستندات المرسلة إلى المالكين أو المتاحة لهم خلال الاجتماع العام. وكانت كما يلي:

أ. مراجعة حسابات الأصول والتحقق منها

1. الأصول الثابتة

- الأصول الثابتة العينية:

بلغ مجموع حسابات الأصول الثابتة العينية في 20XX/31/12 مبلغ إجمالي قدره 0.00 دج

الجدول رقم (10): حسابات التثبيتات العينية للشركة

التعيين	المبلغ الخام	الإهلاك	المبلغ الصافي
أراضي	0,00	0,00	0,00
مباني	0,00	0,00	0,00
تثبيتات عينية أخرى	0,00	0,00	0,00
تثبيتات ممنوح إمتيازها	0,00	0,00	0,00
تثبيتات يجري إنجازها	0,00	0,00	0,00
المجموع	0,00	0,00	0,00

المصدر: وثائق داخلية بالمكتب

- التثبيتات المالية:

بلغ مجموع حسابات التثبيتات المالية في 20XX/31/12 مبلغ إجمالي قدره 0.00 دج

الجدول رقم (11): حسابات التثبيتات المالية للشركة

التعيين	المبلغ الخام	الإهلاك	المبلغ الصافي
قروض وأصول أخرى غير ج	0,00	0,00	0,00
ضرائب مؤجلة على الأصل	0,00	0,00	0,00
المجموع	0,00	0,00	0,00

المصدر: وثائق داخلية بالمكتب

2. الأصول الجارية:

— حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ:

تقديم الحسابات:

بلغ مجموع حسابات المخزونات في 20XX/31/12 مبلغ إجمالي قدره 0.00 دج

الجدول رقم (12): حسابات المخزونات للشركة

رقم الحساب	التعيين	المبلغ
3	المخزونات	0,00
إجمالي المخزونات		0,00

المصدر: وثائق داخلية بالمكتب

— حسابات الزبائن

تقديم الحسابات:

بلغ مجموع حسابات الزبائن في 20XX/31/12 مبلغ إجمالي قدره 0.00 دج.

الجدول رقم (13): حسابات الزبائن للشركة

رقم الحساب	التعيين	المبلغ
41	الزبائن	0,00
إجمالي حسابات الزبائن		0,00

المصدر: وثائق داخلية بالمكتب

— حسابات المدينون الآخرون:

تقديم الحسابات:

بلغ مجموع حسابات المدينون الآخرون في 20XX/31/12 مبلغ إجمالي قدره 0.00 دج.

— حسابات الخزينة:

• تقديم الحسابات:

بلغ مجموع حسابات الخزينة في 20XX/31/12 مبلغ إجمالي قدره 88.480,00 دج.

الجدول رقم (14): مجموع حسابات الخزينة للشركة

رقم الحساب	التعيين	المبلغ
530000	الصندوق	88.480,00
إجمالي حسابات الخزينة		88.480,00

المصدر: وثائق داخلية بالمكتب

• أهداف عملية المراجعة التي قمنا بها:

- التحقق من دفاتر الصندوق والبنك للتأكد من تسجيلها بشكل صحيح.
- التأكد من إنعكاس جميع العمليات التي تقوم بها الشركة في الكشوفات المالية.

• نتيجة المراجعة:

الرصيد المتبقي في الصندوق مثبت ومبرر.

ب. مراجعة حسابات الخصوم والتحقق منها

1. رؤوس الأموال الخاصة

– تقديم الحسابات

حسابات رؤوس الأموال الخاصة بتاريخ 20XX/12/31 كالتالي:

الجدول رقم (15): حسابات رؤوس الأموال الخاصة للشركة

المبلغ	التعيين	رقم الحساب
100 000,00	رأس المال	10
0,00	الإحتياطيات	106
12 520,00	النتيجة الصافية – نتيجة المجموعة (1)	12
0,00	الترحيل من جديد	11
88 480,00	المبلغ الإجمالي	

المصدر: وثائق داخلية بالمكتب

– الأهداف من عملية المراجعة:

- ضمان بأن رأسمال يمثل حقيقة القيم المقدمة من طرف الشركاء،
- ضمان الإمثال القانوني،
- ضمان المداخل الصافية مسجلين محاسبيا وفقا لقواعد النظام المحاسبي المالي والقوانين.

– خلاصة المراجعة:

- الوضعية الصافية للمؤسسة موجبة ومقدرة بتاريخ 20XX/12/31 بمبلغ: 88.480,00 دج.

2. الخصوم الجارية

– الموردون والحسابات الملحقة

تقديم الحسابات:

بلغ مجموع حسابات الموردون والحسابات الملحقة في 20XX/12/31 مبلغ إجمالي قدره 0.00 دج.

– الضرائب

تقديم الحسابات:

بلغ مجموع حسابات الموردون والحسابات الملحقة في 20XX/12/31 مبلغ إجمالي قدره 0.00 دج.

– الديون الأخرى

تقديم الحسابات:

بلغ مجموع حسابات الموردون والحسابات الملحقة في 20XX /12/31 مبلغ إجمالي قدره 0.00 دج.

وفي ختام التقرير العام يكون تقرير المصادقة كالتالي:

الشكل رقم (09): تقرير المصادقة على حسابات المؤسسة

تقرير المصادقة

لقد قمنا بفحص الميزانية لمؤسسة SARL X كما كانت في 31 ديسمبر 20XX وجدول حساب النتائج بالإضافة إلى البيانات المالية الأخرى التي تم إنشاؤها للحصول على تفاصيل المعلومات المحاسبية وفقاً لشكل الذي يقدمه النظام المحاسبي المالي. تم تنفيذ مهمتنا وفقاً لمعايير التدقيق المقبولة عمومًا، وبالتالي تضمنت عمليات التحقق من المستندات المحاسبية وإجراءات التدقيق الأخرى التي اعتبرناها ضرورية في ضوء قواعد العناية الواجبة المعتادة. نحن نصادق على أن حسابات مؤسسة SARL X والمغلقة في 20XX/12/31 مرفقة بهذا التقرير برصيد إجمالي قدره 88,480.00 دينار جزائري، وخسارة 12,520.00 دينار جزائري على أنها صادقة ومنتظمة.

تم في بسكرة بتاريخ 20XX/03/20
محافظ الحسابات

المصدر: وثائق داخلية بالمكتب

المطلب الثاني: التقارير الخاصة

أ. تقرير المصادقة على الحسابات الموحدة والحسابات المجمعة

وفقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ 26 مايو 2011 الذي يحدد معايير تقارير المدقق وطرق الإرسال والمواعيد النهائية للإرسال، نعلمك أن الشركة SARL X ليس لها شركات تابعة وليست جزء من مجموعة شركات. نتيجة لذلك، لا تتأثر بالحسابات الموحدة أو بالحسابات المجمعة.

ب. التقرير حول الاتفاقيات المنظمة

طبقاً لمقتضيات المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 59/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتعلق بالقانون التجاري وأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-202 بتاريخ 26 ماي 2011 الذي يحدد المعايير لتقارير المدقق وطرق الإرسال والمواعيد النهائية للإرسال، نعلمك أننا لسنا على علم بهذه الاتفاقيات المشار إليها في المقالة المذكورة.

من جانبه، لم يخطرنا المسير بأي اتفاق يقع في هذا الإطار.

ج. التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (5) تعويضات

وفقاً لنصوص المادة 680 فقرة 3 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر عدد 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتعلق بمدونة التجارة وأحكام المرسوم التنفيذي عدد 11-202 بتاريخ 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير المدقق وطرق الإرسال والمواعيد النهائية للإرسال، نشهد أن أعلى خمسة (5) أجور مدفوعة من 20XX/06/14 إلى 20XX/31/12 صحيحة وصادقة.. والتي تبلغ قيمتها الإجمالية صفر دينار (0.00 دج).

د. تقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

وفقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ 26 مايو 2011 الذي يحدد معايير تقارير المدقق وطرق الإرسال والمواعيد النهائية للإرسال، نعلمك أنه بصرف النظر عن الإجازات القانونية المدفوعة، فإن SARL X لا تمنح أي ميزة خاصة لموظفيها.

هـ. التقرير حول التطور في نتائج آخر خمس سنوات مالية حسب السهم أو الحصة طبقاً لمقتضيات الفصل 678 فقرة 6 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتعلق بمدونة التجارة وأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير المدقق وطرق الإرسال والمواعيد النهائية للإرسال، نعلمك أن تطور النتيجة خلال السنوات الخمس الماضية والنتيجة لكل سهم أو سهم على النحو التالي:

الجدول رقم (16): توزيع النتيجة الصافية على الأسهم للشركة

20xx	التعيين
-12.520,00	النتيجة الصافية للسنة المالية
100	عدد الأسهم
-125,20	القيمة لكل سهم

المصدر: وثائق داخلية بالمكتب

و. التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

وفقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ 26 مايو 2011 الذي يحدد معايير تقارير المدقق وطرق الإرسال والمواعيد النهائية للإرسال، نقدم لكم أدناه نتائج تقييم إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة من قبل SARL X وعلى مختلف الوسائل المطبقة للحفاظ على ممتلكاتها وحمايتها:

1. التنظيم العام

لقد مكنا التشخيص الذي تم إجراؤه على مستوى هيكل الشركة من ملاحظة أن أوجه القصور التي لوحظت خلال العام لا تزال قائمة في النقاط التالية:

- عدم وجود الهيكل التنظيمي للشركة.
- عدم وجود دليل إداري يرسم إجراءات تسجيل واستخدام موارد الشركة. الإجراءات التي تم وضعها تظهر أوجه القصور التي يمكن أن تؤثر على عدالة الحسابات.

2. المحاسبة والمالية

- منذ إنشائها في 14-06-20xx، طبقت الشركة النظام المحاسبي المالي، وهو إطار محاسبي جديد ساري المفعول في الجزائر. يبرز تشخيصنا الشامل للنظام المحاسبي والمالي بعض المزايا وأوجه القصور التي يمكن ذكرها أدناه:
- وجود الكتب القانونية المنصوص عليها في المواد 9 و 10 و 11 من قانون التجارة. يتم تحديث هذه الكتب، ويتم سردها والتوقيع عليها بالأحرف الأولى من قبل السلطات المعنية.
- وجود دفاتر تنظيمية منصوص عليها بالمرسوم التنفيذي رقم 96-98 الصادر في 6 مارس 1996.

– الشيكات موقعة من: المسير

3. حفظ المستندات

نشير إلى أننا بشكل عام لم نواجه أي صعوبات في الوصول إلى مختلف الوثائق المحاسبية اللازمة لإنجاز مهمتنا.

ز. التقرير حول استمرارية الإستغلال

وفقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ 26 مايو 2011 بشأن تحديد معايير تقارير المدقق وطرق

الإرسال والمواعيد النهائية للإرسال، نعلمكم أن البيانات المالية قد تم إعدادها على أساس المبدأ الاستمرارية.

بالإضافة إلى ذلك، كانت خصوم الشركة الصافية دائماً إيجابية وهي كما يلي:

الجدول رقم (17): حسابات خصوم الشركة

رقم الحساب	التعيين	المبالغ
10	رأس المال	100.000,00
106	الإحتياطيات	0,00
12	النتيجة الصافية – نتيجة المجموعة(1)	-12.520,00
11	الترحيل من جديد	0,00
	المبلغ الإجمالي	88.480,00

المصدر: وثائق داخلية بالمكتب

ح. التقرير حول تملك أسهم الضمان

وفقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ 26 مايو 2011 الذي يحدد معايير تقارير المدقق وطرق الإرسال

والمواعيد النهائية، فإننا نعلمك أنه لا توجد أسهم في الشركة محتفظ بها كضمان من قبل شركاء شركتكم.

أيضاً، لا تمتلك شركتكم أي أسهم من شركائها كضمان.

ط. التقرير حول عملية رفع رأس المال

وفقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ 26 مايو 2011 الذي يحدد معايير تقارير المدقق وطرق الإرسال

والمواعيد النهائية، فإننا نعلمك أنه لم يتم تنفيذ أي عملية زيادة رأس المال من قبل شركتكم خلال السنة المالية 20XX.

ي. التقرير حول عملية تخفيض رأس المال

وفقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ 26 مايو 2011 الذي يحدد معايير تقارير المدقق وطرق الإرسال

والمواعيد النهائية، نعلمك أنه لم يتم تنفيذ أي عملية تخفيض رأس المال من قبل شركتكم، ولا في الماضي ولا خلال السنة المالية

20XX.

ك. التقرير حول إصدار قيم منقولة أخرى.

وفقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ 26 مايو 2011 بشأن تحديد معايير تقارير المدقق وطرق الإرسال

والمواعيد النهائية، فإننا نعلمك أنه بصرف النظر عن الأسهم المصدرة، فإن شركتكم لم تصدر أوراقاً مالية أخرى، لا في الماضي ولا

خلال السنة المالية 20XX.

ل. التقرير حول توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم

وفقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ 26 مايو 2011 الذي يحدد معايير تقارير المدقق وطرق الإرسال والمواعيد النهائية، نعلمك أنه لم يتم توزيع أرباح مؤقتة من قبل شركتك خلال السنة المالية 20XX.

م. تحويل الشركات المساهمة

وفقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-202 الصادر في 26 مايو 2011 بشأن تحديد معايير تقارير المدقق وطرق الإرسال والمواعيد النهائية، نعلمك أن شركتك لم تخضع لأي تحول خلال السنة المالية 20XX.

ن. الشركات التابعة والمشاركات والشركات الخاضعة للرقابة

وفقاً لأحكام المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ 26 مايو 2011 الذي يحدد معايير تقارير المدقق وطرق الإرسال والمواعيد النهائية، نعلمك أن شركتك ليس لديها شركات تابعة أو ممتلكات أو شركات خاضعة للسيطرة..

المطلب الثالث: الكشوفات المالية الخاصة بالشركة

أولاً: الميزانية

أ. الأصول

الجدول رقم (18-01): أصول الميزانية الخاصة بالشركة

N-1 صافي	N صافي	N إهلاك رصيد	N إجمالي	ملاحظة	الأصل
					أصول غير جارية فارق بين الاقتناء - المنتج الإيجابي أو السلبي تثبيتات معنوية تثبيتات عينية أراض مباني تثبيتات ممنوح امتيازها تثبيتات يجري إنجازها تثبيتات مالية قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل
					مجموع الأصول غير الجاري
					أصول جارية مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن المجودات وما شابهها الخزينة
0,00	88,480,00	0,00	88,480,00		
0,00	0,00	0,00	0,00		مجموع الأصول الجارية
0,00	88,480,00	0,00	88,480,00		المجموع العام للأصول

ب. الخصوم

الجدول رقم (18-02): الخصوم الخاصة بميزانية الشركة

N-1	N	ملاحظة	الخصم
	100.000,00		رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات واحتياطات - احتياطات مدمجة فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة
	-12.520,00		نتيجة صافية/ نتيجة صافية حصة المجمع
			حصة الشركة المدمجة
			حصة ذوي الأقلية
	88,480,00		المجموع
			الخصوم غير الجارية قروض و ديون مالية ضرائب مؤجلة و مرصود لها ديون أخرى غير جارية
			مجموع الخصوم غير الجارية
			الخصوم الجارية موردون و حسابات ملحقه ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية
	88,480,00		مجموع الخصوم الجارية
	88,480,00		المجموع العام للخصوم

المصدر: وثائق داخلية بالمكتب

ثانيا: جدول حساب النتائج (حسب الطبيعة)

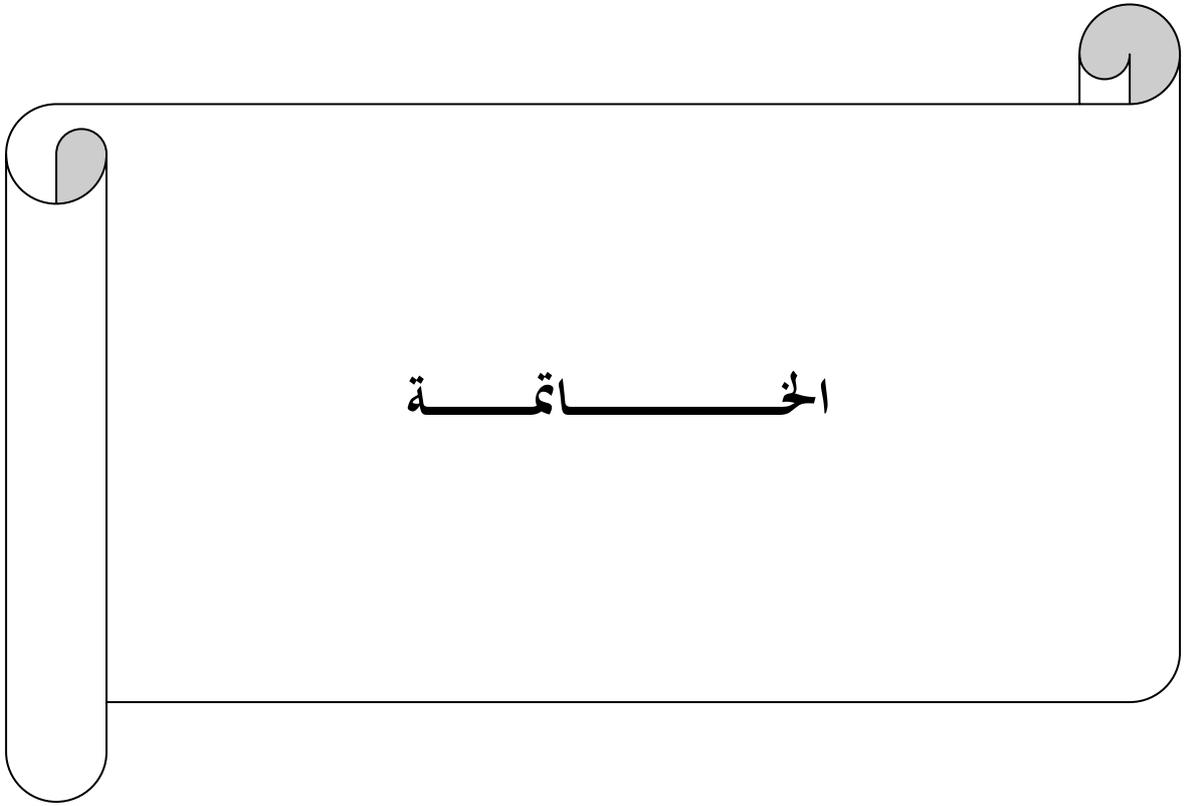
الجدول رقم (19): حساب النتائج للشركة

N-1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال
			تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت
			إعانات الاستغلال
			1- إنتاج السنة المالية
			المشتريات المستهلكة
			الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
			2- استهلاك السنة المالية
			3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)
			أعباء المستخدمين
	-12.520,00		الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة
	-12.520,00		4- الفائض الإجمالي عن الاستغلال
			المنتجات العملية الأخرى
			الأعباء العملية الأخرى
			المخصصات للاهتلاكات والمؤونات
			استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات
			5- النتيجة العملية
			المنتوجات المالية
			الأعباء المالية
			6- النتيجة المالية
			7- النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية
			مجموع منتجات الأنشطة العادية
			مجموع أعباء الأنشطة العادية
	-12.520,00		8- النتيجة الصافية لأنشطة العادية
	-12.520,00		العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بياؤها)
			العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بياؤها)
			9- النتيجة غير العادية
			10- النتيجة الصافية للسنة المالية
			حصة الشركات الموضوعه موضع المعادلة في النتيجة الصافية
	-12.520,00		11- النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)

مصدر: وثائق داخلية بالمكتب

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة عن الإشكالية والذي يتمثل في دور مدقق الحسابات في زيادة موثوقية المعلومة المحاسبية بعد محافظة الحسابات وخاصة على أرض الواقع، حيث تمكنا من التعرف على المكتب ومختلف الخدمات التي يقدمها، كما تابعنا مختلف الخطوات والإجراءات المعمول بها من طرفه، وفي الأخير استخلصنا أن محافظ الحسابات له دور كبير في زيادة موثوقية المعلومة المحاسبية من خلال إبداء رأي فني محايد ومستقل عن مدى تمثيل القوائم المالية للواقع وخاصة من خلال التقارير العامة والخاصة التي تطرقنا لها. كما أكد المحافظ في التقارير أن عدم وجود الهيكل التنظيمي للشركة. وبعض الإجراءات التي تم وضعها تظهر أوجه القصور التي يمكن أن تؤثر على عدالة الحسابات، وهنا نرى مدى التطابق الكبير بين الجزء النظري والتطبيقي بحيث لاحظنا التطبيق الجدي والفعلي للقواعد والقوانين والمراسيم السابقة الذكر من طرف محافظ الحسابات.



الخاتمة:

إن التدقيق الخارجي عبارة عن الضامن لصحة وصدق المعلومات المحاسبية، والذي يكون عن طريق إبداء رأي في محاييد ومستقل من طرف مهني محترف، مما دفع المشرع الجزائري بتعيينه وتأطير المهنة من خلال قواعد وقوانين وكذلك هيئات منظمة لهاته المهنة لما تتمله من أهمية كبيرة، ومن هذا المنطلق جاءت هذه الدراسة من أجل معرفة دور مدقق الحسابات في زيادة موثوقية المعلومة المحاسبية بعد محافظة الحسابات حاولنا من خلالها الإجابة عن الإشكالية الرئيسية، ومجموعة الأسئلة المطروحة سلفا عن طريق إعداد فصلين نظريين وفصل ثالث خاص بدراسة حالة التي تعلق بمكتب محافظ الحسابات.

بعد أن قمنا بالدراسة حيث تم التوصل إلى بعض النتائج من خلال هذه الأخيرة يمكننا إختبار صحة الفرضيات التي تم طرحها في مقدمة الدراسة، كذلك تقديم بعض التوصيات والآفاق الأخرى للدراسة:

أولا: نتائج الدراسة

من خلال دراستنا للجانبين النظري والتطبيقي إستخلصنا التالي:

- 1- إن التدقيق سواء على المستوى العالمي او المحلي مر بعدة مراحل تاريخية قبل وصوله إلى الشكل الحالي حيث كان يركز على إكتشاف الغش والأخطاء لكن أصبح يركز على إبداء رأي في محاييد ومستقل عن مدى عدالة القوائم المالية.
- 2- لدى الخبير المحاسبي صفة محافظ الحسابات وبالتالي إمكانية ممارسته للتدقيق الخارجي التعاقدية والقانوني أيضا.
- 3- يمارس محافظ الحسابات مهنة التدقيق وفقا لشروط وأحكام ينظمها المشرع من خلال قوانين أهمها قانون 10-01 كذلك هيئات منظمة للمهنة أبرزها المجلس الوطني للمحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- 4- تعتبر القوائم المالية مخرجات لنظام المعلومات المحاسبي وترتبط عملية إلتخاذ القرار إرتباطا وثيقا بمدى مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية.
- 5- زيادة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية مع مرور الوقت التي لم تعد تقتصر على الملاك والمساهمين فقط، بل تعدت إلى عدة أطراف منها المستثمرين المستقبلين، البنوك، الدولة... الخ.
- 6- يلعب محافظ الحسابات دور جوهري في زيادة موثوقية المعلومة المحاسبية من خلال المصادقة عن صحة حسابات وقوائم المالية للمؤسسة من خلال عدة خطوات أساسية أهمها:
 - الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل التدقيق للحصول على كافة المعلومات اللازمة التي تساعده في عمله.
 - البدء في العمل من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلي ومدى إرتباط فعالية هذا النظام بالتقليل من وجود الأخطاء.
 - فحص الحسابات وعناصر الكشوفات المالية (القوائم المالية) بشكل مفصل لكل العناصر (الثبتات، الأموال الخاصة، حسابات الزبائن، النتيجة الصافية... الخ).
 - في الأخير يختم عمله بعملية إبداء رأيه الفني وإعداد التقرير القانوني النهائي الذي يحتوي على التقرير العام والخاص.

ثانيا: التحقق من الفرضيات

حسب الفرضية الأولى: "محافظة الحسابات عملية لتجميع تقييم للأدلة الخاصة بالمؤسسة وابداء رأي مستقل ومحيد عن مدى صحتها وتمثيلها للواقع من طرف محافظ الحسابات". فقد استخلصنا في دراستنا إنطلاقا من المبحث الثاني للفصل الأول أن محافظ حسابات هو شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والمهيمات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به. وهذا ما يؤكد صحة الفرضية.

حسب الفرضية الثانية: "المعلومات المحاسبية هي مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بعد معالجتها، وتمثل في الكشوفات المالية والتقارير". حيث استنتجنا انطلاقا من المبحث الأول للفصل الثاني أن المعلومة المحاسبية عبارة عن بيانات محاسبية خام وتتم معالجتها بدقة في النظام المحاسبي لتصبح مفيدة في عملية إتخاذ القرار فيما يخص الوحدات الاقتصادية. وأيضا استنتجنا من المبحث الثالث أن الكشوفات المالية هي عبارة عن مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بالإضافة إلى التقارير. وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

حسب الفرضية الثالثة: "إذا تحلى محافظ الحسابات بأخلاق المهنة والاستقلالية فحتما لديه دور فعال في تأكيد وزيادة موثوقية المعلومات المحاسبية". تم الإستنتاج من خلال المبحث الرابع للفصل الثاني والفصل الثالث أن لدى محافظ الحسابات الدور الأهم والجوهري في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية وبالتالي الكشوف المالية، من خلال تأدية مهنته على أكمل وجه بالإضافة إلى الإلتزام بمختلف القواعد والقوانين وهذا ما يؤدي إلى الحفاظ على استقلاليته ليكون رأيه محايد ويمثل الحقيقة وما هو موجود على أرض الواقع.

ثالثا: التوصيات

بناء على النتائج المحصل عليها في الدراسة نقترح جملة من التوصيات:

- تقنين مجموعة القواعد والقوانين التي تضبط المهنة بالإضافة إلى الأخلاقيات على شكل كتيب.
- العمل بشكل أكبر على خلق جسور بين الطلبة المقبلين على التخرج بمكاتب محافظي الحسابات للإستفادة من الجانب التطبيقي.
- العمل على إدراج تكوين محافظي الحسابات وفق مهام الرئيسية للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- إنشاء معهد وطني لتكوين محافظي الحسابات للطلبة المتخرجين من الجامعة.
- توسيع مهام وصلاحيات محافظ لتشمل جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية وإشراكه في مجالات الرقابة.

رابعا: فاق الدراسة

حاولنا من خلال هاته الدراسة التطرق إلى موضوع دور مدقق الحسابات في زيادة موثوقية المعلومة المحاسبية، إلا أنه موضوع واسع ونقترح أن تكون الدراسة المستقبلية كالتالي:

- مستقبل مهنة محافظ الحسابات في ظل التكنولوجيا وتطور برامج المحاسبة.
- محافظ الحسابات وبرامج تخطيط موارد المؤسسة ERP.
- تأثير معايير التدقيق الدولية على محافظ الحسابات في عملية التدقيق

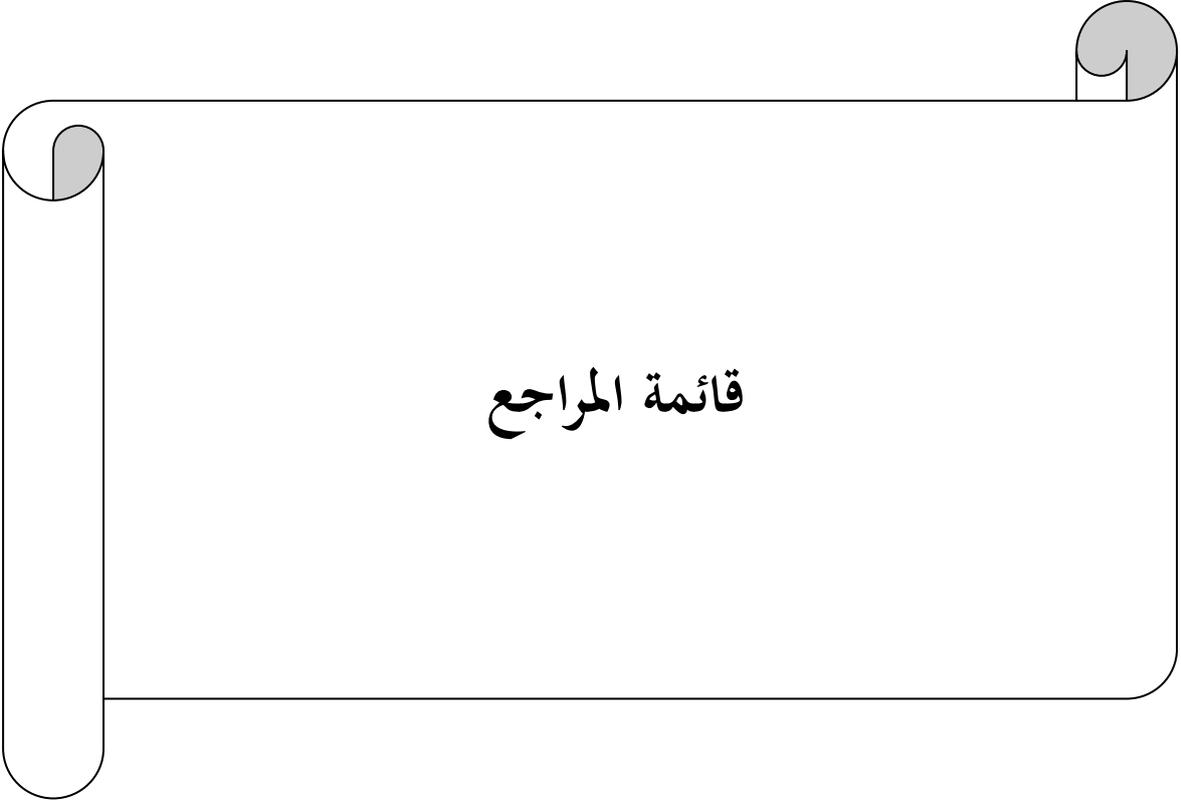
فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
91	قائمة الجداول
91	قائمة الأشكال
أ-د	المقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لمحافظة الحسابات	
2	تمهيد الفصل
8-3	المبحث الأول: ماهية التدقيق
4-3	<u>المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق</u>
	<u>المطلب الثاني: مفهوم التدقيق وأهدافه</u>
5	<u>الفرع الأول: مفهوم التدقيق</u>
6-5	<u>الفرع الثاني: أهدافه</u>
	<u>المطلب الثالث: أنواع التدقيق وأهميته</u>
8-6	<u>الفرع الأول: أنواع التدقيق</u>
8	<u>الفرع الثاني: أهميته</u>
16-9	المبحث الثاني: الإطار العام لمهنة التدقيق في الجزائر
	<u>المطلب الأول: ماهية مهنة التدقيق في الجزائر</u>
9	<u>الفرع الأول: تعريف وخصائص مهنة التدقيق</u>
10	<u>الفرع الثاني: ممارسي المهنة</u>
	<u>المطلب الثاني: الهيئات المسؤولة عن تنظيم مهنة التدقيق</u>
12-10	<u>الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة</u>
14-13	<u>الفرع الثاني: المجلس الوطني (المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات)</u>
15-14	<u>الفرع الثالث: (المصنف الوطني لخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات)</u>
	<u>المطلب الثالث: أحكام مشتركة لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات</u>
15	أولا: فيما يخص التسجيل في جداول الهيئات
16-15	ثانيا: شروط ممارسة المهنة
23-16	المبحث الثالث: مهنة محافظ الحسابات في الجزائر
	<u>المطلب الأول: تعيين وعزل محافظي الحسابات</u>
19-16	أولا: تعيين محافظ الحسابات
19	ثانيا: عزل محافظ الحسابات
	<u>المطلب الثاني: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات</u>
21-19	<u>الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات</u>

22-21	الفرع الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات
	المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات
23-22	أولاً: حقوق محافظ الحسابات
23	ثانياً: واجبات محافظ الحسابات
24	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني مدخل للمعلومة الحاسبية
26	تمهيد الفصل:
31-27	المبحث الأول: ماهية المعلومة الحاسبية
	المطلب الأول: مفهوم المعلومات الحاسبية
29-27	الفرع الأول: البيانات والمعلومات
29	الفرع الثاني: تعريف المعلومة الحاسبية
	المطلب الثاني: شروط وأنواع المعلومات الحاسبية
30-29	أولاً: شروط المعلومات الحاسبية
30	ثانياً: أنواع المعلومات الحاسبية
	المطلب الثالث: مستخدمي المعلومات الحاسبية
31	أولاً: الأطراف الخارجية
31	ثانياً: الأطراف الداخلية
41-32	المبحث الثاني: نظام المعلومات الحاسبية
	المطلب الأول: ماهية نظام المعلومات الحاسبي
34-32	الفرع الأول: نظام المعلومات
35-34	الفرع الثاني: نظام المعلومات الحاسبي
	المطلب الثاني: أهداف وأهمية النظام المعلومات الحاسبي
36-35	أولاً: أهداف نظام المعلومات الحاسبي
36	ثانياً: أهمية نظام المعلومات الحاسبي
	المطلب الثالث: مقومات نظام المعلومات الحاسبي
37-36	أولاً: مكونات نظام المعلومات الحاسبي
38-37	ثانياً: الأنظمة الفرعية ودورات العمليات لنظام المعلومات الحاسبي
41-38	ثالثاً: أساسيات نظام المعلومات الحاسبي
56-42	المبحث الثالث: الكشوف المالية (القوائم المالية)
	المطلب الأول: ماهية الكشوف المالية
42	أولاً: تعريف الكشوف المالية
42	ثانياً: اهدافها
	المطلب الثاني: أنواع الكشوفات المالية

47-43	أولاً: الميزانية
50-47	ثانياً: حساب النتائج
53-50	ثالثاً: جدول سيولة الخزينة
54-53	رابعاً: جدول تغير الأموال الخاصة
55-54	خامساً: ملحق الكشوف المالية
56-55	المطلب الثالث: عرض الكشوف المالية
71-57	المبحث الرابع: دور محافظ الحسابات في زيادة موثوقية المعلومة المحاسبية
57	المطلب الأول: محافظ الحسابات كـ معيار لقياس موثوقية المعلومات المحاسبية
	المطلب الثاني: المنهجية المتبعة من طرف محافظ الحسابات
59-57	أولاً: قبول المهمة والدخول في العمل
60-59	ثانياً: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة
62-60	ثالثاً: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية
66-62	رابعاً: فحص الحسابات وعناصر الكشوفات المالية
	المطلب الثالث: تقرير محافظ الحسابات
68-66	أولاً: تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية
70-68	ثانياً: التقرير الخاص
70	ثالثاً: التصريح بالأعمال غير الشرعية
71	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث دراسة ميدانية لمكتب محافظ حسابات - بسكرة
73	تمهيد الفصل
75-74	المبحث الأول: تقديم عام لمكتب محافظ الحسابات والمؤسسة محل الدراسة
75-74	المطلب الأول: التعريف بالمكتب
75	المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة
86-76	المبحث الثاني: تقرير التدقيق القانوني لمحافظ الحسابات
80-76	المطلب الأول: التقرير العام للمصادقة
83-80	المطلب الثاني: التقارير الخاصة
85-83	المطلب الثالث: الكشوفات المالية الخاصة بالشركة
86	خلاصة الفصل
	الخاتمة
93-91	فهرس المحتويات
97-95	قائمة المراجع
100-99	الملاحق



قائمة المراجع

- 1- جمال معتوق. (ديسمبر، 2007). تحليل القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF. مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، الصفحات 75-96.
- 2- رشيد سفاحلو، و عاشور كتوش. (2017). مهام وتقارير محافظ الحسابات في الجزائر. مجلة الإقتصاد الجديد، الصفحات 85-109.
- 3- عمر شريقي. (2012). مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية. مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، الصفحات 96-98.
- 4- كريمة علي كاظم الجوهر. (2011). العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة (دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين و المدققين). مجلة الإدارة والإقتصاد، الصفحات 103-128.
- 5- نسرين قطاع، و علي حبيش. (2020). أثر النظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني على الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية. مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، الصفحات 493-512.

ثانياً: الكتب

- 6- إبراهيم الجزراوي، و عامر الجنابي. (2009). اساسيات نظم المعلومات المحاسبية. عمان، الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- 7- أحمد زكرياء زكي عصيمي. (2011). نظم المعلومات المحاسبية مدخل معاصر. الرياض، المملكة العربية السعودية: دار المريخ للنشر.
- 8- إدريس عبد السلام اشتيوي. (1996). المراجعة معايير و إجراءات (الإصدار الطبعة الرابعة). بيروت، لبنان: دار النهضة العربية.
- 9- اسعد محمد علي وهاب. (2011). التقنيات المحوسبة في تدقيق البيانات المالية. عمان، الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع.

- 10- ثناء علي القباني. (2002). نظم المعلومات المحاسبية. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- 11- خالد أمين عبد الله. (2000). علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية. عمان: دار وائل للنشر، الطبعة الأولى.
- 12- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، و عمر محمد زريقات. (2011). علم تدقيق الحسابات العملي (الإصدار الأول). عمان، الأردن: دار المسيرة.
- 13- سعود كايد. (2012). تدقيق الحسابات. عمان: دار الزهران للنشر والتوزيع والطباعة.
- 14- صلاح الدين عبد المنعم مبارك. (2013). نظم المعلومات المحاسبية مدخل رقابي. الإسكندرية، مصر: دار التعليم الجامعي.
- 15- عبد الرحمان عطية. (2009). المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي. برج بوغريج: دار النشر جيلطي.
- 16- عبد الرزاق محمد قاسم. (2006). تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية. عمان، الأردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- 17- غسان فلاح المطارنة. (2006). تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية (الإصدار الأول). عمان، الأردن: دار المسيرة.
- 18- محمد التهامي طواهر، و مسعود صديقي. (2003). المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري و الممارسة التطبيقية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- 19- محمد بوتين. (2003). المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- 20- محمد لمن علون. (2019). نظام المعلومات المحاسبية و التدقيق الداخلي. عمان، الأردن: دار أسامة للنشر و التوزيع.
- 21- مؤيد عبد الرحمن الدوري، و حسين محمد سلامه. (2013). أساسيات الإدارة المالية. عمان، الأردن: دار الراية للنشر والتوزيع.
- 22- هادي التميمي. (2004). مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية. عمان، الأردن: دار وائل للنشر، الطبعة الثانية.

ثالثا: المذكرات

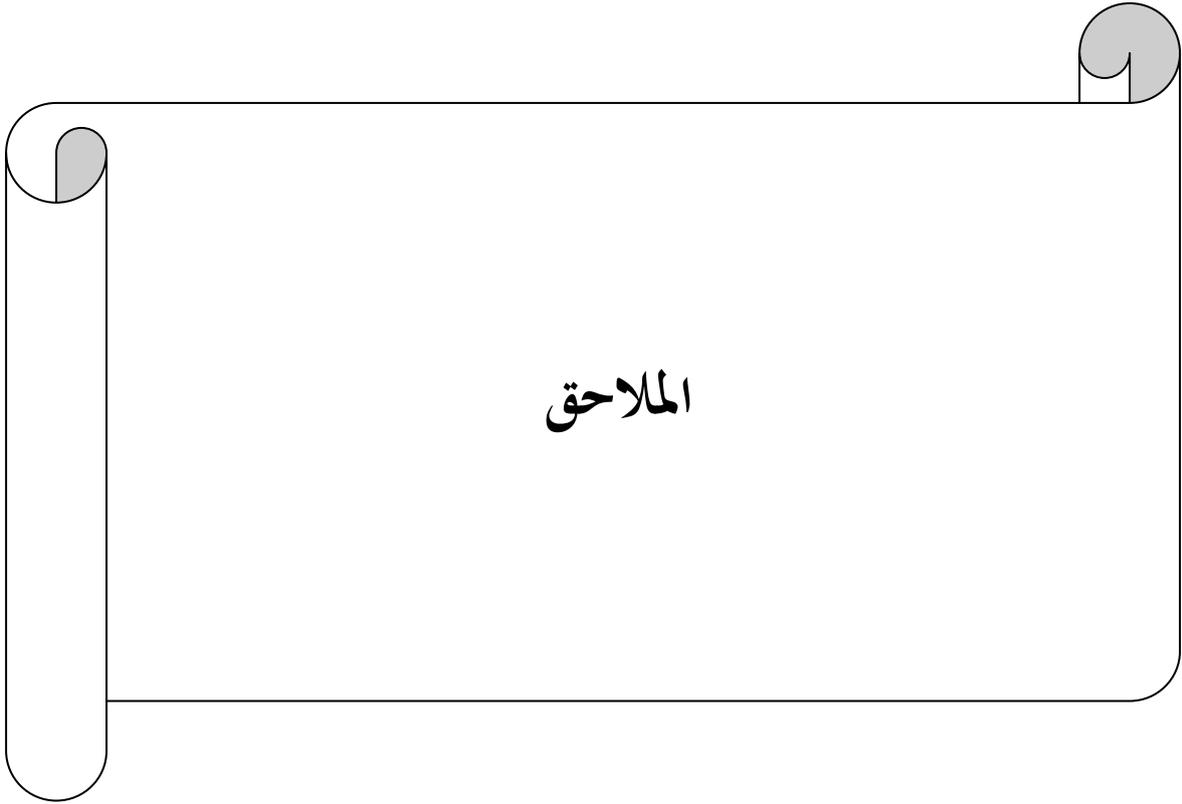
- 23- محمد أمين لونيسة. (2017). تطور مهنة التدقيق في الجزائر و أثره على تحسين جودة المعلومة المالية (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، المسيلة: جامعة محمد بوضياف .

رابعاً: القوانين والمراسيم

- 24- القانون 10_01 (2010). المادة 14.
- 25- القانون 10-01 (2010). المادة 18.
- 26- القانون 10-01 (2010). المادة 22.
- 27- القانون 10-01 (2010). المادة 26.
- 28- القانون 10-01 (2010). المادة 27.
- 29- القانون 10-01 (2010). المادة 4.
- 30- القانون 91-08 (1991). المادة 52.
- 31- القانون 91-08 (1991). المادة 53.
- 32- القانون 91-08 (1991). المادة 54.
- 33- القانون التجاري (2007). المادة 829.
- 34- القانون التجاري (2007). المادة 830.
- 35- القانون التجاري (بلا تاريخ). المادة 715 مكرر 4. 2007.
- 36- المرسوم التشريعي (93-08). المادة 715 مكرر 14 .
- 37- المرسوم التنفيذي 11-24 (2011). المادة 3.
- 38- المرسوم التنفيذي 11-32 (2011). المواد 03-15.
- 39- المرسوم التنفيذي 11-24 (2011). المادة 4.
- 40- قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1427 الموافق 26 يوليو سنة 2008 (2008). يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها.

خامساً: المواقع الإلكترونية

- 41- (بلا تاريخ). تم الاسترداد من فهرس: <https://fhras.net/post/162459>



الملحق 01: ميزانية الشركة

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	20XX	20XX
ACTIFS NON COURANTS					
<i>Ecart d'acquisition-goodwill positif/négatif</i>					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
<i>Terrains</i>					
<i>Bâtiments</i>					
<i>Autres immobilisations corporelles</i>					
<i>Immobilisations en concession</i>					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
<i>Titres mis en équivalence</i>					
<i>Autres participations et créances rattachées</i>					
<i>Autres titres immobilisés</i>					
<i>Prêts et autres actifs financiers non courants</i>					
<i>Impôts différés actif</i>					
TOTAL ACTIF NON COURANT					
ACTIF COURANT					
Stocks et encours					
Créances et emplois assimilés					
Clients					
<i>Autres débiteurs</i>					
<i>Impôts et assimilés</i>					
<i>Autres créances et emplois assimilés</i>					
Disponibilités et assimilés					
<i>Placements et autres actifs financiers courants</i>					
<i>Trésorerie</i>		88.480,00	0,00	88.480,00	0,00
TOTAL ACTIF COURANT		0,00	0,00	88.480,00	0,00
TOTAL GENERAL ACTIF		88.480,00	0,00	88.480,00	0,00

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	20XX	20XX
CAPITAUX PROPRES			
<i>Capital émis</i>		100.000,00	
<i>Capital non appelé</i>			
<i>Primes et réserves - Réserves consolidés (1)</i>			
<i>Ecart de réévaluation</i>			
<i>Ecart d'équivalence (1)</i>			
<i>Résultat net - Résultat net du groupe (1)</i>		-12.520,00	
<i>Autres capitaux propres - Report à nouveau</i>			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		88.480,00	
PASSIFS NON-COURANTS			
<i>Emprunts et dettes financières</i>			
Impôts (différés et provisionnés)			
<i>Autres dettes non courantes</i>			
<i>Provisions et produits constatés d'avance</i>			
TOTAL II			
PASSIFS COURANTS:			
<i>Fournisseurs et comptes rattachés</i>			
<i>Impôts</i>			
<i>Autres dettes</i>			
<i>Trésorerie passif</i>			
TOTAL III		88.480,00	
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		88.480,00	

الملحق 02: جدول حساب النتائج للشركة (حسب الطبيعة)

COMPTES DE RESULTAT /NATURE

LIBELLE	NOTE	20XX	20XX
Ventes et produits annexes			
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE			
Achats consommés			
Services extérieurs et autres consommations			
II-CONSUMMATION DE L'EXERCICE			
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)			
Charges de personnel			
Impôts, taxes et versements assimilés		-12.520,00	
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-12.520,00	
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles			
Dotations aux amortis, provisions et pertes de valeurs			
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL			
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)			
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES			
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-12.520,00	
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-12.520,00	
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-12.520,00	