



المركز الجامعي ايليزي

معهد العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

بعنوان

دور تقارير المراجعة الخارجية في زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية دراسة حالة تقارير محافظ الحسابات للسنة المالية 2015

تحت إشراف الأستاذ:

عباس عبد الله

من إعداد الطالب:

خضار عبد العزيز

أعضاء لجنة المناقشة:

<u>اللقب واسم الأستاذ:</u>	<u>الرتبة:</u>	<u>الجامعة الأصلية:</u>	<u>الصفة:</u>
د. محمد الشريف الأمين	أستاذ التعليم العالي	المركز الجامعي اليزي	رئيسا
أ. عباس عبد الله	أستاذ مساعد قسم أ	المركز الجامعي اليزي	مشرفا ومقررا
أ. ذيب حسين	أستاذ مساعد قسم أ	المركز الجامعي اليزي	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018

الإهداء

إلى اللذان علماني أن الحياة صبر وعطاء لم أحظى بقربهم ولكن حظيت
بدعواتهم في كل لحظة من مسار حياتي.....إلى الشمس والقمر

والذي الكريمين بارك الله في أعمارهما.

إلى إخوتي وأخواتي كل باسمه.

إلى قرة عيني ابتسام وإكرام .

أدام الله أنسهم وأصلح بهم

إلى زوجتي الوفية المخلصة خير سند لي في حياتي.

إلى كل أساتذتي وأصدقائي وزملائي في العمل .

إلى كل من حذا حذوي ليرتشف من مناهل العلم لعله يجد فيه قيس

كلل الله مسعاه بالنجاح .

إلى كل من لم تسعهم مذكرتي ووسعتهم ذاكرتي

إليكم جميعا أهدي هذا العمل .

خاتمة شكر و عرفان بالجميل

قال الله تعالى: " أن اشكر لي ولوالديك إلي
المصير "

بمناسبة إتمامي لهذا العمل لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والثناء إلى:

- رفيقة الدرب زوجتي الغالية لصبرها ومساندتها لي في مساري الدراسي .
 - الأستاذ المشرف "عباس عبد الله " الذي أثار دربي بتوجيهاته ونصائحه في سبيل إعداد المذكرة
دمتم منارة للعلم أناركم الله بنوره ورفع درجاتكم في العالين دنيا وأخرى .
 - الأستاذ والخبير المحاسبي " علي بن صالح بن يحيى " لإخلاصه ووفائه ومدته يد العون والمساعدة
حفظه الله ورعاه وبلغه الله مناه.
 - حضرة الأساتذة الذين تفضلوا بتخصيص جزء من وقتهم لقراءة ومناقشة هذه المذكرة.
 - كل الطاقم الإداري والأساتذة والطلبة في الدفعة الأولى ماستر محاسبة وجباية معمقة.
 - كل من ساعدنا في سبيل إنجاح هذا العمل وإخراجه إلى حيز الوجود ولو بكلمة طيبة .
- دمتم في خدمة العلمجزاكم الله خيرا .



➤ ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم عملية المراجعة الخارجية ودورها في تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية، وذلك لأهمية عمل المراجع الخارجي في إنتاج معلومات موثوقة ذات مصداقية وذلك لاعتبار المعلومات المحاسبية الركيزة الأساسية في اتخاذ القرار.

هذه الدراسة تتضمن جانبين: جانب نظري وجانب تطبيقي، في الأول تم تناول مفاهيم عامة تتعلق بجودة المعلومات المحاسبية وجودة المراجعة الخارجية، إضافة إلى دور هذه الأخيرة بالمعلومات المحاسبية وجودتها، ثم في الجانب التطبيقي لهذه الدراسة قمنا بمحاولة عرض تقارير محافظ الحسابات في إطار مهمة المراجعة القانونية لشركة ذات مسؤولية محدودة أف.بي.ك، محاولين إتباع الخطوات الضرورية المطلوبة أثناء تأدية مهامه.

في الأخير توصلنا إلى نتائج أهمها ضرورة تقيد محافظ الحسابات بمعايير التقارير أثناء أداء مهمته حتى يرفع من مستوى جودة المراجعة، وأن للمراجعة الخارجية دور في تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية وذلك من خلال إعداد التقارير النهائية للمراجع الخارجي الذي يسعى لبناء صورة صادقة عن القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية.

➤ كلمات مفتاحية

المراجعة الخارجية، المراجعة القانونية، جودة المراجعة، الموثوقية، مصداقية المعلومات المحاسبية.

✚ Résumé

Le but de Cette étude et de présenter les processus d'audit externe et leur rôle dans le création de la crédibilité de l'information comptable, et cela pour l'importance de travail de l'auditeur externe dans la production fiable et crédible afin d'être considéré l'information comptable comme un pilier principale dans l'aliénatrice du décision.

Cette étude comprend deux côtés, le côté théorique et le coté pratique. Dans le premier, il a été traité des concepts généraux liés à la qualité de l'information et la qualité de l'audit externe, en plus de la dernière rôle de l'information comptable et de la qualité ,Puis dans la partie pratique de cette étude, nous avons essayé de voir Les rapports du commissaire aux comptes dans le cadre d'une mission d'audit légal d'une SARL F.B.K, tout en essayant de suivre les principales étapes requise dans l'exercice de ses fonctions.

A la fin de cette étude nous sommes arrivés à des résultats, entre autres la nécessité de se conformer aux normes de rapports dans le cadre de la réalisation de la mission de commissariat aux comptes, afin d'améliorer la qualité de l'audit.et le rôle de l'audit externe dans la réalisation de la crédibilité de l'information comptable et par l'élaboration du le rapport final du vérificateur externe, qui vise à construire une image fidèle des états financiers de l'institution économique.

✚ Mots-clés

L'audit externe, Audit légal, qualité d'audit, la fiabilité, la crédibilité de l'information comptable.

الصفحة	فهرس المحتويات
IV	الإهداء.....
V	الشكر.....
VI	ملخص البحث.....
VII	فهرس المحتويات.....
VII	قائمة الجداول والأشكال.....
X	قائمة الاختصارات والرموز.....
XI	قائمة الملاحق.....
I	مقدمة عامة.....
01	الفصل الأول: الإطار النظري لمصادقية المعلومات المحاسبية.....
02	المبحث الأول: مدخل إلى نظام المعلومات المحاسبية.....
02	المطلب الأول: تعريف وخصائص نظام المعلومات المحاسبية.....
03	المطلب الثاني مبادئ ومقومات نظام المعلومات المحاسبية.....
06	المطلب الثالث: آلية عمل نظام المعلومات المحاسبية.....
10	المطلب الرابع: أهداف نظام المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة عليه.....
12	المطلب الخامس: القوائم المالية كمنتج نهائي لنظام المعلومات المحاسبية.....
18	المبحث الثاني : مفاهيم عامة حول جودة المعلومات المحاسبية.....
18	المطلب الأول : تعريف وأهمية المعلومات المحاسبية.....
22	المطلب الثاني : مفهوم جودة المعلومات المحاسبية وخصائصها.....
30	المطلب الثالث : معايير لقياس جودة المعلومات المحاسبية.....
31	المطلب الرابع : معايير تحقق جودة المعلومات المحاسبية.....
32	المطلب الخامس : العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية.....
36	الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية.....
37	المبحث الأول : مفاهيم عامة حول المراجعة الخارجية.....
37	المطلب الأول: تعريف المراجعة.....
38	المطلب الثاني : أنواع المراجعة.....

39	المطلب الثالث : خصائص وفروض المراجعة الخارجية.....
41	المطلب الرابع : أهمية وأهداف المراجعة الخارجية.....
43	المطلب الخامس : معايير وإجراءات المراجعة الخارجية.....
56	المبحث الثاني : دور جودة المراجعة الخارجية في زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية المحاسبية
56	المطلب الأول: مفهوم جودة المراجعة الخارجية.....
57	المطلب الثاني : أهمية جودة المراجعة الخارجية.....
58	المطلب الثالث : آليات قياس جودة المراجعة الخارجية.....
61	المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية.....
66	المطلب الخامس:معايير تقارير محافظ الحسابات كمدخل لجودة المراجعة الخارجية....
73	الفصل الثالث: دراسة ميدانية لتقارير محافظ الحسابات للسنة المالية 2015.....
74	المبحث الأول: واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر.....
75	المطلب الأول: الشروط العامة والخاصة لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر.....
76	المطلب الثاني: مهام مراجع الحسابات في الجزائر.....
78	المطلب الثالث: تعيين وإنهاء مهام المراجع.....
80	المطلب الرابع: مسؤوليات المراجع في الجزائر.....
82	المطلب الخامس: الهيآت المهنية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر.....
85	المبحث الثاني: عرض تقارير محافظ الحسابات وفق ما تتطلبه المعايير الجزائرية.....
85	المطلب الأول : منهجية الدراسة المتبعة والأدوات المستخدمة.....
87	المطلب الثاني : عرض مختلف مراحل المراجعة في المؤسسة محل الدراسة.....
88	المطلب الثالث : عرض تقارير محافظ الحسابات وفق ما تتطلبه المعايير الجزائرية.....
110	المطلب الرابع: تحليل العلاقة بين تطبيق معايير التقارير وجودة المراجعة
112	خاتمة عامة.....
114	قائمة المصادر والمراجع.....
118	الملاحق.....

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
98	يوضح المبلغ الإجمالي لأعلى خمس تعويضات لمستخدمي شركة SARL F.B.K.	الجدول 1.3
100	يوضح تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة لشركة SARL F.B.K.	الجدول 2.3
102	يوضح مختلف المؤشرات المالية لشركة SARL F.B.K.	الجدول 3.3
105	ميزانية (الأصول) الشركة SARL F.B.K.	الجدول 4.3
106	ميزانية (الخصوم) الشركة SARL F.B.K.	الجدول 5.3
107	حساب النتائج لشركة SARL F.B.K.	الجدول 6.3
108	جدول تدفقات الخزينة الشركة SARL F.B.K.	الجدول 7.3
109	جدول تغيرات رؤوس الأموال الشركة SARL F.B.K.	الجدول 8.3

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
09	مكونات نظام المعلومات المحاسبية.	الشكل 1.1
44	معايير المراجعة الخارجية.	الشكل 1.2
86	الهيكل التنظيمي لمؤسسة SARL F.B.K.	الشكل 1.3
100	تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة لشركة SARL F.B.K.	الشكل 2.3

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
CACOBATPH	Caisse Nationale des Congés Payes et du Chômage Intempéries des Secteurs du Bâtiment, travaux publics et Hydraulique	الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر والبطالة الناجمة عن سوء الأحوال الجوية، لقطاعات البناء والأشغال العمومية والري
CNAS	Caisse Nationale des Assurances Sociales	الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكد
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants	مجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين
IFAC	International Federation of Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
ISA	International Standards on Auditing	المعايير الدولية للتدقيق
ISO	International Organization for Standardization	المعايير الدولية للتقييس
ISO / TC	International Organization for Standardization Technical Committee.	اللجنة التقنية للمعايير الدولية للتقييس
ISQC	International Standard on Quality Control	المعيار الدولي لمراقبة الجودة
NAA	Norme Algérienne D'Audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
SARL	Sociétés à Responsabilité Limitée	شركة ذات مسؤولية محدودة
EURL	Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée	المؤسسة ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد
SPA	Sociétés Par Actions	شركات المساهمة
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
118	رسالة طلب التعيين.....	الملحق رقم 01
119	رسالة القبول.....	الملحق رقم 02
120	محضر الجمعية الاستثنائية لتعيين محافظ الحسابات.....	الملحق رقم 03
121	رسالة المهمة.....	الملحق رقم 04
123	رسالة التأكيد.....	الملحق رقم 05
124	ميزان المراجعة لشركة أف.بي.ك (SARL F.B.K).....	الملحق رقم 06
126	ملف التثبيتات لشركة أف.بي.ك (SARL F.B.K).....	الملحق رقم 07
127	جدول الاهتلاكات لشركة أف.بي.ك (SARL F.B.K).....	الملحق رقم 08
128	محضر جرد التثبيتات لشركة أف.بي.ك (SARL F.B.K).....	الملحق رقم 09
129	محضر جرد المخزونات لشركة أف.بي.ك (SARL F.B.K).....	الملحق رقم 10
130	محضر جرد الصندوق لشركة أف.بي.ك (SARL F.B.K).....	الملحق رقم 11
131	حالة التقارب البنكي لشركة أف.بي.ك (SARL F.B.K).....	الملحق رقم 12

➤ تمهيد:

إن ما يشهده محيط المؤسسة الاقتصادية اليوم من تطورات سريعة في مختلف المجالات يستوجب عليها ضرورة استخدام نظام للمعلومات حتى يسهل عليها معالجة الكم الهائل من المعلومات المحاسبية، ولكن يبقى الإشكال في مدى مصداقية هذه المعلومات ومدى تطابقها مع الواقع الأمر الذي أدى إلى ظهور مهنة المراجعة.

مهنة المراجعة الخارجية هي عملية منظمة وهادفة تسعى للخروج بتأكيد معقول عن مصداقية القوائم المالية، لذلك فهي تقوم بخدمة العديد من الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية، بحيث يوجد ثلاث أطراف معنيين بتلك الخدمة وهم: مقدم الخدمة (المراجع الخارجي)، طالب الخدمة (إدارة المؤسسة)، مستخدمو المعلومات المحاسبية (المستثمرين، الدائنين، الجهات الحكومية) بحيث أن مهنة المراجعة تعتبر خدمة وضمان لمصداقية وجودة المعلومات لذا فإن إضفاء الثقة عليها من أهم أهدافها التي تسعى إلى تحقيقها وإلى تحسين مستوى جودة خدماتها.

تمثل جودة المراجعة مطلباً ضرورياً لكافة الأطراف المستفيدين من عملية المراجعة، فالمراجع يهتم أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية بهدف إضفاء المصداقية على تقريره، أما الإدارة فتحرص على أن تتم بجودة عالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها، والمستفيدون يرغبون أن تتم بجودة عالية بهدف التأكد من دقة وصحة المعلومات المالية الواردة بالقوائم التي تمت مراجعتها والتي سيعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتهم، كما أن المنظمات المهنية تسعى إلى الارتقاء بجودة المراجعة للمحافظة على مصالح جميع الأطراف المختلفة وذلك من خلال إصدار المعايير المنظمة للمهنة والتأكد من تطبيقها. لذا فقد حظي موضوع جودة المراجعة الخارجية باهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال المراجعة، كما أنها تؤدي دوراً فعالاً للمساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع واستقراره المالي، وفي هذا المجال فقد حاولت العديد من الدراسات كشف دور جودة المراجعة الخارجية في زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية، ويعد تحديد هذا الدور أمراً ذو أهمية خاصة في الوقت الحالي وذلك بعد انهيار كبريات الشركات، الأمر الذي ارتبط بمصداقية وجودة خدماتها أمام فشلها في اكتشاف الغش والتلاعب المحاسبي.

على ضوء ما سبق نتبين لنا الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة والتي يمكن طرحها على النحو التالي:

ما هو الدور الذي تقوم به تقارير المراجعة الخارجية من أجل الرفع من مصداقية المعلومات المحاسبية؟

➤ من خلال الإشكالية الرئيسية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- هل تساهم تقارير المراجعة الخارجية في زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية؟.
- ما هي العوامل المؤثرة على جودة خدمات المراجعة الخارجية التي تضمن مصداقية المعلومات المحاسبية؟.

- إلى أي مستوى ساهمت معايير تقارير محافظ الحسابات " علي صالح بن يحيى " في تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية لدى شركة " SARL F.B.K " للسنة المالية 2015 ؟ .

➤ فرضيات الدراسة:

- تساهم تقارير المراجعة الخارجية في زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية.
- من بين العوامل المؤثرة على جودة خدمات المراجعة الخارجية الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.
- اعتماد محافظ الحسابات (مكتب الدراسة) بمعايير التقارير المدروسة لدى الشركة محل الدراسة ساهم في تحسين جودة خدمات المراجعة، من خلال مختلف الجوانب التي تطرق إليها التقرير والمعلومات الواردة فيه.

➤ مبررات اختيار الموضوع : إن اختيار موضوع البحث له أسباب موضوعية وأخرى ذاتية تتمثل في:

✓ مبررات موضوعية:

- الموضوع ذو صلة مباشرة بالتخصص الذي ندرسه.
- إثراء المكتبة الاقتصادية بمواضيع في مجال المراجعة.
- الموضوع يتميز بالحدث، كونه يتعلق بدراسة معايير تم مؤخرا إصدارها لأول مرة في الجزائر (30 أفريل 2014).

✓ مبررات ذاتية:

- الاهتمام الشخصي للمواضيع ذات الصلة بالمحاسبة بصفة عامة، وعلى وجه الخصوص ما يتعلق بالمراجعة.
- بغية التوسع في مجال المراجعة الخارجية ومحاولة دراسة دورها في زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية.

➤ أهداف البحث : تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف من بينها:

- محاولة تسليط الضوء على أهم الجوانب النظرية والتطبيقية للمراجعة الخارجية.
- إظهار مدى التزام المؤسسات بتوفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في قوائمها المالية.
- توضيح الدور الفعال الذي تؤديه جودة خدمات المراجعة الخارجية في زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية.
- التعرف أكثر على معايير التقارير المتعلقة بمجال عمل محافظ الحسابات.
- التعرف على العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في الجزائر.
- تحقيق هدف علمي و هو إضافة مرجع جديد في هذا المجال.

➤ أهمية البحث :

- تكمن أهمية البحث من خلال التطرق إلى معايير جديدة تصدر لأول مرة في الجزائر، تتعلق بتقارير محافظ الحسابات التي تعتبر الركيزة الأساسية لضمان مصداقية المعلومات المالية التي تصدرها المؤسسات الاقتصادية، كما تكمن أهمية البحث في إضافة علمية جديدة تتمثل في دراسة العوامل المؤثرة على جودة خدمات المراجعة الخارجية.

➤ **حدود الدراسة:** من أجل الإحاطة بالموضوع والإجابة على إشكالية البحث، حددنا مجال دراستنا في:

✓ **الحدود الزمانية:** من أجل لإلمام بمختلف الجوانب العلمية والعملية للبحث، فضلنا اختيار الفترة الزمنية للدراسة التي تمتد من 2015/01/01 إلى 2015/12/31. حيث تعتبر هذه الفترة أول سنة يتم فيها تعيين محافظ الحسابات، أما فترة التربص في المكتب امتدت من 2019/07/20 إلى 2019/08/31.

✓ **الحدود المكانية :** من أجل تسليط الضوء على حيثيات الموضوع خاصة في جانبه التطبيقي، قمنا بإجراء الدراسة الميدانية على مستوى مكتب التدقيق والمحاسبة للأستاذ: علي صالح بن يحي بولاية غرداية واختيار عينة الدراسة والمتمثلة في شركة ذات مسؤولية محدودة SARL F.B.K التي يتواجد مقرها في ولاية الجزائر، حيث قمنا بعرض قوائمها المالية لسنة 2015 وعرض تقارير محافظ الحسابات.

➤ **منهج البحث والأدوات المستخدمة:**

تستدعي طبيعة الدراسة استخدام المنهج الوصفي في بعض الأجزاء المرتبطة بالجانب النظري من خلال تقديم مختلف المفاهيم والتعاريف، بالإضافة إلى استخدام المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال محاولة تحليل قوائم وتقارير الشركة محل دراسة الحالة لدى مكتب التدقيق والمحاسبة.

وفيما يخص الأدوات المستعملة اعتمدنا على القوانين، الجرائد الرسمية، الكتب، المقالات، المجلات، التقارير، مذكرات الدراسات العليا إضافة إلى المعلومات المتحصل عليها من شبكة الأنترنت، أما فيما يخص دراسة الحالة فاستعملنا ملاحظة الوثائق، الاطلاع على قوائم وتقارير الشركة ، مستعينين على برامج Word & Excel.

➤ **هيكل البحث :**

ينقسم هيكل البحث إلى مقدمة عامة يليها ثلاثة فصول ثم خاتمة الدراسة، حيث تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري لمصادقية المعلومات المحاسبية وذلك من خلال مبحثين خصص الأول لمدخل إلى نظام المعلومات المحاسبية، أما المبحث الثاني فقد خصص لمفاهيم عامة حول جودة المعلومات المحاسبية.

كما تناولنا في الفصل الثاني الإطار المفاهيمي لجودة المراجعة الخارجية وذلك من خلال مبحثين خصص الأول لمفاهيم عامة حول المراجعة الخارجية، أما المبحث الثاني فقد تناول دور جودة المراجعة الخارجية في زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية.

أما الفصل الثالث المتعلق بالدراسة التطبيقية، تم دراسة واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر خلال المبحث الأول، وفي المبحث الثاني قمنا بمحاولة عرض تقارير محافظ الحسابات وفق ما تتطلبه المعايير الجزائرية للشركة محل دراسة الحالة من خلال المراجعة القانونية لهذه الشركة.

➤ **صعوبات الدراسة :** لقد مرت فترة إعداد هذه المذكرة بجملة من الصعوبات والعراقيل حيث تمثلت فيما يلي:

- الارتباطات والضغوطات المهنية بسبب مسؤولية إشراف وتسيير مكتب المحاسبة بالخبزينة الولائية، حيث تزامنت فترة البحث مع فترة إعداد الموازنات النهائية للسنة المالية 2018.

- بعد مكتب المراجعة عن مقر الإقامة بسبب عدم وجود مكاتب رئيسية معتمدة بالولاية.
- نقص المراجع والبحوث الجامعية الحديثة في مجال جودة المراجعة الخارجية.
- الفرق بين الجانب النظري للموضوع والعملية إذ يتطلب الخبرة المهنية.
- ضيق الوقت المقدم لمعالجة موضوع بهذا الشكل وبهذه القيمة.

➤ الدراسات السابقة:

✓ دراسة ملوح سهير، اثر الخصائص النوعية للقوائم المالية على جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، بجامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2010

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم الخصائص النوعية للقوائم المالية المتمثلة في ملائمة المعلومات، موثوقيتها، لأن القوائم المالية المعروضة والناجمة عن نظام المعلومات المحاسبية تعد ركيزة المستخدمين لاتخاذ قراراتهم ودراسة الأثر الذي تحدثه هذه الخصائص على المعلومات المحاسبية، إذ يتوجب عليها أن تتصف بالجودة والدقة عند الإفصاح عنها وهذا لأهمية المعلومات المحاسبية لمستخدميها ولتقييم أداء المؤسسة، توصل الباحث إلى بعض النتائج أهمها:

- القوائم المالية تعد الركيزة الأساسية التي يستند إليها في اتخاذ القرارات، والمعلومات المفصح عنها في القوائم المالية تعتبر كافية للمستخدمين لاتخاذ القرارات .
- لكي تكون المعلومات المحاسبية المستخرجة من القوائم المالية ذات فائدة للمستخدمين يجب أن تتصف بخصائص معينة ووجود مقاييس ومعايير تجعل المعلومات ذات جودة لتفيد مستخدمي المعلومات وتحقق أهدافها .
- كما تعد جودة المعلومات المحاسبية كمعيار يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات لأهدافها .

✓ دراسة جمانة حنظل التميمي، مقال بعنوان : "العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية" دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة بالعراق. مجلة نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد لجامعة البصرة، المجلد الخامس العدد العاشر، جانفي 2013.

تطرقت الباحثة في هذه الدراسة إلى تحديد العوامل التي تؤثر في جودة العملية التدقيقية، من خلال جمع آراء المدققين المهنيين والأساتذة الأكاديميين المتخصصين في مجال التدقيق في المؤسسات التعليمية والبحثية، حيث عمدت إلى إجراء مسح ميداني لآراء العينة المذكورة والعاملين في المؤسسات التعليمية والبحثية في جامعة البصرة، وذلك من خلال استخدام استمارة الاستبيان، ولقد توصلت الباحثة إلى جملة من النتائج أهمها:

- تؤثر العوامل التنظيمية على تحقيق الجودة بمهنة التدقيق وهو ما اتفق عليه كل من الأكاديميين والمهنيين.
- تؤثر العوامل السلوكية والعوامل الشخصية التي يجب توفرها في المدقق في تحقيق الجودة.
- إن الالتزام بالمبادئ والمعايير المهنية للتدقيق وكيفية إعداد التقارير، له تأثير على تحقيق الجودة التدقيقية.

✓ دراسة أحمد برير بعنوان: " جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات " مذكرة ماجستير في العلوم التجارية بجامعة ورقلة، 2014

هدفت الدراسة إلى دراسة وتحليل مفهوم جودة المراجعة ومفهوم فجوة التوقعات في المراجعة وبيان دور وسائل تحسين عملية المراجعة في محاولة تضييق تلك الفجوة، وهذا من خلال الإجابة على السؤال الذي يتمحور حول: كيف يمكن لجودة المراجعة تقليل فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجع الحسابات ؟

ولغرض جمع البيانات ميدانيا قام الباحث بإعداد وتوزيع استبيان للهيئة المستهدفة من المراجعين ومستخدمي القوائم المالية وخضعت للتحليل الإحصائي وفق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) .

توصلت الدراسة إلى أن الالتزام بمعايير المراجعة وتفعيل مسؤوليات المراجع وكذلك تفعيل دور لجان المراجعة وإعطاء دور أكبر للمنظمات المهنية ساعد في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة، وأوصت الدراسة إلى ضرورة العمل برقابة جودة الأداء في مكاتب المراجعة وتثقيف المجتمع بطبيعة عملية المراجعة وإصدار معايير مراجعة محلية من قبل المنظمات المهنية الوطنية.

➤ تحليل الدراسات السابقة:

- من خلال التعرض للدراسات السابقة لاحظنا عدم توصل الباحثين إلى تحديد مفهوم موحد لجودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة عليها، ولاحظنا تفاوت كبير بين تلك الدراسات.
- الدراسات السابقة حاولت تحديد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية من وجهة نظر الأطراف الأساسية المهتمة بعملية المراجعة (المراجعين، معدي القوائم المالية، ومستخدموها) وكذا الأكاديميين.
- لم نلاحظ من خلال الدراسات السابقة ترتيب العوامل المؤثرة في جودة المراجعة الخارجية حسب درجة الأهمية لهذه العوامل، مع وجود تفاوت كبير بين عدد العوامل التي اعتمدت عليها كل دراسة.

➤ ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تتفق الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة في معالجة موضوع المراجعة الخارجية وآليات تحقيق الجودة والعوامل المؤثرة عليها من الجانب النظري، إلا أن ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة كون هذه الأخيرة ركزت على العوامل التي تؤثر في جودة المراجعة من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين، وتوصلت إلى نتائج وتوصيات كضرورة الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة دولية كانت أو محلية، وتكثيف الدورات التكوينية لرفع مستوى أداء المراجعين من أجل تحقيق الجودة. أما الدراسة الحالية فجاءت لتعزيز الدراسات السابقة، إلا أنها ركزت على موضوع معايير التقارير التي يعدها محافظ الحسابات، كونها المرأة التي تعكس جودة عملية المراجعة.

أما من ناحية الدراسة التطبيقية، فإن أغلب الدراسات السابقة اعتمدت أسلوب الاستبيان وعالجت النتائج وفق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، في حين أن الجانب التطبيقي في الدراسة الحالية جاء مخالفا لبعض الدراسات السابقة، حيث تمثل في

محاولة عرض وتحليل قوائم وتقارير الشركة محل الدراسة في ظل احترام محافظ الحسابات (مكتب دراسة الحالة) بالمعايير المحلية المتعلقة بالتقارير.

تمهيد

يمثل نظام المعلومات المحاسبية احد الأنظمة الفرعية داخل المؤسسة والذي يتكون من مجموعة من الطرق والإجراءات المحكومة بمبادئ وقواعد سليمة تتبع، من أجل تحويل المدخلات المتمثلة في الأحداث المالية (بيانات) إلى مخرجات والتي تتمثل في المعلومات المحاسبية (قوائم مالية)، تساعد على اتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل أطراف عديدة سواء داخل المؤسسة أو خارجها، ويؤدي هذا النظام القائم على قاعدة صحيحة وسليمة لإنتاج معلومات محاسبية ذات مصداقية وجودة عالية تقدم صورة ملائمة عن المركز المالي والوضع الحقيقية للمؤسسة، وتعد المعلومات المحاسبية في عصرنا الحالي موردا جديدا لأي مؤسسة بغض النظر عن طبيعتها وحجمها مثلها مثل الموارد البشرية والمادية، حيث تمثل في الوقت الحاضر ثروة إذ أن التحكم والاستغلال الأمثل يحقق أرباحا ونجاحا للخطط المستقبلية وضمانا للاستمرار.

ونظرا لأهمية المعلومات المحاسبية في مختلف مجالات اتخاذ القرار على المستوى الداخلي والخارجي وكمعلومة مفيدة وصحيحة صالحة لمختلف مجالات التسيير لتحقيق أهداف المؤسسة، لذلك فمن الضروري التطرق إلى المفاهيم العامة لنظام المعلومات المحاسبية من حيث المفهوم، المكونات، المميزات، الخصائص، المبادئ، المقومات، الأهداف، الأنظمة الفرعية للنظام والعوامل المؤثرة عليه، بالإضافة إلى التعرف على جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية من حيث المفهوم، الخصائص، معايير لقياس وتحقيق الجودة والعوامل المؤثرة عليها.

المبحث الأول: مدخل إلى نظام المعلومات المحاسبية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية أحد مكونات التنظيم الإداري، فهو يختص بجمع البيانات ومعالجتها، ومن ثم تحويلها إلى معلومات محاسبية مفيدة، وتوصيلها إلى الأطراف

الخارجية كالجهاز الحكومية والدائنين والمستثمرين وكذلك إدارة المؤسسة لاتخاذ مختلف القرارات المناسبة. وفي ما يلي سنتعرف أكثر على نظام المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: تعريف وخصائص نظام المعلومات المحاسبية

يتم التطرق في هذا المطلب إلى تعريف نظام المعلومات المحاسبية وخصائص نظام المعلومات المحاسبية.

الفرع الأول: تعريف نظام المعلومات المحاسبية : يمكن تعريف نظام المعلومات على أنه: "مجموعة من الموارد التي تعمل في بيئة معينة وتسعى لتحقيق هدف معين، حيث تتمثل هذه الموارد في الأفراد، البرامج، المعدات، الآلات... إلخ، والتي ترتبط ببعضها البعض بعلاقات متداخلة ومتشابكة، إذ تتولى هذه الموارد جمع ومراقبة واسترجاع وتشغيل وتخزين وتوزيع المعلومات، بعد إجراء عمليات التحويل، ومعالجة البيانات بغرض جعلها قابلة للاستخدام النهائي من طرف أصحاب القرار أو باقي المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة لأجل تحقيق أهدافها"¹

كما يعرف نظام المعلومات المحاسبية على أنه " أحد مكونات نظام المعلومات الإدارية والذي يهتم بجمع وتصنيف ومعالجة العمليات المالية وتحويلها إلى معلومات محاسبية وتوصيلها إلى الأطراف المختلفة ذات العلاقة من أجل ترشيدها قراراتها، ويتكون هذا النظام من الأشخاص، المعدات، الإجراءات وتكنولوجيا المعلومات "².

من خلال التعريفين السابقين يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبية بأنه مجموعة من الأجزاء المترابطة والمتجانسة من الموارد والعناصر التي تتفاعل وتتكامل مع بعضها البعض، يتم من خلال هذا النظام تنسيق الموارد البشرية والمادية لتحويل المدخلات (البيانات) إلى مخرجات (معلومات) لتحقيق مجموعة من أهداف المؤسسة .

الفرع الثاني: خصائص نظام المعلومات المحاسبية: يتميز نظام المعلومات المحاسبية كغيره من الأنظمة الأخرى بعدة خصائص إذا ما توفرت فيه تجعله نظام للمعلوماتية، يتمتع بالحيوية والقدرة على تأدية وظائفه المختلفة التي أعدت له ليستطيع أن يحقق الأهداف التي أنشئ من أجلها، وفيما يلي أهم الخصائص التي يتصف بها :³

- يجب أن يحقق نظام المعلومات درجة عالية جدا من الدقة والسرعة في معالجة البيانات عند تحويلها لمعلومات.

- أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية في الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختيار بديل امثل من البدائل المتوفرة.

¹ نور الدين مزهود، تقييم أداء نظام المعلومات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2008، ص12.

² نجيب بن مسعود، مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين النظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2015، ص42.

³ أيمن محمد الشنطي، أثر تطبيق نظم المعلومات المحاسبية على تحسين فاعلية وكفاءة التدقيق الداخلي، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 01، جانفي 2013، ص110.

- أن يكون بسيطاً ويتضح فيه تدفق البيانات من مصادره بشكل منظم ويتجنب تكرار البيانات في تشغيله.
- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفتها المهمة وهي التخطيط القصير والطويل الأجل.
- أن يكون مقبولا لدى العاملين في المؤسسة، ويتوفر فيه درجة معقولة من الإقناع بأهميته وفائدته.
- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة المؤسسة.
- أن يكون مرتبطاً مع نظم المعلومات الأخرى، بما يحقق التكامل فيما بينها لخدمة وظائف التخطيط والرقابة.
- أن يكون سريعاً ودقيقاً في استرجاع المعلومات الكمية والوصفية المخزنة وذلك عند الحاجة إليها.
- أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليلاءم التغيرات الطارئة على المؤسسة.

المطلب الثاني مبادئ ومقومات نظام المعلومات المحاسبية

يتم التطرق إلى مبادئ نظام المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى مقومات نظام المعلومات المحاسبية.

الفرع الأول: مبادئ نظام المعلومات المحاسبية : تتمثل هذه المبادئ في ما يلي:¹

أولاً: مبدأ التكلفة المناسبة: يعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ التي توفر للإدارة احتياجاتها من المعلومات وتحقق لها الرقابة الداخلية بتكاليف معقولة ومناسبة لحجم المؤسسة وإمكانياتها المالية، ويجب توفر شرطين أساسيين حتى يكون نظام المعلومات المحاسبية قادراً على تحقيق الرقابة وتوفير المعلومات وهما:

1- شرط إجباري : ويتمثل في ضرورة ضمان نظام المعلومات المحاسبية تحقيق الحد الأدنى من الإجراءات التي تعمل على توفير المعلومات المحاسبية اللازمة وتضمن متطلبات الرقابة الداخلية.

2- شرط اختياري : ويتمثل في إمكانية جعل نظام المعلومات المحاسبية ذو قدرة عالية على تزويد الإدارة بمعلومات محاسبية أوفر وأدق، وكذلك تحقيق فعالية قصوى لنظام الرقابة الداخلية.

¹ سحر فيصل، دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص54.

ثانيا: مبدأ الثبات في إعداد القوائم المالية: تعتبر القوائم مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، لذلك يجب أن تكون معدة بطريقة موحدة وثابتة في كل الدورات لتعطي إمكانية المقارنة، إن هذا المبدأ يؤدي إلى تحقيق أهداف النظام من ناحية تحقيق تكامل عمليات المؤسسة والحصول على معلومات تمتاز بالدقة والسرعة بتكاليف مقبولة.

ثالثا: مبدأ العمل الإنساني في إعداد التقارير: إن أي نظام لا يعمل تلقائيا إلا من خلال الأفراد لذلك فإنه من الضروري مراعاة جانب العلاقات الإنسانية، وذلك بالتركيز على توفير الظروف الملائمة والمحفزة للأفراد لأداء مهامهم بشكل جماعي، ويتمثل دور العنصر البشري في:

- خلق الإقناع الكامل من هيئة العمال والموظفين بالنظام وفعاليته وأهدافه المسلم بها لان انجاز الأعمال دون إقناع يؤدي إلى انهيار النظام.

- رفع كفاءة العاملين من خلال برامج التدريب اللازمة ووضع التفسيرات المحددة والواضحة لها، وينتج عن ذلك السرعة في إنجاز مهام النظام وإعداد البيانات بالدقة والسرعة المطلوبتين وبأقل تكلفة.

رابعا: مبدأ الهيكلية: حيث يجب أن يراعى في تصميم نظام المعلومات المحاسبية ما يتضمنه الهيكل التنظيمي من خطوط للسلطة والمسؤولية، والتي تحدد أساليب الضبط والرقابة الداخلية، وتحدد كذلك مسار تدفق البيانات والمعلومات من وإلى نظام المعلومات المحاسبية، ومما لا شك فيه أن مبدأ مراعاة الهيكل التنظيمي يستوجب تحديد البيانات المطلوبة ومدى فائدتها لإدارات وأقسام المؤسسة، ووضع نظام سليم لمراقبتها ويلزم لتحقيق ذلك توافر الاعتبارات التالية: تحديد وسائل وأساليب الرقابة، تحديد السلطة والمسؤولية تحديدا واضحا، وضع نظام فعال للتوجيه والإشراف على المستويات الإدارية المتعددة.

خامسا: مبدأ الضبط والرقابة الداخلية: يجب أن يتوفر نظام المعلومات المحاسبية على مجموعة من الإجراءات التنظيمية المتكاملة، والتي تضمن دقة وصحة المعلومات المحاسبية، لتكون كقاعدة سليمة في اتخاذ القرارات، وتجدر الإشارة إلى أن مفهوم الضبط الداخلي أضيق نطاقا من مفهوم الرقابة الداخلية لأنه يوفر الأساليب التي تساعد على التحقق التلقائي من صحة البيانات وتمكين العاملين من تقليل فرص الوقوع في الأخطاء، وكمثال على الضبط الداخلي يظهر استخدام حسابات المراقبة ونظام الجرد المستمر، والجرد الفعلي المادي، كما تتطلب الرقابة الداخلية داخل المؤسسة ضرورة وجود خطة تنظيمية سليمة تحقق الفصل بين الوظائف والمسؤوليات، إضافة إلى تحديد السلطات والمسؤوليات.

سادسا: مبدأ المرونة: يجب أن يتصف نظام المعلومات المحاسبية بالمرونة كي يستجيب لمختلف التغيرات التي تحدث في المستقبل، ولكن مع مراعاة مبدأ الثبات والاستمرار في عرض البيانات.

سابعا: مبدأ التوقيت السليم: إن نتائج نظام المعلومات المحاسبية توجه إلى جهات مختلفة لتتخذ القرارات المناسبة لذلك يجب أن يكون النظام المصمم قادرا على توفير هذه النتائج في الوقت المناسب وبالنوعية الجيدة.

ثامنا: مبدأ إعداد التقارير: تعتبر التقارير هي المخرجات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية، وبالتالي يجب أن يكون هذا النظام قادر على إصدار التقارير الداخلية والخارجية والتي تعتبر وسيلة اتصال بين مختلف المستويات الإدارية داخل المؤسسة، ويجب أن تتصف هذه التقارير بالدقة والمصادقية كي تكون أساسا للمفاضلة بين مختلف البدائل المتاحة لاتخاذ القرارات الملائمة.

الفرع الثاني: مقومات نظام المعلومات المحاسبية: تمثل مقومات أي نظام مجموعة الأسس التي يقوم عليها عمل النظام بصورة مترابطة ومتكاملة لبعضهما البعض، بحيث لا يمكن الاستغناء عن أحدها إذا ما أريد لذلك النظام تحقيق أهدافه بفاعلية، وهناك مجموعة من المقومات التي تتواجد في النظام قد تختلف تفاصيلها من مؤسسة إلى أخرى تبعا لعدة عوامل أهمها: حجم المؤسسة، طبيعة النشاط، وطبيعة النظام من حيث كونه يدويا أو آليا أو إلكترونيا، إلا أن توفير هذه المقومات هو أمر ضروري يستلزمه العمل المحاسبي وتتمثل هذه المقومات:¹

أولا: المجموعة المستندية: تمثل المستندات أولى مقومات نظام المعلومات المحاسبية والأساس المهم في :

1- توفر المستندات الدليل الموضوعي الذي يحتوي على البيانات التي تمثل الخطوة الأولى في عمل النظام.

2- تمثل المستندات سجلا تاريخيا للمؤسسة نظرا لما تحويه من بيانات مؤرخة للأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة خلال الفترات المالية السابقة.

3- تمثل المستندات أحد الوسائل المهمة ضمن وسائل الرقابة على كافة الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة. وتنقسم المستندات حسب مصدرها إلى:

أ- المستندات الداخلية: وهي تلك المستندات التي تنشأ داخل المؤسسة، بمعنى أنه يتم تصميمها داخليا وذلك للاستخدام داخل أو خارج المؤسسة مثل كشوف المرتبات والأجور.

ب- المستندات الخارجية: وهي تلك المستندات التي ترد للمؤسسة من مصادر خارجية كالموردين والبنوك والعملاء والهيئات الحكومية، وطالما أن هذا النوع من المستندات يرد للمؤسسة من مؤسسة أو جهة أخرى فلا دخل للمؤسسة المستلمة لهذه المستندات في تصميم المستند.

ثانيا: المجموعة الدفترية: تتمثل بكافة الدفاتر والسجلات المحاسبية التي تم مسكها في المؤسسة، التي تعتبر بمثابة الوعاء المستخدم لمعالجة البيانات التي تحتويها المستندات، حيث يتم إجراء العمليات المحاسبية من إثبات وترحيل وعرض وتلخيص وكذلك العمليات الحسابية كالجمع والطرح والترصيد. وتنقسم الدفاتر بصفة عامة إلى:

¹ لندة قداري، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر قسم علوم تجارية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2015، ص36.

1- مجموعة دفاتر اليومية: سواء كانت يومية عامة أو يומيات مساعدة تحليلية وفرعية، ويتم الإثبات في هذه المجموعة من واقع المستندات المؤيدة للعمليات والأحداث التي تتم داخل المؤسسة.

2- مجموعة دفاتر الأستاذ: سواء كانت دفاتر أستاذ عام أو مساعد فرعي، ويتم الإثبات في هذه المجموعة من واقع صور المستندات أو الترحيل المباشر من اليوميات أو الدفاتر الأخرى.

3- مجموعة السجلات الأخرى: تستخدم المؤسسة مجموعة من السجلات التحليلية والإحصائية الأخرى لتثبت بها كافة البيانات الإضافية التي تعتبر لازمة لدراسة نتائج المؤسسة وتحليلها، مما يساعد في حل المشاكل الإدارية وغيرها مثل الدفاتر الإحصائية والجرد، هذه السجلات تختلف من مؤسسة لأخرى حسب الغرض وطبيعة النشاط.

ثالثاً: دليل الحسابات: يمثل أداة مهمة في توجيه العمل المحاسبي من خلال تحديد الحسابات التي يمكن أن تتأثر بها العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكذلك فهو أداة مساعدة يمكن أن تساهم في تسهيل العمل المحاسبي من خلال التصنيفات والترقيعات التي يمكن أن تعطى للحسابات المختلفة، إضافة إلى ما يمكن أن يتضمنه الدليل من توضيح المفاهيم والمصطلحات المحاسبية المستخدمة.

رابعاً: مجموعة التقارير والقوائم المالية: تمثل ناتج العمل المحاسبي في أي مؤسسة وخلاصة لكل ما قامت به من عمليات ضمن نشاطاتها الجارية وغير الجارية، وهي تقدم إلى كافة الجهات التي لها علاقة مباشرة وغير مباشرة للمؤسسة والتي يمكن أن تعتمد عليها في اتخاذ القرارات المتعددة، سواء كانت تلك الجهات من داخل المؤسسة أو من خارجها، وتتضمن مجموعة القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية كل من قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التغير في الأموال الخاصة، قائمة التدفقات النقدية، إضافة إلى الكشوفات التي يتم من خلالها تفسير وتوضيح وتحليل بعض البيانات التي تحتويها القوائم المالية بصورة تفصيلية، وهذا بما يمكن أن يخدم مستخدميها في فهم كيفية التوصل إلى تلك البيانات، وكذلك توضيح بعض السياسات الإدارية والمالية.

المطلب الثالث: آلية عمل نظام المعلومات المحاسبية

يتم التطرق في هذا المطلب إلى مكونات نظام المعلومات المحاسبية والأنظمة الفرعية التابعة للنظام.

الفرع الأول: مكونات نظام المعلومات المحاسبية: يمتلك نظام المعلومات المحاسبية المواصفات الخاصة بنظم المعلومات، كما له مواصفات مميزة عن بقية النظم وهي مرتبطة بالوظيفة المحاسبية، ويتكون هذا النظام من مجموعة العمليات التي يتوجب القيام بها لتحويل

المدخلات المتمثلة في الأحداث الاقتصادية (بيانات) إلى مخرجات والتي تتمثل في المعلومات المحاسبية (قوائم مالية) تساعد على اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية.¹

أولاً: المدخلات: تتمثل في البيانات التي تعتبر مادة أولية، وهي عبارة عن الأحداث الاقتصادية المعبر عنها بشكل نقدي التي يتم إدخالها للنظام لغاية معالجتها، حيث أن البيانات تشكل مدخلات النظام ولأنها متعلقة بعمليات المؤسسة فيجب أن تجمع وتسجل في النظام من أجل عمليات المعالجة اللاحقة، وتشكل المستندات والوثائق التي تصور العمليات المالية بين المؤسسة والبيئة المحيطة مدخل للنظام المحاسبي، وعلى مدى سلامتها وتنظيمها يتوقف النجاح في النشاط ونوعية القرارات التي تتخذ، فالقرار الرشيد هو الذي تتوفر له الإحصاءات والبيانات الضرورية التي جمعت بشكل دقيق ونظمت وحلت بحيث يمكن استخدامها والاستفادة منها.

ثانياً: المعالجة (العمليات التحويلية): تقوم عمليات المعالجة في نظام المعلومات بتحويل البيانات المدخلة إلى معلومات لغرض إعدادها وتجهيزها للمرحلة الثالثة من النظام، وهي تمثل مجموعة من العمليات الحسابية، عمليات المقارنة، التلخيص، التصنيف، الفرز وغيرها من العمليات المحاسبية التي تجرى على البيانات المدخلة بهدف تحويلها إلى معلومات تقدم للمستفيد النهائي، وتتضمن المعالجة في نظام المعلومات المحاسبية استخدام اليوميات والمستندات من أجل تأمين تسجيل دائم وحسب التسلسل الزمني لمدخلات النظام، فيتم تسجيل العمليات من واقع المستندات في دفاتر اليومية ثم تتم عملية ترحيل المبالغ المسجلة في دفاتر اليومية إلى الحسابات وأخيراً تجمع المبالغ في الحسابات وترصد تمهيداً لإعداد القوائم المالية. وتتم المعالجة من خلال العديد من العمليات من بينها:²

1- تجميع وتسجيل البيانات: تتمثل هذه العملية في إحضار البيانات وتجميعها من مصادرها الأولية، سواء من خارج المؤسسة الاقتصادية أو من داخلها أو في صورة تغذية عكسية، ويتم تسجيلها سواء كانت طريقة التسجيل المتبعة يدوياً أو آلياً.

2- مراجعة البيانات: تهدف عملية مراجعة البيانات إلى التأكد من مطابقة البيانات، التي تم تسجيلها مع المصادر لتفادي الأخطاء وتصحيحها إن وجدت من خلال:

أ- العمليات الحسابية والمنطقية: تشمل العمليات الحسابية التي تجرى على البيانات مثل الجمع، الطرح، الضرب، القسمة... الخ فمثلاً احتساب أقساط إهلاك الأصول الثابتة ومخصصات الديون المشكوك فيها قد تحتاج إلى عمليات حسابية مختلفة، وتشغيل البيانات الخاصة بالقرارات الإدارية قد تحتاج إلى نماذج رياضية معقدة مثل البرمجة الخطية وأسلوب المدخلات والمخرجات وغيرها.

¹ علون محمد لمين، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي، رسالة دكتوراه علوم تجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016، ص 100.

² نجية بن مسعود، مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين النظام المعلومات المحاسبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2015، ص 52.

ب- المقارنة: تتمثل عملية المقارنة بإظهار أوجه الشبه والاختلاف بين مجموعات مختلفة من البيانات فمثلا قد يتم المقارنة بين البيانات الخاصة بالبضاعة المستلمة في كشف الاستلام وبين البيانات الخاصة بالبضاعة الموجودة بأمر الشراء حتى يتم التأكد من مطابقتهم.

3- التصنيف: هو وضع البيانات في صورة فئات أو مجموعات وفقا لخصائص مشتركة بين بيانات كل فئة أو مجموعة باستخدام نظام الترميز، ويتم في هذه العملية فصل البيانات في فئات متجانسة وفقا لمعيار معين، فهناك العديد من المعايير التي يمكن استخدامها في التصنيف، فمثلا بيانات المخزون قد تقسم إلى بيانات خاصة باستلام البضاعة وأخرى بإصدار أوامر الشراء وغيرها، أو تصنيف بيانات المبيعات حسب المنتجات، العملاء أو المناطق وما إلى ذلك، ويجري التصنيف عادة على أساس نظام ترميز معين قد يكون رقميا أو باستخدام الأحرف أو بالاستخدام الاثنين معا بحسب الآلات المعدة لذلك ونوعية البيانات.

4- الترتيب (الفرز): هذه العملية تتعلق بوضع عناصر البيانات في ترتيب معين أو محدد مقدما، فمثلا سجلات المخزون يمكن أن ترتب وفقا لترقيم المنتجات، مستوى الأنشطة، القيمة النقدية، أو وفقا لاحتياجات المؤسسة.

5- التلخيص: تهدف عملية التلخيص إلى دمج مجموعة من عناصر البيانات وجمعها لكي تتوافق واحتياجات مستخدميها، فمثلا القوائم المالية تعد تلخيصا للعمليات والمهمات التي تمت خلال فترة معينة.

6- التخزين: تتم بهذه العمليات حفظ البيانات بطريقة منظمة ومدروسة بحيث يسهل استرجاعها عند الحاجة إليها في ملفات خاصة تمهيدا لاستخدامها في الوقت المناسب مستقبلا، أو تمهيدا لإجراء بعض العمليات عليها في المستقبل، وتختلف طريقة التخزين في النظام اليدوي عنه في النظام الآلي، ففي النظام اليدوي يتم التخزين في ملفات أو دفاتر ورقية، بينما في النظام الآلي فتكون أداة التخزين شرائط، أسطوانات ممغنطة.

7- الاسترجاع: ترتبط هذه العملية بعملية التخزين، فبعد تخزين البيانات لفترة ما يتم استرجاعها وإحضارها في ملفات خاصة لاستخدامها أو إجراء عمليات أخرى عليها.

8- إعادة الإنتاج: تهدف هذه العملية إلى تقديم البيانات في شكل يمكن أن يفهمها ويستخدمها من يطلبها، إذ تقدم في شكل تقارير مكتوبة، أو في شكل رسومات بيانية أو هندسية، أو عرضها على شاشة الحاسب مباشرة في حالة المعالجة الإلكترونية، لاستخدامها في أغراض مختلفة مع بقاء الأصل كما هو على حاله في وحدة التخزين.

9- التوزيع والاتصال: يقصد بهذه العملية إيصال المعلومات إلى مستخدميها في الوقت والشكل المناسب.

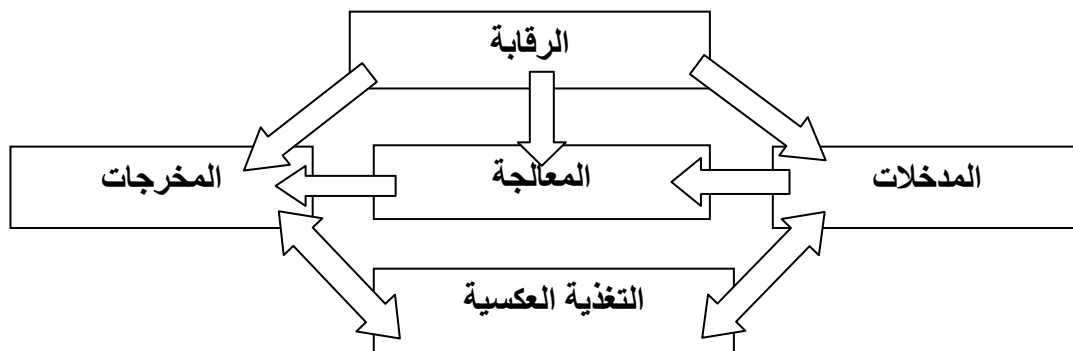
ثالثا: المخرجات: تشكل القوائم المالية الناتج النهائي للنظام المعلومات المحاسبية فهي تعكس نتيجة العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة خلال السنة المالية، وهي تقدم صورة صادقة وعادلة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي، وهي عبارة عن المعلومات الصادرة من النظام بعد أن ينهي المعالجات المحاسبية المناسبة للبيانات المدخلة، هذه المعلومات يطلق عليها

مخرجات نظام المعلومات المحاسبية حيث أن الهدف الرئيسي لأي نظام هو إنتاج المعلومات المناسبة للمستفيدين داخل وخارج المؤسسة بغرض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

رابعاً: الرقابة: يتطلب الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وجود رقابة على عمليات الإدخال والمعالجة والمخرجات للتأكد من أن نظام المعلومات ينتج ويقدم المعلومات وفق المعايير المفترضة عند تصميمه، وأن النظام يحتوي على كافة الإجراءات الرقابية التي تضمن صحة المدخلات وعمليات المعالجة والمخرجات، وتعرف الرقابة على أنها الخطة التنظيمية وكافة الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية أصولها، ضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية، الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية، وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية مقدماً، بواسطة فحص العمليات تجاه السجلات ذات الصلة والمخزنة في نظام الكمبيوتر، وكذلك ضرورة إلزام الموظفين بإدخال كلمة السر في كل وقت من أجل أمن تلك البيانات، وتحقيق وظيفة الرقابة على البيانات هدفان رئيسيان هما: حماية الأصول من الضياع، والتأكد من أن البيانات التي تم الحصول عليها دقيقة وكاملة وتعالج بشكل صحيح.¹

خامساً : التغذية العكسية : إن التغذية العكسية جزء من مدخلات النظام، كما تعتبر التغذية العكسية من الخصائص والميزات الأساسية لتطوير أداء النظام، وهي عملية قياس ردة فعل المستفيدين على عمل النظام، فقد يقوم النظام بأداء وظائفه كما هو مفترض عند تصميمه، ولكن بعض المعلومات التي يقدمها لا تلاءم حاجات المستخدمين، عندئذ يقوم المستخدمون بطلب إحداث تغييرات في النظام، وبمعنى آخر أن المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي كمخرجات، يجب أن ترتد مرة أخرى إلى النظام حتى يتمكن متخذ القرار من أن يتحقق من صحة التوقعات السابقة، وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات واتخاذ القرارات التصحيحية بشأن الانحرافات إن وجدت، حيث تعتبر التغذية العكسية من أهم الأدوات الرقابية التي تمكن من تحديد أثر القرار ومدى تطبيقه ومدى الحاجة إلى تعديله. والشكل التالي يبين مكونات نظام المعلومات المحاسبية.

الشكل رقم (1.1) مكونات نظام المعلومات المحاسبية.



المصدر : نجيب بن مسعود، مرجع سبق ذكره، ص53.

¹ بلعيد وردة، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة المسيلة 2014 ص80.

الفرع الثاني: الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبية : وتتمثل هذه الأنظمة الفرعية في:¹

أولاً: نظام معالجة أوامر البيع: يختص هذا النظام بمعالجة أوامر العملاء وينتج فاتورة العميل والبيانات الضرورية لتحليل المبيعات والرقابة على المخزون وفي كثير من المؤسسات تختص هذه النظم بتتبع أوامر العملاء حتى تشحن المنتجات التامة الصنع إليهم.

ثانياً: نظام الرقابة على المخزون: يختص هذا النظام بمعالجة البيانات التي تعكس التغيرات في مستوى المخزونات وتوفر المعلومات اللازمة لشحن المنتجات من الموردين إلى مخازن المؤسسة وإعادة طلب الشراء لنفس الأصناف.

ثالثاً: نظام حسابات القبض: يختص هذا النظام بتقيد المبالغ التي يدين بها العملاء للمؤسسة، وينتج قوائم العملاء الشهرية وتقارير إدارة الائتمان لتتبع موقف العملاء.

رابعاً: نظام حسابات الدفع: يختص هذا النظام بتقيد المشتريات مع الموردين والمبالغ التي يدينون بها للمؤسسة والمدفوعات في مقابلها، ويقوم بإعداد الشيكات لتسديد الفواتير وتقارير عن إدارة الخزينة.

خامساً: نظام المرتبات: يستقبل ويمسك يوميا البيانات من بطاقات العمل الخاصة بالموظفين وبيانات أخرى عن التشغيل، ينتج: شيكات الأجور، تقارير الأجور، تحليل العمل، وتقارير أخرى يتم إعدادها للمسيرين والمنظمات الحكومية فيما يخص: العائدات، الضرائب والمستحقات الأخرى، وتقارير عن تحليل تكلفة اليد العاملة والإنتاجية.

سادساً: نظام دفتر الأستاذ: يختص هذا النظام بدمج البيانات الصادرة عن حسابات العملاء والموردين، الأجور وأنظمة المعلومات المحاسبية الأخرى وفي نهاية كل فترة محاسبية يتم إقفال دفاتر المؤسسة وإعداد ميزان المراجعة، جدول حسابات النتائج وميزانية المؤسسة، إلى جانب عدة تقارير عن الإيرادات والمصاريف للمسيرين، كما أن النظام المحاسبي لدفتر الأستاذ يساعد المؤسسة على القيام بهذه الأعمال بطريقة مرتبة ودقيقة وبمراقبة مالية أحسن وتقديم تقارير عن وضعية التسيير، زيادة على ذلك يقلل من عدد الأفراد وقيمة التكاليف مقارنة بالطرق اليدوية.

المطلب الرابع: أهداف نظام المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة عليه

يخصص هذا المطلب لأهداف نظام المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على هذا النظام.

الفرع الأول: أهداف نظام المعلومات المحاسبية: إن الغرض الرئيسي لأي نظام للمعلومات المحاسبية هو توفير معلومات محاسبية لمختلف المستخدمين الداخليين كالإدارة أو الخارجيين كالمزبائن، وتوجد أربعة أهداف معينة يمكن تحديدها لإنجاز الغرض الرئيسي:²

¹ عيادي محمد لمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص39.

² إبراهيم الجزراوي، عامر الجناحي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار البازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص27-29.

أولاً: تسجيل عمليات المؤسسة واستخلاص النتائج: ويطلق على هذه المرحلة بعملية إدخال البيانات الناتجة عن العديد من المعاملات والتي يطلق عليها العمليات المحاسبية، والتي تعتبر عمليات مالية متبادلة بانتقال قيمة أو منفعة بين طرفين نتيجة قرار أو عمل إداري، وتتضمن أحداث أو عمليات التبادل القيمة الاقتصادية مثلاً عمليات البيع التي تحدث في المؤسسة هي تبادل قيمة اقتصادية تمثل عملية محاسبية، حيث يقوم نظام المعلومات المحاسبية بتسجيل تلك المعلومات من واقع المستندات وترحيلها وتجميعها وتخزينها عبر مجموعة من الإجراءات لاستخلاص النتائج عنها، ويعمل نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق ذلك وفقاً للعديد من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تحكم الممارسة والمعالجة المحاسبية وتحديد محتوياتها في شكل قوائم مالية.

ثانياً: توفير المعلومات اللازمة لتدعيم عملية اتخاذ القرار: يهدف نظام المعلومات المحاسبية إلى توفير المعلومات المفيدة للإدارة والمستفيدين الخارجيين لإنجاز واتخاذ القرارات، ويتم توفير هذا النوع من الاحتياجات للأطراف الداخلية من خلال ما تسمى بالمحاسبة الإدارية باعتبارها المسؤولة عن احتياجات المستويات الإدارية وكيفية توفيرها، أما بالنسبة لاحتياجات المستخدمين الخارجيين معظمها يتم توفيرها عن طريق القوائم المالية.

ثالثاً: توفير المعلومات اللازمة التي تساعد على تقييم النشاط الإداري: يعتبر نظام المعلومات المحاسبية أداة هامة توفر المعلومات اللازمة التي تبين مدى نجاعة الأداء الإداري في المؤسسة من خلال توفير المعلومات للمساهمين، الموردين، العملاء، البنوك... إلخ. وخاصة المسيرين لتقييم مدى فعالية الأداء الإداري للمؤسسة.

رابعاً: تقديم المساهمات للمؤسسة: حيث يقدم نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة عدد من المساهمات خاصة عند استخدام نظام محاسبي جديد أو المعاد تجديده بنظم أعمال آلية تقلل من الأخطاء، وتقدم خدمات جيدة ومبتكرة للزبائن، ومن المساهمات ما يمكن قياسه والبعض الآخر يصعب قياسه، فالعوائد التي يمكن قياسها تتمثل في تخفيض التكاليف التي تتحملها المؤسسة، أما التي يصعب قياسها فلها مردود إيجابي على القيمة السوقية للمؤسسة وسمعتها ومن ثم تحسين الربحية وتحقيق ميزة تنافسية.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على نظام المعلومات المحاسبية: لكي تكون هناك عملية محاسبية تؤدي جميع وظائفها في ظل نظام المعلومات المحاسبية، يجب الإلمام بالعوامل التي تؤثر على نظام المعلومات المحاسبية، من احتمال وقوع الأخطاء والعراقيل الممكنة، ومن أهم العوامل المؤثرة على نظام المعلومات المحاسبية نذكر ما يلي:¹ **أولاً: الأساليب الكمية:** تتضمن الأساليب الكمية عدد من الطرق التحليلية التي تستخدمها الإدارة في اتخاذ القرارات ويقوم المحاسب باستخدامها في رفع كفاءة المعلومات التي يزود بها الإدارة، وكذلك يقدم اقتراحاته على أسس كتقدير النفقات والمنافع المتوقعة للبدائل.

¹ نجيبة بن مسعود، مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين النظام المعلومات المحاسبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2015، ص 57

ثانياً: التحليل السلوكي: العامل النفسي هو من العوامل المهمة التي قد تؤثر على نظام المعلومات المحاسبية، لذا يجب على المحاسب أن يأخذ بعين الاعتبار العوامل السلوكية التي يواجهها الأفراد أثناء أداء عملهم، ويجب إشراك الموظفين بمعلومات عن التعديلات المقترحة وأخذ وجهات نظرهم في خطوات التنفيذ أو تعديل النظام للتغلب على المصاعب التي قد تحدث لرفض الأفراد التعديلات الجديدة.

ثالثاً: الحاسوب (تكنولوجيا المعلومات): أدى استخدام نظم معالجة البيانات إلكترونياً إلى تغير ملموس في وظيفة المحاسب، حيث أدت إلى انخفاض مقدار العمل والوقت الذي كان يستغرقه يومياً في عمليات التسجيل اليدوي للمعلومات المحاسبية، ولا يؤثر استخدام الحاسوب على أهداف النظم المحاسبية في حد ذاتها، وإنما يؤثر على إجراءات وتطبيقات تلك النظم التي تقوم المؤسسة بتطبيقها.

المطلب الخامس: القوائم المالية كمنتج نهائي لنظام المعلومات المحاسبية

الفرع الأول : تعريف القوائم المالية وأنواعها: يتم التطرق في هذا الفرع للتعرف على القوائم المالية وأنواعها.

أولاً : تعريف القوائم المالية: القوائم المالية هي المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبية، وهي الوسيلة الرئيسية التي من خلالها يتم توصيل المعلومات إلى الأطراف المعنية وتزويدهم بمعلومات ضرورية ملائمة لأغراض التقرير المالي وتساعدهم في اتخاذ وترشيد القرارات، وتعد القوائم المالية من قبل المؤسسات الموجودة عبر العالم التي قد تبدو متشابهة من دولة لأخرى، إلا أن هناك اختلافات وفروقا بينها بسبب الظروف والعوامل الاجتماعية والاقتصادية والقانونية التي تحكمها البيئة المحيطة بالنظام المحاسبي.

تقدم القوائم المالية معلومات تمكن من إجراء المقارنة مع الفترة السابقة، حيث أن كل عنصر من عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة يحتوي على عمود خاص بمبالغ الفترة السابقة، وفي حالة تعذر إجراء المقارنة بسبب اختلاف المدة أو أي سبب آخر، فإن ترتيب وتغيير المعلومات الخاصة بالفترة السابقة تفسر في الملحق لتصبح قابلة للمقارنة¹.

ثانياً: أنواع القوائم المالية: القوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة المؤسسة، والتي من خلالها ستمكن تلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمؤسسة وما حققته من نتائج، والنظام المحاسبي يبين القوائم المالية الواجب على المؤسسة إنجازها سنوياً، والتي تشتمل على: قائمة المركز المالي (الميزانية) - قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) - قائمة التدفقات النقدية (لخزينة) - قائمة تغيرات الأموال الخاصة - ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويقدم معلومات تكميلية عن القوائم .

1- قائمة المركز المالي (الميزانية): حسب المادة 33 من القانون رقم: 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي فإنه: تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر

¹ حسن محمد العربي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر علوم مالية ومحاسبة، 2014، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص52.

الخصوم، ويبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية (المتداولة) والعناصر غير الجارية، حيث أن الأصول ترتب حسب درجة سيولتها أما الخصوم حسب درجة استحقاقها، بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر المتداولة وغير المتداولة،¹ كما تحتوي الميزانية على معلومات تخص السنة السابقة بما يسمح بإجراء مقارنة، وليس شرطاً أن تقدم الميزانية في شكل جدول، حيث يمكن تقديمها إما في شكل قائمة أو في شكل جدول، ويجب عند إعداد القوائم المالية الالتزام بالافتراضات ومبادئ المحاسبة مثل افتراض الاستمرارية وافتراض الفترة المحاسبية، ومبدأ التكلفة التاريخية.

وتعرف الميزانية كذلك أنها قائمة تلخيصية تعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، فهي بمثابة مرآة عاكسة تتضمن أصول المؤسسة على أنها استخدامات (استثمارات) والخصوم على أنها مصادر لتمويل تلك الاستخدامات (موارد)، ولهذا تسمى أيضاً بقائمة المركز المالي وتعتبر من أهم القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها حيث تحقق الميزات التالية:²

- تظهر الميزانية في جانب الأصول الاستخدامات (القيم المعنوية، الأراضي، المباني، المخزون، النقدية وغيرها)، في حين نجد في جانب الخصوم مصادر هذه الاستخدامات (أموال خاصة، ديون طويلة وقصيرة الأجل).

- كشف المركز المالي للمؤسسة عند تاريخ إعداد الميزانية حيث تبين ما للمؤسسة من حقوق والتزامات.

- تقييم مدى تغطية حقوق ملكية المؤسسة لالتزاماتها ومعرفة سياسات المؤسسة اتجاه استثماراتها المالية.

- التعرف على مدى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع بواسطة نسب التداول والسيولة.

- التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على التمويل الذاتي بقيمة الأرباح التي يتم احتجازها، أو التمويل الخارجي بنسبة الالتزامات على حقوق الملكية، وتساعد على القيام بعمليات التحليل المالي.

- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها.

- تبين مدى التزام المؤسسة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.

- تعطي صورة للمؤسسة على استمراريته، أو أن ميزانيتها أعدت على أساس التصفية.

¹ إليهم فؤاد، تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر علوم التدبير، 2015، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، ص16.

² سليم بن رحمون، تكييف القوائم في المؤسسات الجزائية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، علوم التدبير 2013، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص80-81.

2 - قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج): قائمة الدخل هي عبارة عن وثيقة تجميعية للأعباء والناتج المحققة من طرف المؤسسة خلال الفترة، تظهر النتيجة الصافية للفترة التي تكون إما ربح أو خسارة ولا يؤخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، وتهدف إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يمكنهم من معرفة الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة، وتوفير لمستخدمي القوائم المالية المعلومات المالية قصد التعرف على أماكن وجود فرص الاستثمار المربحة، وذلك بعد الكشف عن مصادر تلك النتائج ومكوناتها والأحداث والعمليات التي أدت إلى تحقيقها في ظل الظروف السائدة ، وتبين للزبائن قدرة المؤسسة على تقديم السلع أو الخدمات المطلوبة، وتبين للدائنين احتمال استرداد حقوقهم من المؤسسة، كما تهم أيضا نقابات العمال في المفاوضات حول الأجور، دون أن ننسى أهميتها بالنسبة للحكومة فيما يخص إعداد السياسة الضريبية والاقتصادية، ومن مزايا هذه القائمة:¹

- التعرف على نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة.
- التمييز بين صافي الربح التشغيلي وصافي الدخل بسبب وجود مكاسب أو خسائر من العمليات غير المستمرة.
- التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي ويستخدم الربح كمقياس لقياس الأداء.
- معرفة ربحية السهم الواحد كأساس من الأسس الهامة التي يركز عليها اتخاذ القرارات الاستثمارية.
- التعرف على نتيجة الأعمال المتعلقة بنشاطات المؤسسة غير المستمرة وكذلك نشاطاتها غير العادية.
- معرفة فيما إذا تم إعداد قائمة الدخل بناء على استمرارية المؤسسة أو بناء على تصنيفاتها.

3- قائمة تدفقات النقدية (الخزينة): قائمة تدفقات النقدية من القوائم الهامة جدا والإجبارية في النظام المحاسبي المالي حسب المعيار (IAS7) من معايير المحاسبة الدولية فهي الحجر الأساسي للتحليل المالي، فهي قائمة تتضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية التي تمت خلال فترة معينة في المؤسسة، والغرض منها هو توفير معلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية عن كل المتحصلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال الفترة، أي معرفة مصادر النقدية فيما استخدمت، ومقدار التغير في رصيد النقدية خلال الفترة، وتحديد مصادر الاختلاف بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية، وتقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل، يعتبر جدول تدفقات النقدية لوحة قيادة أمام الإدارة المالية، بحيث تتخذ على ضوءها القرارات الهامة والإستراتيجية لتغير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو أو غيرها، ومقارنة التدفقات النقدية بين المؤسسات المختلفة وفي المؤسسة ذاتها بين الفترات المالية المختلفة، وتمكن هذه القائمة مستخدميها من معرفة الطريقة التي تسير بها المؤسسة وتستهلك نقديتها والعناصر المعادلة للنقدية، فقائمة التدفقات النقدية تسمح للمستعملين بتقييم الأصول الصافية للمؤسسة، وهيكلها المالي بما فيها النقدية وقدرتها على الوفاء، إذ تحقق قائمة التدفقات النقدية الميزات التالية:²

- معرفة المركز النقدي للمؤسسة.

¹ عيساوي دنيا، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر علوم التدبير 2017، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص71.
² محمد البشير جلول، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر علوم تجارية، 2016، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، ص54-55.

- بيان مدى قدرة المؤسسة على سداد الالتزامات المستحقة من خلال السيولة المتوفرة.
 - بيان التدفقات النظرية المتعلقة بالنشاطات التشغيلية والاستثمارية والتحويلية.
 - الوقوف على الفرق بين صافي الدخل وصافي التدفقات النقدية المتحققة من النشاطات التشغيلية.
 - تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل، ومعرفة درجات عدم التأكد المحيطة بهذه التدفقات.
 - التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ودرجات عدم التأكد المحيطة بها.
 - التعرف على النقدية والنقدية المعادلة المقيدة وغير المتاحة للاستخدام في المؤسسة.
 - مقارنة المراكز النقدية وفقا لقائمة التدفقات النقدية بين المؤسسات المختلفة.
 - التعرف على سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة واستبدالها.
- وتعتبر قائمة التدفقات النقدية من خلال السيولة المتوفرة ذات منفعة هامة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية التي يمكن توفيرها لسداد الديون للدائنين، وتوزيع الأرباح للمساهمين، أو التعرف على النقدية غير المتاحة للاستخدام في المؤسسة، ويمكن أن تعتبر التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية أكثر أهمية على أساس أنها تعبر على قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من أنشطتها الرئيسية، والتي يمكن أن تستخدم لمقابلة احتياجات السيولة الحالية، وتسديد الالتزامات اتجاه الدائنين وكذلك إمكانية استخدام جزء من فائض التشغيل في توسيع نشاط المؤسسة. أما التدفقات النقدية من النشاط الاستثماري تبين مدى الزيادة أو الانخفاض في الطاقة الإنتاجية، حيث أن الزيادة في الاستثمارات يمثل إشارة ايجابية مما يجلب المستثمرين والمساهمين. أما التدفقات النقدية من النشاط التمويلي فتبين مصادر الحصول على التمويل من المستثمرين والدائنين وعملية السداد للدائنين.
- 4- قائمة تغيرات الأموال الخاصة (حقوق الملكية): تعتبر قائمة تغيرات الأموال الخاصة من القوائم المالية الحديثة، وقد تم استحداثها لتوضيح الحركات التي تطرأ على رؤوس الأموال الخاصة، فمعظم المؤسسات كانت تقدم ضمن الملاحق جدول يبين تطوير الأموال الخاصة، بينما جعل المعيار (IAS1) هذه الوثيقة وحدة مستقلة ضمن القوائم المالية، يتم من خلالها تحليل التغيرات المنجزة على كل العناصر المكونة للأموال الخاصة خلال الفترة، بينما يعرف النظام المحاسبي المالي قائمة تغيرات الأموال الخاصة بأنها عبارة عن جدول تحليلي للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال خلال السنة المالية، فهي قائمة توضح مقدار الزيادة أو النقصان الذي يحدث على رصيد حقوق الملكية خلال الفترة أو أي تغيرات التي تحدث أثناء السنة على رأس المال وحقوق المساهمين والأرباح المحتجزة والتوزيعات والاحتياطات، وتزداد الأموال الخاصة بالأرباح وزيادة رأس المال وتنقص بالخسائر الناتجة عن النشاط الاقتصادي، وتنقص أيضا من خلال المسحوبات الشخصية التي يقوم بها صاحب المؤسسة في شكل نقدية أو بضاعة وتحقق قائمة التغيرات في حقوق الملكية المزايا التالية:¹

- التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفاصيل أخرى عنها.
- التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة.

¹ حورية بوقندورة، جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية، مذكرة ماستر علوم تجارية، 2017، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، ص55.

- التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية، مثل المكاسب والخسائر المتعلقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.

5- الملاحق (قائمة الإيضاحات، التقارير): يحتاج مستخدمي القوائم المالية لكثير من المعلومات التفصيلية التي لا تظهر مباشرة من القوائم المالية كي لا تصبح معقدة، لذا فإن هذه المعلومات التفصيلية تظهر كمجموعة من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية والتي تعتبر ضرورية لفهم هذه القوائم، وبدون وجود هذه الملاحظات تعتبر القوائم المالية غامضة ولا يمكن أن تكون أساساً سليماً لاتخاذ القرارات برشد وعقلانية، ولذلك فمن المهم بالنسبة للمستخدم قراءة هذه الإيضاحات وفهمها جيداً، لأنها تعتبر تفصيلاً للوضع المالي للشركة، وغالباً ما تكون هذه الإيضاحات متعلقة بالسياسات والأسس المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة في إعداد القوائم المالية، أو وصف تفصيلي للأصول الثابتة وأسهم رأس المال والديون طويلة الأجل والالتزامات العرضية، التفسيرات بين الأقواس، الملاحظات الهامشية، الجداول الإضافية، حسابات التقييم، وغيرها من البنود الإجمالية بالقوائم المالية.

وهو عبارة عن ملاحظات وجداول تحتوي على معلومات تفصيلية حول مجموعة من العناصر الخاصة والتي تتطلب معالجة محاسبية خاصة، أو تلك العناصر التي توجد عدة خيارات لمعالجتها، كل هذا من أجل إعطاء وتوفير معلومات كافية لتكون القوائم المالية تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة، ويوجد عاملان أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات الواجب إظهارها في الملاحق: عنصر ملائمة المعلومة وأهميتها النسبية، كما يقدم بطريقة منظمة تمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة، ومن بين الجداول التي يمكن إدراجها في الملاحق: جدول تطور التنبؤات والأصول المالية غير الجارية، جدول الاهتلاكات، جدول المؤونات، جدول خسائر القيمة عن التنبؤات والأصول الأخرى غير الجارية، كشف استحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية وجدول المساهمات (فروع ووحدات مشتركة). ومن مزايا قائمة الملاحق:¹

- الإفصاح عن مقدار تحفظات وقيود على عناصر القائمة.

- عرض معلومات غير كمية كجانب مكمل للتقارير المالية.

- عرض أحداث إعلامية كمية أو وصفية ذات أهمية ثانوية.

- الإفصاح عن مقدار أكبر من التفاصيل بأكثر مما يعرض في القوائم المالية.

الفرع الثاني: أهمية وأهداف القوائم المالية: يتناول هذا الفرع معرفة أهمية القوائم المالية، وأهداف القوائم المالية.

أولاً : أهمية القوائم المالية : يمكن إبراز أهمية القوائم المالية في ثلاث عناصر رئيسية وهي :²

- 1- أداة اتصال : تعتبر القوائم المالية أداة لإيصال رسالة مفهومة وواضحة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والمستثمرين فيها والنتائج المترتبة عنها فهي بذلك:
- وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين، العملاء والبنوك... الخ.
- وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة، العمال، المحليين والباحثين.

¹ محمد البشير جلول، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر علوم تجارية، 2016، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، ص 61.

² محمد بن عمر، دور القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر علوم التسيير، 2015، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، ص 18-19.

2- وسيلة في تقييم الأداء : حيث تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها، فتستعمل في الحكم على:

- المركز المالي للمؤسسة.
- كيفية استخدام موارد المؤسسة.
- مدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة.
- 3- وسيلة في اتخاذ القرارات اللازمة : تساعد القوائم المالية الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة حيث:
- تستعمل في اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل.
- تستعمل لمساعدة الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل: الموردين، العملاء في توجيه العلاقات المستقبلية.

ثانيا : أهداف القوائم المالية: ويمكن تلخيص أهداف القوائم المالية في ما يلي:¹

- 1- تقديم معلومات موثوق فيها تتعلق بالموارد الاقتصادية والالتزامات الخاصة بالمؤسسة لتحقيق:
- القدرة على تقييم نقاط القوة والضعف.
- بيان مصادر التمويل والاستثمارات.
- تقييم قدرة الموارد على مواجهة الالتزامات.
- القدرة على إجراء مقارنات زمنية بين المؤسسات والقدرة على التنبؤ للمستقبل.
- 2- تقديم معلومات موثوقة حول التغييرات في صافي موارد المؤسسة الناتجة عن الأرباح المتحققة من الأنشطة المباشرة من أجل تحديد توزيعات الأرباح المتوقعة للمستثمرين.
- 3- تقديم معلومات مالية يمكن استخدامها لتقدير الأرباح المحتملة للمؤسسة.
- 4- الإفصاح عن أية معلومات أخرى مفيدة وملائمة لحاجات مستخدمي القوائم المالية.
- 5- تزويد معلومات لتقدير مدى مسؤولية الإدارة عن توفير وسائل الحماية اللازمة لحقوق الملاك، وتزويد المعلومات المفيدة للمديرين كإدارة العليا لاتخاذ القرارات التي تهم الملاك، وكذلك المعلومات التفسيرية والتوضيحية المهمة.
- 6- توفير بيانات ومعلومات عن مدى التزام المؤسسة بالمبادئ المحاسبية المقبولة.

المبحث الثاني : مفاهيم عامة حول جودة المعلومات المحاسبية

تعرف المعلومة المحاسبية في الوقت الحالي تطورا هاما من حيث النوعية وطرق إيصالها إلى المستخدمين، كما أن المستخدم للمعلومة من شأنه معرفة وتحديد الخصائص التي يجب توفرها في تلك المعلومة من حيث الشكل والمضمون والجودة والنوعية، لأن المستخدمين لها لهم مستويات مختلفة في تفسير المعلومات لاتخاذ قرارات سليمة.

ويجب أن تتسم المعلومات المحاسبية بخصائص تجعلها أكثر إفادة لمستخدميها، هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة لمستخدمي التقارير في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة، حيث تشكل هذه الخصائص الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في القوائم المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، وتجعل المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية.

¹ حواس صلاح، التوجيه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3. 2008. ص: 182 ، 183

المطلب الأول : تعريف وأهمية المعلومات المحاسبية

يخصص هذا المطلب لتعريف المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى أهمية الحصول على المعلومات المحاسبية.

الفرع الأول: تعريف المعلومات المحاسبية: تعرف المعلومات بمفهومها البسيط على أنها عبارة عن مجموعة من الأخبار التي تحمل معارف مطلوبة حول موضوع معين، إذا فهي تأخذ صبغة العملية (عمل الأخبار) وتحمل مضمون (ما يتم الإخبار به) وهذا من أجل الوصول إلى فهم جيد للمحيط.¹

كما تعرف المعلومات المحاسبية بأنها النتائج التي يتم الحصول عليها من عملية معالجة البيانات، فالبيانات بعد إدخالها إلى نظام المعلومات المحاسبية، تخضع لعدة عمليات : معالجة، تبويب، تحليل، تلخيص، ثم العرض في تقارير تتناسب وغرض الاستخدام الذي طلبت من أجله في الوقت المناسب، وبذلك تتحول البيانات إلى معلومات، وتتكون المعلومات المحاسبية من البيانات التي تم استرجاعها ومعالجتها لأغراض استدلالية أو لإبداء رأي أو كأساس للتنبؤ بالمستقبل أو لاتخاذ قرار، ويتعين التوازن في إعداد هذه المعلومات من حيث التفصيل أو الاختصار حتى تكون ذات منفعة لمتخذي القرار، ويمثل دورها في تخفيض عدد البدائل وتخفيض مقدار عدم التأكد الذي تتضمنه البدائل الأخرى.²

من خلال التعريفين السابقين يمكن صياغة التعريف التالي : تعرف المعلومات المحاسبية بأنها النتائج التي يتم الحصول عليها من عملية معالجة البيانات والتي تظهر على شكل قوائم مالية، وتمثل الأساس المنطقي لعملية اتخاذ القرارات التي من شأنها أن تعزز مصداقية المؤسسة وترفع من مستوى أدائها وربحيتها وتحقيق أهدافها المخططة.

ولتكون المعلومات المحاسبية مؤثرة في عملية اتخاذ القرارات لا بد أن تتوفر على جملة من الخصائص والشروط التي تميزها عن البيانات، من خلال زيادة معرفة للشخص المستخدم لها أو اتخاذ قرار سليم بشأنها، فعلى سبيل المثال الرقم الممثل للإيرادات من المبيعات يعتبر (بيان) يعبر عن حقيقة وقوع عمليات البيع خلال الفترة الحالية هذا البيان بمفرده لا يعتبر مفيد لمتخذ القرار، أما إذا تم مقارنته برقم مبيعات الفترة السابقة يعطي (معلومة) مفيدة تشير إلى اتجاه المبيعات بالزيادة أو النقصان عن الفترة السابقة، أيضا عندما تتم معالجة بيانات الإيرادات والمصاريف لمدة مالية معينة وتتم المقارنة بينها في جدول حسابات النتائج فان النتيجة هي إما ربح أو خسارة هي إحدى المعلومات المحاسبية.

الفرع الثاني : أهمية المعلومات المحاسبية: لم يعد هناك أي شك في أن المعلومات أصبحت في عصرنا الحالي موردا رئيسيا لأي مؤسسة بغض النظر عن طبيعة نشاطها أو حجمها أو ملكيتها، فالمعلومات هي أحداث ثلاثة موارد هامة في المؤسسة (الموارد البشرية، المادية، المعلومات) ولقد أصبحت المعلومات المحاسبية بالنسبة لمؤسسات الأعمال المعاصرة والناجحة بمثابة القاعدة الأساسية التي تعتمد عليها لممارسة أعمالها في ظل بيئة الأعمال

¹ RESEAU Martine, économie d'entreprise, organisation, gestion, stratégie d'entreprise, édition eska, paris, 1993, p71

² احمد حلمي جمعة وآخرون نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر. دار المناهج للنشر والتوزيع. الأردن. عمان. 2007ص08.

المتغيرة والمعقدة والتي تحيط بالمؤسسة حالياً ومستقبلاً، وتمثل المعلومات المحاسبية الأساس المنطقي لعملية اتخاذ القرارات¹

وتنشأ الحاجة إلى المعلومات المحاسبية من نقص المعرفة وحالة عدم التأكد الملازمة للنشاط الاقتصادي، وبذلك فإن الهدف من توفير وتقديم المعلومات المحاسبية يتحدد في تخفيف حالة القلق التي تناسب مستخدمي تلك المعلومات لاسيما متخذي القرارات، وكذلك لإمدادهم بمزيد من المعرفة، حيث إن وفرة المعلومات الضرورية إما تؤدي إلى زيادة المعرفة المسبقة لما سيحدث مستقبلاً أو تقليل حجم التباين في الخيارات، وذلك عندما يستخدم متخذو القرارات تلك المعلومات المحاسبية كنسب احتمالية للاختيار بين البدائل المتاحة²

وعدم توفر المعلومات المحاسبية الكافية والصحيحة التي يعتمد عليها يعتبر من أهم أسباب فشل كثير من القرارات الإدارية والقصور في الموازنات التخطيطية وفي الرقابة وتقييم الأداء، وتحتاج الإدارة في كل أوجه نشاطها إلى المعلومات المحاسبية حيث يطلب صناع القرار - على اختلاف مستوياتهم التنظيمية - معلومات صحيحة وحديثة تساعد في عملية اتخاذ القرارات وتنظيم الأنشطة وتخطيطها والرقابة على التنفيذ وغيرها من المجالات، وهناك نقطة توازن بين فعالية صنع القرار وكمية المعلومات المحاسبية التي يجب توفرها.³

من خلال ما سبق يمكن أن نلخص أهمية الحصول على المعلومات المحاسبية في عنصرين رئيسيين هما:

- تعتبر المعلومات المحاسبية وسيلة للربط والتنسيق بين مختلف وظائف وأقسام المؤسسة، ومن العناصر الهامة اللازمة للإدارة لانجاز أعمالها بطريقة فعالة وهادفة، وعلى هذا الأساس فإن المعلومات المحاسبية تعتبر مورداً من موارد المؤسسة مثلها في ذلك مثل الموارد المادية والبشرية.

- تعتبر المعلومات المحاسبية الركيزة الأساسية في اتخاذ القرار والتقليل من البدائل وحالة عدم التأكد سواء بالنسبة للمؤسسة في حد ذاتها، أو بالنسبة للجهات المستخدمة لمخرجات هذه المؤسسة سواء السلعية أو المعلوماتية مما يساعد على اتخاذ القرار الرشيد والهادف الذي يحقق المنفعة.

الفرع الثالث : الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية: تعتبر المعلومات المحاسبية وسيلة الإثبات اتجاه الغير، ومع تنوع الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية أصبح من

¹ إدريس ثابت عبد الرحمان، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2007 ص 79

² عبد الكريم القاضي و محمد خليل أبو زطلة، تصميم نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010،

ص 369

³ عبد الرزاق حسن الشيخ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012 ص 35

الصعب لهذه الأخيرة الاستجابة للجميع خاصة أن نوعية وشكل المعلومات المحاسبية تختلف من مستعمل لآخر، وسيتم التطرق للجهات المستفيدة من هذه المعلومات المحاسبية ومجالات استخدامها، من خلال تصنيفها إلى صنفين وهما مستفيدون داخليون ومستفيدون خارجيون، ومن جهة أخرى نجد مستفيدين مباشرين ومستفيدين غير مباشرين.¹

أولا : المستفيدون الداخليون والمستفيدون الخارجيون: وفقا لهذا التصنيف فانه سيتم التطرق إلى الاستعمال والاستفادة من المعلومات المحاسبية كما يلي:

1- المستفيدون الداخليون من المعلومات المحاسبية: تتمثل هذه الجهات المستفيدة من المعلومات المحاسبية من داخل المؤسسة كطاقم إدارة وتسيير المؤسسة والذي يستخدم الأداة المحاسبية في توليد المعلومات وفقا لتوجيه الإدارة، وتتضمن هذه المجموعة كافة الأطراف التي يتصل عملها بإدارة أنشطة المؤسسة واستخدام مواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق الأهداف الموضوعة، ويتطلب هذا النوع من المستفيدين أن تعد المعلومات المحاسبية حسب التعليمات والتوجيهات المقدمة لهيئة الإدارة المحاسبية ومطابقة للاحتياجات الخصوصية للمؤسسة بحيث تسمح لها باتخاذ القرارات، فالمديرين يحتاجون إلى معلومات محاسبية للتخطيط والتنظيم، وإدارة المؤسسة لتقييم أداء المسؤولين، كما تحتاج الإدارة إلى معلومات تفصيلية تقدم في الوقت المناسب، وتقوم المحاسبة بتزويد الإدارة بتقارير داخلية مثل: التنبؤ بالاحتياجات النقدية خلال الأشهر القادمة، الدخل المتوقع من حملة اشهارية معينة، إضافة إلى تلك المعلومات التفصيلية تحتاج الإدارة أيضا لمعلومات إجمالية تلخيصية تقدم في شكل قوائم مالية مثل: قائمة الأرباح التي حققتها المؤسسة في الشهر الماضي... الخ. تلبية لاحتياجات المستخدمين الداخليين.

2- المستفيدون الخارجيون من المعلومات المحاسبية: يتمثل المستفيدون الخارجيون من المعلومات المحاسبية في مختلف الأطراف الخارجية عن المؤسسة بغض النظر عن نوع المعلومات المطلوبة والمجال الذي تستخدمها فيه، وينتظر هؤلاء من الإدارة أن توفر لهم كل الضمانات التي من شأنها أن تخلق جو من الثقة الضرورية لعالم الأعمال، ويقتضي هذا توحيد معايير اللغة المحاسبية كي يسهل فهم المعطيات من طرف الجميع ويتمثل المستفيدين في:

ا- المساهمون: تساعد المعلومات المحاسبية المساهمين على اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بشراء الأسهم أو بيعها أو الاحتفاظ بها، حيث أن المساهم يحاول دائما تقييم عمل إدارة المؤسسة من خلال مخرجات النظام الإداري والمتمثلة أساسا في المعلومات المحاسبية فيما يتعلق بالمخاطر الملازمة لاستثماراتهم والعائد المتحقق منه، وكذلك إمكانية التنبؤ بنشاط المؤسسة وباستمراره والاتجاه المتوقع له في ظل معطيات البيئة الحالية التي تتواجد بها هذه المؤسسة، فالمعلومات المحاسبية تتيح للمساهمين إمكانية التنبؤ بربح السهم والتنبؤ بالقدرة على الوفاء والسداد، من اجل تقييم فرص الاستثمار المتاحة والمفاضلة بين البدائل الاستثمارية الأخرى واتخاذ القرارات المتعلقة بتوظيف مواردهم، وتقويم الاحتمالات

¹ SACI Djelloul : comptabilité d'entreprise et le système économique, l'expérience algérienne, OPU, Alger, 1991, p72.

المستقبلية لأجل الزيادة في استثماراتهم أو تخفيضها أو تحويلها إلى مشروع آخر أو عدم الاستثمار لفترة معينة معتمدين في ذلك على ما تقدمه لهم القوائم المالية.

ب- الدائنون: تسعى مختلف الأطراف الدائنة للمؤسسة والتمويل لها إلى الاطمئنان على قابلية وإمكانية سداد المؤسسة لديونها، من خلال المعلومات المحاسبية التي توضح الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة المدينة، ويهتم هؤلاء الدائنون بدراسة القوائم المالية بغرض تقييم إمكانية المؤسسة في سداد الالتزامات المترتبة عليها اتجاههم سواء كانت قصيرة أو طويلة الأجل، إضافة إلى اهتمام الدائنين بالتعرف على مجالات استخدام القرض، حيث أن استخدام القرض في برنامج استثماري يعطي الاطمئنان له أكثر من استخدامه في سداد التزامات سابقة مترتبة بالمؤسسة.

ج- الموردون: يهتم المورد بدراسة القوائم المالية التي يعدها العميل بقصد التعرف على حقيقة وضعه المالي ومدى استقراره، بناءً عليها يتخذ قراراته بشأن الاستمرار في التعامل مع عميله أم إيقاف هذا التعامل.

د- العملاء: يدرس العميل القوائم المالية لمعرفة ما إذا كان مورده يتمتع بمركز مالي سليم أم لا، إذ أن التعامل مع مورد يعاني من عدم استقرار وضعه المالي قد يلحق الضرر بالعملاء، كما أن العميل يحرص على التأكد من شروط فترة الائتمان من قوائم المورد ومقارنتها مع المنافسين بالإضافة إلى الحسومات التي يمنحها المورد للمتعاملين معه.

هـ- العاملون ونقابات العمال: يهتم العمال بخطط المؤسسة في الأجور والمكافآت ومعرفة مدى قدرة المؤسسة على سداد معاشاتهم، أما نقابات العمال بالدفاع عن حقوق العمال وتحسين ظروف العمل، إذ أن زيادة الأجور والحصول على المكافآت والعلاوات يرتبط بحجم الإنتاج ومدى نجاح المؤسسة في تحقيق أرباح متنامية، فالوضع المالي الجيد يساعد بشكل عام على تحقيق الأمن الوظيفي للعاملين ودفع رواتبهم وتحسين مستوى معيشتهم.

و- أفراد الجمهور: تؤثر المؤسسات بمختلف قطاعاتها على أفراد الجمهور بطرق متنوعة فعلى سبيل المثال قد تقدم المؤسسات مساعدات كبيرة للاقتصاد الوطني بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتوفير السلع والخدمات وتعاملها مع الموردين المحليين.

ز- مراجع الحسابات: في إطار أداء مراجع الحسابات لمهامه والمتمثلة أساساً في إبداء الرأي الفني والمحايد حول صحة ومصادقية القوائم المالية التي تقدمها المؤسسة، فإنه يعتمد على المعلومات المحاسبية كمنطلق لأداء مهامه.

ح- إدارة الضرائب: تمثل مختلف القوائم والتقارير المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية الوسيلة الفعالة والدقيقة في تحديد الوعاء الضريبي للمؤسسة، والذي على أساسه يتم حساب الضرائب التي تخضع لها المؤسسة بأكبر قدر من الموضوعية، من أجل التأكد من مدى التزامها بالقوانين المحاسبية والجبائية، كذلك من أجل ضمان العدالة في فرض الضرائب المختلفة على المؤسسات.

ط- الأطراف الأخرى: بالإضافة إلى الفئات السابقة فإن هناك فئات أخرى تستفيد من المعلومات التي تنشرها المؤسسات من خلال قوائمها المالية مثل الجهات الحكومية، المنظمات والهيئات الاجتماعية المهنية المكلفة بجمع المعلومات الإحصائية، الصحافة، العدالة، والمحللون الماليون، الباحثون والجامعات، المؤسسات الأخرى وغيرها.

ثانياً: المستفيدون المباشرون وغير المباشرين: يتمثل المستفيدون المباشرون من المعلومات المحاسبية في المستفيدين الذين لديهم مصالح مباشرة مع نشاط المؤسسة كإدارة المؤسسة، أصحاب رأس المال، المستثمرون، الممولون، الموردون، العملاء، أما المستفيدين الغير المباشرين فهم الذين ليست لهم علاقة مباشرة مع المؤسسة، ولا يرتبط نشاطهم ارتباطاً كبيراً بنشاط المؤسسة كالنقابات العمالية، منظمات وهيئات البحث العلمي، ومراكز البحث والإحصاء، الدائنين، الموردون المحتملين، والشركاء الاجتماعيين بصفة عامة.

المطلب الثاني : مفهوم جودة المعلومات المحاسبية وخصائصها

يتم التطرق في هذا المطلب إلى تعريف جودة المعلومات المحاسبية والخصائص النوعية التي تكتسبها.

الفرع الأول : تعريف جودة المعلومات المحاسبية: يقصد بجودة المعلومات تلك الخصائص التي تنسجم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، وعادة ما تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات المحاسبية التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.¹

كما تعد جودة المعلومات المحاسبية كميّار يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لأهدافها، كما يمكن استخدامها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض القياس والإفصاح المحاسبي في التقارير المالية، بما يتيح اختيار أكثر المعلومات المحاسبية فائدة لمساعدة المستخدمين الرئيسيين في ترشيد قراراتهم، أي أن المعلومات الجيدة هي المعلومات الأكثر إفادة في مجال ترشيد القرارات.²

يكون للمعلومات المحاسبية جودة أو قيمة اقتصادية بقدر التقليل من احتمالات المخاطرة بشرط أن تكون التكلفة المضافة أقل من العائد المضاف، وتعني الجودة أيضاً مصادقية المعلومات التي تتضمنها القوائم وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير بما يحقق الهدف من استخدامها.³

¹ سحر فيصل، دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر علوم تجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص 65.

² ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير في علوم التدبير جامعة الحاج لخضر باتنة، 2009، ص 23.

³ محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببها، مصر، العدد الأول، 2005، ص 26.

يتضح من خلال التعاريف السابقة بأن مفهوم الجودة مرّن ويتطور مع تطور العصور والأزمنة ويستجيب لمختلف المتغيرات ويتلاءم مع مجالات الاستخدام المختلفة، كما أنه يمكن أن يتضمن الكثير من المتغيرات التي تحقق الهدف من استخدامه، وعليه مفهوم جودة المعلومات المحاسبية يعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير التي يمكن الاسترشاد بها في الحكم على مدى كفاءة وفاعلية المعلومات المحاسبية في تحقيق الأهداف المرجوة منها في أداء دورها في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، وتسهيل عملية الاختيار والمفاضلة بين البدائل المحاسبية المختلفة.

الفرع الثاني : خصائص جودة المعلومات المحاسبية: إن النظام المحاسبي المالي الذي وضعه المشرع في الدولة يضمن قواعد وأحكام لتنظيم العمل المحاسبي في المؤسسات الملزمة بتطبيقه، وهذه القواعد والأحكام تؤثر على الوثائق والتقارير المعدة كتلخيص لذلك العمل المحاسبي من حيث نوعها، عددها، شكلها، محتواها، ومن ثم جودتها، وهذه الأخيرة لا تتحقق إلا بتجسيدها لمجموعة من الخصائص التي يجب أن تتميز بها، ولقد حدد النظام المحاسبي المالي الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية حيث اعتمد في إطاره التصوري على المعايير المحاسبية الدولية، ومنه فإن جودة المعلومات المحاسبية مرتبطة بمجموعة من الخصائص النوعية حددها النظام المحاسبي المالي حيث جاء في المادة رقم 08 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 يجب أن تتوفر المعلومات المحاسبية الواردة في الكشف المالية على الخصائص النوعية للملائمة والدقة وقابلية للمقارنة والوضوح.¹

لكي تحقق المعلومات المحاسبية الفائدة المرجوة لها من قبل مستخدميها، فإن هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية، وتتعلق هذه الخصائص بمعايير نوعية يمكن من خلالها الحكم على مدى تحقق الفائدة منها، وما يلاحظ عن هذه الخصائص هو أنه لا يوجد اتفاق بين مختلف الهيئات المحاسبية المعروفة عالمياً بشأن الخصائص النوعية المطلوبة في المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية وقرارات المفاضلة بين البدائل وطرق القياس، حيث نجد بأن هذه الخصائص تختلف من هيئة إلى أخرى، ونفس الملاحظة تنطبق على مختلف الدراسات والبحوث التي تناولت هذا الموضوع إلا أن الكثير من الباحثين يركزون في دراساتهم على تقسيمها إلى خصائص رئيسية وأخرى ثانوية.

أولاً : الخصائص الرئيسية: لقد اصدر مجلس معايير المحاسبة المالية في البيان رقم 02 لسنة 1980 بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية إلى أن الملائمة والمصداقية هما الخاصيتين الأساسيتين اللتان تجعلان المعلومات المحاسبية مفيدة لاتخاذ القرار، والتي يمكن على أساسها التمييز بين المعلومات الأفضل والأكثر منفعة، والأدنى والأقل منفعة

¹ المادة رقم 08 من القانون رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07. الجريدة الرسمية رقم 27 الصادرة في 28 ماي 2008 الجزائر. ص 05.

بغرض اتخاذ القرار، مع بعض الخواص الأخرى المتفرعة منها،¹ ويمكن شرح هذه الخاصيتين:

1- الملائمة: تعرف الملائمة حسب مجلس معايير المحاسبة المالية: لكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة يجب أن تكون المعلومات قادرة على إحداث فرق في اتخاذ قرار، من خلال مساعدة المستخدمين لتشكيل التوقعات حول نتائج الأحداث في الماضي والحاضر والمستقبل أو تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة.²

تعد الملائمة من أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومات التي يمكن تقديمها لمتخذي القرارات الاستثمارية والإدارية على المستوى الداخلي والخارجي، ويقصد بها قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير قرار المستخدم من خلال تأثيرها في التحكم بالحاضر واستيعاب الماضي من أجل التنبؤ بالمستقبل بشرط توفر الموضوعية في القياس العلمي، بحيث تتميز هذه المعلومات بأنها مناسبة لاتخاذ القرارات وإنها تعرض بالشكل الصحيح وتتوافر في الوقت المناسب، لتسهل على مستخدمي تلك المعلومات عملية صنع القرار واتخاذ قرار أدق وأكفا مما لو كانت تلك المعلومات غير ملائمة، حيث يتوجب لملائمة المعلومات أن يكون هناك علاقة وثيقة بين المعلومات المالية والغرض الذي أعدت من أجله، من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من هذه المعلومات.

يقصد بالملاءمة باختصار قدرة المعلومات المحاسبية على التأثير في اتجاه القرار المتخذ من قبل المستخدم، وهي بذلك تؤدي إلى تخفيض حالة عدم التأكد لدى متلقيها بوجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضع الدراسة. ولن يكون مفهوم الملائمة ذات فائدة إلا إذا توفرت الخصائص التالية:

أ- التوقيت الملائم: تكون عملية اتخاذ القرار دائماً محددة بفترة زمنية، إذ يمكن القول أن المعلومات الملائمة هي التي تتوفر في الوقت المناسب وعند الحاجة إليها، بأقل جهد وأدنى مستوى من التكاليف، لأنها تفقد منفعتها وفعاليتها في اتخاذ قرارات على أساسها إذا لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة إلى استخدامها، ولتقديم المعلومات في الوقت المناسب قد يكون من المفيد أحياناً التضحية بشيء من الدقة الحسابية ودرجة عدم التأكد لصالح التوقيت الملائم، ومنه فإن توفير المعلومات في وقتها يعد أمراً مفيداً ومرغوباً فيه حتى ولو كان على حساب الدقة في عملية القياس، لذا فالإدارة بحاجة إلى الموازنة بين ميزة رفع التقارير في الوقت المناسب وتوفير المعلومات الموثوقة.

ب- القدرة على التنبؤ: تساعد القيمة التنبؤية للمعلومات مستخدميها في التنبؤ بالنتائج المتوقعة للأحداث المستقبلية المختلفة في ضوء نتائج الماضي والحاضر لتؤكد توقعاتهم أو تساعد في تعديلها وتصحيحها، فمن دون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما سيكون في المستقبل من خلال ربط الأحداث الماضية ومعرفتها وتحليلها ومراقبة الأداء

¹ لندة قداري، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر قسم علوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، 2015، ص 41.

² Financial Accounting Standards Board. Qualitative Characteristics of Accounting Information. May 1980. P6

المستقبلي ومعرفة الانحرافات ومواقعها وأسبابها ومن ثم القيام بمعالجتها بتعديلها أو تصحيحها.

ج- التغذية العكسية: تؤدي المعلومات دورا هاما في تعزيز أو تصحيح توقعات سابقة، أي أنها تساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة، وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات، ومنه فإن خاصية التغذية العكسية أو الاسترجاعية لا تقل أهمية عن خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات، تؤدي هذه الخاصية إلى تخفيض درجة عدم التأكد لمتخذي القرارات من خلال المقارنة بين الخطأ والأداء الفعلي وتحديد الانحراف السلبي والإيجابي، أي تستند إلى فكرة تحديد الانحراف الطارئ بين التنبؤ بما سيحدث وبين ما حدث فعلا، وكذلك تستعمل للتقييم المستمر لمدى صحة توقعات نتائج القرارات الماضية لتحسين وتطوير نوعية وجودة المخرجات المستقبلية من أجل اتخاذ قرار أكثر سلامة ونفعا وقل خطا.

2- الموثوقية (المصادقية): يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الموثوقية بأنها خاصية المعلومات في التأكيد بان المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله.¹ وان هذه الخاصية مكمل لخاصية الملائمة ولتكون مفيدة يجب أن تكون موثوقة ويعتمد عليها، وقد نصت المادة 10 من القانون رقم 11/07 على أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصادقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها.²

ولكي تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية والشفافية ينبغي إرساء أسس محاسبية ثابتة فيما يتعلق بالمبادئ والطرق المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، وكذلك تطوير أسس قياس موحدة ومقبولة وعملية، بحيث تعتبر المصادقية ضرورية لأصحاب القرار الذين لا يتوفر لديهم الوقت والخبرة الكافية لتقييم محتويات القوائم المالية واختيار المعلومات المحاسبية المفيدة لهم وتشكل هذه الخاصية مع خاصية الملائمة المعيار المناسب الذي يحدد قيمة المنفعة التي يمكن الاستفادة من هذه المعلومات .

يقصد بالمصادقية باختصار الخاصية التي تجعل مستخدم المعلومات المحاسبية يعتمد عليها ويطمئن بأنها خالية من الخطأ والتحيز في العرض، وقابلة للتحقيق، ومعرضة بصدق وأمانة يمكن للمستخدم الاعتماد عليها في بناء قراراته المختلفة، وتتحقق هذه الخاصية إذا تميزت المعلومات المحاسبية بالخصائص التالية:

أ- القابلية للتحقق : يتحقق هذا المفهوم بتوفر شرط الموضوعية في أي قياس علمي، ويقصد بذلك أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس المحاسبي

¹ ناجي بن يحيى، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي، مذكرة ماجستير في علوم التدبير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013، ص50.

² المادة رقم 10 من القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي. الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007 الجزائر. ص06.

والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر مستقل عن الشخص الأول، وذلك كان يصل عدد من المراجعين المستقلين إلى نفس النتيجة بخصوص عدد من القوائم والتقارير المالية، ويمكن للمراجع أو غيره من التأكد من الأرقام الواردة في القوائم والتقارير المالية بالرجوع إلى المستندات المتعلقة بالعمليات المالية في أي مرحلة، غير أنه يلاحظ أن القياس المحاسبي والإفصاح لا يمكن أن يتسما بالموضوعية الكاملة لأن قياس المعلومات المحاسبية أو الإفصاح عنها لا يعتبر قياساً علمياً كاملاً، ويرجع السبب في ذلك إلى أن المادة التي تخضع لهذا القياس لا يمكن تحديدها تحديداً موضوعياً حاسماً.

ب- الصدق في العرض أو التمثيل: ويقصد بها وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات المحاسبية والظواهر المراد عرضها في القوائم، فالعبرة بصدق تمثيل المضمون أو الجوهر وليس مجرد الشكل، وتعني تصوير المضمون الذي تهدف إلى تقديمه تصويراً دقيقاً، بحيث تعبر عن الواقع تعبيراً صادقاً، فلا بد من وجود توافق وثيق بين تلك المعلومات وبين الواقع، بمعنى آخر تمثل الأرقام التي تم عرضها في القوائم المالية ما حدث بالفعل، فعندما تبين القوائم المالية الواقع الاقتصادي للمؤسسة نتيجة المعاملات والأحداث الفعلية فإنها تكون صادقة العرض، وتعتبر في النظام المحاسبي المالي انعكاساً للأهمية النسبية. وتتطلب هذه الخاصية التحرر من نوعين من أنواع التحيز.¹

- تحيز في عملية القياس: أي تجنب التحيز في عملية القياس والإفصاح، ومثال ذلك تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية أساساً للقياس والذي يظهر تحيزاً لصالح الإدارة اتجاه المساهمين والمستثمرين، أو الإلتزام المفرط لسياسة الحيطة والحذر وما ينجم عنه من تحيز، فعلى الرغم من تمتع أرقام التكلفة التاريخية بدرجة عالية من الثقة، إلا أنها تكون أقل ارتباطاً بطبيعة المعلومات المحاسبية التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية.

- تحيز من قبل القائم بعملية القياس: الذي قد يكون مقصوداً في حالة عدم الأمانة، أو غير مقصود في حالة نقص المعرفة والخبرة، باعتبار أن المعلومات التي يمكن الوثوق فيها والاعتماد عليها يجب أن تكون نزيهة وخالية من التحيز اتجاه أية نتائج محددة مسبقاً، وتنسم معلومات المحاسبة بأنها معلومات نزيهة وخالية من التحيز.

ج- الحياد: يقصد بالحياد عدم التحيز لفئة معينة، بمعنى أن لا تكون المعلومات المحاسبية متحيزة بصورة مقصودة أو غير مقصودة لمستخدم معين من مستخدمي القوائم المالية على حساب مستخدم أو مستخدمين آخرين، بهدف التوصل إلى نتائج محددة مسبقاً أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات المحاسبية في اتجاه معين، بمعنى آخر العمل على إعداد معلومات محاسبية لخدمة جميع الفئات على حد سواء أي عدم تفضيل مصالح فئة على مصالح فئة أخرى، وتقديم حقائق صادقة دون حذف أو تحريف أو انتقاء للمعلومات لمصلحة فئة دون الأخرى، لأن المعلومات المتحيزة لا يمكن اعتبارها معلومات أمينة ولا يمكن الوثوق بها أو الاعتماد عليها كأساس لعملية اتخاذ القرار، وتتمثل متطلبات حيده المعلومات المحاسبية في:

¹ رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير (دراسة معمقة في نظرية المحاسبة)، ط02، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص206.

- تطبيق طرق الإفصاح أو أساليب القياس التي تتطلب الالتجاء إلى التقدير، بحيث لا تعتمد إدارة المؤسسة إلى المغالاة في هذه التقديرات أو تخفيضها بغية تحقيق نتائج معينة ترغب (مسبقاً) في التوصل إليها.

- أن يركز الاختيار من بين بدائل القياس والإفصاح على تقييم فاعلية كل من هذه البدائل في إنتاج المعلومات المحاسبية الملائمة (ذات العلاقة الوثيقة) وتحقيق أمانتها.

ثانياً : الخصائص الثانوية: إضافة إلى الخصائص النوعية الرئيسية التي سبق ذكرها هناك خصائص أخرى لا تقل أهمية قد أوصى بها مجلس معايير المحاسبة المالية في البيان رقم 02 لسنة 1980 والتي تساهم جنباً إلى جنب مع الخصائص النوعية الأساسية في جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية تتمثل في ما يلي:¹

1- قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة: يقصد بخاصية القابلية للمقارنة إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة بقوائم مالية لفترة أو فترات مالية أخرى سابقة لنفس المؤسسة، أو مقارنة القوائم المالية لمؤسسة معينة بقوائم مالية لمؤسسات أخرى، للتعرف على أوجه التشابه والاختلاف الأمر الذي يزيد من فاعلية اتخاذ القرار، وتكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة لمن يستخدمها في عملية المقارنة إذا ما اعتمدت أساليب مماثلة للقياس والإفصاح من فترة زمنية لأخرى، فجوهر صفة القابلية للمقارنة أن تصبح المعلومات أكثر فائدة عندما تكون موصولة أو مرتبطة بمعيار، وقد عمل النظام المحاسبي المالي على ضرورة توفير جميع المعلومات المالية المحققة لخاصية القابلية للمقارنة وذلك بالإفصاح عن جميع المعلومات المحاسبية المفسرة للقوائم المالية الأساسية وهذا ما نصت عليه المادة 29 من القانون رقم 11/07 توفر الكشف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.

2- قابلية المعلومات المحاسبية للوضوح والفهم: تعني هذه الخاصية يجب أن تكون المعلومات المحاسبية واضحة وبعيدة عن التعقيد من خلال طبيعة البيانات التي تتضمنها القوائم، وكيفية عرضها بطريقة تمكن المستخدمين من فهمها، وتعرف أيضاً بأنها الإجراءات التي تساهم في إمكانية فهم المعلومات المحاسبية واستيعابها لتقييم مستوى منفعتها بالاستعانة بعناوين واضحة المعنى سهلة الفهم ووضع بيانات مترابطة مقابل بعضها البعض، وتقديم أرقام دالة على المؤشرات التي يرغب من يستخدمون هذه القوائم في معرفتها، ولقد حرص النظام المحاسبي المالي على توفير هذه الخاصية من خلال الملحق الذي ألزم المؤسسات بتقديمه بهدف تفسير بنود القوائم المالية الأساسية، ولتحقيق الهدف من هذه الخاصية فإنه من المفروض أن يتوفر لدى المستخدمين مستوى مناسب من المعرفة عن أعمال ونشاط المؤسسة، وقدر كاف من المعرفة في مجال المحاسبة.

3- قابلية المعلومات المحاسبية للمراجعة والتحقيق: تعرف قابلية المعلومات المحاسبية للمراجعة والتحقيق بأنها معلومات يمكن مراجعتها والتحقق منها وتوفير دليل على صحتها، وأنها معلومات دقيقة وأمانة يمكن الاعتماد عليها لعدم توفر أخطاء عند مراجعتها، باستخدام

¹ لنذة قداري، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر قسم علوم التسيير ، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2015، ص45.

أساليب محاسبية مماثلة لأن اختلاف الأساليب يعطي نتائج متباينة عن تلك الحقائق مما قد يؤدي إلى نتائج مضللة تقود إلى اتخاذ قرارات خاطئة، وعرفت بأنها النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس المحاسبي والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر ومستقل عن الشخص الأول بتطبيق نفس الأساليب .

4- الثبات والمادية: يقصد بخاصية الثبات أن تطبق المؤسسة نفس الطرق والمبادئ لنفس المعالجة المحاسبية من فترة محاسبية لأخرى، إلا أنه يمكن للشركات تغيير في السياسات والطرق المحاسبية أو تغيير في الظروف والمبادئ المحاسبية التي تستخدمها عندما يثبت أن هذا التغيير هو الأفضل، وفي هذه الحالة يجب الإفصاح عن طبيعة واثـر هذا التغير المحاسبي ومبرر إجـراءه في التقارير والقوائم المالية الخاصة بالفترة التي حدث فيها التغير، وهذه الخاصية تجعل المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة وأكثر فائدة للمستفيدين، وتعد المعلومات المحاسبية ذات قيمة مادية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على قرارات المستخدمين.

5- الأهمية النسبية والإفصاح الأمثل: يعني أن القوائم المالية التي تعتمد لاتخاذ القرارات يجب أن تفصح عن كافة المعلومات المحاسبية ذات الأهمية النسبية، وعلى العموم تعتبر أية معلومات ذات أهمية إذا أدى حذفها أو عدم الإفصاح عنها أو تقديمها بشكل غير صحيح إلى الإخلال بخاصيتي الملائمة ومصادقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية مما يؤثر سلباً على القرارات المتخذة بناءً عليها، وبمقتضى هذا المبدأ فإنه:¹

- يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها اتجاه المؤسسة.

- يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة.

- يجب أن تعكس الصورة الصادقة للقوائم المالية معرفة المسيرين للمعلومة المحاسبية التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة.

6- الجوهر فوق الشكل: يتم الاعتماد في المحاسبة على جوهر العمليات والأحداث وحقيقتها الاقتصادية وليس على شكلها القانوني فقط، حيث يقتضي هذا المبدأ تفضيل الواقع العملي على الظاهر القانوني أثناء المعالجة المحاسبية، وتظهر صعوبة كبيرة في حل مشاكل محاسبية تطبيقية متعلقة ببعض العمليات المحاسبية، فنجد أن بعض الاختصاصيين يريدون التعامل معها حسب الشكل القانوني وفي المقابل نجد آخرين يتبنون التعامل معها حسب جوهرها الاقتصادي، مثال ذلك بيع أصل مع الاحتفاظ بالمنافع الاقتصادية المستقبلية رغم وجود وثائق نقل الملكية، فإن الاعتراف بهذه العملية بأنها عملية بيع لا يمثل بصدق الحدث الاقتصادي الذي تم، ومن خلال النظام المحاسبي المالي نلاحظ أنه تبني مبدأ جديد تمثل في

¹ المادة رقم 11 من القانون رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07. الجريدة الرسمية رقم 27 الصادرة في 28 ماي 2008 الجزائر. ص 06.

مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، هذا المبدأ له تأثير على المعالجة المحاسبية لبعض الأحداث الاقتصادية.

7- الحيطة والحذر: يواجه معدو القوائم المالية حالات عدم التأكد التي تحيط بالعديد من المواقف، منها إمكانية تحصيل الديون المشكوك فيها، والعمر الإنتاجي المتوقع للتجهيزات والمعدات، فالتحفظ هو مراعاة الدرجة المعقولة من الحذر، وتجنب المبالغة في التقديرات، دون أن يكون هناك احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب، والتحفظ يعني إظهار القيمة الأقل من بين القيم المحتملة للأصول والمنتجات، والقيمة الأعلى من بين القيم المحتملة للأعباء والخصوم، يفسر هذا المبدأ سياسة الإجراءات الواجب اتخاذها لمواجهة الخسائر والأرباح المتوقعة، ويقتضي هذا المبدأ على عدم تسجيل الإيرادات إلا بعد حدوثها بشكل فعلي، أما الخسارة فهي على العكس تماماً فتسجل حتى ولو كانت محتملة الوقوع، وذلك على اعتبار أن عدم المبالغة تؤدي إلى الخطر أو المخاطرة بينما يؤدي التحفظ إلى السلامة منها وتجنبها، ولقد أولى النظام المحاسبي المالي أهمية لهذا المبدأ لما له من تأثير على المؤسسة الاقتصادية وعلى المعلومة المقدمة وهذا ما جاء في المادة 14 من المرسوم 156/08.¹

- يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول الشكوك الموجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات المؤسسة أو نتائجها.

- ينبغي ألا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتجات كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء.

- يجب أن لا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة هذا إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

المطلب الثالث : معايير لقياس جودة المعلومات المحاسبية

تعد المعلومات المحاسبية عنصراً هاماً من عناصر الإنتاج التي لها دور هام في تحديد فعالية وكفاءة المؤسسات، لذلك سعت إلى تصميم وبناء أنظمة متطورة من أجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات المحاسبية الضرورية لإدارة المؤسسات، وذلك لضمان وصول المعلومات الجيدة والدقيقة إلى كافة المستويات الإدارية بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب من أجل استخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة، ويتم قياس جودة المعلومات المحاسبية بهدف تحديد قدرة المعلومات المحاسبية على تحقيق أهدافها والتميز بين الأساليب المحاسبية، من أجل القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وتقديم الدعم لمتخذي القرار في ترشيدهم قراراتهم، وإن قياس جودة المعلومات المحاسبية يبقى نسبي لكن أن تكون المعلومة بجودة عالية أفضل من لا جودة، وهذه بعض المعايير لقياس الجودة وهي:²

الفرع الأول: المنفعة : هي استخدام المعلومات المحاسبية من أجل منفعة معينة، وتكمن جودة المنفعة في صحة المعلومات وسهولة الحصول عليها واستخدامها، أي تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار، مع الحصول عليها بسهولة وفي الوقت

¹ مرجع سبق ذكره، المادة رقم 14 من القانون رقم 156/08. ص 07.

² مؤيد محمد الفضل. عبد الناصر نور إبراهيم. المحاسبة الإدارية. دار السيرة للنشر والتوزيع. ط1. عمان. 2002. ص 305-306.

المناسب بالإضافة إلى زيادة قدرتها على تقييم نتائج تنفيذ القرارات المتخذة وتصحيح الانحرافات الناتجة عنها، كما يمكن التمييز بين عدة أشكال للمنفعة:

أولاً: منفعة شكلية: كلما تطابق محتوى المعلومات مع متطلبات متخذي القرار كلما كانت قيمة المعلومة عالية.

ثانياً: منفعة زمنية: ترتفع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها في الوقت المناسب لاستخدامها لاتخاذ القرار.

ثالثاً: منفعة مكانية: ترتفع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة، وعليه فإن الحاسب الآلي يعظم كل من المنفعة الزمانية والمكانية.

رابعاً: منفعة تقييمية (تصحيحية): تعبر عن قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات المتخذة وقدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.

الفرع الثاني: الدقة : يمكن التعبير عن جودة المعلومات المحاسبية بدرجة الدقة التي تتصف بها، كلما زادت الدقة كلما ازدادت جودتها وقيمتها في التمثيل أو التعبير عن الوقائع والحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية، وتكون مهمة في التقييم الدقيق للأحداث سواء في المستقبل أو الحاضر أو الماضي، ومع أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات المحاسبية إلا أنه لا يمكن تحقيقه وذلك لكون المعلومات التي تتبني عليها القرارات تنطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة من عدم اليقين وعدم التأكد، لذا غالباً ما يتم التوضيح بالدقة عند توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات.

الفرع الثالث: التنبؤ : التنبؤ وسيلة يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وهذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات، لذا فإن جودة المعلومات المحاسبية تتمثل في مقدرتها التنبؤية على تقليل المخاطر وتخفيض حالة عدم التأكد، وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ بالمراكز المالية، أو كمدخلات لنماذج الاختيار بين البدائل المتاحة للقرارات الإدارية، كلما كانت المعلومات المحاسبية مساعدة على التنبؤ كلما كانت أكثر جودة، لأن من بين أهم أهداف المعلومات المحاسبية استخدام معلومات حقيقية عن الماضي في التنبؤ بمعلومات متوقعة عن المستقبل.

الفرع الرابع: الكفاءة : هي العلاقة بين الاستخدام والنتائج، أي تطبيق مبدأ اقتصادية المعلومات المحاسبية واستخدام المعلومات بأقل تكلفة وبأكثر منفعة من وراءها، يشير هذا المعيار إلى تحقيق أهداف المؤسسة باستخدام مقدار محدد من مواردها وإمكاناتها، ويقاس بمدى توفر الموارد والإمكانات المادية والبشرية عند القيام بالعمليات والنشاطات اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة مقارنة بالنتائج والمخرجات المتحققة، وتعد المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية إذا ما زادت قيمتها بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن تزيد من قيمة المعلومات المحاسبية.

الفرع الخامس: الفاعلية: هي العلاقة بين الأهداف والنتائج، أي مدى تحقيق المعلومات المحاسبية للأهداف المسطرة لأجلها، وذلك بمقارنتها مع نتائج استخدامها، يشير هذا المعيار إلى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها بالاستعانة إلى ما تملكه من معلومات محاسبية.

المطلب الرابع: معايير تحقق جودة المعلومات المحاسبية

تتحقق جودة المعلومة المحاسبية بتطبيق مجموعة من المعايير الأساسية التالية:¹

الفرع الأول: معايير قانونية: تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة القوائم المالية وتحقيق الالتزام بها، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها عن طريق الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة.

الفرع الثاني: معايير مهنية: تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبية والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما برز مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

الفرع الثالث: معايير رقابية: ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه احد مكونات العملية الإدارية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من المراجعين، لجان المراجعة، وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية، وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في التحقق من أن السياسات والإجراءات التي تتبناها المؤسسة تنفذ بفاعلية وان بياناتها المالية تتميز بالمصدقية، مع وجود تغذية عكسية مستمرة، لتقييم المخاطر، تحليل العمليات، تقييم الأداء الإداري، ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

الفرع الرابع: معايير فنية: إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات المحاسبية مما ينعكس بدوره على جودة القوائم المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالمؤسسة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار، وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة برأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية الرئيسية والثانوية للمعلومات المحاسبية.

المطلب الخامس: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية

تتأثر جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية بعدة عوامل يمكن تلخيصها في².

¹ بوقندورة حورية، جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية، مذكرة ماستر، علوم تجارية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2017، ص15.

² ناصر محمد علي المجاهلي. خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات. مذكرة ماجستير في علوم التدبير جامعة الحاج لخضر باتنة. 2009. ص64.

الفرع الأول : العوامل البيئية (بيئة المحاسبة): إن للظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية والسياسية التي تعيش فيها المؤسسة تأثير على جودة المعلومات المحاسبية، حيث تختلف المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها في القوائم المالية من دولة لأخرى، وقد أثبت معظم الباحثين أن سبب التباين في محتوى القوائم المالية هو التنوع والاختلاف في الظروف البيئية من بلد إلى آخر. وتتمثل أهم العوامل البيئية المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية:

أولاً: العوامل الثقافية: إن تغير المستوى الثقافي لأي بلد يغير هيكل نظام العمليات المحاسبية وأهم هذه العوامل المستوى التعليمي، حيث يعد المستوى التعليمي أحد العوامل البيئية التي تؤثر في الممارسة المحاسبية والمراجعة بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل خاص، فالبلدان التي تعاني من تدني المستوى التعليمي فيها يصبح من الصعب على الأغلبية من الناس فهم واستيعاب نظام المعلومات المحاسبية.

ثانياً: العوامل الاجتماعية: تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية بسبب اهتمام المجتمع بالسرية والوقتية في القوائم المالية، بحيث أن التوجه نحو السرية يؤثر على عملية تجميع ونشر المعلومات المحاسبية، أما قيمة الوقت فنجد أن الدول التي تعطي قيمة أعلى للوقت تهتم بقائمة الدخل، وتعد البيانات المالية خلال فترات مالية متقاربة والعكس فالدول التي لا تعطي للوقت أهمية كبيرة تهتم بقائمة المركز المالي فقط.

ثالثاً: العوامل الاقتصادية: يجب أن يكون لكل القرارات المرتبطة بالسياسات المحاسبية نتائج اقتصادية، وإذا لم تترتب مثل تلك النتائج فلن يكون هناك سبب لأي من هذه القرارات، وتنتهي النتائج المرغوبة في تحسين المعلومات المحاسبية المتاحة للمستخدمين وتكون النتيجة اتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة وتخفيض التكاليف التي يتحملها مستخدمو المعلومات لجمعها، وتختلف نوعية المعلومات التي تقدمها القوائم المالية باختلاف النظام الاقتصادي السائد، ففي ظل المجتمعات ذات الاقتصاد الرأسمالي مثلاً تحظى القوائم المالية بأهمية كبيرة إذ يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية، بينما نجد في الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض أحكام المراقبة المركزية.

رابعاً: العوامل السياسية: تعتبر العوامل السياسية لبيئة المحاسبة ذات تأثير كبير على العمليات المحاسبية، وقد تنظر الجهات الحكومية إلى السياسة المحاسبية من حيث مدى توافقها مع الأهداف القومية أو مع الأهداف المعنية لهذه الجهات، وهذا هو السبب في التدخل السياسي في إعداد السياسات والإجراءات المحاسبية، لأنها تلزم تحديد الاحتياجات من المعلومات المحاسبية لمستخدمي القوائم المالية التي تتلاءم مع الأوضاع السياسية والاقتصادية لكل بلد من البلدان التي تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في إنتاج وتوزيع المعلومات المحاسبية، ومن هنا يقع على عاتق المؤسسة أو المهنة مسؤولية توجيه وتطوير إمكانياتهم وقدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات، بحيث يتم القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من المعلومات المحاسبية وبين ما هو ممكن التحقيق.

خامساً: العوامل القانونية: تتأثر الممارسة المحاسبية في منهجيتها أو تطبيقاتها المحاسبية بالمؤسسات المرتبطة بقوانين الشركات والتشريعات القانونية والضريبية والمقاييس

التنظيمية الأخرى، ولا شك أن تلك التشريعات القانونية قد زادت من إمكانية مقارنة ومنفعة تلك المعلومات المحاسبية، كما أن العوامل القانونية وأهمها مجموعة الأنظمة والقواعد القانونية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها، خصوصا مع ظهور شركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى خضوعها إلى التشريعات القانونية والضريبية منذ بدئ تكوينها حتى تصفيتها، وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات المحاسبية وكيفية عرضها في القوائم المالية، وذلك بهدف إضافة نوع من الثقة لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

الفرع الثاني :عوامل متعلقة بالمعلومات المحاسبية: تتأثر جودة القوائم المالية بمدى توافر عدد من الخصائص للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار، ومن أهم العوامل المتعلقة بالمعلومات في الوقت الحاضر استخدام الحاسوب في إدخال ومعالجة عرض المعلومات، وكذلك الانتشار الواسع والسريع للانترنت واللدان كان لهما الأثر الكبير في:

- إعداد معلومات محاسبية أعمق للمستخدمين ولعدة سنوات والانخفاض الكبير في تكلفة الحصول عليها .

- زيادة كمية المعلومات المحاسبية لتلبية احتياجات المؤسسة وإتاحة تلك المعلومات لعدد كبير من المستخدمين.

الفرع الثالث : عوامل متعلقة بالخصائص الشخصية: إن توفر ممارسين أكفاء لحل المشكلات المحاسبية باستخدام كل من الحكم المهني وتطبيق معايير أخلاقية، سيؤثر بشكل خاص في إعداد القوائم المالية، وبشكل عام على مصالح الأطراف التي تستعمل هذه القوائم، فالكفاءة المهنية والسلوك الأخلاقي لهما أهمية بالغة عند إعداد القوائم المالية، وتتمثل الخصائص الشخصية في:¹

أولاً: الكفاءة: المقصود بالكفاءة أداء المهام على نحو يمكن الاعتماد عليها بما يتفق مع القوانين التنظيمية والمعايير الفنية بشكل ملائم، فالكفاءة أمر هام جدا لجلب الثقة لدى مجتمع المال والأعمال والحكم المهني للمحاسبين وتأكيدهم للمصرح لهم بها، ويجب على الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة أن تكون حازمة في منح تراخيص مزاولي العمل للمحاسبين، وبوجه عام يجب أن يحصل المحاسب على تعليم جامعي في تخصص المحاسبة ويجتاز الاختبار المهني ويمر بعدد من سنوات الممارسة المحاسبية، كما هو معتمد في الدول المتقدمة.

ثانياً: السلوك الأخلاقي : إن الاهتمام بالكفاءة المهنية لا يقلل من أهمية الالتزام بالسلوك الأخلاقي أي أداء الشيء على الوجه الصحيح لتحقيق مطلب السلامة في المعلومات المحاسبية، وأصبح ميثاق السلوك الأخلاقي أو السلوك المهني ضروريا لتوجيه الأنشطة التي يقوم بها الأعضاء في المنظمات المهنية، وعلى الهيئات المشرفة على المهنة أن تولي ذلك ببالغ الأهمية، ومنه فالكفاءة والسلوك الأخلاقي لدى المحاسب كفيلين بتقليص مقدار مساحة

¹ نوي الحاج،مقاربة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري،مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية،الجزائر،العدد 09،سنة2013،ص38.

التحيز في القوائم المالية وبالتالي زيادة درجة المصادقية في المعلومات التي تحملها هذه القوائم لمستخدميها، بالإضافة إلى الكفاءة والسلوك الأخلاقي يوجد المنظمات المهنية الوطنية والإقليمية والدولية التي توطر مهنة المحاسبة، وتسعى باستمرار في حث المؤسسات على تطبيق مختلف المعايير من أجل الوصول إلى معلومات محاسبية بجودة عالية.

الفرع الرابع : تقرير مراجع الحسابات الخارجي: تهدف عملية مراجعة الحسابات إلى تقرير ما إذا كانت المصروفات التي أنفقت والمبالغ التي حصلت مقيدة بالدفاتر وبصورة صحيحة، وما إذا كانت الأصول قد قيمت تقييما صحيحا، وكذا تقرير ما إذا كانت الشركة تحفظ حساباتها وبياناتها وتمسك دفاترها وسجلاتها وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما، وما إذا كانت هذه الحسابات تمثل وضع المؤسسة المالي بصورة صحيحة وعادلة، كما تهدف إلى مراجعة عناصر القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية وفق برنامج يوضع مسبقا من قبل المراجع وذلك بغرض تمكينه من إبداء رأيه حول المعلومات المالية المعدة من قبل المؤسسة، وبصفة عامة المراجعة الخارجية للحسابات تقيم مصادقية المعلومات المحاسبية الصادرة من المؤسسة، إذ يعتبر تقرير مراجع الحسابات الركيزة الأساسية في جودة المعلومات المحاسبية للقوائم المالية، وإضفاء الثقة في المعلومات الواردة بها، والتحقق من إعداد وعرض القوائم المالية أنه تم وفقا لمعايير المحاسبة المعتمدة وكذلك متطلبات القوانين المعمول بها، كما أن تقرير مراجع الحسابات له أثر كبير على قرارات الاستثمار، فهو يحتل مرتبة متقدمة لدى المحللين الاقتصاديين والماليين.

خلاصة

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية من أهم نظم المعلومات الإدارية حيث يعتمد على تكامل وترابط الجهود البشرية الكفؤة والخبيرة مع الموارد المادية المتطورة، من أجل تسهيل التعامل مع البيانات، من حيث إمكانية الحصول عليها من مصادرها المختلفة (الداخلية والخارجية) وحفظها ونقلها واسترجاعها، بهدف إجراء العمليات التشغيلية اللازمة عليها وصولا إلى تهيئتها كمخرجات من خلال إعداد القوائم المالية وإنتاج التقارير الدقيقة في الوقت المناسب، لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة كما أن المنتج أو المعد للمعلومات المحاسبية من شأنه معرفة أو تحديد الخصائص التي يجب توفرها في تلك المعلومات من حيث الشكل، المضمون، الجودة، النوعية وطرق إيصالها إلى المستفيدين منها، لأن المستخدمين لها لهم مستويات مختلفة في تفسير المعلومات وذلك لاتخاذ قرارات سليمة.

ولكي تكون القوائم المالية مفيدة لمستخدميها يجب أن تتضمن معلومات محاسبية ذات جودة عالية، تتحقق من خلال ما تتمتع به هذه المعلومات من مصادقية وما تحققة من منفعة للمستخدمين، وبتوفير مجموعة من الخصائص النوعية ويجب أن تعد في ظل مجموعة من المعايير القانونية، الرقابية، المهنية والفنية ، ولا تكتسب هذه المعلومات المحاسبية لهذه الخصائص النوعية إلا إذا تم تدقيقها ومراجعتها من قبل مراجعين خارجيين ، فالمراجعة الخارجية تعطي تأكيد على مصادقية وصحة هذه المعلومات المحاسبية وجودتها وتتيح مجالا أكبر من الأمانة وتقلل من المخاطر عند استخدام هذه المعلومات، على اعتبارها تكمن في

الطرف المستقل والذي يقوم بها مراجع مؤهل لإبداء رأيه بكل موضوعية ، وسيتم التطرق إلى المراجعة الخارجية في الفصل التالي.

تمهيد

تمثل القوائم المالية المنتج النهائي والأساسي لنظام المعلومات المحاسبية في أي مؤسسة، وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث المالية والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة.

وإن تمتع القوائم المالية بخاصية الصحة والمصدقية يتطلب فرض أدوات رقابية، وهذا ما توفره مختلف أعمال المراجعة سواء الداخلية أو الخارجية، إلا أن المراجعة الخارجية تمثل ضمان أكبر حول مصداقية هذه المعلومات وهذا في ظل تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والحياد في الرأي، فعلى مراجع الحسابات الخارجي تطبيق عدة إجراءات متعارف عليها مع مراعاة المعايير المخولة لها من أجل إثبات صحة المعلومات ومصدقية القوائم المالية، بهدف تحقيق الجودة في خدمات المراجعة الخارجية. حيث أولت عدة جهات مهنية اهتماما خاصا لمحور جودة المراجعة من خلال إصدار معايير وإرشادات مهنية وذلك من أجل تحقيق مستويات أداء معينة متعارف عليها بين ممارسي المهنة، إضافة إلى تحقيق أهداف المهنة من حيث تحسين مستوى أدائها واستمرارها وبالتالي زيادة الثقة في خدماتها.

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول المراجعة الخارجية

بما أن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة، فإن أي خلل في النظام المنتج لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية، لذلك فالمراجعة الخارجية بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقييم هذا النظام والتأكد من الاستمرارية في تطبيق الطرق المحاسبية والالتزام بمعايير النظام المحاسبي في ظل التقيد بمعايير إجراءات المراجعة المتفق عليها دوليا أو محليا. لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى الإطار المفاهيمي للمراجعة الخارجية من خلال تعريف المراجعة وأنواعها، خصائصها وفروضها، أهميتها وأهدافها، معاييرها وإجراءاتها.

المطلب الأول: تعريف المراجعة

المراجعة بمعناها اللفظي Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها يستمع لان الحسابات كانت تتلى على المراجع، أما المراجعة بمعناها المهني تعني عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة القوائم المالية للمؤسسة معتمدا في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية.¹ ومن خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة أنه يشمل على ثلاثة نقاط رئيسية وهي:

- الفحص: أي فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي، وهو قياس كمي ونقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بالمؤسسة.
 - التحقيق: هو الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم على نتيجة أعمال المؤسسة وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.
 - التقرير: أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير موجه إلى الأطراف المعنية سواء كانت من داخل المؤسسة أو من خارجها، ويعتبر التقرير المنتج النهائي لمهمة المراجعة.
- أما المراجعة الخارجية فهي عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابقة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المستفيدة.² ومن خلال هذا التعريف يمكن ملاحظة أنه يشمل على الخصائص التالية:
- المراجعة عملية منظمة تستوجب وضع خطة مسبقة : تنفذ المراجعة في عدة مراحل متتابعة بشكل منطقي من خلال وضع برنامج مراجعة يحدد الخطوات التي يتبعها المراجع لتنفيذ مهمته.
 - الحصول على أدلة الإثبات وتقييمها بشكل موضوعي : ويعتبر ذلك جوهر عملية المراجعة، وفي سبيل القيام بذلك يتعين على المراجع الاحتفاظ باتجاه ذهني موضوعي غير متحيز.

¹ مكاوي يوسف، فعالية المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص 03.

² زينب عون، الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر، مذكرة ماستر، علوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2015، ص 08.

- التأكد من درجة مسايرة العناصر محل الدراسة للمعايير الموضوعية : هي مجموعة القواعد الموضوعية التي يستخدمها المراجع كأداة للتقييم وإصدار الحكم الشخصي مثل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- إيصال نتائج المراجعة إلى الأطراف المستفيدة : ضرورة إعداد المراجع بعد الانتهاء من مهمته لتقرير مكتوب يتضمن نتائج فحصه وتبليغ ما فيه للأطراف المستفيدة بالمراجعة.
- من خلال التعريفين السابقين يمكن استخلاص تعريف للمراجعة الخارجية على أنها أسلوب من أساليب الرقابة يشتمل على مجموعة من الإجراءات والمعايير المتعارف عليها التي يتخذها المراجع أثناء عمله الميداني ، والتي تستهدف الفحص الانتقادي المنظم للسجلات ودفاتر وحسابات المؤسسة والقوائم المالية، للتأكد من سلامتها وانسجامها مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتأكد من تعبيرها الصادق والصحيح عن وضعية المؤسسة، بهدف إبداء رأي فني محايد مع ضرورة إيصاله إلى الأطراف المعنية في شكل تقرير، لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة وصدق المعلومات المحاسبية، وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم المالية.

المطلب الثاني : أنواع المراجعة

- تنقسم المراجعة من حيث القائم بمهمة المراجعة إلى نوعين وهما : مراجعة خارجية ومراجعة داخلية.¹
- الفرع الأول: المراجعة الخارجية:** تتم هذه المراجعة بواسطة خبير متخصص من خارج الشركة مستقلا عن إدارتها ولا يربطه بها أي عقد عمل سابق، حيث تلجأ إليه الشركة للقيام بفحص حساباتها وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة ومصداقية قوائمها المالية، ويفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع للمراجعة الخارجية من حيث الإلزام وهي:
- أولاً: المراجعة القانونية (Audit légal):** هي التي يفرضها القانون على بعض الأنواع من الشركات، وتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات (Commissaire aux comptes) بغرض الشهادة على صحة الحسابات السنوية وإعطائها الصورة الصادقة لوضعية الشركة المالية.
- ثانياً: المراجعة التعاقدية (Audit contractuel):** هي التي يقوم بها محترف خارجي ومستقل بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة و التي يمكن تجديدها سنوياً، ويكون هذا النوع اختياريًا، ويقوم المراجع بمهمته في هذه الحالة حسب الهدف والنطاق والمدة المحددين في الاتفاق المبرم بين الطرفين.
- ثالثاً: الخبرة القضائية (Expertise judiciaire):** هي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة، وقد تخص عدة مجالات وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع بين مؤسسة معينة وطرف آخر متعامل معها.
- الفرع الثاني: المراجعة الداخلية:** تعتبر من أهم وظائف المؤسسة فالبعض يعتبرها خطة تنظيمية، والبعض الآخر يعتبرها وظيفة إدارية مستقلة داخل المؤسسة من أجل التقييم الدوري لمختلف نشاطاتها، تهدف إلى تقديم نصائح لتحسين وظيفة التسيير من خلال إظهار المشاكل ونقاط الضعف وتحليلها وبعد ذلك اقتراح الحلول والإصلاحات والتحسينات في شكل توصيات.

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ط2، 2005، ص27.

المطلب الثالث : خصائص وفروض المراجعة الخارجية

يتم التطرق في هذا المطلب إلى خصائص المراجعة الخارجية أولاً، ثم فروض المراجعة الخارجية ثانياً.

الفرع الأول : خصائص المراجعة الخارجية: تتمثل خصائص المراجعة الخارجية في ما يلي ¹:

أولاً: **المراجعة الخارجية عملية هادفة:** تهدف المراجعة الخارجية بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية، والتي تتضمن قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)، قائمة التدفقات النقدية (الخزينة)، قائمة تغيرات الأموال الخاصة، الملاحق، وإعداد هذه القوائم من مسؤولية الإدارة ويتم تقديمها للأطراف الخارجية ذوي المصلحة في المؤسسة، هذه الأطراف تتميز بخاضية محدودة السلطة فيما يخص حصولهم على احتياجاتهم من المعلومات وهو ما يجعلهم يعتمدون بصورة شبه كاملة على القوائم المالية التي تقدمها الإدارة في تقييم أدائها، وهذا ما يؤدي في كثير من الأحيان إلى تعارض في المصالح وبالتالي سعي الإدارة لتقديم معلومات محاسبية مضللة من خلال قوائمها المالية، ونظراً لذلك فإن مستخدمي هذه القوائم من الأطراف الخارجية يحتاجون للمراجع الخارجي بوصفه خبيراً ومؤهلاً مهنيًا ومحايداً لإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم.

ثانياً: **المراجعة الخارجية عملية منظمة:** يتم ممارسة المراجعة الخارجية وفق إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة والمنظمة، حيث يبدأ المراجع الخارجي عملية المراجعة بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالمؤسسة لاستكشاف البيئة التي سيتم فيها الفحص، ثم يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف فيه، وعلى ضوء هذا التقييم يقوم بوضع برنامج للمراجعة النهائية، ويستكمل المراجع عملية المراجعة بعمليات الفحص الميداني وهذا مع تجميع وتقييم الأدلة التي تؤكد رأيه، وتنتهي عملية المراجعة بإعداد تقرير المراجعة عن القوائم المالية.

ثالثاً: **المراجعة الخارجية يمارسها مراجع مستقل:** إضافة لضرورة توافر شروط التأهيل العلمي والعملية في المراجع الخارجي، لابد عليه أن يكون مستقلاً عن العميل حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه، وعليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير، وتعتبر الحاجة لاستقلال المراجع الخارجي نتيجة لمسؤوليته اتجاه مستخدمي القوائم المالية، لأنهم لا يملكون الوسائل الملائمة والكافية التي تمكنهم من التحقق من صدق هذه القوائم المالية، لذلك فهم يعتمدون على ما يقوم به المراجع المستقل من عمل، ويمكن القول أنه إذا لم يكن المراجع مستقلاً فهذا يجعل القوائم المالية محل شك من وجهة نظر مستخدميها وبالتالي لا يمكن الاعتماد على رأيه.

رابعاً: **المراجعة الخارجية عملية اتصال متكامل:** يعرف الاتصال بصفة عامة أنه عملية نقل عمليات معينة بين طرفين أو أكثر باستخدام وسيلة اتصال معينة، ومعنى ذلك أن عملية الاتصال تتطلب طرفين يمثل أحدهما المرسل والآخر المستقبل، وتتطلب رسالة وقناة اتصال وبالنظر لعملية المراجعة نجد أنها تستوفي بصفة عامة على مقومات الاتصال، حيث يمثل المرسل في المراجع وتمثل الرسالة الرأي المهني الذي يبديه المراجع في تقريره الذي يحمل معلومة جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية والذي يمكن أن يستفيد منها مستقبلي التقرير والمستخدمين الخارجيين.

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2003، ص. 07.

الفرع الثاني : فروض المراجعة الخارجية: تمثل الفروض في أي مجال معرفي نقطة بداية لكل فكر منظم بغية التوصل إلى نتائج تساهم في وضع الإطار العام للنظرية التي تحكم هذا المجال، وهي بمثابة الأساس الذي ينطلق منه الباحثون في تطوير نظرية المراجعة وتطوير الأفكار العلمية الخاصة بالمهنة، ومن الملاحظ أن فروض المراجعة لم تلق الاهتمام الكافي كما هو الحال في مجال فروض المحاسبة، ولذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التي تأخذ في الاعتبار طبيعة المراجعة ونوعية المشاكل التي تتعامل معها، هو بمثابة إيجاد مجموعة من الفروض التجريبية التي يجب أن تخضع للدراسة الإنتقادية حتى يمكن أن تلقى القبول العام، ومن أهم الفروض التي تستند عليها المراجعة :¹

أولاً: قابلية البيانات المالية للفحص: هذا الفرض مرتبط بوجود مهنة المراجعة، فإذا لم تكن البيانات والقوائم المالية قابلة للفحص فلا مبرر لوجود مهنة المراجعة، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم المعلومات المحاسبية من جهة، ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:

1- الملائمة: أي ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.
2- القابلية للفحص: ومعنى ذلك أنه إذا قام شخصان أو أكثر بفحص نفس المعلومات فإنهم لابد أن يصلوا إلى نفس المقاييس أو النتائج التي يجب التوصل إليها.

3- البعد عن التحيز: بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادية وموضوعية.

4- القابلية للقياس الكمي: وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية، فالقياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل البيانات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية.

ثانياً: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع ومصلحة الإدارة: ويعني وجود تبادل المنفعة بين الإدارة والمراجع، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي المراجع، وذلك لأهميتها وفائدتها لنجاح المؤسسة وتقديمها، ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بشكل أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها.

ثالثاً: خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية (غير عادية): يشير هذا الفرض مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

رابعاً: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يسمح بالتقليل من حدوث الأخطاء والتلاعبات إن لم نقل حذفها نهائياً، كما يجعل عملية المراجعة الاقتصادية بتبني المراجعة الاختيارية (التركيز على عينة من البيانات وتعميم نتائج الفحص على كل المجتمع) بدلا عن التفصيلية.

¹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية والية التطبيق-الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2002، ص18.

خامسا: التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، إذ يعتبر الالتزام بالمبادئ مؤشرا حقيقيا للحكم على مدى صدق صلاحية القوائم المالية الختامية وتمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

سادسا: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية، فانه يفترض أن يستمر هذا الوضع كذلك في المستقبل والعكس صحيح، ولذلك فانه من الضروري على المراجع في الحالة العكسية بذل العناية المهنية اللازمة لكشف مواطن الضعف في إجراءات نظام الرقابة الداخلية المفروض، وخاصة مع إدخال النظم الآلية لمعالجة البيانات التي أصبحت تهدد بعدم صلاحية هذه الفرضية في المؤسسات الحديثة.

سابعا: مراقب الحسابات يزوال عمله كمراقب فقط: يقوم المراجع في هذا الفرض بعمله كمراجع للحسابات، وذلك وفقا لما توضحه الاتفاقية المبرمة ما بين المؤسسة والمراجع على أن لا تخل هذه الاتفاقية بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله.

ثامنا: المركز المهني للمراجع يفرض عليه التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز: ويعني هذا الفرض أن المكانة المهنية التي يتمتع بها المراجع المستقل تفرض عليه أن يكون ملتزما في مسلكه بطريقة تتناسب مع هذه المكانة، ويفترض أن يكون ملما بالتزامات مهنة المراجعة التي تحددها المنظمات والهيئات المهنية.

المطلب الرابع : أهمية وأهداف المراجعة الخارجية

يتم التطرق في هذا المطلب لأهمية المراجعة الخارجية والأهداف التي تسعى لتحقيقها.

الفرع الأول : أهمية المراجعة الخارجية: إن أهمية المراجعة الخارجية تظهر في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على المعلومات المالية التي يفحصها المراجع الخارجي المستقل، وذلك لتلبية احتياجاتهم الواسعة غير المتجانسة من المعلومات والتي تختلف تبعا لاختلاف مصالحهم وأهدافهم، ومن أهم هذه الفئات ما يلي:¹

أولا :إدارة المؤسسة : إن إدارة المؤسسة عند قيامها بالتخطيط، واتخاذ القرارات، ومراقبة تنفيذ وتقييم الأداء تعتمد بدرجة كبيرة على معلومات صحيحة ودقيقة، وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة، ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص مستقل ومحيد.

ثانيا: المساهمين: تمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم، وضمان استخدام الموارد المتاحة استخداما أمثلا وبكفاءة عالية، فالمراجعة الخارجية تساعد المساهمين في الاطلاع على كل ما يجري داخل المؤسسة، بحيث يطمئن المستثمرين على سلامة استثمار أموالهم في المؤسسة وأن أموالهم سوف لن تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة، والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات.

¹ لندة قداري، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر علوم تجارية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2015، ص14.

ثالثا : البنوك: تسعى معظم المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم من أجل مواصلة نشاطها وضمان استمراره فتقوم بطلب الحصول على قروض وتسهيلات بنكية تمنحها البنوك والمؤسسات المالية، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال بالاعتماد على القوائم المالية المدققة من قبل المراجع، وذلك لضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في الآجال المحددة.

رابعا: الدائنون (الموردون) : يمكنهم من معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزامات المستحقة عليها من خلال الاطمئنان على متانة وسلامة المركز المالي للمؤسسة، والربحية الحالية والمحتملة للمؤسسة مستقبلا وكذلك درجة السيولة بالنسبة لأصولها المتداولة وذلك لإمكانية استمرار منحها الائتمان الممكن والتعامل معها مستقبلا.

خامسا: الجهات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على المعلومات المحاسبية التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة وتنظيم النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب أو تحديد الأسعار المنتجات وتقديم الإعانات لبعض الصناعات وإعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون معلومات محاسبية موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحصها فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد والعادل عليها.

سادسا : المحللون الماليون والاقتصاديون: يعتمدون على القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات، عند تقديم توصياتهم لعملائهم نحو أفضل أوجه الاستثمار.

سابعا : الباحثون وطلبة الدراسات العليا : باعتبار أن القوائم المالية من المصادر والمراجع المهمة لبحوثهم، فان مصداقية هذه المصادر تكون أفضل في حالة كونها موقعة من مراجع الحسابات.

الفرع الثاني : أهداف المراجعة الخارجية: تسعى المراجعة الخارجية إلى تحقيق عدة أهداف وتمثل في:¹

أولا: الأهداف العامة: إن الهدف الرئيسي للمراجعة في الوقت الحالي هو إبداء الرأي الفني المحايد عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة محل المراجعة ونتائج الأعمال عن تلك الفترة، وأن رأي المراجع يعتمد على مدى احترام المؤسسة للإطار العام الذي أعدت البيانات المالية على أساسه، ويمكن أن نعتبر الأهداف حلقة وصل بين معايير المراجعة وإجراءاتها، أو بمعنى آخر: الوسيلة التي تتحول بها معايير المراجعة إلى إجراءات، حيث تتمثل الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية في الآتي:

1- إن الهدف الأساسي من عملية المراجعة الخارجية هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

2- إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام.

¹ إكرام الشاذلي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012، ص 06-07.

3- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقة، لتساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة.

ثانيا: الأهداف الخاصة: تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية، وفي سبيل تحقيق المراجع لتلك الأهداف، فإن هناك أهداف فرعية عليه أولا أن يحققها .

- 1- التحقق من الوجود : أي أن الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعلا في تاريخ معين.
- 2- التحقق من الاكتمال: يعني أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة.
- 3- التحقق من الملكية : يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاما حقيقيا على المؤسسة في تاريخ معين.
- 4- التحقق من التقييم : أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة.
- 5- التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة : أن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفقا للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة.
- 6- التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية : أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم احتساب قيمتها بدقة، وتم اعتمادها من السلطة المختصة قانونا وفقا لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة، وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

المطلب الخامس : معايير وإجراءات المراجعة الخارجية

يتم التطرق في هذا المطلب إلى معايير المراجعة الخارجية والإجراءات المتبعة في ظل تطبيق هذه المعايير .

الفرع الأول : معايير المراجعة الخارجية: مهنة المراجعة كغيرها من المهن تعتمد على معايير متعارف عليها تصدرها هيآت مهنية محلية اودولية تلقى القبول العام من طرف أعضاء هذه الهيآت، هذه المعايير تنعكس في الإجراءات المتبعة في القيام بمهمة المراجعة، كما أن وجود هذه المعايير يعتبر من المقومات الأساسية لنجاح وتطور مهنة المراجعة، وتشكل معايير المراجعة الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع بعمله، وأن مخالفته لها يعرضه للمسؤولية والمساءلة من قبل الهيآت المختصة، أي أنه ملزم بإتباعها كلها، وإذا حدث وانحرف عنها فيجب عليه أن يبرر ذلك، ولا تخضع هذه المعايير للحكم الشخصي للمراجع وهذا عكس الإجراءات.

يمكن اعتبار هذه المعايير كمقياس للجودة من حيث أداء المراجع للإجراءات والأهداف التي يعمل على تحقيقها، فالمعايير التي سنتطرق إليها تعتبر كنموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم عن مدى جودة العمل الذي يقوم به المراجع، فمعايير المراجعة تمتاز بعدم التغيير والثبات النسبي.¹

¹ بوسماحة محمد، معايير المراجعة وتطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص40.

وسوف نتطرق لمعايير المراجعة المتعارف عليها وفقا للتقسيم الذي جاءت به المعايير الأمريكية في ثلاث مجموعات رئيسية وهي: المعايير العامة والتي تخص شخص المراجع، معايير العمل الميداني أو المعايير الإجرائية، وأخيرا معايير إعداد التقرير. (انظر الشكل رقم 1.2).

الشكل رقم (1.2) : معايير المراجعة الخارجية .



المصدر: بن الصديق محمد، مرجع سبق ذكره، ص 25.

أولاً: المعايير العامة : وتسمى كذلك بالمعايير الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المراجع، حيث تتعلق بشخصية وتأهيل المراجع وعلاقتها بنوعية أدائه، وتوصف بأنها عامة لكونها تمثل خصائص مرغوبة في المراجع لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد تقريره بصورة ملائمة.

1- كفاءة المراجع: هي جملة من المعارف والخبرات في الميادين التي لها علاقة بالمحاسبة والمراجعة، وبعض جوانب المعرفة الأخرى التي تساعد على تنفيذ مهامه، مثل: مبادئ العلوم السلوكية والحاسبات الآلية وبحوث العمليات والإحصاء وغيرها من المؤهلات التي ترفع من مستواه العلمي، يتحصل عليها المراجع بالتكوين الأكاديمي والميداني وتتوج في الأخير بالحصول على شهادة علمية. وتظهر أهمية هذا المعيار في وجود أطراف خارجية تعتمد على رأي المراجع في مصداقية القوائم المالية مما يؤدي إلى ضرورة توفر ثقة تلك الأطراف في كفاءته، ولا تتحقق هذه الثقة إلا إذا توفرت شروط التأهيل العلمي والعملية لهذا المراجع، بالإضافة إلى رفع مستوى التأهيل من خلال التدريب المستمر والاطلاع على كل المستجدات المهنية والفكرية المحلية والدولية كالتشريعات الحديثة المنظمة للمهنة في مجال تحسين جودة المراجعة، والحضور في المنتديات والندوات العلمية والتربصات الميدانية، ليستطيع المراجع من خلالها تنمية قدراته العلمية والميدانية على حد سواء، لتمكنه من الإيفاء لمتطلبات معيار الكفاءة.

وقد تناول المشرع الجزائري هذا المعيار من خلال الشهادات والإجازات التي تسمح بممارسة المهنة وهي التي تعطي تأهيلا علميا للمترشح لممارسة المهنة، بالإضافة إلى التدريب المهني الذي يسمح باكتساب الخبرة المهنية في الميدان وبالتالي الحصول على تأهيل عملي، بالإضافة إلى الامتحان الذي يسمح باختبار المترشح لمدى كفاءته لممارسة المهنة في بعض الأحيان.

2- استقلال وحياد المراجع: تتمثل في نزاهة واستقامة ونضج المراجع وتمتعه بكامل حقوقه المدنية والحرية المطلقة اتجاه المؤسسة موضوع الفحص، وأن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالمؤسسة عقد عمل، لتحقيق ثقة مستخدمي القوائم المالية في هذا الاستقلال، وهذا ما نصت عليه المادة رقم: 67 من القانون: 01/10: "يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة وغير مباشرة." وللحكم على مدى استقلال المراجع يمكن التركيز على ثلاث جوانب:¹

أ- الاستقلال عند وضع برنامج المراجعة: إن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل ما تم تحديده من طرف المراجع في برنامجه.

ب- الاستقلال عند القيام بالفحص: يعتبر المراجع مستقلا وحرا في اختيار حجم المفردات المراد فحصها من مجموع المفردات للتقرير بعدها عن صحة ومصدقية المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها.

ج- الاستقلال عند إعداد التقرير: يعتبر المراجع مستقلا في كتابة تقريره الموضح لعملية الفحص والتحقق، إذ ينبغي في هذا الإطار عدم تدخل الغير لتحريف وتعديل الحقائق في التقرير أو استبعاد بعض الحقائق ذات الأهمية.

ومن خلال ما سبق، يظهر أن استقلال المراجع له أهمية كبيرة في محافظة مهنة المراجعة على دورها في المجتمع من خلال تشريع عدة نصوص قانونية منها القانون التجاري، والقانون 08/91 المنظم لمهنة المراجعة، والقانون 01-10 المكمل لبعض الإجراءات التي تزيد من استقلال المراجع، كما حددت المنظمات والهيئات المهنية المختصة إجراءات تعيين وعزل المراجع وتحديد أتعابه حسب قوانين أخلاقيات المهنة المعمول بها، وتطرق إلى مسؤولياته وحقوقه، بهدف عدم ترك هذه الجوانب كأداة للضغط على المراجع وبالتالي فقدان استقلاليته.

3- بذل العناية المهنية اللازمة: يتطلب هذا المعيار بوجوب بذل العناية المهنية اللازمة لإنجاز الفحص وإعداد التقرير، وهذا يعني إعطاء الاهتمام الكافي لجميع مراحل عملية المراجعة وبذل كل مجهود بكفاءة من أجل الوفاء بمسؤولياته، ويقصد أيضا بالعناية المهنية اللازمة التزام المراجع بمستوى أداء معين والقيام بمهمته بكل إخلاص وأمانة، هذا المستوى تتحكم فيه العديد من العوامل منها التشريعات والقوانين التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى من العناية المطلوبة، من أجل عدم مساءلته عن كل إهمال أو تقصير أو تواطؤ، وبالإضافة إلى المسؤولية القانونية لا بد أن يسترشد المراجع بالمسؤولية المهنية والمتمثلة في الالتزام بمعايير وآداب السلوك المهني التي تسعى المنظمات والهيئات المهنية لتطويرها حتى تتماشى مع التطورات الاقتصادية والقانونية والثقافية للمجتمع.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2005، ص41.

ومما سبق، يتضح أن المراجع ملزم ببذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية مهامه، حيث تتعلق العناية المهنية بما يقوم به المراجع من أعمال بمستوى من الدقة والإتقان، بحيث تنص المادة 59 من القانون 10-01 "على أن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج ويتحمل لوحده مسؤولية ذلك". ويعتبر معيار بذل العناية المهنية مع معيار الاستقلال والكفاءة من أهم معايير المراجعة المتعارف عليها، وأي خلل فيها سوف يؤثر على معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير.

ثانيا : معايير العمل الميداني: تتعلق هذه المعايير بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وتعتبر محددة بدرجة أكبر من المعايير العامة، فهي تقدم إرشادات للمراجع بصدد تجميع الأدلة التي تؤيد رأيه والتي يحصل عليها من فحص أرصدة القوائم المالية والعمليات المالية التي تنتج عنها هذه الأرصدة.

1- التخطيط السليم لمهمة المراجعة: يعتبر تخطيط برنامج المراجعة من الخطوات الهامة في عملية المراجعة، حيث يساعد التخطيط السليم على التأكد من أن الإجراءات أو الاختبارات الهامة قد نالت العناية المناسبة، وأن المشاكل المتوقعة قد تم تحديدها، وأن تنفيذ الإجراءات يتم في الوقت المناسب، مع مراعاة أن يتصف البرنامج بالمرونة، حيث أن الهدف الأساسي هو إجراء فحص سليم وليس استكمال برنامج المراجعة فقط، كما يساعد التخطيط على الاستعمال الكفء للمساعدين، والتنسيق مع الأعمال المنفذة بواسطة مراجعين آخرين.

مما سبق يمكن القول أن التخطيط لعملية المراجعة أو وضع برنامج مراجعة يعتبر من بين الخطوات الهامة التي يقوم بها المراجع في كل مهمة توكل له، ومن خلال المهام الموكلة إليه يكون بحاجة إلى مساعدين لهم درجات مختلفة من الخبرة بالإضافة إلى المتدربين في مكتبه، هذا يؤدي به إلى وضع نظاما للإشراف على المساعدين وذلك لتنسيق العمل بين أفراد فريق المراجعة، ويشمل الإشراف عملية توجيه مجهودات المساعدين نحو تحقيق أهداف عملية المراجعة، وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت أم لا .

2- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: يحتوي نظام الرقابة الداخلية على الخطة التنظيمية ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف الإدارة بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية، وحماية الأصول والوقاية، واكتشاف الغش والأخطاء، وتحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصدقية.¹

كما تظهر أهمية نظام الرقابة الداخلية في ضرورة قيام الإدارة بمسؤولياتها للتحكم في المؤسسة وحماية أصولها وضمان الاستخدام الاقتصادي والفعال لموارد المؤسسة وتوفير معلومات موثوق فيها، كما لا تقتصر أهمية هذا النظام على إدارة المؤسسة فحسب، بل أن المراجع الخارجي يعتمد عليه في تحديد حجم العينة التي يمكنه الاعتماد عليها عند فحص الحسابات ونطاق وتوقيت إجراء هذا الفحص، كما يعتمد المراجع على نتائج فحص نظام الرقابة الداخلية في تقييم أدلة الإثبات خاصة المعدة داخل المؤسسة.

¹ Lionnel COLLINS , Gérard VALIN , Audit et contrôle interne: Aspects Financiers, opérations et stratégiques, Dalloz, Paris, 4ème édition, 1992., p. 38.

3- جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة: هي مجموعة من المعلومات والحقائق التي يستند إليها المراجع في تكوين رأيه عن مدى صحة القوائم المالية المنشورة من طرف الشركة، وقد تأخذ أدلة الإثبات عدة صور أو أشكال كالملاحظة المادية والعمليات الحسابية والمستندات والمصادقات وإجراءات الرقابة الداخلية... إلخ، بحيث يلجأ المراجع في جمع أدلة الإثبات إلى العديد من المصادر الداخلية والخارجية، وعلى المراجع أن يقيم مدى كفايتها وملاءمتها في الحصول على الإقناع المرغوب، بحيث تعني الكفاية أن تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم وتأكيده رأي المراجع، وتعني الملاءمة أن يكون الدليل مناسباً وفعالاً، ويقصد بالفعالية النوعية الجيدة من الأدلة التي يمكن الاعتماد عليها في استنتاج رأي منطقي، وللحكم على فعالية أدلة الإثبات يجب مراعاة الآتي:

- أ- أدلة الإثبات الخارجية يمكن الاعتماد عليها أكثر من أدلة الإثبات الداخلية.
 - ب- أدلة الإثبات المحددة في ظل نظام جيد للرقابة الداخلية يعتمد عليها أكثر من المحددة في ظل نظام ضعيف.
 - ج- المعلومات الشخصية المباشرة التي يحصل عليها المراجع من خلال الفحص والملاحظة والمصادقات والجرد الفعلي تعد أكثر إقناعاً من المعلومات التي يحصل عليها من خلال الاستماع إلى الآخرين.
- ويمكن تلخيص معايير العمل الميداني في العناصر التالية :

- يجب تخطيط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً وكافياً ويجب الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدوا بطريقة فعالة ومناسبة.
 - يجب دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه بشكل مفصل ووافي حتى يمكن تقدير الاعتماد عليه وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.
 - يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة المادية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية.
- ثالثاً : معايير إعداد التقرير:** يعرف التقرير على أنه " وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علمياً وعملياً، يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية ويوجه هذا التقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة"¹

يعتبر تقرير المراجعة المنتج النهائي لعملية المراجعة وهو أداة اتصال بين المؤسسة ومستخدمي القوائم المالية ويتم الاعتماد عليه لاتخاذ مختلف القرارات، وتمثل معايير إعداد التقرير المجموعة الأخيرة من معايير المراجعة المتعارف عليها، وهي تمثل الخطوط العريضة التي يسترشد بها المراجع في إعداد تقريره النهائي الذي يبدي من خلاله رأيه الفني المحايد عن القوائم المالية الختامية.

¹ نسيم بن زوة، إشكالية تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في ظل الإصلاحات المحاسبية، مذكرة ماستر، علوم تجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2016، ص 22.

ويعتبر التقرير آخر حلقة من أعمال المراجع حيث يمثل الوسيلة التي يبلغ بها مستخدمو القوائم المالية رأيه عنها، ولتوحيد تقارير المراجعة وإعطائها نماذج نمطية مستعملة من طرف جميع أعضاء المهنة، أصدرت الهيئات المهنية المختصة مجموعة من المعايير الخاصة بإعداد التقرير نلخصها فيما يلي:

1- الإشارة إلى استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يتطلب هذا المعيار بأن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ويبين عند اللزوم المبدأ المحاسبي الذي تم اعتماده في إنتاج بعض المعلومات المالية كطرق تقييم التثبيتات أو المخزونات، وإذا لم تتوفر لمراجع الحسابات المعلومات التي تمكنه من إبداء رأيه في هذا الصدد فيجب عليه أن يشير إلى ذلك صراحة ويدي تحفظاً في تقريره.

2- الإشارة إلى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة لأخرى: يهدف هذا المعيار إلى ضمان القابلية للمقارنة في معلومات القوائم المالية بين الدورات المحاسبية وبين المؤسسات المماثلة لها في السوق، ويتطلب بوضوح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً المطبقة في الدورة المالية الحالية هي نفسها المطبقة في الدورات المالية السابقة، وإذا تطلبت الضرورة تغيير الطريقة بسبب تعديلات قد تبرز في ظروف النشاط، فإنه يجب تقييم وشرح وتبرير هذا التعديل في التقرير المسلم لمختلف مستخدمي القوائم المالية، وينشأ التغيير في الطرق المحاسبية نتيجة لاستخدام مبدأ محاسبي يختلف عن المبدأ الذي سبق استخدامه عند إعداد القوائم المالية مثل: تغيير طريقة تقييم المخزون، تغيير طريقة احتلاك الأصول الثابتة،... إلخ. ويهدف معيار الثبات إلى تحقيق هدفين رئيسيين هما:¹

أ- التأكيد بأن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المختلفة لم تتأثر تأثيراً جوهرياً بالتغيير في مبادئ المحاسبة أو بطرق تلك المبادئ.

ب- في حالة وجود تأثير جوهري على قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة لحدوث تغيير في المبادئ المحاسبية، فيجب على المراجع الإشارة إلى ذلك بطريقة مناسبة في تقريره.

3- التحقق من كفاية وملاءمة إفصاح القوائم المالية: يتطلب هذا المعيار بأن ينظر إلى الإفصاح في القوائم المالية على أنه كاف بدرجة مقبولة ما لم يوضح التقرير غير ذلك، وعلى ضوء ذلك يتأكد المراجع من كفاية مستوى الإفصاح في القوائم المالية من خلال التنبؤ السليم لعناصرها والملاحظات المتممة في جداول الملاحق، حتى يتمكن مستعملي هذه القوائم فهمها بطريقة مباشرة وبدون أي غموض كان، غير أن المراجع غير مطالب بالإشارة إلى مستوى الإفصاح في تقريره إلا في حالة عدم كفايته بصورة معقولة، فإن تبين للمراجع أن هناك بعض الإيضاحات المهمة التي تم إغفالها فينبغي التحفظ على ذلك في تقريره، وينبغي على المراجع أن لا يغفل عن الأحداث اللاحقة التي تقع بعد غلق الحسابات وإعداد تقرير المراجعة من أجل أن يتحقق الإفصاح الكافي.

¹ حكمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة باتنة، 2008، ص 69.

4- إبداء الرأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة: إن الهدف الرئيسي لعملية المراجعة هو إبداء رأي فني محايد من قبل المراجع عن مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتيجة النشاط للمؤسسة، ومن هنا فإنه من الضروري على المراجع أن يضمن تقريره هذا الرأي لإبلاغه إلى الأطراف المعنية من مستخدمي القوائم المالية، ويتطلب هذا المعيار بأن يتضمن تقرير المراجع إصدار أو إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة برأي مطلق أو سلمي أو مقيد يتضمن تحفظات أو الامتناع عن إبداء الرأي، وفي هذه الحالة فإنه على المراجع أن يوضح الأسباب التي أدت به إلى عدم إمكانية إبداء الرأي ومن ضمن الأسباب التي تمنع المراجع من إبداء رأي شامل¹

أ- تحديد وتقييد نطاق عمل المراجع بطريقة تؤثر جوهريا على إجراءات الفحص، نظرا لعدم استطاعته مراجعة القوائم المالية بكفاية، أو عدم استقلال المراجع عن العميل في إبداء الرأي عن القوائم المالية.

ب- عدم التأكد الذي يمكن أن يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية كوحدة واحدة.

والجزائر غيرها من الدول سعت إلى إصدار معايير للمراجعة تتوافق بحد كبير مع المعايير الدولية وقامت بإصدار قوانين حاولت من خلالها تنظيم المهنة للرفع من مستوى الممارسة المهنية، لأن المعايير تعتبر بمثابة الدليل أو النموذج الأمثل بالنسبة للمراجعين وهو ما يرفع من جودة خدمات المراجعة ويقلل من التفاوت في مستوى الأداء.

الفرع الثاني : إجراءات المراجعة الخارجية: إجراءات المراجعة تعبر عن الوسيلة التي من خلالها يقوم المراجع بتنفيذ مهمته، وهي غالبا تعبر عن برنامج المراجعة ابتداء من الإعداد والتخطيط وانتهاء بكتابة التقرير النهائي للجهة المعنية، بحيث تعكس إجراءات المراجعة التصرفات والممارسات أو السلوك الواجب أدائه من طرف المراجع لتحقيق نشاطه وتنفيذه بإتباع مجموعة من المعايير ، بحيث أن الاختلاف بين الإجراءات والمعايير يكمن في كون هذه الأخيرة لا تتغير من عملية لأخرى وإنما الذي يتغير هو الإجراءات، ذلك أن المراجع هو الذي يضعها بحيث تلائم الظرف الذي يميز المهمة التي يقوم بها، كما يجب أن تتم وفقا لإجراءات المراجعة المتعارف عليها محليا أو دوليا، وبالتالي فإن المعايير هي التي تحدد الإجراءات في سبيل تحقيق أهداف المراجعة.

وتبقى إجراءات المراجعة هي الجزء الذي يترك لتقدير المراجع، حيث يضع الإجراءات التي يراها مناسبة وضرورية لأداء مهمته، وهي تختلف من مهمة إلى أخرى، بحيث أن لكل مهمة أهدافها وخصائصها، بالإضافة إلى طبيعة المؤسسة محل المراجعة وطبيعة سجلاتها ودفاترها ونوعية الرقابة الداخلية المطبقة داخل المؤسسة.

أولا :الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة: إن هذه الخطوة تعتبر من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية، لذلك فإن المراجع الخارجي يبدأ في تنفيذ مهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة من خلال قيامه بجمع المعلومات والمعطيات الشاملة حولها، لأن على ضوء نتائج هذه الخطوة يحدد المراجع الخارجي تفاصيل الخطوات اللاحقة لإنجاز مهمته، أما نوعية ومقدار هذه المعلومات التي عليه القيام بجمعها، تحدد حسب أهداف ومسؤوليات المراجع، وهذه الخطوة الرئيسية تتضمن مجموعة من الخطوات الفرعية التالية:

¹ بن الصديق محمد، واقع المراجعة بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2015، ص25.

1- أعمال أولية واتصالات مع المؤسسة: في هذه الخطوة الفرعية يقوم المراجع بجمع أكبر قدر ممكن من المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة ونظمها الإدارية والمالية والقانونية، حيث تؤدي خبرة المراجع في هذه الخطوة دورا كبيرا، والهدف الأساسي منها هو تقييم هل هذه المهمة ممكنة؟ وفي أي آجال؟ وبأي تكلفة؟ وما هي الأخطار المرتبطة بالمؤسسة؟ وما هي الإمكانيات المتاحة لإتمام هذه المهمة، والصعوبات التي قد تواجهه أثناء تنفيذ هذه المهمة؟. وقد يستعمل المراجع في سبيل الحصول على هذه المعلومات عدة تقنيات نذكر منها: زيارة مصالح ووظائف المؤسسة، ومحاورة مسؤولي وموظفي المؤسسة، فحص تحليلي لبعض الوثائق الداخلية والخارجية.

2- قبول المهمة: على المراجع في هذه الخطوة التأكد من أن مهمة المراجعة التي أوكلت له تكون ممكنة وأن يقوم بها على أكمل وجه، وذلك من خلال التوصية رقم (01) المتعلقة بالاجتهادات المهنية الدنيا في إطار قبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة،¹ وتتمحور مرحلة قبول المهمة في عنصرين أساسيين هما:

ا- امتلاك المراجع الكفاءة الضرورية والكافية لأداء المهمة بكل استقلالية.

ب- توفر التقنيون والإمكانيات المادية والوقت الكافي لأداء المهمة.

3- إعداد برنامج المراجعة : بعد أن ينتهي المراجع من إنجاز الخطوات السابقة، فإنه يكون قد حصل على معرفة كاملة عن المؤسسة وقد وافق على إنجاز هذه المهمة، يقوم بإعداد برنامج المراجعة والذي هو عبارة عن خطة عمل المراجع التي سيتبعها في مراجعة الدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات، كما تحتوي هذه الخطة على الأهداف الواجب تحقيقها، والخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق هذه الأهداف، والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة، والشخص المسؤول عن تنفيذها، وهناك نوعين من برامج المراجعة:

ا- برامج مراجعة ثابتة أو مرسومة مقدما: وهي نماذج مطبوعة ثابتة تحتوي على كل الخطوات التفصيلية ويطلب من مساعدي المراجع التقيد بها مع تعديلها في نقطة أو أكثر في ضوء ما يحصل عليه من معلومات من المؤسسة.

ب- برامج مراجعة متدرجة يتم إعدادها أثناء التنفيذ: يحتوي هذا النوع أولا على تحديد الخطوط العريضة لعملية المراجعة أما التفاصيل وكمية الاختبارات وما شابه فيتم تقريرها أثناء القيام بعملية المراجعة وطبقا لظروف الحال.

4- أوراق عمل المراجعة : أوراق العمل هي سجل المراجع للإجراءات التي تم تطبيقها، الفحوصات التي تمت، المعلومات التي تم الحصول عليها، الآراء التي تم التوصل إليها، الطرق التي اتبعها، والنتائج التي توصل إليها، كما أنها سجل للبرهان على أن المراجع قد قام بالمراجعة حسب معايير التدقيق المتعارف عليها، والدليل على إتباع العناية المهنية أثناء عملية الفحص لجمع أدلة الإثبات التي يستند إليها في إعداد التقرير، وتشمل أوراق العمل نوعين من الملفات حسب التوصية رقم (02) المتعلقة بالاجتهادات الدنيا الخاصة بملفات العمل.²

ا- الملف الدائم: هو ذلك الملف الذي يحتوي على معلومات تخص وتفيد أكثر من سنة مالية علما أن أكثر هذه المعلومات تم الحصول عليها عند البدء في المراجعة، ويجب أن يتم الاحتفاظ به وترقيمه بطريقة مناسبة.

¹ مقرر رقم 103/SPM/94 مؤرخ في 1994/02/02 التوصية رقم (01) المتعلقة بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

² مرجع سبق ذكره، التوصية رقم (02) المتعلقة بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

ب- الملف السنوي أو الجاري: هو ذلك الملف الذي يحتوي على معلومات تخص السنة تحت المراجعة.

ثانيا: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية: الرقابة الداخلية هي تنظيم تعدده الشركة يعرف وينفذ تحت مسؤوليتها، فهو يتضمن جملة من الوسائل والسلوكيات والإجراءات والأفعال التي تتلائم مع المميزات وخصائص كل شركة، لأن الرقابة الداخلية تختلف حسب حجم الشركة وتعقيد النشاط وتختلف جودتها حسب ثقافة مسيري الشركة.¹ يقوم المراجع في هذه المرحلة بتقييم مدى قدرة الأنظمة والإجراءات الموجودة بالشركة على إعطاء قوائم مالية موثوق فيها، ويسمح له ذلك بتحديد مدى الاعتماد على الرقابة الداخلية وتحديد مخاطر الأخطاء في معالجة المعطيات، وبالتالي تحديد نطاق وتوقيت وإجراءات المراجعة وبرنامج العمل بصفة عامة.

كما يقوم المراجع بتقييم نظام الرقابة الداخلية للتأكد من نوعية وفعالية الأنظمة وأنشطة الرقابة الموضوعة من طرف المسيرين والمطبقة من طرف الموظفين في المؤسسة، والتحقق من مدى كفايتها وتحقيق الرقابة التلقائية بين الموظفين، والتحقق ما إذا كانت مطبقة فعلا كما هي موضوعة أم لا، ومن ثم عليه أن يصدر قرارا على مدى سلامة هذه الأنظمة، ويهدف المراجع الخارجي من هذا التقييم إلى التحكم في المعلومات المحاسبية وتحديد حجم العينة ومجال تدخله في فحص القوائم المالية، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوي كلما كان حجم العينة ضئيل، وكلما كان النظام ضعيف كلما قام المراجع بتوسيع حجم العينة.

كما يجب على المراجع توثيق فحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال التقرير الكتابي الموجه لمسيري الشركة كما أشارت إليه المادة 25 من القانون 01/10.² ويوضح هذا التقرير مختلف الملاحظات والانحرافات المكتشفة، كما قد يحتوي على توصيات ونصائح لتحسين نظام الرقابة الداخلية وذلك بقصد القضاء على كل مصدر للمخاطر، وبالتالي فمراجع الحسابات يساهم في تحسين كفاءات المؤسسة وهذا بمعرفة وتحديد نقاط القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية.

ثالثا : فحص الحسابات والقوائم المالية: تشمل هذه المرحلة فحص حسابات المؤسسة وهذا حسب الأهمية النسبية لكل حساب، وكذلك فحص القوائم المالية كوحدة واحدة من حيث الشكل والمضمون، والهدف من هذه المرحلة هو جمع الأدلة والقرائن الكافية التي تسمح للمراجع بإبداء رأيه حول الحسابات السنوية، وعملية الفحص والرقابة تعتمد على المراحل السابقة.

يعمل المراجع للحصول على أدلة الإثبات بغية التأكد من صحة وتعبير المعلومات المحاسبية المقدمة للوضعية الحقيقية للمؤسسة، ليتمكن المراجع من تأسيس رأي في محايد حول مصداقية القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة، ويمكن التطرق لوسائل الحصول على أدلة الإثبات من خلال النقاط التالية:³

¹ Meriem Chekroun, le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne, These de doctorat en sciences de gestion, Faculté des sciences Economiques ; Commerciales et des Sciences de Gestion, Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen, 2013-2014, p 125.

² المادة رقم 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010. الجريدة الرسمية، عدد 42، سنة 2010. الجزائر. ص 04

³ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 2005، ص 136.

- 1- الجرد الفعلي: يعتبر الجرد الفعلي احد أهم الوسائل التي تمكن من الحصول على أدلة الإثبات، وتقوم فكرة الجرد الفعلي على معاينة الشيء محل الجرد ورؤيته من طرف المراجع أو مساعديه، فهي تستلزم القيام بعملية العد أو القياس أو الوزن حسب طبيعة العنصر محل الجرد بهدف التأكد من وجوده الفعلي في تاريخ الميزانية، ويتطلب من المراجع المقدرة على التعرف أو التمييز بين الأشياء الذي يقوم بفحصها، فالجرد لا تكون له أية قيمة إذا كان القائم بعملية الجرد لا يستطيع التعرف على الأصناف التي يقوم بجردها، ومن الواضح أن مجال استعمال هذه الوسيلة مقصور على العناصر الملموسة مثل التثبيتات العينية، وكذلك النقدية.
- 2- المراجعة المستندية: تعتبر المراجعة المستندية وسيلة للحصول على أدلة الإثبات من خلال اعتماد التسجيل المحاسبي للعمليات على المستندات، لذلك يقوم المراجع بفحص المستندات بغية التأكد من صحتها وتطابقها مع الشروط الشكلية الموضوعية الواجب توافرها والتحقق من أن لكل عملية تسجيل محاسبي مستند يعتمد عليه، وتمثل المراجعة المستندية في الوثائق التي استلمتها المؤسسة من الغير (مثل فواتير الموردين، كشوفات بنكية... الخ) أو التي أنشأتها المؤسسة (مثل فواتير الزبائن، وصولات التسليم، كشف الحسابات، موازين المراجعة، ... الخ).
- 3- المراجعة الحسابية: يقصد بها التأكد من صحة المستندات والسجلات والدفاتر والقيود المسجلة بها من الناحية الحسابية من حيث الكمية والسعر والقيمة، وكذلك مراجعة الترحيلات إلى دفتر الأستاذ واليومية والميزانية كما أن مراجعة المجاميع تمثل جزءا مهما من عملية المراجعة، بينما الاختبارات التي يقوم بها المراجع في هذا المجال تتوقف على قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية.
- 4- المراجعة التحليلية أو القياسية : هي وسيلة يلجأ إليها المراجع بغية الحصول على نتائج معينة في وقت قياسي إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بقياس عنصر بعنصر آخر، كأن يقيس الرسم على القيمة المضافة الناتج عن المبيعات برقم الأعمال، أو يقيس سعر البيع بتكلفته، أو أن يقيس عنصر معين بنفس العنصر خلال عدة سنوات.
- 5- المصادقات: هي عبارة عن اعترافات وشهادات من طرف المدينين والدائنين بصحة الرصيد أو عدم صحته إذ يتم إعدادها من طرف المؤسسات موضع المراجعة بطلب من المراجع.
- 6- الاستفسارات: تستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة لإثبات صحة المعلومات المتحصل عليها والتأكد من مدى العمل على تحقيق الأهداف والالتزام بالخطط والبرامج.
- 7- المقاربات: تستعمل هذه الوسيلة في الحصول على أدلة تثبت صحة ما تم تسجيله محاسبيا من عمليات. ومن اجل الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، يجب على كل عناصر القوائم المالية أن تستجيب للمعايير المختلفة التي تضمن جودتها وتسمح بذلك للمراجع بالمصادقة عليها، ونلخص هذه المعايير في الآتي ¹:

¹ Société nationale de comptabilité, Guide d'audit et de commissariat aux comptes, DRH, Alger, 1989, p 104.

أ- الكمال (Exhaustivité) يعني هذا المعيار أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة تم تسجيلها محاسبيا وتظهر في القوائم المالية، وذلك باحترام تسجيل كل العمليات المحاسبية منذ نشأتها، واحترام استقلالية الدورات.

ب- الوجود (Existence): يعبر هذا المعيار على الوجود الفعلي للعناصر المادية مثل الاستثمارات والمخزون. وترجمة العمليات الحقيقية للمؤسسة لباقي العناصر (أصول وخصوم، أعباء ونواتج)، أي لا نجد عمليات وهمية.

بالإضافة إلى أن عمليات الدورة فقط هي التي تظهر في القوائم المالية.

ج- الملكية (Propriété) يعبر هذا المعيار على أن عناصر الأصول التي تظهر في ميزانية المؤسسة ترجع ملكيتها فعلا للمؤسسة، ويعبر كذلك على أن عناصر الخصوم تعبر عن التزامات فعلية للمؤسسة.

د- التقييم (Evaluation) يعبر هذا المعيار على أن العمليات المسجلة في محاسبة المؤسسة قد تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما وبطريقة ثابتة من سنة لأخرى.

هـ- التسجيل المحاسبي (Comptabilisation) يعبر هذا المعيار على أن كل العمليات التي قامت بها المؤسسة تم تسجيلها محاسبيا وبشكل سليم وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، ويقوم المراجع في هذه المرحلة بمراجعة عناصر القوائم المالية من خلال التحقق من حسابات الأصول الثابتة، المخزونات، الحقوق، الديون، الأموال المملوكة، النواتج والأعباء.

ومما سبق، يمكن القول بأن المراجع لا يمكنه الاعتماد على مستند أو وثيقة معينة كدليل إثبات إلا بعد التأكد من صحته ثم اقتناعه به، وقد يلجأ إلى جمع عدة قرائن إثبات للتأكد من صحة عملية واحدة إذا كانت قرينة واحدة لا تقنعه، وقد يستعمل عدة وسائل للحصول على دليل واحد ومن أطراف مختلفة ليثبت قوة الدليل الذي حصل عليه، كما أن المراجع لاقتناعه بالدليل يجب أن يكون هذا الأخير ملائما وكافيا.

رابعا : أعمال نهاية المهمة وتحرير التقرير النهائي: قبل إصدار التقرير النهائي لمهمة المراجعة، يقوم المراجع بعدة أعمال خاصة بنهاية المهمة والتي تسمح له بالتأكد من أنه لم يغفل أي مرحلة مهمة أثناء عمله، وبعدها يقوم بتجميع نتائج الفحص التي قام بها، وفي الأخير يقرر طبيعة الرأي الذي يصدره على القوائم المالية كوحدة واحدة.

1- أعمال نهاية المهمة: بعد الانتهاء من فحص الحسابات السنوية والقوائم المالية، فإنه على المراجع أن يقوم بأعمال أخرى قبل تحرير تقريره النهائي الذي ييدي من خلاله رأيه الفني المحايد، ونلخصها في نقطتين هما:

أ- الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية: ويقصد بها تلك الأحداث التي تقع بعد إقفال القوائم المالية وحتى تاريخ اعتمادها من طرف الجمعية العامة، وقد تؤثر هذه الأحداث على القوائم المالية مما يستدعي تعديلها وذلك عند توفر أدلة إضافية عن أحداث قائمة في تاريخ هذه القوائم، مثل إفلاس أحد العملاء الذي يؤثر على إمكانية تحصيل دينه، وبالتالي لا بد من تعديل في مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لمواجهة هذا الحدث، كما أن هناك بعض الأحداث التي لا تؤثر على بيانات القوائم المالية أو لها تأثير يصعب تقديره ماليا بسبب ظروف عدم التأكد، فمثل هذه الأحداث لا تستلزم تعديل القوائم المالية، ولكن على المراجع أن يفصح عنها في تقريره.

- ب- استقصاء نهاية المهمة: لكي يتأكد المراجع من قيامه بجميع الأعمال التي تسمح له بإعطاء رأي فني حول الحسابات السنوية وأن معايير الأداء المهني محترمة، يستعمل استقصاء نهاية المهمة ويرفق هذا الاستقصاء بمذكرة التجميع (note de synthèse) تسمح للمراجع بتلخيص الأحداث الهامة والمعبرة في المهمة، ويجب أن تتضمن كحد أدنى خلاصة عامة تشمل على ما يلي:¹
- قائمة بالنقاط العالقة والتي يجب أن تعدل قبل تقديم تقريره (وثيقة ينتظر استلامها، مصادقات منتظرة... الخ).
 - وصف الأحداث الهامة التي عرفها نشاط المؤسسة (منتوج جديد، مصنع جديد... الخ).
 - المشاكل التي واجهت المراجع أثناء تأدية مهمته والحلول المتبناة.
- 2- تحرير التقرير النهائي للمراجعة: يعرف التقرير على أنه: "وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص مؤهل علميا وعمليا، يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للمؤسسة لوضعيتها المالية الحقيقية ويوجه هذا التقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة".²
- يعتبر تقرير المراجعة الخارجية المنتج النهائي لعملية المراجعة والخطوة الأخيرة فهو لا يعد إلا بعد استكمال جميع الفحوصات اللازمة وموافقة العميل على تضمين القوائم المالية التعديلات الضرورية، حيث يبدي المراجع من خلال هذا التقرير رأيه الفني حول مدى سلامة وصحة القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة، ومدى احترام المبادئ المحاسبية والطرق المعتمدة من طرف المؤسسة، و عموما يمكن التمييز بين أربع أنواع من التقارير وهي:
- أ- التقرير النظيف: يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المحاسبية 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 وعلى أساس سلامة المعالجة المحاسبية، ويصدر المراجع رأيه بدون تحفظ في ظل الشروط التالية:³
 - حصول المراجع على أدلة الإثبات الكافية التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج أعمال المؤسسة.
 - أن تكون القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
 - صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي.
 - عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات والقوائم المالية كوحدة واحدة.
- ب- التقرير التحفظي: يقوم المراجع بالإدلاء برأيه متحفظ إذا صادف خلال عملية المراجعة ما يقيد رأيه، فيكون في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية المراجعة أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المراجع، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير.

¹ Société nationale de comptabilité, Guide d'audit et de commissariat aux comptes, DRH, Alger, 1989, p177 .

² حكمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة باتنة، 2008، ص57.

³ فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2003، ص116.

- كما يجب أن يشمل التقرير الذي يحتوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ وأثره على القوائم المالية، أما إذا كان التحفظ من الأهمية بمكان بحيث يؤثر على صحة البيانات إلى درجة كبيرة فلا بد من الامتناع عن إبداء الرأي، أو إعطاء رأي معاكس إذا ما تكونت القناعة لدى المراجع بأن ذلك التحفظ يجعل القوائم المالية غير ممثلة لواقع المؤسسة، ومن بين الأسباب التي تجعل المراجع يبدي رأياً متحفظاً نذكر:
- ظروف عدم التأكد للإفصاح عن أحداث وقعت في تاريخ لاحق لإعداد القوائم المالية.
 - محدودية نقاط المراجعة لاعتماده على حسابات فروع لم يقم بزيارتها .
 - مخالفة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومبدأ ثبات الطرق المحاسبية .
 - ج- التقرير السلبي: يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المراجع من أن القوائم المالية مضللة وخاطئة لا تمثل الواقع المالي الصحيح للمؤسسة، وتقع على المراجع مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها، ويعتبر الرأي السلبي أمراً نادر الحدوث لأن المراجع يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالباً ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات، ومن بين أسباب إبداء رأي سلبي نذكر :
 - إذا كانت القوائم المالية لا تعكس الصورة الصادقة لنشاط المؤسسة .
 - وجود تباعد بين المراجع و الإدارة في ما يخص الانحرافات بالدفاتر والسجلات والتي تؤثر على مصداقية وشرعية القوائم المالية مثل التزوير والتضليل .
 - د- الامتناع عن إبداء الرأي: و هذا يعني أن المراجع لا يستطيع إعطاء رأي في عن القوائم المالية موضع المراجعة، وغالباً ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضيق نطاق الفحص الذي يجريه المراجع، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم المالية التي سيبيدي المراجع رأيه فيها. ويكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي:¹
 - وجود قيود مفروضة على عمل المراجع، وذلك بعدم تمكنه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكنه من فحص الأرصدة، أو عدم تأكد المراجع من قيم بعض العناصر الظاهرة بالميزانية الختامية أو عدم الاقتناع بطريقة التقييم.
 - وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديدها على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضات، أو عندما يتعذر على المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه.
 - وجود تحديد جوهري لنطاق المراجعة لا يمكن المراجع من تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية سواء بسبب الصعوبات التي تضعها إدارة المؤسسة على هذا النطاق، أم بسبب ظروف خارجة عن إدارة المؤسسة أو المراجع نفسه، مما يؤدي إلى عدم استقلال وحيادية المراجع الخارجي وفقاً لما قرره ميثاق السلوك المهني.
 - في حالة قيام زميل آخر للمراجع الرئيسي بمراجعة بعض القوائم في هذه الحالة يتمتع عن إبداء الرأي عليها.

¹ محمد البشير جلول، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر علوم تجارية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2016، ص31.

المبحث الثاني : دور جودة المراجعة الخارجية في زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية

لقد حظي موضوع جودة المراجعة الخارجية باهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال المراجعة، ويرجع السبب في ذلك إلى أن جودة المراجعة الخارجية تعد السند الأساسي لثقة المستثمرين في القوائم المالية، كما أنها تؤدي دورا فعالا للمساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع واستقراره المالي، وفي هذا المجال فقد حاولت العديد من الدراسات كشف العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وجملة من العوامل التي تؤثر فيها، ويعد تحديد هذه العوامل أمرا ذو أهمية خاصة في الوقت الحالي، وذلك بعد انخيار كبريات الشركات على مستوى العالم، الأمر الذي ارتبط بمصداقية وجودة المراجعة أمام فشلها في اكتشاف الغش والتلاعب.

لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم وأهمية جودة المراجعة الخارجية للإضفاء بمصداقية المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى آليات قياس الجودة والعوامل المؤثرة عليها، وفي الأخير معايير تقارير محافظ الحسابات كمدخل لجودة المراجعة الخارجية في الجزائر.

المطلب الأول: مفهوم جودة المراجعة الخارجية

تغير مفهوم الجودة بعد تطور علم الإدارة وظهور الثورة الصناعية والشركات الكبرى وازدياد المنافسة إذ أصبحت الجودة مطلوبة في شتى مجالات العمل، ومن خلال استقراء الدراسات التي تناولت جودة المراجعة نلاحظ أن الباحثين تبنا العديد من المداخل لتعريف جودة المراجعة، فمنهم من ربط بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء في القوائم المالية، ومنهم من ربط بين جودة المراجعة ومدى الالتزام بالمعايير المهنية، في حين ربط فريق ثالث بين جودة المراجعة وتحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة في عملية المراجعة.

- وتعتبر De Angelo من جامعة بنسلفانيا من أوائل من ربطوا بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء في القوائم المالية، حيث عرفت جودة المراجعة بأنها " احتمالية شرط قيام المراجع الخارجي باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره".¹
- وبالنسبة للباحثين الذين ربطوا بين جودة المراجعة ومدى التزام المراجع بالمعايير المهنية فقد أوضحت نشرة معايير المراجعة رقم (4) التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين سنة 1974 أن جودة المراجعة تتحقق من خلال الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني، وذلك من خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة.²

¹ مصباح محمد يوسف البر، مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة النيلين، مجلد 17، عدد 01، السعودية، 2014 ص 164.

² موسى أيوب بعيليش، دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة في الجزائر، مذكرة Master، علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016 ص 08.

● وبخصوص الباحثين الذين ربطوا جودة المراجعة بتحقيق أهداف كافة الأطراف المعنية بعملية المراجعة، فقد عرفت بأنها تتمثل في الخصائص التي يتميز بها الرأي المهني للمراجع بما يؤدي إلى إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وذلك في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة المراجعة، وأن جعل احتياجات المستخدمين مقياساً لجودة المراجعة سيؤدي بالمهنة لتعديل المعايير بشكل مستمر مما يحقق تلك الاحتياجات، ويسد الفجوة بين ما تقدمه المهنة وما يتوقعه المستخدمون وبالتالي زيادة رضا المجتمع عن المهنة.¹

ووفقاً لهذه التعاريف فإن جودة المراجعة تعتمد على عدة شروط من بينها:

- قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية للنظام المحاسبي للعميل.
- تسجيل ما توصل إليه في التقرير الذي يصدره بعد نهاية عملية المراجعة.
- التزام المراجع بكل من معايير المراجعة المهنية المتعارف عليها، وآداب وقواعد السلوك المهني.
- تلبية المراجعة احتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية.

المطلب الثاني : أهمية جودة المراجعة الخارجية

تكمن أهمية جودة المراجعة من خلال أن المنتج النهائي لعملية المراجعة يتمثل في تقرير المراجع الخارجي، والذي يعتمد عليه الكثير من مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم، حتى من قبل إدارة الشركة لأنه من المفروض أن تتم عملية المراجعة على مستوى عال من الجودة وذلك لإثبات حسن النية بعدم وجود أية أخطاء أو تلاعبات تخدم المصالح الخاصة لإدارة الشركة، ومن هنا فإن جودة المراجعة هي مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة، وسوف نتطرق لأهمية جودة المراجعة بالنسبة للجهات المستفيدة من خدماتها، ويمكن إيضاح ذلك من خلال النقاط التالية:

الفرع الأول: إدارة الشركة : تعد إدارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وبالتالي فهي حريصة على أن تكون هذه القوائم ذات ثقة ومصادقية وذلك لتتمكن من معرفة وضعها المالي الحقيقي وزيادة التعويضات واستمراريتها في إدارة الشركة، كما أن سمعة الإدارة ومصادقيتها تنعكس على حصصها السوقية والتنافسية وزيادة أسعار أسهمها، لذلك كان لا بد على الإدارة أن تتم عملية المراجعة الخارجية بأقصى درجات الجودة وخاصة على المدى البعيد نظراً لأنها تمثل الوكيل الذي تم تفويضه من قبل المساهمين والمستثمرين .

الفرع الثاني: مكتب المراجعة : إن قيام المراجع بعملية المراجعة بكفاءة وجودة وفعالية ينعكس عليه بالعديد من النتائج الإيجابية لعل من أهمها إخلال المسؤولية تجاه الأطراف بأن ما قام به موافق للمعايير وقواعد وآداب سلوك المهنة، وزيادة سمعته الحسنة بما ينعكس على أجوره بشكل عام وزيادة القدرة التنافسية لمكتب المراجعة، فضلاً عن زيادة التصنيف العلمي والعملي والاحتكام إليه في قضايا كبرى على مستوى الدولة.

¹ عبد السلام سليمان قاسم الاهدل، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في الجمهورية اليمنية، مذكرة ماجستير قسم المحاسبة، جامعة الحديدة، 2008، ص 04.

الفرع الثالث: البنوك والدائنون والمقرضون الآخرون : يهتمون بشكل كبير في أن تتميز عملية مراجعة القوائم بجودة عالية حيث يقومون على أساسها ببناء قرارات ارتباطهم بالشركة وهل سيستمرون في منح المزيد من القروض أو إعادة جدولتها، كما تفيد الجودة العالية في المراجعة في التنبؤ بعمليات الفشل المالي أو تعثرها في السداد .

الفرع الرابع: الجهات الحكومية والمنظمات المهنية : إن للجهات الحكومية مصلحة كبيرة في أن تتم عملية المراجعة بجودة وفعالية كبيرتان، ذلك بما ينعكس على زيادة إيرادات الخزينة أو المساعدة في منح التعويضات للشركة لاستمراريتها، كما يخدم الاقتصاد ككل وخاصة إذا كانت هذه الشركة تقوم بمجال حيوي كقطاع الكهرباء أو المياه، كما أن المنظمات المهنية تهتم كثيرا بإجراء عملية المراجعة بجودة عالية لأن ذلك يعني بالنسبة إليها تطبيق المعايير والقواعد التي أصدرتها تطبيقا فعليا على أرض الواقع بما يحقق الهدف من إيجاد هذه المنظمات .

الفرع الخامس: المستثمرين (الحاليين والمستقبليين): إن الأسواق المالية تنطلق من فكرة أن الأسهم تستجيب بسرعة لكل معلومة جديدة تكون من شأنها تغيير نظرة المستثمرين، ولعل مصدر المعلومات الأساسي لكل مستثمر هي القوائم المالية، لكن المستثمر العادي غير قادر على اكتشاف التلاعب والأخطاء الموجودة في القوائم المالية لذلك يعتمد بشكل كبير على تقرير المراجع في مواجهة ذلك النقص، وبالتالي ستكون عملية المراجعة عنصر أساسي من عناصر التي تساهم في تغيير مسار قراره الاستثماري، ويتوقع من المراجع أن يقوم بعملية المراجعة بأقصى درجات الجودة والمصداقية حيث يمثل المستثمرين الحاليين والمرتقبين أهم طرف في استمرارية الشركة وكذلك إرضائهم من أهم الأمور التي يجب أن يقوم المراجع بها وذلك بالقيام بعملية المراجعة على أكمل وجه.

المطلب الثالث : آليات قياس جودة المراجعة الخارجية

إن موضوع جودة المراجعة من المواضيع الحديثة التي ظهرت في الربع الأخير من القرن الماضي، حيث حظيت باهتمام علمي و مهني كبيرين على الصعيد الدولي، لما يشكل الموضوع من أهمية بالغة، خاصة بعد سلسلة الأزمات التي عصفت بكبرى الشركات العالمية، فبات من الضروري الاهتمام بجودة المراجعة، حيث وضعت مختلف الهيئات المهنية وكذا الأكاديميون جملة من المفاهيم والأسس لقياس الجودة ، نعرض بعضها فيما يلي :¹

الفرع الأول: جودة المراجعة وفقا للمعيار ISQC 1: إن مجلس المعايير الدولية للمراجعة (IAASB) يعد من بين المجالس التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، مهمته خدمة الصالح العام بإعداد معايير للمراجعة ذات جودة عالية، وتسهيل التقارب بين تلك المعايير والمعايير المحلية، وبالتالي تحسين نوعية الممارسة وتعزيز ثقة المهنة لدى مستخدمي المعلومات المالية للمؤسسات، ومن بين المعايير التي تولى المجلس إصدارها هي المعيار الدولي لمراقبة الجودة (ISQC1) المتعلق بمراقبة جودة المكاتب التي تؤدي مهام المراجعة أو فحص القوائم المالية، والذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من 15 ديسمبر 2009.

¹ بن يحيى علي، دور معايير تقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة التدقيق القانوني، مذكرة ماستر، علوم التسيير، جامعة غرداية، 2016، ص 12-14.

أولاً: الهدف من المعيار : يتناول هذا المعيار مسؤولية المكاتب أو الشركات المهنية للمحاسبة والمراجعة من خلال إنشائها لنظام مراقبة الجودة، حيث يتكون هذا الأخير من سياسات وإجراءات لتحقيق الأهداف التالية :

1- ضمان امتثال المكاتب المهنية وأعضائها للمعايير المهنية وملتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية السارية.

2- ضمان إصدار تقارير من طرف المكاتب المهنية أو الشركاء المسؤولين عن المهام مناسبة للظروف.

ثانياً: أسس جودة المراجعة وفق المعيار ISQC1 : من أجل ضمان جودة المراجعة حدد المعيار (ISQC1)

ستة مجالات ينبغي أن يعالجها نظام مراقبة الجودة، كما ينبغي توثيقها والتبليغ عنها من طرف أعضاء المكاتب.

1- مسؤوليات الإشراف على الجودة داخل المكاتب المهنية: من خلال وضع سياسات وإجراءات تهدف لتعزيز ثقافة الجودة داخل الشركة، وهذا لضمان الامتثال الكامل للمعايير المهنية والقانونية التي تضبط المهنة، كما تضمن تعيين المدير التنفيذي ذي المستوى من الخبرة والسلطة لتحمل مسؤولية تنفيذ هذه السياسات، وبالتالي تجسيد مبدأ الفصل بين المسؤوليات، إذ أن المسؤول عن تنفيذ نظام مراقبة الجودة مستقل عن موظفي تنفيذ مهمة مراجعة الحسابات.

2- القواعد المتعلقة بالأخلاقيات : نظام مراقبة الجودة يضمن تقييد الشركة وموظفيها بمدونة مبادئ الأخلاقيات الصادرة عن مجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين (IESBA) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين وهي: (الموضوعية، السرية، الكفاءة والعناية المهنية، السلوك المهني، النزاهة).

3- القبول والمحافظة على العلاقات مع العملاء والمهام الخاصة: يتم بمراعاة بعض الشروط: القدرة على القيام بالمهمة، الكفاءة، الموارد، نزاهة العميل، استمرار العلاقة مع العميل، ورفض الانسحاب من المهمة).

4- الموارد البشرية: من خلال وضع سياسات وإجراءات تضمن عددا كافيا من الموظفين مع مراعاة الكفاءة والقدرة والالتزام بأخلاقيات المهنة، مع ضمان حقوقهم (التعليم والتطوير المستمر، التعويضات،... إلخ).

5- إنجاز المهام: نظام مراقبة الجودة يضمن أن المهام تتم وفق المعايير المهنية والنصوص القانونية والتنظيمية السارية، وأن التقارير الصادرة ملائمة.

6- المتابعة: إذ على المكاتب المهنية متابعة وتقييم مستمر لنظام مراقبة الجودة والتأكد من فعاليته، والإبلاغ عن أي وجهه للقصور في هذا النظام لتداركه، وفي الأخير يجب وضع سياسات وإجراءات تضمن تقديم شكاوى في حال عدم احترام المعايير المهنية والنصوص القانونية والتنظيمية السارية مع ضمان حقوق أصحابها.

الفرع الثاني: جودة المراجعة وفقا للمعيار ISA 220 : تعد المعايير الدولية للمراجعة (ISAs) من أبرز المعايير التي تعرضت إلى مهنة المراجعة، حيث عالج المعيار ISA220 موضوع رقابة الجودة لأعمال المراجعة، ويهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات حول رقابة الجودة الخاصة بـ:

- سياسات وإجراءات مؤسسة المراجعة فيما يخص أعمال المراجعة بشكل عام.

- الإجراءات الخاصة بالأعمال التي تم إنطاة مسؤولياتها إلى المساعدين في المراجعة الفردية.

نصت الفقرة الرابعة من المعيار أنه على مؤسسة المراجعة تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بأن كافة أعمال المراجعة قد تمت حسب المعايير الدولية للمراجعة، أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة.

وجاء في الفقرة الثامنة من المعيار أنه على المراجع تطبيق إجراءات رقابة الجودة، المتماشية مع سياسات المؤسسة وإجراءاتها، وبشكل ملائم لكل مراجع منفرد.

الفرع الثالث: جودة المراجعة وفق نظام إدارة الجودة أيزو 9000: تضم عائلة الإيزو 9000 عدة فروع تتعلق بنظام إدارة الجودة، من بينها المعيار إيزو 9001 "أسس ومبادئ نظم إدارة الجودة"، يشمل هذا المعيار على ثمانية مبادئ، وهذه المبادئ قام بوضعها خبراء من كل الدول المشاركة في اللجنة الفنية ISO\TC 176 المسؤولة عن مواصفات نظم الجودة ISO 9000 ، وتبني إدارة المؤسسة لهذه المبادئ مجتمعة سيؤدي إلى تحسين أداء المنظمة، وبحكم أن مواصفات ISO 9001 يمكن تطبيقها من طرف أي مؤسسة مهما كان قطاع نشاطها، ومن بين المبادئ الثمانية التي من الممكن أن تكون لها علاقة مع موضوع جودة المراجعة، المبدأ الرابع "منهجية العمليات" حيث يمكن أن يخص هذا المبدأ الإجراءات والعمليات المرتبطة بعملية المراجعة، وذلك بتطبيق المواصفات التي جاء بها تفصيل هذا المبدأ.

الفرع الرابع: جودة المراجعة وفقا للجنة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة: تم تأسيس المجلس الوطني للمحاسبة CNC بناء على القانون 01/10 تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية بما فيها محافظ الحسابات، وتم تحديد تشكيلة هذا المجلس وتنظيمه وقواعد سيره في المرسوم التنفيذي رقم 24/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011، أين تم استحداث عدة لجان تابعة لهذا المجلس من بينها لجنة مراقبة النوعية، والتي تتولى المهام التالية :¹

- إعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات.
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية.
- ضمان نوعية (جودة) المراجعة الموكلة لمهنيي المحاسبة.
- إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها.
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب.
- متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات.
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية.
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات الواجب التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن.

¹ الجريدة الرسمية، المرسوم التنفيذي رقم 24/11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، العدد 07، بتاريخ 02 فيفري 2011، ص 04

وبهدف تجسيد وتطوير جودة مهنة المراجعة على أرض الواقع عمدت وزارة المالية إلى إصدار مجموعة من المعايير لإعداد تقارير محافظ الحسابات ضمن القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 والصادر في الجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 30 أفريل 2014.¹

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية

تعددت وتنوعت العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة ويرجع سبب هذا التعدد إلى أن كل عامل يؤثر على عملية المراجعة بمفهومه البسيط يؤثر على جودة المراجعة ككل، واختلفت هذه العوامل بين الدراسات والأبحاث ويرجع السبب إلى الاختلاف في الهدف من الدراسة والبيئة التي جرت فيها. وبالرجوع إلى الأبحاث والدراسات ذات العلاقة بموضوع العوامل المؤثرة على جودة المراجعة نجد أن عدد هذه العوامل كبيرا وبعضها متداخل مع بعضها الآخر، وإن التوسع في هذه العوامل بشكل كبير يفقد الأهمية التي تمتاز بها عوامل أساسية لذلك تم تقسيم هذه العوامل وفق أربع مجموعات كما يلي :

الفرع الأول: العوامل المتعلقة بحجم مكتب المراجعة وتأثيرها على جودة المراجعة الخارجية: يعتبر حجم مكتب المراجعة الخارجية أحد الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين مكاتب المراجعة، كما يعد من المحددات المهمة والعوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة، فوفقا لهذا المعيار يتم تصنيف مكاتب المراجعة، إلى مكاتب صغيرة وكبيرة، ومن بين العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة الخارجية نجد:

أولاً: حجم مكتب المراجعة: توجد علاقة طردية بين حجم المكتب وجودة المراجعة حيث تزيد جودة المراجعة كلما كبر حجم مكتب المراجعة، وعلى الرغم من وجود دراسات كثيرة تؤيد وجود هذه العلاقة إلا أن هناك من يرى أن جودة المراجعة لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط وإنما ترتبط أيضا بالمكاتب الصغيرة، على افتراض أنه من غير المنطقي أن تكون مكاتب المراجعة الصغيرة عديمة الجودة، كما أن قلة عدد عملائها قد يكون راجعا إلى تمسك تلك المكاتب بمعياري الاستقلال، وحرصها على تقديم خدمات الجودة وعنايتها عند قبول عملاء جدد.

ثانياً: سمعة مكتب المراجعة: يقصد بسمعة مكتب المراجعة (شهرته) تداول اسم المكتب بين العملاء على أنه يقدم خدمات ذات جودة مميزة، وتعتبر أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب والتي تنشأ مع مرور الزمن من خلال الممارسة، وتوصلت العديد من الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية بين سمعة مكتب المراجعة وجودة المراجعة، أي أنه كلما زادت سمعة المكتب زادت معه الجودة، كما توصلت دراسات أخرى إلى وجود علاقة سلبية بسبب اختيار العميل سمعة المكتب بدلا من جودته لعدم امتلاك العميل الخبرة الكافية للتمييز بين مستويات الجودة، أو الرغبة في الارتباط باسم مكتب المراجعة والاستفادة من ثقة المستثمرين في مصداقية ودقة التقارير المالية.

¹ الجريدة الرسمية، القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد 24، بتاريخ 30 أفريل 2014، ص12.

ثالثا: فشل المراجعة والدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة: إن فشل المراجعة في أداء مهامها هو ما يؤدي إلى رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين، خصوصا عندما يتكبد المستفيدون من خدمات المراجعة خسائر مالية بسبب الاعتماد في اتخاذ مختلف قراراتهم على القوائم المالية التي تحتوي على الأخطاء والمخالفات غير المكتشفة، وتعتبر الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة أحد العوامل المهمة المؤثرة على جودة المراجعة وأن هناك علاقة عكسية بين الدعاوى القضائية وجودة المراجعة، حيث أنه كلما زادت جودة المراجعة كلما قل احتمال فشل عملية المراجعة (بالرغم من أن فشل المراجعة قد يكون لعوامل مرتبطة بالشركة محل المراجعة) وبالتالي يقل احتمال رفع القضايا ضد المراجعين والعكس صحيح.

رابعا: أثر المنافسة والأتعاب في جودة المراجعة: لم يختلف الباحثون عن كون المنافسة بين المكاتب تؤثر على أتعاب وجودة المراجعة ولكن الاختلاف يتركز هل تؤثر سلبا أم إيجابا، ففي ظل التطورات والتغيرات التي تشهدها مهنة المراجعة من حدة المنافسة في سوق خدمات المراجعة، وسيطرة مجموعة محدودة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء وتزايد عمليات تغيير المراجعين، فوجود هذا التنافس الشديد في سوق المراجعة يخلق دافعا قويا أمام المكاتب لأن تحافظ على مكانتها في السوق من خلال تخفيض أو زيادة تكاليف أتعابها لكي تستمر بالعمل، فقد يقبل مكتب المراجعة أتعابا منخفضة لعمليات المراجعة والتي تدفعه إلى تقليص نطاق عمل المراجعة، أو يقبل أتعاب مراجعة منخفضة على أمل أن يتم تعويضها من خلال الحصول على خدمات استشارية من نفس العميل، أو يقبل أتعاب مرتفعة للتغاضي عن بعض التلاعبات، وفي كل الحالات يخل مكتب المراجعة بمتطلبات عمله المهنية والنظامية وهذا ما يؤثر سلبا على جودة المراجعة، إلا أن معظم الباحثون يتفقون مع وجهة النظر التي تشير إلى أن المنافسة ذات أثر إيجابي على جودة المراجعة لأن وجود معايير مهنية وقواعد للسلوك المهني واضحة مع وجود رقابة على الالتزام سيجعل الجودة هي المعيار الأساسي عند الطلب على المراجعة.

خامسا : تخصص مكتب المراجعة في مراجعة قطاع معين: يقصد بالتخصص في مهنة المراجعة أن يتخصص المراجع في مراجعة قطاع من النشاط الاقتصادي مثل التخصص في مراجعة البنوك أو الشركات الصناعية أو التجارية وغيرها، والذي يمكن أن يقاس من خلال نسبة عملاء مكتب المراجعة في نشاط معين إلى إجمالي عملائه أو بحصة مكتب المراجعة من إجمالي عملاء نشاط معين، حيث تناولت العديد من الدراسات العلاقة بين تأثير تخصص مكتب المراجعة في مراجعة نشاط معين على جودة المراجعة وتوصلت إلى أن التخصص في مراجعة نشاط معين يعتبر من أهم العوامل التي لها تأثير إيجابي على جودة المراجعة مما يوفره للمراجع من آليات لمواجهة المنافسة، تخفيض التكاليف وتحسين الجودة، وإن الأثر السلبي لتخصص المراجع يعتبر ضعيفا، وهو من حيث الفرصة الضائعة والمتمثلة في ضياع العملاء المحتملين خارج مجال التخصص، والتي يمكن مواجهتها من خلال تقسيم مكتب المراجعة داخليا إلى أقسام حسب تخصص قطاعات الأعمال.

سادسا: الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها: من أهم العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة مقدار التزام مكتب المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها وقواعد آداب السلوك المهني خلال جميع مراحل عملية المراجعة، ويعد هذا العامل من البديهيات والأسس التي يجب أن يلتزم عليها مكتب المراجعة وهو وسيلة الدفاع الأولى والأخيرة تجاه أي اتهام بالتقصير أو التلاعب أمام أي محكمة أو خبير قانوني، وقد أكدت العديد من الدراسات المتعلقة بجودة المراجعة أن الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها يعد أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وأن هناك علاقة إيجابية بين هذا العامل و جودة المراجعة.

سابعا : قبول العملاء والاستمرار معهم: يجب أن يقوم كل مكتب بتقييم كل عميل قبل قبول التعاقد معه، كما يجب إعادة تقييم العملاء القدامى، وذلك بهدف تقليل فرص الارتباط بعملاء غير أمناء إلى أقل حد ممكن، خصوصا مع تزايد توقعات مستخدمي القوائم المالية عن مسئولية المراجع عن اكتشاف الغش والاحتيال في القوائم المالية، وأكدت العديد من الدراسات أن وضع سياسات وإجراءات لقبول مهمة المراجعة يعتبر أحد الخطوات التمهيدية لتخطيط عملية المراجعة وذلك على اعتبار مهم في تقدير الخطر الممكن قبوله، ومن العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وأن هناك علاقة إيجابية بينهما.

الفرع الثاني: العوامل المرتبطة بفريق المراجعة وأثرها على جودة المراجعة الخارجية: لكل مكتب مراجعة فريق عمل يقوم بأعمالها وهو المسؤول عن مخرجات المكتب من كفاءة وفاعلية ومصادقية للقوائم المالية، لذا فالعوامل المرتبط بفريق العمل مهمة ولها أثر كبير على جودة المراجعة ويمكن عرضها كالآتي:

أولا : استقلال المراجع: يعد موضوع استقلال المراجع من المفاهيم التي تميز مهنة المراجعة عن غيرها من المهن الأخرى ومن الموضوعات التي حازت على كثير من الاهتمام وتناولتها العديد من الدراسات الأكاديمية، ويعتبر استقلال المراجع من أهم معايير المراجعة ومن أهم ما يهتم به مستخدمي القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم والتي تؤثر في قراراتهم، وبناء عليه يمكن القول بأن عامل استقلال المراجع من العوامل الأساسية والمؤثرة بشكل إيجابي ومباشر على جودة عملية المراجعة بحيث أن المراجع غير المستقل لا يمكنه التقرير عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة.

ثانيا: مدى خبرة فريق المراجعة: تعتبر خبرة فريق المراجعة من القضايا التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة وذلك كنتيجة لارتفاع حالات فشل عملية المراجعة الناتجة عن عدم اكتشاف الغش في القوائم المالية، وذلك بسبب قيام مراجعين حديثي الخبرة بأعمال المراجعة حيث تمثل الخبرة عاملا هاما للكفاءة وفعالية أداء فريق المراجعة، ونظرا لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات علاقة الخبرة المهنية لفريق المراجعة بجودة المراجعة، وتوصلت إلى أن هناك علاقة إيجابية بينهما، وأن الخبرة المهنية تعتبر أحد خصائص جودة المراجعة.¹

¹ مرشد عيد المصدر، أثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013 ص54.

ثالثا: الإشراف الجيد على فريق المراجعة: تعتبر متابعة عمل المساعدين أو أعضاء فريق المراجعة والإشراف عليهم من أهم العوامل المؤثرة على كفاءة أداء عملية المراجعة، وتحليل طبيعة عملية المتابعة والإشراف نجد أنها تتضمن إصدار التعليمات للمساعدين، التعرف بصورة مستمرة على المشاكل الهامة التي تعترض الانجاز، مراجعة ما تم أدائه من مهام، وحسم أو معالجة أي اختلاف في وجهات النظر بين أعضاء الفريق، ويجب أن تتم المتابعة في توقيت ملائم لا يؤدي إلى إرباك الأداء ولا يؤدي إلى الانتقال من خطوة إلى أخرى مترتبة عليها دون مراجعة الخطوة الأولى مما قد يترتب عليها احتمال إعادة عملية المراجعة أو بعض خطواتها، وقد تناولت العديد من الدراسات علاقة الإشراف الجيد على فريق المراجعة بجودة المراجعة وتوصلت إلى أن هناك علاقة طردية بينهما، وأن الإشراف الجيد والمتابعة من وسائل تحسين جودة المراجعة.

رابعا: الاتصالات الجيدة لفريق المراجعة وعمليات المراجعة: يعد هذا العامل من العوامل المهمة في مجال المراجعة، بسبب أن المراجعين يعتمدون على موظفي العميل في الحصول على المعلومات المهمة والتي تساعدهم على فهم طبيعة نشاط العميل، والحصول على أدلة الإثبات التي يصعب الحصول عليها من فحص المستندات والدفاتر الموجودة بحوزتهم، وترجع أهمية هذا العامل إلى أن خدمة المراجعة تعتمد على العلاقة الثنائية والمباشرة بين العملاء ومكتب المراجعة، وبعد الاهتمام بالعملاء هي جوهر هذه العلاقة التفاعلية، وتوصلت العديد من الدراسات إلى أن الاتصالات الجيدة بين العميل والمراجع تعتبر أحد الخصائص التي تشير إلى تحقق جودة المراجعة والمرتبطة بالعمل الميداني.

الفرع الثالث: العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة وتأثيرها على جودة المراجعة الخارجية: ترتبط بعاملين بارزين هما حجم الشركة محل المراجعة وتعقد عملياتها والثاني نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة.

أولاً: حجم الشركة محل المراجعة وتعقد عملياتها: يعتبر حجم الشركة محل المراجعة من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة خاصة عند ضخامة عملياتها وتعقدها مما يزيد من احتمال إجراء تلاعبات يمكن إخفائها، ولقد حاولت العديد من الدراسات التوصل إلى نوع العلاقة بين حجم الشركة محل المراجعة وجودة المراجعة واستخدمت العديد من المؤشرات لقياس حجم الشركة (مثل إجمالي القيمة الدفترية للأصول، وإجمالي قيمة الإيرادات، وعدد العاملين) ولكن هذه الدراسات توصلت إلى نتائج متناقضة. حيث أوضحت بعض الدراسات أن هناك علاقة سلبية بين حجم الشركة محل المراجعة وجودة المراجعة، لأن كبر حجم الشركة وقوة مركزها المالي قد تجعل العميل يمارس بعض الضغوط على المراجع لانتهاك المعايير المهنية وقد يصل مستوى الضغط إلى حد التهديد بتغييره.

ومن جهة ثانية فقد توصلت بعض الدراسات إلى أن هناك علاقة إيجابية بين جودة المراجعة وحجم الشركة محل المراجعة لأن الشركات كبيرة الحجم تتعقد عملياتها مما يتوجب عليها اختيار مكاتب مراجعة تقدم خدمات ذات جودة عالية وذلك لمحاولة طمأنة الملاك والدائنين بأن القوائم المالية تعكس فعلا المركز المالي السليم للشركة. ومن جهة ثالثة فقد توصلت دراسات أخرى إلى أن حجم شركة العميل وتعقد عملياته لا يؤثران على جودة المراجعة.

ثانيا: **نظام الرقابة الداخلية للشركة:** يعد نظام الرقابة الداخلية الهيكل الرقابي الذي تقوم عليه أي شركة وهو الحارس الأمين لتداول حسن سير العمليات داخل الشركة ابتداء من فصل السلطات حتى توزيع المسؤوليات، ويعد نظام الرقابة الداخلية المصدر الرئيسي لمراجع الحسابات الخارجي من ناحية الحصول على أدلة الإثبات وتوثيقها الصحيح، ويتوقف على تقييم نظام الرقابة الداخلية تقدير حجم الاختبارات من قبل المراجع الخارجي، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا كلما انخفض حجم العينة المراد فحصها وبذلك تقل تكلفة المراجعة الخارجية والعكس صحيح. ولأهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وأثرها على عملية المراجعة فقد تناولت العديد من الدراسات أثر ذلك على جودة المراجعة، وتوصلت إلى أن وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية يعتبر أحد العوامل التي تؤثر بشكل إيجابي على جودة المراجعة والمتعلقة بالعمل الميداني، مما يساعد في التقليل من القيام بالتلاعبات والحد من الوقوع في أخطاء نظرا للضبط الداخلي والرقابة الداخلية الإدارية والمحاسبية التي يؤمنها هذا النظام.

الفرع الرابع: العوامل المتعلقة بمستخدمي القوائم المالية وتأثيرها على جودة المراجعة: تتمثل هذه العوامل في عاملين أساسيين: الأول يتمثل في مستوى وعي وإدراك مستخدمي القوائم المالية لمحتوى تقرير المراجع، أي بمستوى الثقافة المالية لهم. والعامل الثاني والمتعلق بالتقدير الجيد من قبل المراجع الخارجي للتوقعات التي يطمح لها مستخدمي القوائم المالية من أداء عملية المراجعة ونتائجها.¹

أولا: مستوى الوعي والإدراك الذي يتمتع به مستخدمو القوائم المالية لمحتوى تقرير المراجع: تنبع أهمية تقرير المراجع في درجة الثقة التي يضيفها على القوائم المالية المنشورة والتي يعتمد عليها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، ولذلك أولت المنظمات المهنية والتشريعية تقرير مراجع الحسابات أهمية كبرى على المستوى الدولي أو على المستوى المحلي في صياغة التقرير وتبيان الرأي وما له من انعكاس على السوق المالي.

وعليه فإن قيام المراجع بعملية المراجعة بنجاح وبالجودة المطلوبة منه سواء من مرحلة التخطيط، الفحص، دراسة نظام الرقابة الداخلية، جمع الأدلة، إبداء الرأي... الخ لا تكتمل إذا لم يتضمن تقريره المحتوى الإعلامي المناسب أولا، وقيامه ثانيا بتقدير ودراسة مستوى الوعي لدى مستخدمي القوائم المالية لذلك المحتوى.

ويشير المحتوى إلى ما يتضمنه تقرير المراجع من ألفاظ وعبارات واضحة وسهلة وغير غامضة ومحددة بحيث يستطيع قارئ التقرير الوصول إلى الفهم الكامل لما يحتويه التقرير بأكمله بما يساعد على الوثوق به أكثر والاعتماد نظرا لأن المستخدم يخاف ويتعد عن ما لا يستطيع فهمه، وبالتالي عدم الاعتماد على نتائج عملية المراجعة الخارجية ولو تمت بجودة عالية، ومنه تعتبر صياغة تقرير المراجعة من مكونات وعوامل اكتمال جودة المراجعة، أما إدراك مستخدمي القوائم المالية لهذا المحتوى فيرتبط طردا مع جودة المحتوى وسهولة معانيه وتوافر الخصائص الفنية التي أشارت إليها المنظمات المهنية في تقرير مراجع الحسابات.

¹ خليدة عابي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016، ص 144. 146.

ثانيا: التقدير الجيد للتوقعات التي يطمح إليها مستخدمو القوائم المالية من أداء عملية المراجعة ونتائجها: ظهرت في الآونة الأخيرة فروقات بين ما يتوقعه المجتمع المالي ومستخدمي القوائم المالية من المراجع، وبين أدائه الجيد وبين ما يقدمه فعلا على أرض الواقع، وسميت هذه الفروقات بفجوة التوقعات وقد نشأت هذه الفجوة نتيجة اكتشاف مستخدمي القوائم المالية عدم مصداقية المعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها ورأي المراجع بعدم وجود أي أخطاء وتلاعبات محاسبية، يأتي هذا الاكتشاف نتيجة تغير مسار الشركة المالي على أرض الواقع بشكل يغير ما تم التقرير عنه سابقا وما كانت تشير إليه التقارير المالية الصادرة عن الشركة، لذلك أصبح المجتمع المالي ومستخدمو القوائم المالية يتوقعون من المراجع أن يتعمق أكثر في العمليات المحاسبية وأنشطة الشركة لاكتشاف أية تلاعبات أو أخطاء جوهرية والتقرير عنها.

وقد لاقى موضوع فجوة التوقعات اهتماما كبيرا من الباحثين في علم المراجعة في العقدين الأخيرين، حيث لا يمكن تجاهل تلك الفجوة، أو الادعاء بأن توقعات المجتمع غير واقعية، وتوسع الفجوة مع مرور الزمن يؤدي إلى سوء أداء جودة المراجعة ذلك لأنه أصبح مستخدمي القوائم المالية على قناعة مسبقة بأن هذه القوائم المالية لا تلبي احتياجاتهم ولو تمت عملية أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية وجودة عالية، وعليه يجب على المراجع القيام بالتقدير الجيد لتوقعات مستخدمي القوائم المالية والمجتمع المالي في:

- تحديد من هم المستفيدين من القوائم المالية وتقارير المراجع، وتحديد مطالبهم واحتياجاتهم من هذه التقارير.
- العمل على تلبية هذه المطالب والاحتياجات لهؤلاء المستفيدين وتوقعاتهم من المراجعة .

المطلب الخامس: معايير تقارير محافظ الحسابات كمدخل لجودة المراجعة الخارجية في الجزائر

أصدرت وزارة المالية القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 والصادر بتاريخ: 30 ابريل 2014 الذي يضم 15 معيارا حول تقارير محافظ الحسابات،¹ وتهدف هذه المعايير إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كفاءات التطبيق المتعلقة بمختلف مجالات تدخل محافظ الحسابات وواجباته أثناء أداء مهام المراجعة القانونية بهدف تجسيد وتطوير جودة مهنة المراجعة على أرض الواقع. وفي هذا المطلب سنحاول باختصار عرض محتوى كل معيار وفقا لهذا القرار، وذلك بهدف الإحاطة بمختلف جوانب تدخل محافظ الحسابات في المؤسسة محل المراجعة.

الفرع الأول: معيار التعبير عن الرأي حول القوائم المالية: يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقرير العام للتعبير عن رأيه حول الحسابات الفردية، حيث يبين في جزئه الأول 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 في جميع جوانبها المعتمدة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية للمؤسسة عند نهاية السنة، وعند الاقتضاء يتم رفض المصادقة المبرر وينبغي إبراز التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تقدير ذلك إن أمكن قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية.

¹ الجريدة الرسمية، القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، العدد 24 بتاريخ 30 ابريل 2014، ص 12-21.

أما عن الجزء الثاني من هذا التقرير والمعنون "المراجعات والمعلومات الخاصة" يتضمن الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة، وكذا المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية، وأخيرا المعلومات الواجب الإشارة إليها عن طريق القانون.

الفرع الثاني: معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة : يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، وفق أحكام المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري¹، وكذا وفق المبادئ الأساسية وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية، ولا يختلف عن هذا الأخير في جزئه الأول إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة للفحص، يجب أن يكون التقريران منفصلين قصد تسهيل نشر المعلومات.

الفرع الثالث: معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة : يقدم محافظ الحسابات تقريرا خاصا حول الاتفاقيات المنظمة موجهها لإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل الذي تم استدعاؤه للموافقة أو الفصل في تقريره وهذا طبقا لأحكام المادة 672 من القانون التجاري، ويتضمن هذا التقرير الخاص الاتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها من طرف مجلس المراقبة أو التي اكتشفها أثناء أداء مهامه.

يجب أن يشير التقرير الخاص بوجود الاتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل والتي لا تزال سارية المفعول، وإذا لم يتم إخطار محافظ الحسابات بأية اتفاقية فإنه يعد تقريرا خاصا يشير فيه إلى هذه الوضعية، كما يجب في حال إبلاغ محافظ الحسابات باتفاقية غير مرخصة بها من طرف جهاز التسيير المؤهل والذي يقرر عرضها على الجمعية العامة وعلى جهاز التسيير المؤهل، لضمان إلغائها والإشارة في التقرير الخاص إلى الظروف التي كانت السبب في عدم تطبيق إجراء الترخيص، كما يعرض التفسيرات المقدمة بهذا الصدد من طرف المسير ضمن تقريره.

الفرع الرابع: معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات : يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة أو عشرة أشخاص الأعلى أجرا، والذي يتم تسليمه لمحافظ الحسابات من مسؤولية الجهاز المسير للمؤسسة، ويتضمن هذا الكشف :

- التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة مهما كان شكلها وصفقتها، باستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية.

- التعويضات المدفوعة للأجراء العاملين بطريقة حضرية ودائمة في المؤسسة المعنية، وكذا العاملين بالتوقيت الجزئي والعاملين ضمن فروع في الخارج.

بناء على ما سبق يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقرير الخاص بالمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية المذكورة أعلاه.

¹ القانون التجاري، سنة 2007، المادة 732 مكرر 4، ص 371.

الفرع الخامس: معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين : يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي المؤسسة، وهذا في إطار تنفيذ مهمته، حيث يقوم بالمصادقة على مبلغها الإجمالي استنادا إلى المعلومات المقدمة من طرف الجهاز المسير للمؤسسة، وتلك المعلومات المحتمل ارتباطها خلال مهمته. الامتيازات الخاصة (النقدية أو العينية) الممنوحة لمستخدمي المؤسسة والمنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل، وهي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة.

الفرع السادس: معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة : يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور لمختلف مؤشرات النجاح للمؤسسة التي تمت مراجعتها في تقريره الخاص، وهذا طبقا لأحكام المادة 678 الفقرة 6 من القانون التجاري¹، حيث يتم إعداد تطور النتيجة في شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض فيه: النتيجة قبل الضريبة وبعدها، الضريبة على الأرباح، عدد الأسهم أو حصص الشركة المكونة لرأس المال، النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة، مساهمات العمال في النتيجة.

الفرع السابع: معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية : يطلع محافظ الحسابات في إطار مهمته على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل المؤسسة، وعندما تقوم المؤسسة بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية بموجب الأحكام التنظيمية والتي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقيم من خلاله صدق المعلومات الواردة في تقرير المؤسسة وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

الفرع الثامن: معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال: يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال، من بينها:

- مؤشرات ذات طبيعة مالية (مثل النسب المالية الرئيسية غير الإيجابية).
- مؤشرات ذات الطبيعة العملية (مثل مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم).
- مؤشرات أخرى (مثل الإجراءات القضائية الجارية ضد المؤسسة والتي يمكن أن تكون لها آثار مالية).

وعند تحديد الوقائع أو الأحداث من طرف محافظ الحسابات والتي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال فإنه يقوم بدراسة خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة بغية متابعة الاستغلال. وكذلك جميع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال، كما يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل. يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري² عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات وبناء على حكمه الخاص شكًا بليغا حول استمرارية الاستغلال.

¹ مرجع سبق ذكره، المادة 678، ص 309.

² مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر 11، ص 327.

الفرع التاسع: معيار التقرير حول حيازة أسهم الضمان : يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة (على الأقل 20%) وذلك وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، ويشير عند الاقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في شكل تقرير في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل طبقا لأحكام المادة 660 من القانون التجاري. وحسب هذا المعيار فإن محافظ الحسابات لا يصيغ خلاصات أشغاله إلا عند اكتشاف اختلالات فيبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة وإلى الجمعية العامة.

للإشارة فإن أحكام هذا المعيار لا تطبق في المؤسسات التي يكون رأس مالها كليا أو بالأغلبية من حيازة الدولة، وبالتالي يعنى محافظ الحسابات في هذه الحالة من تقديم التقرير.

الفرع العاشر: معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال: وفقا لهذا المعيار فإنه يتعين على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال تشمل على ما يلي:

- مبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح.

- أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب.

- كفاءات تحديد سعر الإصدار.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المتعلق بعملية رفع رأس المال، على الخصوص المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة في هذا المجال.

- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة لاسيما حول كفاءات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي.

- خلاصات تشير إلى ملاحظات أو غياب ملاحظات حول عملية رفع رأس المال، دون التصريح بمدى ملائمة عملية رفع رأس المال.

للإشارة فإن عدة مواد من القانون التجاري (المواد 697، 698، 699، 700) تطرقت في أحكامها إلى عملية رفع رأس المال.

الفرع الحادي عشر: معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال: وفقا لهذا المعيار، على محافظ الحسابات أن يدرس أسباب تخفيض رأس المال وشروطه، ويتأكد على الخصوص من:

- أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني.

- احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين.

- احترام الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بتخفيض رأس المال لاسيما المواد 712 و 713 من القانون التجاري.¹

¹ مرجع سبق ذكره، المواد 712-713، ص 325.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المتعلق بعملية تخفيض رأس المال، على الخصوص المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة في هذا المجال.
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة لاسيما حول كفاءات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي.
- خلاصات تشير إلى ملاحظات أو غياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال، دون التصريح بمدى ملاءمة هذه العملية.

الفرع الثاني عشر: معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى: يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والمتعلقة بعملية إصدار قيم منقولة أخرى، وكذا أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، قد تم إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية للمساهمين. يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أولي يتضمن ملاحظاته حول كفاءات تحديد سعر الإصدار، ويعبر عند الاقتضاء عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقاً. يفحص محافظ الحسابات مدى احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير شؤون الشركة منذ بداية السنة المالية الجارية. ويتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم المعلومات التالية :

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة.
- إشارة تبين واجباته في المهمة.
- استنتاجات مرفقة عند الاقتضاء، بملاحظات حول كفاءات تحديد سعر الإصدار للسندات الواجب إصدارها.
- الإشارة إلى استحالة إبداء رأي حول الشروط النهائية للإصدار، وأنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار.
- ملاحظات لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير الجهاز المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال وحول المبلغ.

عند الانتهاء من عملية الإصدار، يحرر محافظ الحسابات تقريراً تكميلياً من خلاله :

- يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة.
- يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول المطابقة.
- يدلي برأيه حول الشروط النهائية للإصدار.

الفرع الثالث عشر: معيار التقرير المتعلق بتوزيع تسبيقات على أرباح الأسهم : يتحقق محافظ الحسابات من وجود احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع وتكفي للسماح بتوزيعها، ويحرر تقريراً يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم. كما يقوم بإعداد تقرير مرفق بالقوائم المالية المعنية، بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على الأرباح، يتضمن هذا التقرير على الخصوص البيانات التالية:

- أهداف تدخل محافظ الحسابات.

- الجهاز المختص لضبط الحسابات.

- خلاصة حول عمليات التوزيع المرتقبة.

الفرع الرابع عشر: معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم : يتعلق هذا المعيار بعملية تحويل الشركة ذات الأسهم SPA إلى شركة من شكل آخر، حيث إذا تمت هذه العملية خلال السنة المالية، يجب أن يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص، تكون موضوع تقرير محافظ الحسابات، حيث يتضمن هذا التقرير الخصوص على البيانات التالية:

- فقرة حول الواجبات المنجزة.

- خلاصة للملاحظات المعبر عنها، مع التأكد من أن مبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس مال الشركة المطلوب للشكل الجديد.

الفرع الخامس عشر: معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة : يتعلق هذا المعيار بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع و المساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، وكذا حول المعلومات المقدمة في ملحقات القوائم المالية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي. ويتعلق التقرير الخاص وفقا لهذا المعيار بوضعية المساهمات أو اكتساب أكثر من نصف رأس مال الشركة خلال السنة المالية، ويبرز التقرير على الخصوص ما يلي:

- اسم الشركة ومقرها.

- رأس مال الشركة.

- الحصة المكتسبة من رأس مال الشركة.

- تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية، وبالعملة الصعبة عند الاقتضاء.

خلاصة

من خلال ما جاء في الفصل الثاني لهذا البحث، تبين لنا أن المراجعة الخارجية هي عملية فحص يؤديها مراجع حسابات مؤهل، متمكن ومستقل، تهدف إلى إبداء رأي فني محايد حول صدق وصحة وسلامة القوائم المالية لنشاط المؤسسة ونتائجها الختامية من أجل تدعيم درجة الثقة لدى المساهمين والمستثمرين، إلا أن كثرة الفضائح وإفلاس العديد من الشركات خلال العقد الماضي، أوجب إعادة النظر في كيفية تطوير وتقليل التفاوت في الأداء المهني بين أعضاء المهنة، من خلال وضع تنظيمات ومعايير محلية ودولية، وتفعيل عوامل تهدف إلى تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية لأن جودة المراجعة تتأثر بالعديد من المؤشرات والعوامل ولعل من أبرزها مدى الالتزام بالنصوص التنظيمية والمعايير المهنية.

وكغيرها من الدول والهيئات فقد عمدت الجزائر إلى إصدار 15 معيارا في سنة 2014 تهدف إلى ضبط شكل ومضمون التقارير التي ينجزها محاسب الحسابات، ومؤخرا تم إصدار 12 معيارا للتدقيق NAA على شكل دفعات بداية من شهر فيفري 2016 ثم في شهر أكتوبر 2016 يليها دفعة ثالثة في شهر مارس 2017. هذه المعايير مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق ISA بنفس المضمون ونفس الترميز. حيث يتعين على المهنيين الذين يؤدون مهنة المراجعة احترام هذه المعايير والعمل بها بهدف المساهمة في رفع مستوى جودة خدمات المراجعة الخارجية من أجل تضيق فجوة توقعات المجتمع المالي وإضفاء المصداقية في المعلومات المحاسبية.

تمهيد

بعد التطرق في الجانب النظري إلى دور جودة المراجعة الخارجية في زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية، من خلال تقديم الإطار المفاهيمي للجودة من خلال التعريف، الأهمية، آليات قياس الجودة، وبعد التطرق إلى جملة من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية التي من بينها الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها، وبعدها تم التطرق إلى دراسة معايير تقارير محافظ الحسابات كمدخل لجودة المراجعة الخارجية في الجزائر.

وتكملة لهذا الموضوع سنتطرق في هذا الفصل إلى إسقاط المفاهيم النظرية على واقع المؤسسة، من خلال دراسة لأهم النصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر، ودراسة التقارير الضرورية التي يتوجب على محافظ الحسابات إعدادها في إطار أداء مهمة المراجعة القانونية للشركة محل الدراسة، وذلك بعد عرض الإجراءات التي يتوجب على محافظ الحسابات إتباعها أثناء أداء مهمته، بتوجيه وتأطير ميداني من طرف الأستاذ علي صالح بن يحيى الخبير المحاسب وصاحب مكتب التدقيق والمحاسبة، حيث قمنا على مستوى مكتبه بتدقيق نشاط شركة ذات مسؤولية محدودة (ش.ذ.م.أ.ب. ك) المتخصصة في الأشغال العمومية، معتمدين في ذلك على مختلف الوثائق والمعلومات وكذا الكشف المالية لسنة 2015.

ونظرا للالتزام بالسر المهني الذي تنص عليه القوانين لاسيما أحكام المادة 715 مكرر 13 والمادة 830 من القانون التجاري، والمادة 71 من القانون 10-01، والمادة 301، 302 من قانون العقوبات، إضافة للتنظيمات المتعلقة بأخلاقيات المهنة، أضف إلى ذلك الثقافة السائدة لمعظم المؤسسات الجزائرية والمتعلقة بالالتزام السرية في حساباتها ومعلوماتها المالية وتقاريرها المختلفة، فإنه توجب منا إخفاء بعض التفاصيل وتغيير اسم المؤسسة باسم آخر حتى نتمكن من القيام بالدراسة التطبيقية على أحسن وجه.

وبناء على ما سبق، ومن أجل معالجة الجانب التطبيقي للدراسة، قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين هما:

- المبحث الأول: واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر.
- المبحث الثاني : عرض تقارير محافظ الحسابات وفق ما تتطلبه المعايير الجزائرية للتدقيق.

المبحث الأول: واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر

تم إعادة هيكلة المنظمات المهنية والهيئات المشرفة على مهنة المراجعة في الجزائر وذلك من خلال تحديد الإطار القانوني للمهنة، ولقد تم صدور عدة مراسيم تنفيذية أهمها الذي صدر مؤخرا والمتعلق بإعادة تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وذلك من خلال إصدار عدة قوانين وتنظيمات كان أهمها القانون 01-10 المؤرخ في 29 جوان 2010 الذي يهدف إلى تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إذ بصدوره تم إلغاء القانون 91-08 الصادر سنة 1991 الذي كان ينظم المهنة سابقا.

من خلال هذا المبحث سنتعرض لأهم النصوص القانونية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر المتعلقة بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، من خلال الشروط العامة والخاصة لممارسة المهنة، أساليب تعيينه وكيفية إنهاء مهامه، الحصول على أتعابه، العديد من المسؤوليات التي يتحملها بمناسبة أداء مهمته، وأخيرا الهيئات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر، وهو ماسوف نتطرق إليه بالتفصيل من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: الشروط العامة والخاصة لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر

يعمل المراجع على فحص ومراجعة مختلف القوائم المالية بطلب من الشركات والمؤسسات وإصدار تقرير نهائي يتضمن رأيه حول مدى صحة وانتظامية القوائم المالية المنشورة ومدى تعبيرها عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة المعنية، وبالتالي يعمل على إضفاء نوع من الثقة على تلك القوائم المالية المنشورة، والمراجعة في الجزائر كباقي دول العالم لها إطار عام يقتضي توفر بعض الشروط لممارستها، منها ما هو عام ومنها ما هو خاص بالمعرفة المكتسبة من طرف المترشح لممارسة المهنة.

الفرع الأول: الشروط العامة لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر: يمكن أي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أية تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في القانون رقم 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.¹ وتنقسم هذه الشروط إلى قسمين:

أولاً: شروط التحاق الشخص الطبيعي بالمهنة: لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد يجب أن تتوفر الشروط الآتية:²

- 1- أن يكون جزائري الجنسية.
- 2- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
- 3- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

¹ المادة رقم 02-01 من القانون رقم 01-10 المؤرخ في 2010/06/29. الجريدة الرسمية، عدد42، سنة2010.الجزائر.ص04

² مرجع سبق ذكره، المادة رقم 08 من القانون رقم 01-10 ص05.

4- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها قانونا.

5- تأدية اليمين.

6- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

أ- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، يجب أن يكون حائزا شهادة جزائية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها، تمنح هذه الشهادات والإجازات من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالميزانية، أو المعاهد المعترفة من طرفه، ولا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاصات التي تحدد عن طريق التنظيم.

ب- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا الشهادة الجزائية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة، تمنح هذه الشهادة والإجازة من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

والملاحظ على القانون الجديد 10-01 أنه تمت إضافة بعض التغييرات في شروط الممارسة المهنية، حيث لا يمكن ممارسة مهنة محافظ حسابات إلا بعد التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أو المصف الوطني للخبراء المحاسبين بالنسبة للخبير المحاسب، بالإضافة إلى الاعتماد المسبق من طرف الوزير المكلف بالمالية عن طريق إرسال طلبات الاعتماد بصفة خبير محاسب أو محافظ حسابات إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يبلغ قرار الاعتماد أو الرفض المعل في أجل أربعة أشهر.

ثانيا: شروط التحاق الشخص المعنوي بالمهنة: يستند لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع، ويجب أن يكون المكتب خاضعا لشروط ومقاييس خاصة تحدد عن طريق التنظيم، ويمكن لوزير المالية الترخيص بفتح فروع لبعض مكاتب المحاسبة¹. ويمكن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنة كل على حدة، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية، وأن يشكل أعضاء المصف أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبين أو محافظي حسابات أو محاسبين معتمدين (3/2) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل (3/2) رأس المال.

تدعى هذه الشركات أو التجمعات المذكورة سابقا بشركات الخبرة المحاسبية أو شركات محافظة الحسابات أو شركات محاسبة، ويشترط في الثلث (3/1) الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول، أن يكون جزائري الجنسية وحاملا شهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.²

¹ مرجع سبق ذكره. المادة رقم 12 من القانون رقم 10-01 ص 06.

² مرجع سبق ذكره المواد من 46 إلى 50 من القانون رقم 10-01، ص 06.

ويلاحظ من خلال شروط ممارسة المهنة في الجزائر، أن القانون الجديد المنظم للمهنة خول ممارسة المهنة لذوي الجنسية الجزائرية دون الأجانب وهو الذي لقي استحسانا من طرف أعضاء المهنة، حيث أنه في وقت سابق كانت هناك محاولة من قبل وزارة المالية لفتح المهنة بشكل واسع للأجانب والمكاتب الدولية للمراجعة من خلال مشروع قانون المالية لسنة 2005 والذي لقي معارضة شديدة من قبل المهنيين، كما أعطى القانون الجديد الفرصة لتكوين أنواع مختلفة من الشركات التجارية والمدنية والتجمعات لممارسة المهنة وبالتالي دخول أشخاص غير معتمدين كأفراد من أصحاب المؤهلات العليا لممارسة المهنة، ولكن في إطار شركات الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات أو شركات محاسبة المكونة لهذا الغرض.

الفرع الثاني: شروط المعرفة المتخصصة لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر: إن مهنة المراجعة كباقي المهن تقتضي توفر مجموعة من المعارف المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة التي يجب توفرها في المترشح لممارسة المهنة، وتشمل هذه المعرفة التعليم في الجامعات والمعاهد المتخصصة والتي تتوج بالشهادات والإجازات المطلوبة، والتدريب المهني وذلك لاكتساب الخبرة المهنية، بالإضافة إلى الامتحان النهائي الذي يفتح الباب للمترشح لمزاولة المهنة.

وقد نصت المادة 09 من المرسوم التنفيذي رقم 11-72 و المؤرخ في 16 فيفري 2011 على أنه يجب على المترشحين قبل أن يبادروا التكوين، الحصول على شهادة جامعية أو أجنبية معترف بمعادلتها في التخصص، كما أنه يجب أن يتابع المترشح عند نجاحه للمسابقة تكوين مدته ثلاث سنوات من قبل مؤسسات متخصصة تابعة للتكوين المهني أو معاهد تابعة لوزارة التعليم العالي ومعتمدة من وزارة المالية، وعلى المتربص أن يتم فترة تربص لمدة سنتين ويمكن تمديدتها إلى سنة بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة، ويشرف على هذا التربص المهنيون وشركات المهنيين حسب المادة 06 من المرسوم 11-393 المؤرخ في 24 نوفمبر 2011 ويحدد الحد الأقصى بخمس متربصين لكل مشرف لضمان إشراف ذات نوعية وأكثر متابعة .

المطلب الثاني: مهام مراجع الحسابات في الجزائر

هناك نوعان من المراجعين في الجزائر وهم الخبراء المحاسبين المكلفين بالقيام بالمراجعة الخارجية التعاقدية، ومحافظي الحسابات المكلفين بمهام المراجعة الخارجية القانونية، وسنتطرق إلى مهام كل من الفئتين وفق ما جاء به القانون الجديد المنظم للمهنة والقانون التجاري.

الفرع الأول: مهام الخبير المحاسب في الجزائر: يعتبر الخبير المحاسب وفق القانون 10-01 المؤهل الوحيد للقيام بالمراجعة المالية والمحاسبية للشركات والهيئات وتقديم الاستشارات لها في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي، وهي مهمة ظرفية مؤقتة وتعرف باسم المراجعة الخارجية التعاقدية.

ويعرف حسب هذا القانون على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات

للمؤسسات والهيآت في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات " ¹

ومن مهام الخبير المحاسب أيضا حسب هذه المادة ، القيام بمسك ومركزة (centralisation) وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيآت التي لا يربطه بها أي عقد عمل، ويعد الخبير المحاسب مؤهلا للقيام بمهام محافظ الحسابات (المراجعة القانونية) لدى الشركات والهيآت المعنية بالمراجعة القانونية، وحاليا في الجزائر معظم الخبراء المحاسبين إن لم نقل كلهم يمارسون مهام محافظ الحسابات.

الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات في الجزائر: تعبر مهنة محافظ الحسابات عن المراجعة الخارجية القانونية التي يفرضها القانون على بعض الأنواع من الشركات والهيآت، حيث يعرف القانون رقم 01-10 محافظ الحسابات على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيآت وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" ².

وفقا لأحكام المادة (23) من القانون 01-10 ، فإن المهام التي يضطلع عليها محافظ الحسابات في الجزائر وبصفة دائمة باستثناء كل تدخل في التسيير هي كالتالي:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة، وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيآت.

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

- يبدي رأيه في شكل تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيآت التابعة لها أو بين المؤسسات والهيآت التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

- عندما تعد الشركة حسابات مدعمة أو حسابات مدمجة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو المؤسسات التابعة لنفس مركز القرار.

ويترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية وإرسالها إلى الجمعية العامة للمساهمين: ³

- تقرير يتضمن المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة وعند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر قانونا.

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

- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.

¹ مرجع سبق ذكره. المادة رقم 18 من القانون رقم 01-10 ص06.

² مرجع سبق ذكره. المادة رقم 22 من القانون رقم 01-10 ص07.

³ مرجع سبق ذكره، المادة رقم 25 من القانون رقم 01-10 ص07.

- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

المطلب الثالث: تعيين وإنهاء مهام المراجع:

إن تعيين وإنهاء مهام المراجع في الشركات يختلف حسب نوع المراجعة، فإذا كانت المراجعة قانونية فإن تعيينه وإنهاء مهامه يجب أن يتم وفقا لأحكام القانون المنظم للمهنة والقانون التجاري، أما إذا كانت المراجعة تعاقدية فإن المشرع لم يحدد أية شروط لأن ذلك يعود للعقد الذي يبرمه المراجع مع الشركة المعنية التي تطلب خدماته.

الفرع الأول: تعيين المراجع في الشركات: لقد أوضح المشرع الجزائي شروط وكيفيات تعيين مراجع الحسابات سواء كان شخصا طبيعيا أو معنويا لدى الشركات والهيئات المنصوص عليها قانونا، حيث يتعين على الجمعية العامة العادية للمساهمين أو الجهاز المؤهل المكلف بالمداوالات تعيين مراجع حسابات أو أكثر من بين المحترفين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وذلك بعد موافقتهم، وتدوم مدة الوكالة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يجوز تعيين المراجع بعد وكالتين إلا بعد ثلاث سنوات، وإذا لم تعين الجمعية العامة المراجعين أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مراجعي الحسابات المعيّنين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب كل من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة أو من طرف كل معني بالأمر، وفي الشركات التي تلجأ علنيا للإدخار بواسطة السلطة المكلفة بتنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.¹

وبالنسبة للشركات والهيئات المعنية بتعيين مراجع حسابات في الجزائر هي شركات الأسهم أو المساهمة Société Par Actions (SPA) والجمعيات بجميع أنواعها، والتعاضديات الاجتماعية، والنقابات، والمؤسسات العمومية ذات طابع اقتصادي، وبصدور قانون المالية التكميلي لسنة 2005 أصبحت الشركات ذات المسؤولية المحدودة Société A Responsabilité Limitée (SARL) والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد Entreprise Unipersonnelle à Responsabilité Limitée (EURL) معنية كذلك بتعيين مراجع حسابات للتصديق على حساباتها السنوية.² ولكن بصدور قانون المالية لسنة 2010، فإنها لا تخضع الشركات ذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات ذات المسؤولية المحدودة ذات الشخص الوحيد والشركات التي يقل رقم أعمالها عن عشرة ملايين دينار 10.000.000 دج، إلى التصديق على حساباتها من طرف محافظي الحسابات.³

¹ المادة 715 مكرر 04 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 1993/04/25، عدد 27، ص 32.

² المادة 12 من القانون رقم 05-05 المؤرخ في 2005/07/25، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 52، ص 05.

³ المادة 44 من القانون رقم 09-09 المؤرخ في 2009/12/30، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 78، ص 16.

ونشير إلى أنه يجب أن يبلغ مراجعي الحسابات قبول تعيينهم إما بالتوقيع على محضر الجمعية التي عينتهم أو بواسطة رسالة قبول، كما أن مراجع الحسابات عند انتهاء مهامه يقترح على الجمعية العامة عدم تجديد عضويته.

الفرع الثاني: إنهاء مهام أو عزل المراجع: فيما يخص إنهاء مهام المراجع فإنه يتم كما يلي:¹

- تنتهي مهامه بعد اجتماع الجمعية العامة العادية التي تفصل في حسابات السنة المالية الثالثة.

- يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركات التي تلجأ علنياً للادخار، أن يطلبوا من العدالة وبناء على سبب مبرر رفض المراجع أو المراجعين الذين عينتهم الجمعية العامة.

- في حالة حدوث خطأ أو مانع، فإنه يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام المراجع قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة.

وتنص المادة 38 من القانون 01-10 على أنه يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلّص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يقدم بإشعار مسبقاً مدته ثلاث أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة التي قام بها، وهذه الاستقالة ينبغي أن لا يكون الهدف من ورائها الإضرار بالشركة.

وتنص المادة 76 من القانون 01-10 في حالة وفاة أو شطب أو إيقاف الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أو أية حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركات أو شهر إفلاسها، يعين الوزير المكلف بالميزانية بناء على اقتراح من رئيس مجلس المصف الوطني أو رئيس مجلس الغرفة الوطنية أو رئيس مجلس المنظمة الوطنية، مهنياً مؤهلاً لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع.

ونلاحظ من هذه النصوص القانونية أن تعيين المراجع وإنهاء مهامه بصفة عامة هو من حقوق الجمعية العامة للمساهمين باعتباره وكيلاً عنهم والمحافظ على أموالهم، ولا يجوز تفويض مجلس إدارة الشركة في أمر تعيين وعزل المراجع، وذلك لأن المراجع من المفروض أن يكون رقيباً على مجلس الإدارة فكيف يمارس وظيفة الرقابة على الجهة التي تملك أمر تعيينه وعزله، كما منح المشرع ضماناً هاماً لاستقلالية المراجع يتمثل في عدم إمكانية عزله من قبل الهياكل الإدارية بالشركة، وإنما أعطى هذا الحق للقضاء بناء على أسباب مشروعة تقدمها الإدارة أو المساهمين.

الفرع الثالث: أتعاب المراجع في الجزائر: إن أتعاب مراجع الحسابات في الجزائر ينظمها القانون بموجب القرار المؤرخ في 1994/11/07 والمتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات المعدل سنة 2006. والقانون 01-10 حسب المادة رقم 21 بحيث تحدد أتعاب الخبير المحاسب مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير، ولا يمكن احتساب هذه الأتعاب، بأي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.²

¹ مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر 09-07 من المرسوم التشريعي رقم 93-08، ص33.

² مرجع سبق ذكره، المادة رقم 21 من القانون رقم 01-10، ص07.

وحسب المادة رقم 37 من القانون 01-10 تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته.¹

المطلب الرابع: مسؤوليات المراجع في الجزائر

إن أهم مسؤوليات وواجبات المراجع هو تقديم التقرير النهائي المتضمن رأيه الفني المحايد حول القوائم والوضعية المالية للمؤسسة إلى المساهمين وأصحاب المؤسسة، فهو المسؤول عن كل ما يحتويه هذا التقرير الذي أعده، حيث أن المراجع وكما نص عليه القانون يمارس مهامه باسمه الخاص وتحت مسؤوليته حتى ولو كان منظما في شركة أو تجمع، وفي حالة تعددهم فإنهم يكونون مسؤولين شخصيا وبالتضامن عن كل المهام التي قاموا بها.

الفرع الأول: المسؤولية المدنية لمراجع الحسابات في الجزائر: يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية، ويعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه المؤسسة المراقبة عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعدون متضامنون تجاه المؤسسة أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام القوانين، ولا يتبرءون من مسؤوليتهم فيما يخص المخالفات التي لم يشتركوا فيها إلا إذا اثبتوا أنهم قاموا بالمتطلبات العادية لوظيفتهم، وأنهم بلغوا مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال اقرب جمعية عامة بعد إطلاعه عليها، وفي حالة معارضة مخالفة يثبتون أنهم أطلعوا وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة، ويتحملون المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.²

الفرع الثاني: المسؤولية الجزائية لمراجع الحسابات في الجزائر: تنص المادة 73 من القانون 01-10 على أنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة مالية من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة وبضعف الغرامة.

ويعتبر ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها قانونا، كما يعد كذلك ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات.³

وتنص المادة 825 من القانون التجاري على أنه يعاقب بالحبس من ستة أشهر إلى سنتين وبغرامة مالية تتراوح من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين،

¹ مرجع سبق ذكره، المادة رقم 37، ص.08.

² مرجع سبق ذكره، المواد رقم 60-61، ص.10.

³ مرجع سبق ذكره، المادة رقم 74 من القانون رقم 01-10، ص.12.

رئيس شركة المساهمة والقائمون بإدارتها أو محافظي الحسابات الذين منحوا عمدا أو وافقوا على البيانات غير الصحيحة التي وردت في التقارير المقدمة للجمعية العامة المدعوة للبحث في إلغاء حق الأفضلية في اكتتاب المساهمين.

وقد نصت المادة 829 من أحكام القانون التجاري على عقوبة الحبس من شهرين إلى ستة أشهر وبغرامة من 20.000 دج إلى 200.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، بالنسبة لكل شخص يقبل عمدا أو يمارس أو يحتفظ بوظائف محافظ الحسابات بالرغم من وجوده في حالة عدم الملاءمة القانونية.

كما نصت المادة 830 من القانون التجاري، أنه يعاقب بالسجن من ستة أشهر إلى خمس سنوات وبغرامة مالية من 20.000 دج إلى 500.000 دج أو بإحدى هاتين العقوبتين فقط، كل محافظ حسابات يعتمد إعطاء معلومات كاذبة أو تأكيدها عن حالة الشركة أو الذي لم يكشف عن الوقائع الإجرامية.¹

وما يلاحظ أن المشرع الجزائري وضع بالنسبة لكل مخالفة لها صفة جريمة عقوبة بالغرامة المالية أو الحبس أو كلاهما، كما أنه وضع حدا أدنى وحدا أقصى لكل عقوبة، وبذلك فإن العقوبة تأخذ بعين الاعتبار درجة خطورة وجسامة المخالفة، بالإضافة إلى الدوافع والأسباب التي أدت بالمراجع لارتكاب المخالفة، كما يلاحظ أن مخالفة الممارسة غير الشرعية لمهنة المراجعة أعطى لها أهمية كبيرة وبالتالي العقوبة كانت مرتفعة نوعا ما، ويفسر ذلك بخطورة الفعل وما ينجر عنه من آثار سلبية على مختلف الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة، ورغبة السلطات العمومية من خلال القانون الجديد في محاربة الممارسة غير الشرعية للمهنة نظرا للفوضى التي عرفتها المهنة.

الفرع الثالث: المسؤولية الانضباطية لمراجع الحسابات في الجزائر: وفقا لأحكام المادة (63) من القانون 10-01 فإن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يتحمل المسؤولية التأديبية أو الانضباطية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، ومن بين الوضعيات التي تعتبر كمخالفات أو تقصير في القواعد المهنية نذكر:

- خرق القانون والقواعد المهنية.
- التقصير المهني الخطير (التهاون).
- السلوك غير الملائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة، حتى وإن لم يتعلق بالمهنة.

وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها

في:

- الإنذار.
- التوبيخ.
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر.
- الفصل النهائي (الشطب من الجدول).

¹ مرجع سبق ذكره. القانون التجاري ، ص 245.

ويبقى لمراجع الحسابات حق الطعن في العقوبة التي قد تسلط عليه أمام الجهات القضائية المختصة، وذلك إذا تبين له أن العقوبة المسلطة عليه لا تناسب المخالفة التي ارتكبها أو هي مجحفة في حقه.

المطلب الخامس: الهيآت المهنية المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر

إن مهنة المراجعة كانت تشرف على تنظيمها هيئة واحدة منذ صدور القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 متمثلة في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، التي كانت تسهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها، واستمرت هذه المنظمة على الإشراف إلى غاية صدور القانون 10-01 المؤرخ في 10/06/2010 والنصوص التطبيقية له سنة 2011، الذي جاء أساسا للفصل بين مهام محافظ الحسابات والخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، تحت إشراف ثلاث هيآت جديدة وعلى رأسها المجلس الوطني للمحاسبة التابع رسميا لوزارة المالية، المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة: أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي 96-318 بصفته جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها، حيث أنه يمكنه الإطلاع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، كما يمكن أن تستشير له لجان المجالس المنتخبة والهيآت والشركات أو الأشخاص الذين تهمهم أشغاله.¹

وقد خولت له عدة صلاحيات لكنها تدور حول مهنة المحاسبة والتقييم المحاسبي، حيث كان المجلس بعيدا عن كل ما يتعلق بمهنة المراجعة، ولكن بصدور القانون الجديد الذي ينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فقد أعطي لهذا المجلس صلاحيات ومهام الاعتماد والتقييم المحاسبي، وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية كانت في يد المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.²

أولا: مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال الاعتماد: يمارس المجلس بعنوان الاعتماد المهام التالية:

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها.
- تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول.
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها.
- تنظيم مراقبة النوعية وبرمجتها.
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة.

¹ المادة رقم 02 من القانون رقم 96-318 المؤرخ في 25/09/1996. الجريدة الرسمية، عدد 56، سنة 1996، ص 08.

² المواد 10-11-12 من القانون رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011. الجريدة الرسمية، عدد 07، سنة 2011، ص 05-06.

ثانيا: مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال التقييس المحاسبي: يمارس المجلس الوطني المهام التالية :

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها.
- تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات، حيث يمكن للمجلس إنشاء فرق عمل متخصصة مكلفة بتحضير مشاريع الآراء والتوصيات.
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة.

- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

ثالثا: مهام المجلس الوطني للمحاسبة في مجال تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية: يمارس المجلس المهام التالية:

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

الفرع الثاني: المصف الوطني للخبراء المحاسبين: أنشئ المصف الوطني للخبراء بموجب القانون 01-10 لا سيما المادة (14) منه، ويتمتع بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب، ويقوم بتسيير هذا المصف مجلس وطني ينتخبه المهنيون مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه لدى هذا المجلس، بالإضافة إلى إمكانية إنشاء مجالس جهوية.

- طبقا لأحكام المادة (15) من القانون 01-10 ، فإن المصف الوطني للخبراء المحاسبين هو جهاز مهني يكلف بعدة مهام نذكرها فيما يلي:¹
- السهر على تنظيم مهنة الخبير المحاسب وحسن ممارستها.
 - الدفاع على كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم.

¹ مرجع سبق ذكره، المواد رقم 14-15 من القانون رقم 01-10 ص06.

- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.
 - إعداد النظام الداخلي للمصنف الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين.
 - إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
 - إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بمهنة الخبير المحاسب وحسن سيرها.
- الفرع الثالث: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:** أنشئت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب القانون 01-10 لاسيما المادة (14) منه، وتتمتع هذه الغرفة بالشخصية المعنوية، وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ حسابات، ويقوم بتسيير هذه الغرفة مجلس وطني منتخب من طرف أعضاء المهنة مع تعيين الوزير المكلف بالمالية لممثل عنه لدى هذا المجلس.
- طبقا لأحكام المادة (15) من القانون 01-10 تعتبر الغرفة الوطنية جهازا مهنيا يكلف في إطار القانون بعدة مهام نذكرها كالتالي:
- السهر على تنظيم مهنة محافظ الحسابات وحسن ممارستها.
 - الدفاع على كرامة أعضاء المهنة واستقلاليتهم.
 - السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.
 - إعداد النظام الداخلي للغرفة الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية.
 - إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
 - إبداء الرأي في كل المشاكل المرتبطة بمهنة محافظ الحسابات وحسن سيرها.

المبحث الثاني: عرض تقارير محافظ الحسابات وفق ما تتطلبه المعايير الجزائرية

بهدف تعميق الفهم وتدعيم الجانب النظري وإعطائه تصورا واضحا، قمنا بإجراء تربص ميداني على مستوى مكتب التدقيق والمحاسبة للأستاذ علي صالح بن يحيى، للفترة الممتدة من 20 جويلية 2019 إلى غاية 31 أوت 2019، بهدف دراسة التقارير الخاصة بمحاسبة الحسابات للمؤسسة محل الدراسة حسب ما تقتضيه المعايير الجزائرية للتدقيق، وعليه سنحاول في هذا المبحث شرح وبيان مراحل هذه الدراسة الميدانية بدءا بوصف طريقة العمل ثم الأدوات المستخدمة، يليها عرض لمختلف مراحل المراجعة وأهم الوثائق الضرورية لإنجاز مهمة المراجعة القانونية في المؤسسة محل الدراسة، ثم عرض مختلف التقارير وفق ما تتطلبه المعايير الجزائرية للتدقيق. وأخيرا تحليل العلاقة بين تطبيق معايير تقارير محافظ الحسابات في الجزائر وجودة المراجعة القانونية.

المطلب الأول : منهجية الدراسة المتبعة والأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية

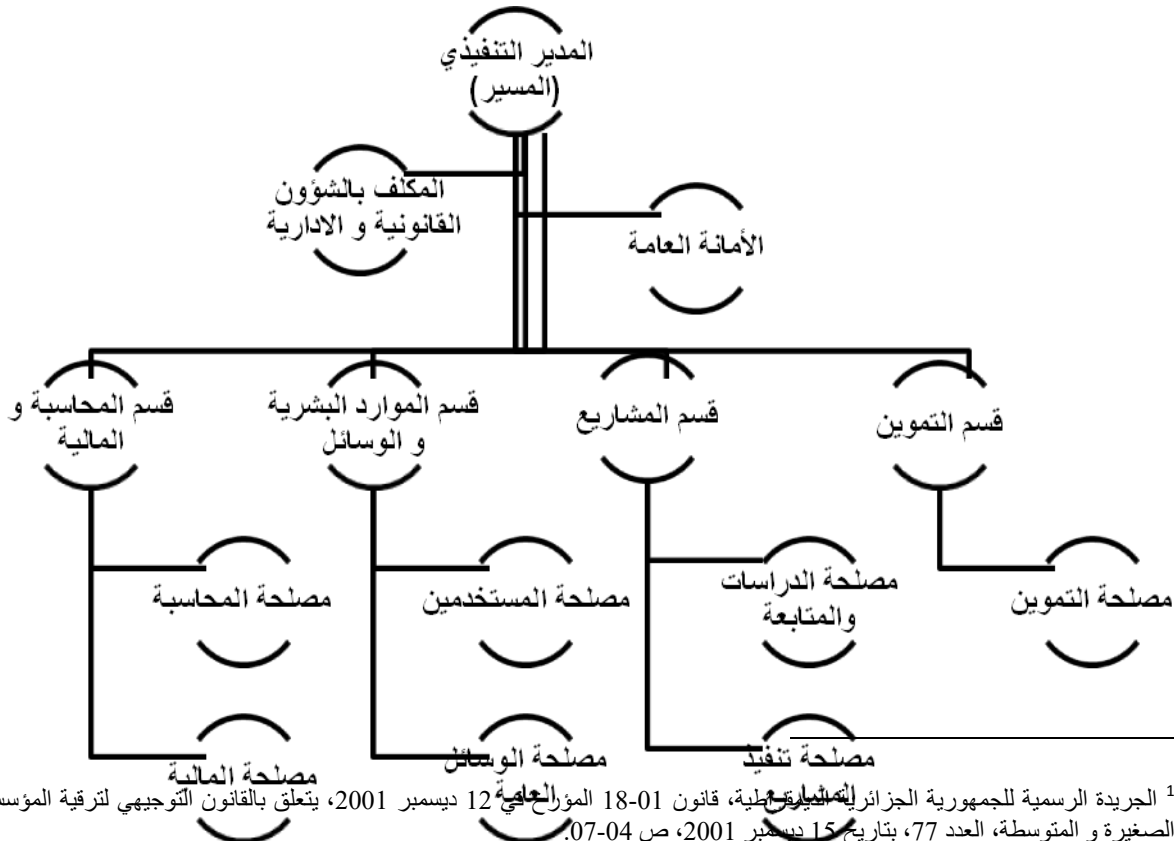
من أجل معالجة موضوع الدراسة الميدانية تم الاعتماد على تقديم مجتمع الدراسة ومنهجية وأدوات الدراسة.

الفرع الأول : مجتمع الدراسة : يتمثل مجتمع الدراسة في شركة ذات مسؤولية محدودة أف.بي.ك (SARL F.B.K) المتخصصة في أشغال البناء، والتي سنعرفها باختصار كما يلي:

أنشئت الشركة ذات المسؤولية المحدودة أف. بي. ك. (SARL F.B.K) في الجزائر العاصمة في أواخر سنة 2012، برأسمال قدره 4 000 000 دج، لثلاث شركاء بنسب مساهمة متفاوتة، وتنشط في ولايتي الجزائر وعنابة. يتولى إدارة الشركة مسير غير شريك، ويتمثل نشاطها في: البناء، التهيئة، الري،...الخ. وعلى العموم عبارة عن مقولة للأشغال العمومية. حققت الشركة في السنتين الأخيرتين رقم أعمال ونتائج جد معتبرة تفصل لاحقا في دراسة الحالة، كما تجدر الإشارة إلى أن المؤسسة خضعت لعدت تطورات خلال السنة المالية 2014 أهمها رفع رأسمالها ليصل إلى 10 000 000 دج، مما أثر إيجابيا على زيادة حجم أصول المؤسسة ونشاطها وكذا زيادة عدد عمالها، ليصل هذا الأخير خلال سنة 2015 إلى 65 عامل، مما يؤهلها أن تصنف ضمن المؤسسات المتوسطة الحجم وفقا للقانون 18-01 المتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة¹.

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الشكل رقم 1.3 : الهيكل التنظيمي لمؤسسة SARL F.B.K



المصدر : من إعداد الطالب بناء على المعلومات المتحصل عليها.

الفرع الثاني : منهجية الدراسة المتبعة: يمثل المنهج في الدراسة الميدانية الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة، وباعتبار بحثنا الذي يدور حول الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي من أجل زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية للشركة، بمعنى آخر تحديد ما إذا كانت الإجراءات والتقنيات المستعملة من طرف المراجع تساهم في زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية، لذا سوف نعتمد في دراستنا على تقارير الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات علي صالح بن يحيى للشركة محل الدراسة (SARL F.B.K) للسنة المالية 2015.

الفرع الثالث : الأدوات المستخدمة في الدراسة: من أجل معالجة موضوع الدراسة الميدانية تم الاعتماد على المقابلة الشخصية للتأكد من الحقائق والحصول على المعلومات الكافية عن طريق الأسئلة والتحاور مع المراجع لمعرفة كيفية انجاز التقارير، والتأكد من تطبيق معايير التدقيق الجزائية المتعارف عليها والالتزام بالمبادئ المحاسبية، ومعرفة رأيه حول القوائم المالية من خلال تقاريره النهائية للشركة محل الدراسة، وكذا الاستفادة من مؤهلات وخبرات ومهارات المراجع، كما تتيح لنا هذه الأداة فرصا أكبر لطرح أسئلة ترتبط بالإشكالية المطروحة من أجل فك الاستفسار حولها ومناقشتها، وتسمح لنا بمعرفة الواقع الميداني عن المراجعة الخارجية القانونية.

المطلب الثاني : عرض مختلف مراحل المراجعة في المؤسسة محل الدراسة

إن أي عملية مراجعة لابد أن تسلك مسلكا علميا ومنهجيا منظما حتى تضمن حسن الأداء وتحقيق الهدف المسطر، ولا تختلف كثيرا مهمة المراجعة القانونية عن باقي المهام في الطريقة والمنهج المتبع، وفيما يلي سنحاول عرض أهم المراحل التي اعتمدها المراجع في تدقيق شركة (SARL F.B.K) وإعداد تقاريرها:

الفرع الأول : الاتصالات الأولية والحصول على المعرفة العامة للمؤسسة: في واقع الأمر تعد هذه المرحلة مهمة وأساسية لكلا الطرفين (محافظ الحسابات والشركة)، و يمكن تلخيصها في النقاط الآتية :

أولا: اللقاء الأولي مع الهيئة المكلفة بالإدارة : يتم في هذه المرحلة تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة (الملحق رقم 03)، تبعا لإرسال الشركة طلب تعيين محافظ حسابات للفترة الممتدة من سنة 2015 إلى 2017 (الملحق رقم 01). وبعد أن يتأكد محافظ حسابات من عدم وقوعه في حالات التنافي أو الموانع المنصوص عليها في النصوص

التشريعية والتنظيمية، يعبر عن قبوله للمهمة كتابيا (الملحق رقم 02)، وهذا حتى يتمكن من مباشرة مهامه، كما يناقش ويوضح محافظ الحسابات للجمعية العامة أساليب العمل ورزنامة التدخلات.

ثانيا: تحديد الأتعاب: في هذه المرحلة يتم الاتفاق مسبقا بين المؤسسة ومحافظ الحسابات حول مبلغ الأتعاب وطريقة تسديدها.

ثالثا: اعتراف الإدارة (رسالة التأكيد): حيث جاءت النقطة السابعة من المعيار الجزائري للتدقيق (NAA 210) والمتعلق ب"اتفاق حول أحكام مهمة المراجعة"¹ أنه يتعين على الإدارة أن تعترف وتدرّك وتحمل مسؤوليتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للكشوف المالية، وأن تعتبر أنه من الضروري وضع نظام للرقابة الداخلية فعال. (الملحق رقم 05).

رابعا: رسالة المهمة : تطرق المعيار (NAA 210) إلى رسالة المهمة من حيث الأحكام الأساسية والمحاور الرئيسية للمهمة، حيث يقوم المراجع بإعداد هذه الرسالة، ويجب أن تتم المصادقة عليها من الطرفين (الملحق 04).

خامسا: التخطيط و الإعداد للانطلاق في العمل : تعد هذه المرحلة التمهيدية ضرورية جدا وذلك من أجل إنجاز العمل الميداني، تضم هذه المرحلة عموما وضع مخطط التدخلات وتعيين المساعدين وبرمجة الزيارات الميدانية.

سادسا: إعداد أوراق العمل : يندرج هذا الإجراء في إطار عمل محافظ الحسابات، حيث يقوم المراجع بفتح ملفين كما هو معمول به في إطار المراجعة القانونية، يسمى الأول بالملف الدائم، يضم كل الوثائق القانونية التي تعرف بالمؤسسة وتتعلق بمحيطها، إضافة إلى كل الإجراءات والتعليمات الداخلية كالهيكل التنظيمي، القانون الداخلي،.... الخ. أما الثاني فهو ملف العمل، حيث يضم المعلومات المالية ووثائق الإثبات، وعلى العموم كل الوثائق الضرورية المتعلقة بالدورة الحالية.

الفرع الثاني : فحص وتقييم الإجراءات: ويكون هذا بمراجعة كافة الإجراءات بهدف فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، حيث يقوم المراجع بإتباع الخطوات التالية :

أولا: التعرف على الإجراءات: حيث يطلب المراجع من مدير الشركة وبعض موظفيها شرح ووصف مختلف الإجراءات العملية أثناء تنفيذ مختلف العمليات المتعلقة بنشاط المؤسسة، وما إن كانت هنالك تعليمات ومذكرات داخلية تضبط هذه الإجراءات.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر رقم 02، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المؤرخ في 04 فيفري 2016، ص 2-5.

ثانيا: تقييم نظام الرقابة الداخلية: تعد هذه الخطوة غاية في الأهمية في المراجعة القانونية، حيث يقوم المراجع بتنفيذها في مرحلتين، الأولى المعاينة النظرية لإجراءات الرقابة الداخلية على مستوى الشركة من أجل تحديد نقاط الضعف ونقاط القوة. وفي خطوة موائية تأكيد مصداقية نقاط القوة في أرض الواقع واختبار مدى استمراريته من خلال معاينة بعد الإجراءات والوقوف على تنفيذها ميدانيا و تتبع سيرورتها من البداية إلى النهاية.

ثالثا: تركيز الفحص والتحقيق: لاسيما في مواقع نقاط الضعف، من أجل تحديد الاختلالات وتقدير مدى تأثير هذه الاختلالات على عناصر القوائم المالية.

الفرع الثالث : فحص التسجيلات المحاسبية و أرصدة الحسابات والدفاتر القانونية: من الأشغال الضرورية في مهمة محافظة الحسابات، التأكد من تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل سليم ومراجعة التسجيلات المحاسبية والتأكد من السريانية والتطابق ومن مصداقية الأرصدة وصحتها في نهاية الدورة، إضافة إلى الاطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية، ولقد قام محافظ الحسابات بهذه الأعمال على مستوى شركة SARL FBK حيث سمحت له هذه العملية بالوقوف على بعض النقائص والملاحظات، التي سيتم الإشارة إليها في التقرير.

الفرع الرابع : إعداد التقارير الضرورية: يتم إعداد مختلف التقارير الضرورية مع إبداء رأي فني محايد حول صحة المعلومات الواردة ومصادقيتها في القوائم المالية. في المطلب الموالي نعرض تقارير محافظ الحسابات للشركة محل الدراسة وفق ما تقتضيه المعايير الجزائرية بعد عرض مختلف الوثائق والملفات الضرورية لإنجاز المهمة.

المطلب الثالث : عرض تقارير محافظ الحسابات وفق ما تتطلبه المعايير الجزائرية.

في هذا المطلب سنحاول عرض الملفات الضرورية وأهم الوثائق التي تضمها هذه الملفات في الفرع الأول، بعدها سنتطرق في الفرع الثاني إلى عرض تقارير محافظ الحسابات للشركة محل الدراسة وفق ما تقتضيه المعايير التي تمت دراستها في الجانب النظري وذلك للفترة الممتدة من 2015/01/01 إلى 2015/12/31.

الفرع الأول : الوثائق الضرورية لإنجاز المهمة: لانجاز مهمة محافظ الحسابات على مستوى الشركة محل الدراسة، تطلب الأمر من المراجع فتح الملفات الآتية:

أولا : الملف الدائم le dossier permanent : هو ملف موحد يتم تشكيله في بداية السنة الأولى من الوكالة الأولى، ويمكن تحيينه إذا اقتضت الضرورة، حيث يضم هذا الملف ما يلي :

- الوثائق المتعلقة بتعريف المؤسسة: حيث تشمل نسخة من القانون الأساسي، نسخة من السجل التجاري، الشهادة الجبائية لإثبات الوجود (C20)، مختلف محاضر الجمعيات العامة، ملف الضمان الاجتماعي، ...الخ. (وثائق متحصل عليها من المؤسسة).
- رسالة طلب التعيين Demande de désignation (ملحق رقم 01).
- رسالة القبول Lettre d'acceptation (ملحق رقم 02).
- محضر الجمعية العامة الاستثنائية للتعين PV AGEX (ملحق رقم 03).
- رسالة المهمة Lettre de mission (ملحق رقم 04).
- رسالة التأكيد Lettre d'affirmation (ملحق رقم 05).
- معلومات مالية ومحاسبية تخص السنوات المالية السابقة .
- وثائق أخرى ضرورية لتأكيد المعلومات المالية (مثل G50 ، CNAS ، CACOBATH...الخ).
- تقرير محافظ الحسابات السابق.
- ثانيا : ملف العمل le dossier de travail :** يتم تشكيل ملف العمل تدريجيا أثناء فترة المراجعة، حيث يضم أوراق العمل الضرورية لانجاز مهمة المراجعة، الخاصة بالسنة المعنية، يشمل هذا الملف الديناميكي الوثائق الثبوتية والبيانات التالية :
- القوائم المالية للسنة المعنية (ملحقة بالتقرير).
- نسخ من اليومية العامة ودفتر الجرد، إضافة إلى الدفتر الكبير، يكون ملحقا بتحليل أرصدة.
- ميزان المراجعة بعد الجرد يضم كل الحسابات المستعملة (ملحق رقم 06).
- ملف التنبيهات (ملحق رقم 07).
- جداول الاهتلاكات (ملحق رقم 08).
- محضر الجرد للتنبيهات (ملحق رقم 09).
- محضر جرد المخزونات (ملحق رقم 10).
- محضر جرد الصندوق (ملحق رقم 11).
- حالة التقارب البنكي (ملحق رقم 12).

الفرع الثاني: إعداد التقارير الضرورية وفقا لمتطلبات المعايير الجزائرية: بعد إتمام محافظ الحسابات لأشغال الفحص والتحقيق في الشركة محل الدراسة، قام بإعداد التقارير وفق ما

تتطلبه معايير تقارير محافظ الحسابات وكذا المعايير الجزائرية للتدقيق التي صدرت مؤخرا، وذلك للفترة الممتدة من 2015/01/01 إلى 2015/12/31.

مكتب التدقيق والمحاسبة
بن يحي علي بن صالح
رقم لاعتماد: 1248 - رقم التسجيل: 1055

تقرير محافظة الحسابات
- ش ذ م م أف. بي. كا-
للسنة المالية المقفلة في 2015/12/31

11 ماي 2016

العنوان: وسط المدينة غرداية
هاتف / فاكس 029269899

السيد بن يحي علي

محافظ حسابات

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة لـ ش ذ م م

أ.ف.بي.ك

الموضوع : تقارير محافظة الحسابات للسنة 2015

في إطار مهمة محافظة الحسابات لشركتكم SARL F.B.K، التي يقع مقرها في الجزائر العاصمة، يشرفنا أن نوافيكم بتقرير فحص القوائم المالية التي تم إقفالها بتاريخ 31 ديسمبر 2015.

يضم هذا التقرير الأجزاء الآتية :

1. الجزء الأول : تقرير التعبير عن رأي حول القوائم المالية، وينقسم بدوره إلى جزئين:

- التقرير العام للتعبير عن الرأي

- المراجعات و المعلومات الخاصة.

2. الجزء الثاني : يضم هذا الجزء أهم التقارير الخاصة عن المعاملات المشار إليها في

القانون التجاري، القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير

المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المرسوم التنفيذي رقم 156-08

المؤرخ في 26 ماي 2008 والمتعلق بتنفيذ أحكام القانون المتعلق بالنظام المحاسبي

المالي، المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 الذي يحدد معايير تقارير

محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها، والقرار 24 جوان 2013 المحدد لمحتوى

معايير تقارير محافظ الحسابات، حيث تتمثل هذه التقارير في :

- التقرير حول الاتفاقيات المنظمة.

- التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات.

- التقرير حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

- التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة.

- التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية.

- التقرير حول استمرارية الاستغلال.

3. الجزء الثالث : القوائم المالية:

سنبقى رهن إشارتكم لنوافيكم بكل المعلومات التي ترونها ضرورية من أجل فهم

محتوى هذا التقرير.

في الأخير، تقبلوا منا سادتي أعضاء الجمعية العامة أسمى عبارات التقدير و الاحترام.

غرداية يوم 11 ماي 2016

محافظ الحسابات

أولا : تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم
المالية

- التقرير العام للتعبير عن الرأي
- المراجعات و المعلومات الخاصة

السيد بن يحي علي
محافظ حسابات

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة لـ ش ذ م م

أ.ف.بي.ك

1- التقرير العام للتعبير عن الرأي

في إطار تنفيذ المهمة المسندة لنا من قبل الجمعية العامة الاستثنائية لمؤسستكم (SARL F.B.K) بتاريخ 28 جانفي 2015، يشرفنا أن نقدم لكم نتائج عملية مراجعة الحسابات للسنة المالية 2015، لشركتكم المتخصصة في أشغال البناء و التي تم إنشاؤها في سنة 2012، والتي يقع مقرها في الجزائر.

لقد قمنا بفحص القوائم المالية المقفلة في 31 ديسمبر 2015 و التي تم وقفها وإعدادها من قبل مسير الشركة وتحت مسؤوليته، وذلك وفقا للقواعد والنصوص التنظيمية السارية المفعول، إن هذه القوائم المالية المرفقة تم إعدادها وفقا للمبادئ والقواعد المحاسبية المتضمنة في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

تتمثل مسؤوليتنا من خلال هذه المهمة في التعبير عن رأينا حول القوائم المالية من خلال الأهداف المسطرة. تجدر الإشارة إلى أننا حصلنا من إدارة مؤسستكم على ضمان بأن حسابات السنة المالية 2015 لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.

وحتى يكون التعبير عن رأينا مؤسسا، لقد قمنا بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من مختلف أدلة الإثبات المتحصل عليها، مما سمح لنا بتقدير الأهمية النسبية للمعاينات التي قمنا بها والطابع المعتبر للاختلالات التي تم اكتشافها. نشير في هذا الإطار إلى أن عملية تدقيق شركتكم سمحت لنا بالوقوف على بعض النقائص والملاحظات التي سنفصلها في الجزء الثاني من هذا التقرير.

إن مهمة الفحص التي قمنا بها قد تمت بالعناية المطلوبة ووفقا لمعايير المهنة، مما يؤهلها حسب تقديرنا أن تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأينا حول الحسابات السنوية، كما يلي:

ختاما لمهمتنا، وبعد الإتمام من فحص حسابات شركة (SARL F.B.K) المقفلة في 31 ديسمبر 2015 وفقا للمعايير المتعلقة بالتدقيق، وإجراءات الرقابة الضرورية في ظل قواعد المهنة، وبناءا على الملاحظات والنقائص التي تم الإشارة إليها في هذا التقرير،

نصادق بتحفظ على أن حسابات المؤسسة منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية السارية المفعول، في نهاية السنة المعنية.

غرداية يوم 11 ماي 2016 محافظ الحسابات

2- المراجعات والمعلومات الخاصة

1- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة : في إطار عملية الفحص قمنا بالتحقق من التوافق والتطابق بين الحسابات والوثائق والعمليات والتسجيلات المحاسبية ودفاتر القانونية، بعدها توصلنا إلى الخلاصات الآتية :

- أرصدة الميزانية في 31 ديسمبر 2014، هي نفسها الموجودة في الميزانية الافتتاحية في 01 جانفي 2015، وهذا ما يؤكد احترام المؤسسة لمبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية.
- رقابة تطابق الجانب الجبائي مع الجانب المحاسبي لا يطرح اختلافات كبيرة تذكر.
- الوثائق والأدلة الثبوتية للفترة المعتبرة متاحة ومسجلة محاسبيا في نفس الفترة.
- جميع العمليات المحاسبية في الفترة المالية من 01 جانفي إلى ديسمبر 2015، خضعت للتسجيل في حسابات المؤسسة.

- جميع التسجيلات المحاسبية تترجم المعاملات الحقيقية المتعلقة بالمؤسسة.
- الدفاتر والسجلات القانونية موجودة وممسوكة بشكل منظم إلى غاية 2015/12/31، على النحو المنصوص عليه في القانون التجاري، والأحكام المتعلقة النظام المحاسبي المالي.

2- المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية : لقد سمحت لنا عملية فحص وتحليل أرصدة حسابات عناصر الميزانية وحساب النتائج من تسجيل بعض الملاحظات التي نود من خلالها لفت انتباه القارئ دون التشكيك في الرأي المعبر عنه، وسنحاول عرض هذه الملاحظات في النقاط التالية :

- لاحظنا عدم اعتماد المؤسسة على طرق المعالجة المحاسبية للعقود الطويلة الأجل التي جاء بها النظام المحاسبي المالي (طريقة التقدم أو طريقة الإتمام). لذا يتوجب على إدارة المؤسسة اعتماد إحدى تلك الطرق حسب الإمكانيات المتاحة للمؤسسة، إلا أننا نشير في هذا الإطار إلى أن إدارة الضرائب تدعوا المؤسسات إلى اعتماد طريقة التقدم¹.

- رصيد المدينون الآخرون ظاهر في نهاية السنة 2015 بمبلغ قدره : 2 674 367.34 دج، وهذا الرصيد يمثل مبلغ الأعباء قيد التعيين (ح/471) ! تجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن النظام المحاسبي المالي ينص على أن "كل عملية تسجل في الحساب 47 يتم قيدها في الحساب الختامي في أقرب الأجل. وهذا الحساب لا يظهر في الكشوف المالية"، لذا يجب

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، أمر 09-01 مؤرخ في 22 جوان 2009، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009، العدد 44، بتاريخ 26 جوان 2009، المادة 04، ص 04.

توخي الحذر من مثل هذه الأخطاء لضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي، وتوفير معلومات ذات مصداقية ودلالة.

3- معلومات يتوجب الإشارة إليها : عموماً المؤسسة تمتثل للقواعد المحاسبية والجبائية السارية المفعول، إلا أن هذا لا يمنعنا من الإشارة إلى بعض المعلومات القانونية في إطار عملية التدقيق التي قمنا بها، نلخص هذه المعلومات في النقاط التالية :

- الاحتياطي القانوني: لاحظنا غياب تشكيل الاحتياطي القانوني لهذه السنة والسنوات السابقة، وبصفتنا محافظ حسابات شركتكم، فإننا نذكركم في هذا الإطار، أن المادة 721 من القانون التجاري تنص على أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات المساهمة تقطع من الأرباح الصافية للسنة المالية بعد طرح خسائر السنوات السابقة، نصف العشر على الأقل، ويخصص هذا الاقتطاع لتكوين الاحتياطي القانوني، ويصبح هذا الاقتطاع غير إلزامي إذا بلغ عشر رأس المال.

- مراجعة تقرير التسيير : عملاً بأحكام القانون التجاري وأحكام المادة 23 من قانون المهنة، التي تتعلق تقرير تسيير الشركة المعد من طرف المسير والموجه للجمعية العامة، نحيطكم علماً أننا لم نستلم نسخة من هذا التقرير، ونتيجة لذلك لا يمكننا إبداء الرأي بشأن هذا الموضوع.

- ملاحظة تتعلق ببعض مكونات القوائم المالية: من خلال تدقيقنا للقوائم المالية لشركتكم للسنة المالية 2015 لاحظنا غياب الملحق الذي من المفترض أن يتضمن معلومات ضرورية مكملة من أجل فهم بقية الكشوف المالية ! هذا النقص راجع لعدم فهم محاسب الشركة لكيفية إعداد هذا الكشف (الملحق)، هذه الوضعية أدت بنا للتعمق أكثر في تحليل أرصدة ومبالغ عناصر القوائم المالية للتأكد من مصداقيتها.

في هذا الإطار يتوجب علينا أن نذكركم بما يلي: طبقاً لقانون المحاسبة فإن الملحق يعد جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية الخمسة، إذ يعتبر وثيقة تلخيص ويوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية، حساب النتائج، ويتم كلما اقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارئ الكشوف المالية؛ على العموم فإن المعلومات المتضمنة في الملحق يجب أن تحقق معيارين: الطابع الملائم للإعلام، والأهمية النسبية.

بناءً على ما سبق فإننا ندعوا مسير الشركة، للسهر على تسوية كل الملاحظات التي تمت الإشارة إليها في مضمون هذا التقرير.

غرداية يوم 11 ماي 2016

محافظ الحسابات

ثانيا: التقارير الخاصة

التقرير حول الاتفاقيات المنظمة

التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس تعويضات

التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة

التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

التقرير حول استمرارية الاستغلال

التقرير حول حصص المساهمات و فروع الشركات ذات المسؤولية المحدودة

السيد بن يحي علي
محافظ حسابات

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة لـ ش ذ م م

أ.ف.بي.ك

التقرير حول الاتفاقيات المنظمة

- بناء على المادة 628 من الأمر رقم 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدل والتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996، والقانون رقم 05-02 المؤرخ في 6 فيفري 2005، التي تنص على أنه "لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا بعد استئذان الجمعية العامة مسبقا بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات" حيث لا يقصد هنا الاتفاقيات العادية التي تتناول عمليات الشركة مع زبائنها.

- وبناء على المادة 23 والمادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- وبناء على المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها.

- وبناء على القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

بناء على كل ما سبق، وبعد الإتمام من مهمة محافظة الحسابات لشركتكم للسنة المالية 2015، نحيطكم علما بأننا لم نكتشف ولم يتم إخطارنا بوجود حالات للاتفاقيات المشار إليها أعلاه.

غرداية يوم 11 ماي 2016
محافظ الحسابات

السيد بن يحي علي
محافظ حسابات

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة لـ ش ذ م م

أ.ف.بي.ك

التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس تعويضات :

- بناء على المادة 680 من الأمر رقم 59-75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996، والقانون رقم 05-02 المؤرخ في 6 فيفري 2005.

- بناء على الفقرة 4 من المادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- بناء على المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها.

- بناء على القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

فإننا نصادق على صحة المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) تعويضات، والمذكورة في الوثيقة المعدة من طرف مسير الشركة، ونصادق بمطابقتها للدفاتر المحاسبية والقانونية. حيث يقدر هذا المبلغ للفترة المعتبرة من 01 جانفي إلى غاية 31 ديسمبر 2015 بـ: 3 270 806.00 دج، وفق الجدول التالي :

الاسم واللقب	الوظيفة	المبلغ
أ.صالح	مسير	796.365.00
ل.مصطفى	مساعد مسير	708.140.00
ح.محمد	رئيس قسم	588.767.00
ل.يحيى	رئيس قسم	588.767.00
م.إسماعيل	رئيس قسم	588.767.00
المجموع		3.270.806.00

غرداية يوم 11 ماي 2016
محافظ الحسابات

السيد بن يحي علي

محافظ حسابات

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة لـ ش ذ م م

أف.بي.ك

التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين

- طبقاً لأحكام المادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- بناءً على المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها.
- بناءً على القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

يشرفني أن أحيطكم علماً بأنه لم نكتشف ولم يتم تبليغنا بوجود امتيازات خاصة ممنوحة للمستخدمين خلال الفترة المعنية بالتدقيق.

غرداية يوم 11 ماي 2016
محافظ الحسابات

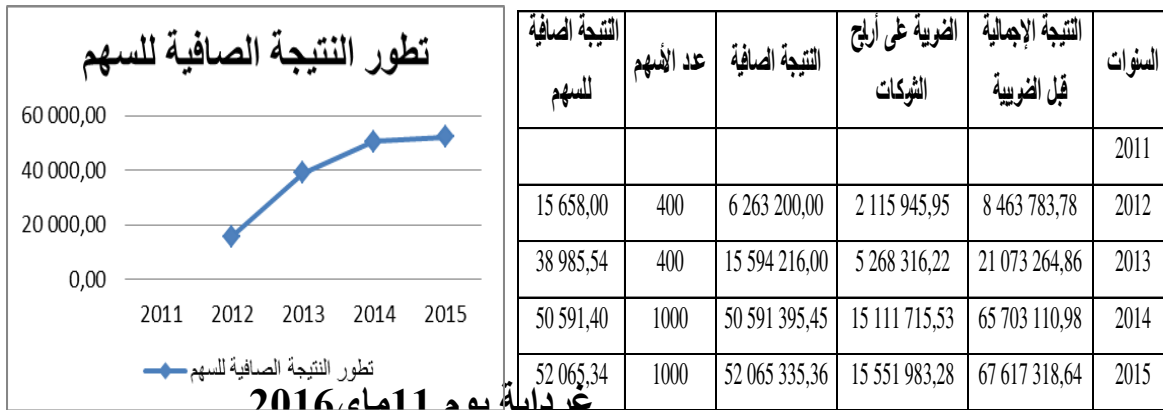
السيد بن يحيى علي
محافظ حسابات

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة لـ ش ذ م م

أف.بي.ك

التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة

- طبقاً لأحكام المادة 678 الفقرة 06 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أبريل 1993، الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996، والقانون رقم 05-02 المؤرخ في 6 فيفري 2005.
 - والمادة 25 الفقرة 6 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
 - بناءً على المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها.
 - بناءً على القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.
- بناءً على كل ما سبق، وتنفيذاً لمهامنا، فإنه يتعين علينا عرض تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة وفق الجدول التالي:



غرداية يوم 11 ماي 2016
محافظ الحسابات

السيد بن يحي علي
محافظ حسابات

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة لـ ش ذ م م

أ.ف.بي.كا

التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية

- بناءً على أحكام المادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- وبناءا على المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها.
- وبناءا على القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.
- إن نظام الرقابة الداخلية يتعلق بجملة من الإجراءات والوسائل والتدابير التي تضعها الشركة، هذه الوسائل والسلوكيات، والإجراءات تتفق مع الخصائص المحددة لكل شركة. ويهدف نظام الرقابة الداخلية إلى ما يلي :
- ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية.
- ضمان الحماية والمحافظة على أصول المؤسسة.
- ضمان الامتثال للقوانين والتنظيمات.
- ضمان تطبيق تعليمات الإدارة لتحسين الأداء.
- في إطار أداء مهمتنا وبعد الاطلاع وفحص مختلف الإجراءات والوسائل، نود أن نلفت انتباهكم إلى أن إجراءات الرقابة الداخلية بمؤسستكم غير كافية لتحقيق الأهداف المشار إليها، خاصة على سبيل المثال ما يتعلق وضع هيكل تنظيمي مفصل، وضعية المخازن، إضافة إلى إجراءات الشراء !
- وعليه، وبغية تحسين نظام الرقابة الداخلية داخل شركتكم، يتعين عليكم العمل على وضع إجراءات وقواعد تحدد بوضوح المهام والمسؤوليات وفقا لمخطط هيكلي مفصل، كما يجب تحديد الأساليب المناسبة لتداول الوثائق والمعلومات داخل الشركة.

غرداية يوم 11 ماي 2016 محافظ الحسابات

السيد بن يحي علي
محافظ حسابات

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة لـ ش ذ م م

أف.بي.ك

التقرير حول استمرارية الاستغلال

- بناء على أحكام المادة 676 و المادة 715 مكرر 11 من الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدل و المتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996، والقانون رقم 05-02 المؤرخ في 6 فيفري 2005.
- وبناءا على المادة 6 من القانون رقم 07-11 المؤرخ 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي،.

- وبناءا على المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ 26 ماي 2008 المتعلق بتطبيق أحكام قانون النظام المحاسبي المالي.
- وبناءا على المادة 25 من القانون رقم 01-10 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب.
- وبناءا على المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال إرسالها.
- وبناءا على القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

فإنه وبهدف تنفيذ مهمتنا بالعناية المطلوبة، قمنا بالفحص اللازم وبحساب بعض المؤشرات المالية التي رأيناها ضرورية من أجل التأكد من موضوع استمرارية الاستغلال، وهذا كما يقتضيه المعيار الدولي للتدقيق (ISA570). والجدول الموالي يلخص أهم تلك المؤشرات :

النسبة أو المؤشر	البيان	2014	2015
رأس المال العامل	الخصوم غير الجارية - الأصول غير	35 951 600.38	46 958 070.25
نسبة التحرر المالي	الموارد الخاصة / مج الخصوم	78.20%	55.60%
نسبة الوفاء العامة	مج الأصول / الديون	1.27	2.25
نسبة المردودية	النتيجة قبل الضريبة / رؤوس الأموال	0.85	0.86
نسبة المردودية	إجمالي فائض الاستغلال / الموارد	0.97	0.98
معدل الادماج	القيمة المضافة / رقم الاعمال	41.30	41.65

بناءا على ما سبق، ونظرا لكون النسب والمؤشرات المذكورة أعلاه مقبولة على العموم، نتشرف بإبلاغكم أننا لم نلاحظ وجود أي مؤشر مالي أو عملياتي يشكل خطر على استمرارية الاستغلال على مستوى مؤسستكم.

غرداية يوم 11 ماي 2016
محافظ الحسابات

السيد بن يحي علي
محافظ حسابات

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة لـ ش ذ م م

أ.ف.بي.ك

التقرير حول حصص المساهمات و فروع الشركات ذات المسؤولية المحدودة

- بناءا على الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993، الأمر رقم 96-27 المؤرخ في 9 ديسمبر 1996، والقانون رقم 05-02 المؤرخ في 6 فيفري 2005.

- وبناءا على المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 06-354 المؤرخ في 9 أكتوبر 2006 المحدد لكيفيات تعيين محافظ الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة.
- وبناءا على القانون رقم 10-01 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

فإنه تنفيذا للمهمة التي كلفنا بها، وكذا المعلومات التي تحصلنا عليها والوثائق التي وضعت تحت تصرفنا، يشرفنا أن ننهي إلى علمكم ما يلي :

تشمل حصص المساهمات شركتكم 1000 سهم، قيمة السهم الواحد 10 000 دج موزعة على النحو التالي :

- السيد AAAAA مساهم بـ500 حصة أي بمبلغ إجمالي قدره : 5 000 000 دج .
 - السيد BBBBBB مساهم بـ300 حصة أي بمبلغ إجمالي قدره : 3 000 000 دج.
 - السيد CCCCC مساهم بـ200 حصة أي بمبلغ إجمالي قدره : 2 000 000 دج.
- وفي ما يخص فروع الشركة، فإن للشركة فرع واحد في مدينة عنابة أنشئ في سنة 2014 من أجل إنجاز مشاريع خاصة.

غرداية يوم 11 ماي 2016
محافظ الحسابات

SARL F. B. K

EXERCICE: 01/01/15 AU 31/12/15

N° D'IDENTIFICATION:001247109006348

BILAN (ACTIF)

Type Edition : DEFINITIVE

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2014
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Terrains					
Bâtiments		3 231 200,00	350 046,67	2 881 153,33	3 204 273,33
Autres immobilisations corporelles		46 078 547,01	17 886 977,23	28 191 569,78	37 401 381,75
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		49 309 747,01	18 237 023,90	31 072 723,11	40 605 655,08
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		21 853 056,30		21 853 056,30	21 013 056,73
Créances et emplois assimilés					
Clients		5 300 000,00		5 300 000,00	10 156 360,97
Autres débiteurs		2 674 367,34		2 674 367,34	1 052 240,00
Impôts et assimilés		879 657,55		879 657,55	689 104,45
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		78 563 467,48		78 563 467,48	24 378 387,14
TOTAL ACTIF COURANT		109 270 548,67		109 270 548,67	57 289 149,29
TOTAL GENERAL ACTIF		158 580 295,68	18 237 023,90	140 343 271,78	97 894 804,37

SARL F. B. K

EXERCICE: 01/01/15 AU 31/12/15

N° D'IDENTIFICATION:001247109006348

BILAN (PASSIF)

Type Edition : DEFINITIVE

LIBELLE	NOTE	2015	2014
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		10 000 000,00	10 000 000,00
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		15 966 744,63	15 966 744,63
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		52 064 048,73	50 590 510,83
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		78 030 793,36	76 557 255,46
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières			
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance			
TOTAL II			
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		63 302,97	5 649 510,19
Impôts		11 464 428,12	15 179 709,78
Autres dettes		50 784 747,33	508 328,94
Trésorerie passif			
TOTAL III		62 312 478,42	21 337 548,91
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		140 343 271,78	97 894 804,37

SARL F. B. K

EXERCICE: 01/01/15 AU 31/12/15

N° D'IDENTIFICATION:001247109006348

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

Type Edition : DEFINITIVE

LIBELLE	NOTE	2015	2014
Ventes et produits annexes		255 860 000,00	242 120 000,00
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		255 860 000,00	242 120 000,00
Achats consommés		-145 000 200,00	-138 008 400,00
Services extérieurs et autres consommations		-4 285 206,00	-4 140 252,00
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-149 285 406,00	-142 148 652,00
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		106 574 594,00	99 971 348,00
Charges de personnel		-24 308 814,33	-20 588 904,32
Impôts, taxes et versements assimilés		-5 117 200,00	-5 114 265,00
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		77 148 579,67	74 268 178,68
Autres produits opérationnels			
Autres charges opérationnelles			
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-9 532 931,97	-8 565 952,32
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V- RESULTAT OPERATIONNEL		67 615 647,70	65 702 226,36
Produits financiers			
Charges financières			
VI-RESULTAT FINANCIER			
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		67 615 647,70	65 702 226,36
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-15 551 598,97	-15 111 715,53
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		255 860 000,00	242 120 000,00
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-203 795 951,27	-191 529 489,17
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		52 064 048,73	50 590 510,83
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		52 064 048,73	50 590 510,83

SARL F. B. K

EXERCICE: 01/01/15 AU 31/12/15

N° D'IDENTIFICATION:001247109006348

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

Type Edition : DEFINITIVE

LIBELLE	NO1	2015	2014
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		304 212 560,97	281 694 728,28
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-222 974 574,74	-218 979 238,11
Intérêts et autres frais financiers payés			-8 286,72
Impôts sur les résultats payés		-20 129 098,55	-1 290 596,00
Opérations en attente de classement (47) !!!!		-2 674 367,34	
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		58 434 520,34	61 416 607,45
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		58 434 520,34	61 416 607,45
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-4 249 440,00	-48 868 560,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		-4 249 440,00	-48 868 560,00
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts			2 213 213,37
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			-142 320,00
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)			2 070 893,37
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		54 185 080,34	14 618 940,82
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		24 378 387,14	9 759 446,32
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		78 563 467,48	24 378 387,14
Variation de la trésorerie de la période		54 185 080,34	14 618 940,82
Rapprochement avec le résultat comptable		2 121 031,61	-35 971 570,01

SARL F. B. K

EXERCICE: 01/01/15 AU 31/12/15

N° D'IDENTIFICATION:001247109006348

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

Type Edition : DEFINITIVE

LIBELLE	NOTE	Capital social	Prime d'emission	Ecart d'évaluation	Ecart de réévaluation	Réserves et résultat
Solde au 31 décembre 2013		4 000 000,00	0,00	0,00	0,00	15 966 744,63
Changement méthode comptable 2014						
Correction d'erreurs significatives 2014						
Réévaluation des immobilisations 2014						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat 2014						
Dividendes payés 2014						
Augmentation de capital 2014		6 000 000,00				
Résultat net de l'exercice 2014						50 590 510,83
Solde au 31 décembre 2014		10 000 000,00	0,00	0,00	0,00	66 557 255,46
Changement méthode comptable 2015						
Correction d'erreurs significatives 2015						
Réévaluation des immobilisations 2015						
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat 2015						
Dividendes payés 2015						-50 590 510,83
Augmentation de capital 2015						
Résultat net de l'exercice 2015						52 064 048,73
Solde au 31 décembre 2015		10 000 000,00	0,00	0,00	0,00	68 030 793,36

المطلب الرابع: تحليل العلاقة بين تطبيق معايير تقارير محافظ الحسابات وجودة المراجعة القانونية

تعد جودة المراجعة الخارجية من الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل طرف معني بالمراجعة خاصة محافظ الحسابات وأصحاب الشركة (المساهمون)، والوصول إلى هذا الهدف مرتبط بمدى احترام وتطبيق الإجراءات النظرية والأساليب العملية، وقد سبق وأن تطرقنا إلى هذه الإجراءات والأساليب في الجزئين النظري والتطبيقي من هذه الدراسة، حيث تتمثل الأساليب العملية في تخطيط وتنفيذ مختلف مراحل مهمة المراجعة، بينما تشمل الإجراءات النظرية مختلف النصوص التنظيمية والمعايير المرتبطة بالمراجعة. ومن خلال ما سبق ذكره يتبين لنا أن هناك علاقة ايجابية بين تطبيق معايير تقارير محافظ الحسابات وجودة المراجعة القانونية، حيث أن احترام هذه المعايير أثناء تنفيذ مهمة المراجعة في إعداد التقارير الضرورية، يعد عاملاً أساسياً يساهم في الوصول إلى تحقيق الجودة، فبدون هذه المعايير وغيرها لا يستطيع المهني (المراجع) إعداد تقارير تتضمن معلومات مفيدة للمعنيين، وتسمح لأصحاب الشركة باتخاذ القرارات الضرورية في الوقت المناسب، وبالتالي تتأثر جودة التقارير بعدم احترام المعايير.

بناءً على ما تقدم، نلاحظ أن تطبيق المعايير المتعلقة بتقارير محافظ الحسابات تؤثر بشكل واضح في جودة المراجعة، فنوعية المعلومات الواردة في التقرير تفيد المعنيين وتزيد من درجة ضمان وصحة القوائم المالية، كما تخفف من حدة خوف المساهمين والمستثمرين، وعليه فكلما التزم محافظ الحسابات بهذه المعايير أثناء أداء مهمته، كلما ساهم ذلك في تحقيق الجودة. إلا أنه تجدر الإشارة في هذا المجال إلى أن تحقيق أعلى مستويات الجودة في المراجعة لا يتوقف فقط على تطبيق هذه المعايير، بل تمتد مؤشرات تم التطرق إليها في الجزء النظري لا يمكن الاستهانة بها.

خلاصة

لقد سمحت لنا الدراسة التطبيقية التي أجريناها على مستوى مكتب التدقيق والمحاسبة من خلال الاطلاع على تقارير الشركة محل الدراسة، بتوظيف مختلف المعارف التي رأيناها في الجانب النظري للقيام بدراسة تقارير حسابات الشركة للسنة المالية 2015، وذلك في إطار مهمة المراجعة القانونية التي يقوم بها محافظ الحسابات، ومن أجل تجسيد هذه الدراسة التطبيقية قمنا بمحاولة عرض مختلف مراحل عملية المراجعة، وعرض تقارير محافظ الحسابات وفق ما تقتضيه المعايير، بحيث تتضمن هذه الدراسة تقارير عامة للتعبير عن الرأي، إضافة للتقارير الخاصة الضرورية وفقا لما جاء في القانون التجاري والنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بمهنة المراجعة في الجزائر.

للإشارة فإنه تمت تقارير خاصة لم يتم التطرق إليها لأنها لا تعني الشركة محل الدراسة، لكن هذا لا يمنع محافظ الحسابات لأن يتعرض لهذه التقارير عند الضرورة، ، تتعلق هذه التقارير بـ :

- تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة.
- التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان.
- التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال.
- التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال.
- التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة.
- التقرير المتعلق بتوزيع تسبيقات على أرباح الأسهم.
- التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم.

بعدما تطرقنا في هذه الدراسة حول نظام المعلومات المحاسبية وجودة المراجعة الخارجية نستطيع القول أن المراجعة الخارجية تؤدي دورا هاما في زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية، ويتوقف هذا الدور على قيام المراجع بعمله على أكمل وجه من خلال بذل العناية المهنية اللازمة في عملية الفحص والتحقيق من أجل إعداد تقريره النهائي، كما يجب على المؤسسات بناء نظام معلومات محاسبي فعال من أجل توليد معلومات محاسبية ذات موثوقية وجودة عالية للتعبير عن صدق الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، حتى يتمكن المستخدمون من الاعتماد عليها بدرجة كبيرة، وعليه فلا نستطيع القول بأن المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية بتوفر خصائصها النوعية فقط وإنما تتحقق إلا إذا تمت مراجعتها من قبل شخص مؤهل ومستقل عن المؤسسة، ويتمثل هذا الشخص في المراجع الخارجي الذي يقوم بإبداء رأيه الفني والمحايد حول جودة المعلومات المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة.

وبالتالي فقد أصبحت صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية كمخرجات للنظام المحاسبي تعتمد على مدى توفر مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام، وعلى مدى تبني هذا النظام لمراجعة الحسابات الخارجية المستقلة، ومدى التزام المراجعين بالمبادئ والأسس النظرية والمعايير التي تحكم وتنظم الممارسة المهنية، وهذا ما تبرزه الجهود المتعددة على مستوى المنظمات المهنية المحلية والدولية من أجل التحديد الدقيق لكل ما يتعلق بالمراجعة كعلم ومهنة، وكذلك وضع معايير تدقيق دولية لرقابة الجودة على مكاتب المراجعة، بالإضافة إلى السعي وراء توحيد مختلف آليات جودة المراجعة بهدف تضيق فجوة التوقعات بين ما يتوقعه المجتمع المالي من المراجعين وما يقومون به بالفعل مما يحد من انتشار أزمة الثقة التي نشأت مؤخرا.

➤ **نتائج الدراسة:** من خلال دراستنا النظرية والميدانية لهذا الموضوع خلصنا إلى النتائج التالية :

- ✓ يعتبر نظام المعلومات المحاسبية مهم وضروري في كل مؤسسة حيث يسمح بإخراج معلومات محاسبية تتميز بالمصداقية والملائمة، فأى خلل في النظام المنتج لها يؤدي حتما إلى حدوث أخطاء في القوائم المالية النهائية بصفة تلقائية، لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من خلال تقويم وتحسين مخرجات هذا النظام.
- ✓ يساهم الالتزام بالتنظيمات والمعايير المتعلقة بالمراجعة الخارجية في رفع مستوى المراجعة القانونية.
- ✓ يعد التزام محافظ الحسابات بمعايير التقارير المتعارف عليها وكذلك المعايير الجزائية للتدقيق الصادرة مؤخرا في نهاية مهمة المراجعة القانونية من العوامل المؤثرة على تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية.

- **التوصيات:** من خلال استخلاص أهم النتائج، يمكننا صياغة التوصيات التالية:
- ❖ ضرورة اعتماد تقارير موحدة في إعداد التقارير المالية من أجل التوصل الفعال بين جميع أطراف المراجعة.
 - ❖ أثناء إعداد التقرير النهائي على المراجع الخارجي الالتزام بالقوانين والنصوص التنظيمية والمعايير المتعلقة بمهنة المراجعة من أجل تحقيق مستوى أحسن لجودة ومصادقية التقارير التي يعدها.
 - ❖ إقامة المزيد من الندوات والدورات التدريبية لمراجعي الحسابات بما يكفل تنمية مهاراتهم وتحديث معلوماتهم في مجال جودة خدمات المراجعة بغرض تحسين جانب الممارسة المهنية.
 - ❖ ضرورة اهتمام المؤسسة بالتوصيات والإرشادات والاقتراحات التي تدرج ضمن التقرير النهائي للمراجع الخارجي، والعمل على تصحيحها سيؤدي ذلك إلى إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة.
 - ❖ على المنظمات المشرفة على المهنة أن تشمل دورا أكثر فاعلية فيما يتعلق بتنقيف المجتمع بطبيعة عملية المراجعة ودور المراجع وواجباته ومسؤولياته المهنية لزيادة الثقة على خدمات مهنة المراجعة.

- **آفاق الدراسة:** يعد موضوع المراجعة والمعايير المتعلقة بها من المواضيع الشاسعة المهمة والتي تشهد تطورا مستمرا على المستوى المحلي والدولي، وهذا ما جعلني بعد هذه الدراسة المتواضعة، أقترح على زملائي الطلبة المزيد من البحث والدراسة والتعمق في هذا المجال، ولعل من بين المواضيع الجديرة بالدراسة مستقبلا ما يلي:
- ✓ متطلبات تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
 - ✓ إجراءات الإبلاغ عن التجاوزات أثناء أداء مهنة المراجعة الخارجية بين النظري والواقع.
 - ✓ مدى مساهمة الإرشادات ومعايير المراجعة الدولية في الارتقاء بجودة المراجعة الخارجية.
 - ✓ دور تقرير المراجع الخارجي في تطوير نتائج المؤسسة وإضفاء المصادقية على القوائم المالية.

ونأمل في الأخير، أن نكون قد وفقنا في معالجة هذا الموضوع وساهمنا ولو بالشيء القليل في تدعيم البحث العلمي في الجزائر والمكتبة الاقتصادية ليستفيد منه الطالب والجامعة الجزائرية.

1- قائمة المصادر والمراجع باللغة العربية

📌 قائمة الكتب

- 1- إبراهيم الجزراوي، عامر الجناحي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، دار البازوري للنشر ، الأردن 2009.
- 2- احمد حلمي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، مدخل تطبيقي معاصر، دار المناهج للنشر، الأردن 2007.
- 3- إدريس ثابت عبد الرحمان، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية، مصر 2007 .
- 4- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير ، ط02، دار وائل للنشر، الأردن 2002.
- 5- عبد الكريم القاضي ومحمد خليل أبو زطة، تصميم نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010 .
- 6- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية 2005.
- 7- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2005 .
- 8- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية- المفاهيم الأساسية والية التطبيق- الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2002 .
- 9- محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة واليات التطبيق، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2003.
- 10- مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر نور إبراهيم، المحاسبة الإدارية، دار السيرة للنشر والتوزيع، ط1، عمان 2002.

📌 قائمة البحوث الجامعية

- 1- إكرام الشاذلي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012 .
- 2- إليهم فؤاد، تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي ، مذكرة ماستر علوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي 2015.
- 3- بلعيد وردة، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير علوم تجارية، جامعة المسيلة 2014.
- 4- بن الصديق محمد، واقع المراجعة بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2015.
- 5- بن يحيى علي، دور معايير تقارير محافظ الحسابات في تحسين جودة التدقيق القانوني، مذكرة ماستر، علوم التسيير، جامعة غرداية، 2016 .
- 7- بوقندورة حورية، جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية، مذكرة ماستر، علوم تجارية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2017.

- 8- حسن محمد العربي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر علوم مالية، جامعة محمد خيضر بسكرة 2014.
- 9- حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير في المحاسبة جامعة باتنة 2008 .
- 10- حواس صلاح، التوجيه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 2008.
- 11- حورية بوقندورة، جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية، مذكرة ماستر علوم تجارية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي 2017.
- 12- خليدة عاوي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، أطروحة دكتوراه علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة 2016.
- 13- زينب عون، الجانب العملي لمراجعة الحسابات في ظل قانون المراجعة في الجزائر، مذكرة ماستر، علوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2015.
- 14- سحر فيصل، دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر علوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2015.
- 15- سليم بن رحمون، تكييف القوائم في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2013.
- 16- عبد الرزاق حسن الشيخ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية وانعكاساتها على سعر السهم، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012 .
- 18- علون محمد أمين، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي، رسالة دكتوراه علوم تجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة ، 2016.
- 19- عيادي محمد أمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، جامعة الجزائر 2008.
- 20- عيساوي دنيا، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2017 .
- 22- لندة قداري، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر قسم علوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي 2015.
- 23- محمد البشير جلول، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر علوم تجارية، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي 2016.

- 24- محمد بن عمر، دور القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر علوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي 2015 .
 - 25- مرشد عيد المصدر، اثر مخاطر مهنة التدقيق على جودة التدقيق، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة فلسطين 2013 .
 - 26- مكايي يوسف، فعالية المراجعة الخارجية في تحقيق موثوقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.
 - 27- موسى أيوب بعيليش، دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة في الجزائر، مذكرة ماستر، علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2016 .
 - 28- ناجي بن يحيى، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013 .
 - 29- ناصر محمد علي الجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير في علوم التسيير جامعة الحاج لخضر باتنة 2009.
 - 30- نجبية بن مسعود، مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين النظام المعلومات المحاسبي، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2015 .
 - 31- نسيم بن زوة، إشكالية تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في ظل الإصلاحات المحاسبية، مذكرة ماستر، علوم تجارية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2016.
 - 32- نور الدين مزهودة، تقييم أداء نظام المعلومات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2008 .
- 📌 قائمة المجلات العلمية**
- 1- أيمن محمد الشنطي، اثر تطبيق نظم المعلومات المحاسبية على تحسين فاعلية وكفاءة التدقيق الداخلي، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 01، جانفي 2013.
 - 2- محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، مصر، العدد الأول، 2005.
 - 3- مصباح محمد يوسف البر، مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة النيلين، السعودية مجلد 17، عدد 01، 2014.
 - 4- نوي الحاج، مقارنة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، الجزائر، العدد 09، 2013.

القوانين والقرارات

- 1- القانون رقم رقم 93-08 المؤرخ في 25/04/1993، الجريدة الرسمية، عدد27.
- 2- مقرر رقم 103/SPM/94 مؤرخ في 02/02/1994 التوصية المتعلقة بالاجتهادات المهنية .
- 3- القانون رقم 96-318 المؤرخ في 25/09/1996. الجريدة الرسمية، عدد56، سنة1996.
- 4- القانون رقم 01-18 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001، الجريدة الرسمية العدد 77، بتاريخ 2001.
- 5- القانون رقم 05-05 المؤرخ في 25/07/2005، الجريدة الرسمية ، عدد52.
- 6- القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي. الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007.
- 7- القانون رقم 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07، رقم 27 الصادرة في 28/05/2008
- 8- أمر رقم 09-01 مؤرخ في 22 جوان 2009، العدد 44، بتاريخ 26 جوان 2009.
- 10- القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30/12/2009، الجريدة الرسمية، عدد78.
- 11- القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010. الجريدة الرسمية، عدد42. الجزائر.
- 12- القانون رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011. الجريدة الرسمية، عدد07، بتاريخ 02/02/2011
- 13- القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 يحدد محتوى معايير التقارير، العدد 24، المؤرخ 30/04/2014
- 14- مقرر رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

2- قائمة المصادر والمراجع باللغة الأجنبية

قائمة الكتب

- 1- Financial Accounting Standards Board. Qualitative Characteristics of Accounting Information. May 1980
- 2- Lionnel COLLINS , Gérard VALIN , Audit et contrôle interne: Aspects Financiers, opérations et stratégiques, Dalloz, Paris, 4ème édition, 1992.
- 3- RESEAU Martine: économie d'entreprise, organisation, gestion, stratégie d'entreprise, édition eska, paris. 1993.
- 4- SACI Djelloul : comptabilité d'entreprise et le système économique, l'expérience algérienne, Office Des Publication Universitaires, Alger.1991
- 5- Société nationale de comptabilité, Guide d'audit et de commissariat aux comptes, DRH, Alger1989 .

قائمة البحوث الجامعية

- Meriem Chekroun, le rôle de l'audit interne dans le pilotage et la performance du système de contrôle interne, These de doctorat en sciences de gestion, Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen,2013.

الملحق رقم 01 :رسالة طلب التعيين

**SARL F.B.K
ALGER**

**A Monsieur, BEN YAHIA ALI
COMMISSAIRE AUX COMPTES
GHARDAIA**

Objet : Demande de désignation

Faisant suite à notre AGEX de ce jour, et afin de nous permettre de vous désigner au en qualité de commissaire aux comptes de notre société, conformément à la réglementation en vigueur, nous avons l'honneur de venir par la présente, vous demander de bien vouloir accepter le mandat de commissariat aux comptes de notre société, et ce pour une durée de 03 trois ans soit : 2015, 2016, 2017.

Recevez, Monsieur, nos meilleures salutations.

GHARDAIA, le 28-01-2015

Le gérant

الملحق رقم 02 :رسالة القبول

السيد بن يحيى علي

محافظ حسابات

وسط مدينة غرداية

إلى السادة أعضاء

الجمعية العامة ل ش ذ م مأف.بي.ك

الموضوع: قبول الوكالة

المرجع : إرسالكم المؤرخ في 2015/01/28

تبعاً لإرسالكم المشار إليه في المرجع أعلاه، وطبقاً لأحكام المرسوم رقم 05-05 المؤرخ في 25 جويلية 2005 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، وكذا القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛ يشرفني أن أعلمكم بموافقتي على تعيينكم وبالتالي قبول وكالة محافظ حسابات شركتكم للفترة الممتدة من سنة 2015 إلى 2017.

بالمناسبة أنهى إلى أسمى حضراتكم أن هذا التعيين لا يتعارض مع حالات الموانع و التنافي المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية.

في الأخير تقبلوا مني سيدي أسمى عبارات التقدير و الاحترام.

غرداية يوم 2015/02/02

محافظ الحسابات

الملحق رقم 03 : محضر الجمعية الاستثنائية لتعيين محافظ الحسابات

SARL F.B.K (Au capital de 10 000.000,00 DA)

P.V DE RÉUNION DE L'A.G.EX DU 04 FEVRIER 2015

L'An Deux Mille N, le dix-huit du mois de Mai, à 9h00, les membres de la SARL F.B.K se sont réunis au siège de la société sur convocation du gérant, à l'effet de statuer sur la désignation du commissaire aux comptes de la société pour la période allant de 2015 à 2017

*** Associésprésents :**

- Mr AAAAAAA	500	PARTS
- MrBBBBBBB	300	PARTS
- MrCCCCCCC	200	PARTS

Le Gérant Monsieur, qui préside la séance fait remarquer que le quorum étant atteint, l'assemblée peut valablement délibérer.

*** L'ordre du jour comprend :**

- 1) Désignation du commissaire aux comptes.

Le gérant souligne en outre que l'ensemble des documents ont été communiqué aux actionnaires conformément aux règles et usages.

Aux termes des observations, et questions soulevées, des explications échangées concernant les points inscrits à l'ordre du jour et du large débat qui s'en est suivi, l'Assemblée Général Extraordinaire de SARL F.B.K a arrêté les résolutions suivantes :

Résolution N° 01 : : la désignation du commissaire aux comptes

L'assemblée générale extraordinaire de la SARL F.B.K, statuant conformément aux disposition de l'article 12 de l'ordonnance 05-05 du 25 juillet 2005 portant loi de finance complémentaire pour 2005, désigne Mr BEN YAHIA Ali, demeurant à GHARDAIA En qualité de COMMISSAIRE AUX COMPTES pour un premier mandat de trois ans, avec effet de l'exercice 2015.

Cette résolution est adoptée à l'unanimité.

L'ordre du jour étant épuisé, la séance est levée à 11h00.

L'ENTREPRISE

الملحق رقم 04: رسالة المهمة

مكتب التدقيق والمحاسبة

بن يحيى علي بن صالح

رقم لاعتماد: 1248 - رقم التسجيل: 1055

إلى السادة أعضاء الجمعية العامة لـ ش ذ م أف.بي.كا

في إطار عهدة محافظ حسابات لكيانكم، أؤكد أدناه الأحكام المتعلقة بمهمتي لأجل السنوات 2015 إلى 2017.

- هدف و نطاق تدقيق الكشوف المالية :

في إطار هذه المهمة، سأقوم بإجراء تدقيق الكشوف المالية لشركتكم بهدف تقديم رأي حول انتظام وصحة والصورة المطابقة التي تقدمها حسابات شركتكم. وسيجسد بتحرير تقارير إبداء الرأي وتقارير خاصة كما ينص عليها القانون التجاري والقانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والنصوص المنبثقة.

سأقوم بإجراء التدقيق وفقا لمعايير التدقيق المطبقة في الجزائر. هذه المعايير تتطلب وضع حيز تنفيذ الواجبات التي تسمح بالحصول على ضمان معقول بعدم احتواء الحسابات على اختلالات معتبرة.

أذكركم في هذا الإطار أن التدقيق يتمثل في فحص الكشوف المالية، تقييم الإجراءات والمبادئ المحاسبية المتبعة، التقديرات المعتمدة المتخذة لإقفال الحسابات وتقدير محتوى وعرض الكشوف المالية وكذلك المعلومات المقدمة.

- مسؤولية محافظ الحسابات

يستوجب عليّ أن أشير أنه نظرا لتقنيات التدقيق وحدود أخرى مرتبطة بحجم مؤسستكم وكذلك تلك المتعلقة بسير كل نظام محاسبة ورقابة داخلية فإن خطر عدم اكتشاف اختلالات وارد، خاصة تلك المنبثقة عن حالات الغش أو نتيجة للأخطاء أو النسيان، حيث لا يمكن اكتشافها جميعا. لهذه الأسباب لا يمكنني منح ضمان بأن كل النقائص المهمة في النظام المحاسبي والرقابة الداخلية الناتجة عن الانحرافات المعتمدة، يمكن تحديدها.

أنا أخضع للسر المهني طبقا لأحكام المادة رقم 71 من القانون 10-01 المذكور آنفا، ولا يمكن أن أعفى منه إلا ضمن الشروط المحددة من خلال المادة 72 من نفس القانون.

3. مسؤولية الميسرين الاجتماعيين لشركتكم

أذكركم أن إعداد الكشوف المالية السنوية لكيانكم يقع على عاتق المسؤولين الاجتماعيين، وهذه المسؤولية تستلزم:

- مسك محاسبي وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي والنصوص المنبثقة؛

- وضع نظام رقابة داخلية مناسب؛

المسيرون الاجتماعيون ملزمون كذلك بـ:

- وضع في متناولي كل الوثائق المحاسبية للكيان و بصفة عامة كل المعلومات الضرورية لقيامي بمهمتي، خاصة محاضر جمعيات المساهمين و مجالس الإدارة؛

- السماح لي بالتواصل الحر مع المستخدمين والذين أعتبر أنه من الضروري التواصل معهم للوصول إلى أدلة مثبتة.

- يجب أن يرسل إلي مشروع الكشف المالية السنوية التي ستعرض على جمعية المساهمين، 45 يوما قبل تاريخ الاجتماع المخصص لإقفال الحسابات. لكن سأدخل مسبقا، من حين لآخر، حول المشاريع التي ستعد وتعرض على الهيئة المعنية. سأكون ممتنا بتلقي إرسالاتكم التالية :

- الاستدعاءات المرسله وفق الآجال المحددة في القانون التجاري،
- قائمة الاتفاقيات المنظمة الجديدة في الشهر الذي يلي عقدها،
- قائمة بالاتفاقيات المنظمة قيد التنفيذ في الشهر الموالي لتاريخ إقفال السنة المالية.
- وثائق أخرى مهمة.

4. مخطط التدخل والفريق المخصص للمهمة

مخطط التدخل الخاص بالسنة المالية الأولى كالتالي:

- بداية جانفي 2015 ،ديسمبر 2015: إجراء عملية المراقبة على جرد المخزون والتبittات؛
 - جانفي إلى نهاية أفريل مراجعة تدفق العمليات، الأرصدة الهامة، والمعلومات الواردة في الملحق؛
 - نهاية ماي : الانتهاء من المهمة، عرض التقرير العام والمصادقة على الحسابات.
- هذا المخطط سيعد كل سنة بالتشاور مع مصالحكم. بيد أنني ألفت انتباهكم إلى أن احترام الرزنامة يتوقف على افتراض أن حساباتكم تم إقفالها وعرضها عليّ في الآجال المتفق عليها والتي تسمح لي بالقيام بمهمتي في الآجال المحددة. أشير فضلا عن ذلك أن مهمة محافظ الحسابات تتطلب بعض الفحوصات والأعمال الخاصة.
- أعتمد على تعاونكم التام وكذا مستخدميكم حتى يتاح لي الحصول على مجموع الوثائق المحاسبية والمعلومات الضرورية في الآجال المعقولة. سيكون ضمن مسؤوليتي ضمان خدمة ذات نوعية. وستتم مساعدتي في مهمتي من طرف: مساعد مدقق تابع للمكتب. وعند الاقتضاء سيتم اللجوء إلى أشخاص من أهل الاختصاص وذلك لمساعدتي في إنجاز مهمتي.

5. رسالة التأكيد

تجنبنا لكل خطر نسيان معلومة مهمة وتأكيد عدد من التصريحات الجمعية أثناء المهمة، سأطلب من الإدارة عند نهاية أعمال التدقيق رسالة تأكيد. هذه الرسالة ستسمح على الخصوص بإعطاء ضمان أن كل المعلومات والقرارات المهمة لاسيما تلك المتعلقة بالتزامات كيانكم اتجاه الغير أو المنازعات الجارية أو المحتملة قد تم إدراجها بشكل صحيح في الحسابات السنوية أو قد تم أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الكشف المالية (الملحق).

6. الأتعاب

لقد اتفقنا على تحديد أتعابي بمبلغ دج خارج الرسم و النفقات الخاصة. سأعلمكم في الحين عن كل حدث قد يؤثر بشكل معتبر على أتعابي و سيؤدي، عند الاقتضاء، إلى مراجعتها. أرجو منكم إعادة النموذج المرفق بالرسالة محتوما بإمضاءكم ومكتوب عليه بخط اليد "قرئ وتمت المصادقة عليه".

تقبلوا مني، سيدي، خالص عبارات التقدير و الاحترام.

الجزائر بتاريخ : 25 فيفري 2015

محافظ الحسابات : ع/الشركة

الملحق رقم 05: رسالة التأكيد

SARL F.B.K
(Au capital de 10 000.000,00 DA)

LETTRE D’AFFIRMATION SUR LES COMPTES ANNUELS
Mission de commissariat aux comptes

Monsieur, BEN YAHIA ALI
Commissaire aux comptes
GHARDAIA

Cette lettre vous est adressée en application de vos normes et pratiques professionnelles dans le cadre de vos contrôles relatifs à l’audit légal des comptes annuels arrêtés au 31 décembre 2015 avec un total net bilan de l’ordre de : 140 343 271.78 DA et un résultat de : 52 064 048.73 DA et dont le but est d’exprimer une opinion selon laquelle les états financiers sont présentés sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs (ou donnent une image fidèle), conformément au référentiel comptable algérien.

En tant que responsables de la SARL F.B.K et de l’établissement des états financiers, de la conception et de la mise en œuvre des systèmes comptables et de contrôle interne, destinés à prévenir et détecter les erreurs et les fraudes, nous vous confirmons ci-après, en toute bonne foi et au mieux de notre connaissance, les informations et affirmations qui vous ont été fournies dans le cadre de votre mission :

- Les états financiers ont été préparés sous notre responsabilité afin de présenter régulièrement et le plus sincèrement possible la situation financière et le résultat conformément aux normes comptables algériennes.
- Nous avons conçu et mis en œuvre des contrôles destinés à prévenir et à détecter les erreurs et fraudes.
- Il n’y a pas d’anomalies dont l’incidence serait significative sur les états financiers pris dans leur ensemble.
- A ce jour, nous n’avons connaissance d’aucun événement, autre que ceux déjà pris en compte, survenu depuis la date de clôture de l’exercice et qui nécessiterait un ajustement des comptes, ou une mention dans le rapport de gestion.
- Nous n’avons eu à ce jour connaissance d’aucun événement ni d’aucune affaire, qui soit susceptible d’affecter de manière significative les états financiers ou qui, tout en étant dénué d’effet sur ces états financiers, soit cependant susceptible d’avoir une incidence significative, positive ou négative, sur la situation financière future de notre société.
- Nous n’avons pas connaissance de faits significatifs liés à des fraudes, commises ou suspectées ; dont les conséquences devraient être prise en considération lors de l’établissement des états financiers.
- Nous avons, au meilleur de notre connaissance, appliqué l’ensemble des dispositions prescrites par les textes légaux et réglementaires.
- Toutes les opérations et/ou les conséquences financières de tout accord/contrat qui auraient dues être enregistrées dans les livres comptables de la société sont effectivement et sont correctement reflétées dans les états financiers.
- Au cours de l’exercice, la société n’a conclu aucune convention.
- Au cours de l’exercice, la société n’a accordé aucun prêt, caution, aval ou découvert sur compte courant à l’un de ses administrateurs.
- La société est à jour de ses cotisations fiscales et sociales et qu’il n’existe aucun litige avec l’administration fiscale et organismes de sécurité sociale.
- Nous n’avons connaissance d’aucun élément nouveau susceptible de remettre en cause la continuité d’exploitation.

Fait à Alger le 10/04/2016

Le Gérant

الملحق رقم 06: ميزان المراجعة لشركة أف.بي.كا (SARL F.B.K)

SARL F. B. K

ALGER

N° D'IDENTIFICATION:001247109006348

EDITION DU: 24/03/2015 11:15

EXERCICE: 01/01/15 AU 31/12/15

BALANCE GENERALE

COMP	LIBELLE	REOUVERTURE(SOLDES)		MYM DU 01/01/15 AU 31/12/15		SOLDE AU 31/12/15	
		DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT	DEBIT	CREDIT
10100	CAPITAL SOCIAL	0,00	10 000 000,00	0,00	0,00	0,00	10 000 000,00
10620	RESERVES REGLEMENTAIRES	0,00	15 966 744,63	0,00	0,00	0,00	15 966 744,63
11010	REPORT A NOUVEAU	0,00	0,00	50 590 510,83	50 590 510,83	0,00	0,00
12000	RESULTAT DE L'EXERCICE	0,00	50 590 510,83	50 590 510,83	0,00	0,00	0,00
1****	CLASSE 1- COMPTES DE CAPITAUX	0,00	76 557 255,46	101 181 021,66	50 590 510,83	0,00	25 966 744,63
21310	LOCAUX ADMINISTRATIFE	3 231 200,00	0,00	0,00	0,00	3 231 200,00	0,00
21820	MATERIEL DE TRANSPORT	11 999 914,53	0,00	0,00	0,00	11 999 914,53	0,00
21825	MATERIEL DE CHARGEMENT	34 000 000,00	0,00	0,00	0,00	34 000 000,00	0,00
21850	MATERIEL DE PRODUCTION	78 632,48	0,00	0,00	0,00	78 632,48	0,00
28131	AMOR . LOCAUX COMMIRCEAUX	0,00	26 926,67	0,00	323 120,00	0,00	350 046,67
28182	AMOR . MATERIEL DE TRANSPORT	0,00	8 659 964,40	0,00	9 199 982,91	0,00	17 859 947,31
28185	AMOR.MATERIEL DE PRODUCTION	0,00	17 200,86	0,00	9 829,06	0,00	27 029,92
2*****	CLASSE 2- COMPTES D'IMMOBILISATIONS	40 605 655,08	0,00	0,00	9 532 931,97	31 072 723,11	0,00
31100	MATIERES PREMIERES ET FOURNITU	21 013 056,73	0,00	145 840 199,57	145 000 200,00	21 853 056,30	0,00
38100	ACHAT MATIERES PREMI ET FOURNI	0,00	0,00	145 840 199,57	145 840 199,57	0,00	0,00
3*****	CLASSE 3- COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS	21 013 056,73	0,00	291 680 399,14	290 840 399,57	21 853 056,30	0,00
40130	FOURNISSEURS DE STOCKS	0,00	1 400 070,19	171 969 800,79	170 633 033,57	0,00	63 302,97
40160	FOURNISSEURS DE SERVICES	0,00	0,00	4 277 206,00	4 277 206,00	0,00	0,00
40420	FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS	0,00	4 249 440,00	4 249 440,00	0,00	0,00	0,00
40930	AVANCSE ET ACOMPTS SUR FOURNIS	655 200,00	0,00	0,00	655 200,00	0,00	0,00
41100	CLIENTS	10 156 360,97	0,00	299 356 200,00	304 212 560,97	5 300 000,00	0,00
42100	NET A PAYER	0,00	0,00	16 090 193,43	16 090 193,43	0,00	0,00
43110	SECURITE SOCIALE 09%	0,00	95 391,17	1 354 130,07	1 368 194,46	0,00	109 455,56
43111	COTISATION CACOBAT 0.375%	0,00	3 974,63	56 422,08	57 008,10	0,00	4 560,65
43180	ORGANISMES SOCIAUX "CNAS"	0,00	275 574,49	3 911 931,32	3 952 561,77	0,00	316 204,94
43181	COTISATION CACOBATH DUE 12.585	0,00	133 388,65	1 893 525,22	1 913 191,92	0,00	153 055,35

444015	ACOMPTE IBS 2015	0,00	0,00	6 067 029,31	6 067 029,31	0,00	0,00
444114	IBS 2014 A PAYER	0,00	14 062 069,24	14 062 069,24	0,00	0,00	0,00
444115	IBS 2015 A PAYER	0,00	0,00	0,00	9 484 569,66	0,00	9 484 569,66
44510	TVA A PAYER	0,00	618 935,51	17 826 032,23	18 703 366,00	0,00	1 496 269,28
44560	TVA RECUPERABLES	0,00	0,00	24 792 834,00	24 792 834,00	0,00	0,00
44567	PRECOMPTE TVA	689 104,45	0,00	1 568 762,00	1 378 208,90	879 657,55	0,00
44570	TVA COLLECTEE	0,00	0,00	43 496 200,00	43 496 200,00	0,00	0,00
44700	TAP A PAYER	0,00	434 644,50	5 142 468,50	5 117 200,00	0,00	409 376,00
44710	I R G SUR SALAIRE A PAYER	0,00	64 060,53	917 512,00	927 664,65	0,00	74 213,18
45500	ASSOCIES.COMPTES COURANTES	389 040,00	0,00	0,00	50 590 510,83	0,00	50 201 470,83
47100	DEPENSES EN ATTENT D'IMPUTATIO	0,00	0,00	2 674 367,34	0,00	2 674 367,34	0,00
48600	CHARGES CONSTATEES D'AVANCE	8 000,00	0,00	0,00	8 000,00	0,00	0,00
4*****	CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS	0,00	9 439 843,49	619 706 123,53	663 724 733,57	0,00	53 458 453,53
51200	BNA 482 0300000419 07	20 595 418,67	0,00	304 212 560,97	246 937 292,16	77 870 687,48	0,00
53000	CAISSE	3 782 968,47	0,00	13 000 004,96	16 090 193,43	692 780,00	0,00
58100	VIREMENT DE FONDS	0,00	0,00	13 000 004,96	13 000 004,96	0,00	0,00
5*****	CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS	24 378 387,14	0,00	330 212 570,89	276 027 490,55	78 563 467,48	0,00
60170	MATIERES ET FOURNITURES CONSOM	0,00	0,00	145 000 200,00	0,00	145 000 200,00	0,00
61600	ASSURANCES	0,00	0,00	8 000,00	0,00	8 000,00	0,00
62410	TRANSPORTS DE BIENS	0,00	0,00	4 277 206,00	0,00	4 277 206,00	0,00
63110	SALAIRE DE BASE	0,00	0,00	14 356 867,02	88 171,26	14 268 695,76	0,00
63112	I . E . P	0,00	0,00	220 029,06	0,00	220 029,06	0,00
63115	NUISANCE	0,00	0,00	713 435,82	0,00	713 435,82	0,00
63130	PANIER	0,00	0,00	2 904 750,00	0,00	2 904 750,00	0,00
63148	SALAIRE UNIQUE	0,00	0,00	336 150,00	0,00	336 150,00	0,00
63510	COTISATIONS SOCIALES	0,00	0,00	3 952 561,77	0,00	3 952 561,77	0,00
63511	CHARGES PATRONAL CACOBATH	0,00	0,00	1 913 191,92	0,00	1 913 191,92	0,00
64210	TAXE SUR ACTIV.PROFESSIONNELLE	0,00	0,00	5 117 200,00	0,00	5 117 200,00	0,00
68100	DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS	0,00	0,00	9 532 931,97	0,00	9 532 931,97	0,00
69500	IMPOTS SUR LES BENEFICES	0,00	0,00	15 551 598,97	0,00	15 551 598,97	0,00
6*****	CLASSE 6 : COMPTES DE CHARGES	0,00	0,00	203 884 122,53	88 171,26	203 795 951,27	0,00
70400	VENTES DE TRAVAUX	0,00	0,00	0,00	255 860 000,00	0,00	255 860 000,00
7*****	CLASSE 7 - COMPTES DE PRODUITS	0,00	0,00	0,00	255 860 000,00	0,00	255 860 000,00
TOTAL GENERAL		106 598 896,30	106 598 896,30	1 546 664 237,75	1 546 664 237,75	362 376 246,95	362 376 246,95

الملحق رقم 07: ملف التجهيزات لشركة أف.بي.ك (SARL F.B.K)

SARL F. B. K
ALGER

LISTE DES INVESTISSEMENTS 2015

CODE	LIBELLE	COM_A CTIF	DATE_ ACQ	MONTANT	MODE_AMORT
LO00114	LOCALE C2.01/CONTRAT 850	21310	03/12/14	1 085 600,00	Linéaire- Taux=10.00 %
LO00214	LOCALE C2.02/CONTRAT 851	21310	03/12/14	1 152 000,00	Linéaire- Taux=10.00 %
LO00314	LOCALE F.01/CNTRAT 852	21310	03/12/14	993 600,00	Linéaire- Taux=10.00 %
MC00113	MICRO ORDINATEUR HP CORE I7	21850	02/04/13	78 632,48	Linéaire- Taux=12.50 %
MT00112	MINI TRUCK DOUBLE CABINE	21820	26/11/12	599 914,53	Linéaire- Taux=20.00 %
MT001410	FOTON 956F CHARGEUR SUR PNEU	21825	10/01/14	13 000 000,00	Linéaire- Taux=20.00 %
MT001411	PELLE HYUNDAI R220 LC9	21825	27/01/14	21 000 000,00	Linéaire- Taux=20.00 %
MT001412	CAMION 6X4 BENNE HYUNDAI	21820	27/01/14	5 000 000,00	Linéaire- Taux=20.00 %
MT001413	CAMION 6X4 BENNE HYUNDAI	21820	04/03/14	5 000 000,00	Linéaire- Taux=20.00 %
MT001414	HILUX DOUBLE CABINE 4X4	21820	06/04/14	1 400 000,00	Linéaire- Taux=20.00 %

الملحق رقم 08: جدول الإهلاكات لشركة أف.بي.ك (SARL F.B.K)

SARL F.B.K
W. ALGER

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS 2015

LIBELLE	Date	Val. Brutes Fin Exercice	Amortissements Début Exercice	+Dotations	Amort.Fin Exercice	Actif Net Fin Exercice
	Comptabilisation	Total	Total	Total	Total	Total
LOCALE C2.01/CONTRAT 850	03/12/14	1 085 600,00	9 046,67	108 560,00	117 606,67	967 993,33
LOCALE C2.02/CONTRAT 851	03/12/14	1 152 000,00	9 600,00	115 200,00	124 800,00	1 027 200,00
LOCALE F.01/CNTRAT 852	03/12/14	993 600,00	8 280,00	99 360,00	107 640,00	885 960,00
TOTAL AMOR LOCAUX ADMINISTRATIF		3 231 200,00	26 926,67	323 120,00	350 046,67	2 881 153,33
MINI TRUCK DOUBLE CABINE	26/11/12	599 914,53	249 964,40	119 982,91	369 947,31	229 967,22
FOTON 956F CHARGEUR SUR PNEU	10/01/14	13 000 000,00	2 600 000,00	2 600 000,00	5 200 000,00	7 800 000,00
PELLE HYUNDAI R220 LC9	27/01/14	21 000 000,00	3 850 000,00	4 200 000,00	8 050 000,00	12 950 000,00
CAMION 6X4 BENNE HYNDAL	27/01/14	5 000 000,00	916 666,67	1 000 000,00	1 916 666,67	3 083 333,33
CAMION 6X4 BENNE HYNDAL 2	04/03/14	5 000 000,00	833 333,33	1 000 000,00	1 833 333,33	3 166 666,67
HILUX DOUBLE CABINE 4X4 NISSAN	06/04/14	1 400 000,00	210 000,00	280 000,00	490 000,00	910 000,00
TOTAL AMOR MATERIEL DE TRANSPORT		45 999 914,53	8 659 964,40	9 199 982,91	17 859 947,31	28 139 967,22
MICRO ORDINATEUR HP CORE I7	02/04/13	78 632,48	17 200,86	9 829,06	27 029,92	51 602,56
TOTAL AMOR MATERIEL DE BUREAU		78 632,48	17 200,86	9 829,06	27 029,92	51 602,56
TOTAUX		49 309 747,01	8 704 091,93	9 532 931,97	18 237 023,90	31 072 723,11

الملحق رقم 09: محضر جرد التثبيثات لشركة أف.بي.ك (SARL F.B.K)

SARL F.B.K
W. ALGER
INVENTAIRE DES INVESTISSEMENT
Au 31/12/2015

L'an deux mille quinz, le trente un décembre, nous avons procédé à l'inventaire de l'ensemble des investissements de notre entreprise; Cette opération nous a permis à la fin, d'arrêté l'état suivant :

Désignation	Code Comptable	Taux d'amortissement	Valeur d'acquisition	Situation
LOCALE C2.01/CONTRAT 850	LO00114	10,00%	1 085 600,00	En bon état
LOCALE C2.02/CONTRAT 851	LO00214	10,00%	1 152 000,00	En bon état
LOCALE F.01/CNTRAT 852	LO00314	10,00%	993 600,00	En bon état
MICRO ORDINATEUR HP CORE I7	MC00113	12,50%	78 632,48	En bon état
MINI TRUCK DOUBLE CABINE	MT00112	20,00%	599 914,53	En bon état
FOTON 956F CHARGEUR SUR PNEU	MT001410	20,00%	13 000 000,00	En bon état
PELLE HYUNDAI R220 LC9	MT001411	20,00%	21 000 000,00	En bon état
CAMION 6X4 BENNE HYUNDAI	MT001412	20,00%	5 000 000,00	En bon état
CAMION 6X4 BENNE HYUNDAI 2	MT001413	20,00%	5 000 000,00	En bon état
HILUX DOUBLE CABINE 4X4	MT001414	20,00%	1 400 000,00	En bon état
TOTAL GENERAL			49 309 747,01	

Arrêté le présent état d'inventaire au 31-12-2015 à la somme de :**QUARANTE-NEUF MILLIONS TROIS CENTS NEUF MILLE SEPT CENTS QUARANTE-SEPT DINARS ALGERIENS ET UN CENTIMES**

LE GÉRANT

الملحق رقم 10: محضر جرد المخزونات لشركة أف.بي.ك (SARL F.B.K)

Etat d'inventaire au 31-12-2015

N° d'ordre	Ref	Désignation	Quantité	P.U	Montant
01	MC0004	CIMENT GRIS (TN)	878	12 540,00	11 010 120,00
02	MB0001	BRIQUE 15 cm	18990	48,00	911 520,00
03	MB0002	BRIQUE 10 cm	17490	31,00	542 190,00
04	MP0011	PAVIE (M2)	1186	792,00	939 312,00
05	MC0008	PLATRE	5546	652,00	3 615 992,00
06	MF0010	TREILLIS SOUDES	119	7 314,52	870 427,88
07	MS0001	GRAVIER 8/15 (M3)	924	978,00	903 672,00
08	MS0004	GRAVIER 15/25 (M3)	855	986,00	843 030,00
09	MS0007	SABLE (M3)	924	989,00	913 836,00
10	MF0005	FIRENT N° 6 (Kg)	1870,5	115,50	216 042,75
11	MF0007	FIRENT N° 12 (Kg)	3588,4	125,22	449 339,45
12	MF0008	FIRENT N° 14 (Kg)	1570,4	127,45	200 147,48
13	MF0009	FIRENT N° 16 (Kg)	1668,25	135,55	226 131,29
14	MF0011	POUTRELLES METALLQUES (Kg)	1457,21	145,00	211 295,45
TOTAL					21 853 056,30

الملحق رقم 11: محضر جرد الصندوق لشركة أف.بي.ك (SARL F.B.K)

SARL F.B.K
W. ALGER

DETAIL DU PHYSIQUE DE CAISSE
- PV de CAISSE -

Le, 31/12/2015

NOMBRE	BILLETS	MONTANT
	à 100 Dinars	0,00
26	à 200 Dinars	5 200,00
21	à 500 Dinars	10 500,00
30	à 1000 Dinars	30 000,00
321	à 2000 Dinars	642 000,00
	S/TOTAL (1)	687 700,00

NOMBRE	PIECES	MONTANT
	à 1,00 Dinars	0,00
	à 2,00 Dinars	0,00
14	à 5,00 Dinars	70,00
7	à 10,00 Dinars	70,00
12	à 20,00 Dinars	240,00
16	à 50,00 Dinars	800,00
19	à 100,00 Dinars	1 900,00
10	à 200,00 Dinars	2 000,00
	S/TOTAL (2)	5 080,00
	TOTAL (1+2)	692 780,00

Arrêté le présent P.V de caisse au 31/12/2015 à la somme de :
SIX CENTS QUATRE-VINGT-DOUZE MILLE SEPT CENTS QUATRE-
VINGTS DINARS ALGERIENS

Le Chef d'Agence

الملحق رقم 12: حالة التقارب البنكي لشركة أف.بي.ك (SARL F.B.K)

SARL F. B. K
ETAT DE RAPPROCHEMENT BANCAIRE
ARRETE AU 31 DECEMBRE 2015

Compte bancaire BNA N°: 00125 658001 027163470

Date	Ref	Libellé	Dans nos livres		Dans les livres de la banque	
			Débit	Crédit	Débit	Crédit
		Solde fin de période	77 870 687,48			75 600 677,61
20/12/15	6554815	Règl Declaration G50 Novembre 2015			905 645,28	
23/12/15	6554820	Règl Cotisation CNAS Novembre 2015			425 660,50	
23/12/15	6554821	Règl CotisationCACOBATPH Novembre 2015			157 616,35	
25/12/15	6554824	Règl FAN° 98/15 Fourn de stock SARL SSS			2 916 804,00	
27/12/15	6554825	Règl FACN° 124/15 Fourn de stock SARL INN			2 564 028,00	
27/12/15	6554826	Règl FACN°53/15 Fourn de servise EURL PPP			692 540,00	
25/12/15	3816522	Encais FACN°103/15 Client NNN				4 685 041,00
26/12/15	5452836	Encais FACN°105/15 Client SSS				2 548 723,00
28/12/15	2174655	Encais FACN°110/15 Client PPP				2 698 540,00
Totaux			77 870 687,48	0,00	7 662 294,13	85 532 981,61
Soldes rapprochés			77 870 687,48			77 870 687,48

Signature

0,00