



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

تخصص: التدقيق المحاسبي

دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية

وفق النظام المحاسبي المالي

- دراسة حالة شركة الزغبيات بالوادي -

تحت إشراف الدكتور:
عزه لزه

إعداد الطلبة:

- إسماعيل ممي
- خالد رشدان

لجنة المناقشة

رئيسا
مشرفا ومقررا
مشرفا مساعدا
ممتحنا
ممتحنا

أستاذ محاضر صنف ب
أستاذ محاضر صنف أ
أستاذ محاضر صنف ب
أستاذ محاضر صنف ب
أستاذ محاضر صنف ب

هشام غربي
لزه عزه
عقبة ريمي
مصطفى عوادي
نصر رحال

السنة الجامعية: 2016/2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكرو عرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

(رَبِّ أَوْزِعْنِي أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّالِحِينَ)

آية 19 سورة النمل

من لم يشكر الناس لم يشكر الله و تمام الشكر والعرفان بالجميل
وتقديم الشكر للأستاذ الكريم : الدكتور عقبة مريسي.

و إلى كافة أعضاء قسم التدقيق المحاسبي بجامعة الوادي من
أساتذة وإداريين وزملاء.

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى :

الذين دفعاني إلى نور العلم

إلى الوالدين الكريمين حفظهما الله

من أنار بنصيحته درب حياتي

أبي العزيز

من سهرت عيناها ترعاني

أمي الغالية

من نهلت من بحر علمهم

أساتذتي الكرام

الذين عشت معهم في كنف الوالدين

الإخوة والأخوات

من شاركني مقاعد الدراسة

إخواني الطلبة و الطالبات

ممي إسماحيل

إهداء

أهدي عملي المتواضع هذا إلى:

من أنار درب حياتي أُمِّي وأبِّي

إلى جميع أفراد العائلة كِبراً وصِغِراً

إلى من كانت سبيل نجاحنا هذا "الأستاذ الكريم: الدكتور عقبة ريمي"

إلى جميع الزملاء والزميلات في العمل

رشدان خالد

الملخص

حاولنا من خلال هذه الدراسة استخلاص دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية، حيث تطرقنا في الجانب النظري إلى محافظ الحسابات وشروط الواجب توفرها فيه إضافة إلى طريقة عمله، والخطوات التي يقوم بها لمراجعة الحسابات وأخيرا تطرقنا إلى مختلف الجوانب المتعلقة بالقوائم المالية. أما الجانب التطبيقي فقد قمنا بإجراء دراسة ميدانية لشركة الزغبيات وعرض تقريرها العام وكذا القوائم المالية سنة 2014، وهذا من أجل استخلاص دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية:

الموثوقية، القوائم المالية، محافظ الحسابات، المؤسسة.

Abstract:

We are tried from this studying to conclude the role governor of accounts interns then Authenticity financial lists, where we disused in the side of accounts, and the conditions home wore in it Postern and this way his action, and steps which to do review Accounts and the finally different aspects related to financial lists.

But applied side we have hold afield study to the company "EZZOGHBIAT" and shour the general rapports, and the financial lists 2014, the role governor of accounts in sterna then Authenticity financial lists.

Key words

Reliability, Financial lists, Coverer of Accounts, Company.

الفهرس

الإهداء	
الشكر والعرفان	
ملخص الدراسة	
المقدمة.....أ-ج	
الفصل الأول: عموميات حول محافظ الحسابات والقوائم المالية	
تمهيد.....	07
المبحث الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات.....	08
المطلب الأول: مفهوم ومميزات محافظة الحسابات عن بقية المحافظات.....	08
المطلب الثاني: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة.....	10
المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات وتعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات.....	13
المبحث الثاني: منهجية عمل محافظ الحسابات.....	18
المطلب الأول: التخطيط لعملية التدقيق واتجاهها العام.....	19
المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.....	23
المطلب الثالث: إعداد التقارير.....	25
المبحث الثالث: ماهية القوائم المالية.....	33
المطلب الأول: ماهية القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي.....	33
المطلب الثاني: مراجعة عناصر القوائم المالية.....	37
المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية.....	48
خلاصة الفصل.....	51

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة الزغبيات لإنتاج الجبس المنطقة الصناعية - الوادي -

تمهيد	53
المبحث الأول: لمحة عامة عن نشاط الشركة.	54
المطلب الأول: التعريف بالشركة وموقعها	54
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة ودراسة المناصب	57
المطلب الثالث: نشاط الشركة	60
المطلب الرابع: أهداف ومحيط الشركة وواقع المحاسبة بها	63
المبحث الثاني: عرض التقرير العام والقوائم المالية لشركة الزغبيات لإنتاج الجبس 2014	64
المطلب الأول: عرض تقرير المصادقة العامة حول الحسابات السنوية لشركة الزغبيات لسنة 2014	65
المطلب الثاني: عرض التقارير الخاصة لشركة الزغبيات لسنة 2014	66
المطلب الثالث: عرض القوائم المالية للشركة حسب النظام المحاسبي المالي	68
المبحث الثالث: دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية للشركة	71
المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة وفق طريقة الاستقصاء (الاستبيان)	71
المطلب الثاني: موثوقية القوائم المالية لشركة الزغبيات	78
المطلب الثالث: النتائج المتوصل إليها من خلال الزيارة الميدانية للشركة	82
خلاصة الفصل	84
الخاتمة:	86-88
قائمة المراجع:	90-92
الملاحق:	94-96

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	رقم الصفحة
01	خصائص محافظة الحسابات على بقية المحافظات	09
02	توزيع الاطارات بالشركة	61
03	الأجور الخمسة الأولى للشركة	70
04	جانب الأصول لميزانية الشركة 2014/12/31	71
05	جانب الخصوم لميزانية الشركة 2014/12/31	72
06	حسابات النتائج في 2014/12/31	73
07	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية للمشتريات	75
08	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية للرواتب و الأجور	76
09	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية للمخزونات	77
10	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية للمبيعات	78
11	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية المقبوضات النقدية	79
12	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية للمدفوعات النقدية	80

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01	المسك العام لمحافظ الحسابات	18
02	نموذج تقرير بدون تحفظ	27
03	نموذج تقرير شهادة بتحفظ	28
04	نموذج رفض الشهادة لعدم الدقة والشرعية	29
05	نموذج رفض الإدلاء بالشهادة بسبب عائق في المهنة	30
06	نموذج غياب اتفاقيات أو اتفاقيات غير مكتشفة	31
07	نموذج اتفاقيات مبرمة أثناء النشاط واتفاقيات مبرمة في نشاطات سابقة والتي استمر تنفيذها	31
08	المخطط الانسيابي لمراجعة الاستثمارات المالية	41
09	المخطط الانسيابي لمراجعة البضائع بالمخازن	43
10	المخطط الانسيابي للمراجعة النقدية	45
11	مخطط موقع شركة الزغبيات	57
12	مخطط الهيكل التنظيمي لشركة الزغبيات	59
13	مراحل الإنتاج بشركة الزغبيات	64

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
98	الترخيص	01
99	نموذج تقرير عام للمصادقة على الحسابات	02
100	الأجور الخمسة الأولى للشركة لسنة 2014	03
101	تقرير الاتفاقيات النظامية	04

1- تمهيد

عرفت المحاسبة تعايش كبيراً مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية على مر العصور، في المحيط الذي كانت تستعمل فيه المحاسبة، حيث أن هذه الأخيرة هي المرآة العاكسة للإطار الاقتصادي والقانوني للمعاملات القائمة، فهي في الوقت الحاضر تمس مختلف جوانب الحياة العملية بهدف إشباع الحاجات المتزايدة لجميع الأطراف المتعاملين مع الوحدة الاقتصادية، فقد زادت أهمية المحاسبة في ظل احتياجات عولمة الاقتصاد، وعولمة أسواق رأس المال، باعتباره لغة الأعمال والاستثمارات والأداة المترجمة للأحداث الاقتصادية، والتي يتجلى هدفها في معالجة وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية على جميع الأصعدة المحلية والإقليمية والدولية.

ونتيجة لمتطلبات التطورات الاقتصادية عرفت الممارسة المحاسبية تغيرات جذرية ملموسة في مختلف أقطاب العالم أدت إلى عولمة المحاسبة، ومن أجل تقريب وتوحيد هذه الممارسات جاءت فكرة وضع أسس دولية لمهنة المحاسبة، أدت إلى نشوء ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية، تهدف لاستعمال لغة محاسبة موحدة تتجاوز الاختلافات في تطبيق قواعد وأسس المعالجات المحاسبية استعمل قراءة ومقارنة القوائم المالية وتزيد الثقة في المعلومات التي تحتويها لتدارك الانحرافات باتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في الوقت اللازم.

إن المعلومات التي تحتويها القوائم المالية يجب أن تكون صادقة وصحيحة لكي يتم اعتمادها من طرف مستخدميها، الأمر الذي يتطلب فرض أدوات رقابية على عمل نظام المعلومات في إطار النظام العام للمعلومات، وهذا ما توفره مختلف أعمال المراجعة سواء الداخلية أو الخارجية، إلا أن المراجعة الخارجية تتمثل ضمان أكبر حول مصداقية مخرجات النظام المحاسبي، ومنه فإن عملية مراجعة وتدقيق الحسابات يجب أن يقوم بها شخص مؤهل قانوناً يتمتع بالاستقلالية والحياد في الرأي، حيث يقوم بمهمة محافظة الحسابات للتأكد من مصداقية المعلومات المحاسبية، التي تقدمها القوائم المالية، والتي يتوجب الإفصاح فيها على كافة المعلومات المالية التي تهتم كافة المستخدمين لها، وهذا ما سنحاول دراسته ووصفه، انطلاقاً من الإشكالية التي سيتم طرحها.

2- طرح الإشكالية:

وعلى ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي؟

ومن أجل الإجابة على هذه الإشكالية المطروحة والرغبة لمحاولة الإحاطة بجوانبها التي تشكل محور هذا الموضوع، فقد تم تحليلها وطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما المقصود بمراجعة الحسابات؟
- من هو محافظ الحسابات في الجزائر وما هي الشروط الواجب توافرها فيه؟
- ما هو مفهوم القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي؟
- ما هي أهم العناصر التي يحتوي عليها التقرير العام لمحافظ حسابات شركة الزغيبات؟
- كيف يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية لشركة الزغيبات؟
- ما مدى موثوقية القوائم المالية لشركة الزغيبات؟

3- الفرضيات:

- تعد المراجعة عملية فحص انتقادي تقيمي للمعلومات والبيانات وكذا الدفاتر المحاسبية والتي تعكس الصورة الصادقة لنتيجة أعمال المؤسسة خلال السنة المالية.
- محافظ الحسابات شخص فني محايد أسندت له عملية فحص المستندات والسجلات لتحقيق من صحة العمليات والشروط الواجب توافرها فيه هي التأهيل العلمي والعملية إضافة إلى النزاهة والدقة والاستقلالية.
- القوائم المالية هي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفيه الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية.
- يحتوي التقرير العام لمحافظ حسابات شركة الزغيبات على تقرير المصادقة العامة على الحسابات السنوية، إضافة إلى التقارير الخاصة، وكذا القوائم المالية المقفلة، والتعليق حول أهم مناصب القوائم المالية.
- لا يوجد بالشركة نظام للرقابة الداخلية، ولكن تعتبر طريقة الاستبيان (طريقة الاستقصاء) على بعض المصالح من أهم الطرق المتبعة لتقييم الرقابة الداخلية.
- يمكن اعتبار القوائم المالية لشركة الزغيبات ذات موثوقية، وذلك لتوفر عناصر الموثوقية (التمثيل الصادق، إمكانية التحقق، والحيادية) في القوائم المالية للشركة.

4- أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيار الموضوع يبحث عن الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية، لم يكن وليد الصدفة بل كان ناتج عن عدة أسباب تتباين بين الذاتية والموضوعية والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

أ- الأسباب الذاتية:

- الموضوع يرتبط مع التخصص الدراسي.
- الفضول العلمي والرغبة في التعرف على مهنة محافظ الحسابات.

ب- الأسباب الموضوعية:

- كون دراسة هذا الموضوع من المواضيع الحديثة المعروضة في الساحة الاقتصادية.
- ظهور عدة مشاكل متعلقة بالحسابات والقوائم المالية في المؤسسات.

5- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الموضوع في التعرف على دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية ومعرفة الطرق والأساليب المساعدة في ذلك، إضافة إلى اكتساب معارف جديدة حول الموضوع.

6- أهداف الدراسة:

إن الأهداف التي نحاول الوصول إليها تتمثل فيما يلي:

- تحديد مفهوم مراجعة الحسابات.
- تحديد مفهوم محافظ الحسابات والإجراءات العملية التي يقوم بها.
- إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تعزيز من موثوقية القوائم المالية.
- محاولة الإسهام في إثراء هذا المجال من الدراسة.

7- الدراسات السابقة:

أ- فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، (2003-2004)، حيث تناول الباحث في الفصل الأول الإطار النظري لمراجعة الحسابات والذي تضمن محمل المفاهيم العامة حول المعلومات المحاسبية ومفهوم مراجعة الحسابات وتطورها التاريخي وخصائصها ومبادئها وفروضها إضافة إلى مختلف التصنيفات وأهم المعايير التي تقوم عليها مراجعة الحسابات، أما الفصل الثاني فتمثل في الإطار العملي لمراجعة الحسابات حيث تطرق فيه إلى مختلف مراحل المراجعة الخارجية للحسابات والممارسة المهنية، وختم الدراسة بفصل ميداني

تمثل في دراسة حالة الشركة الجزائرية للألومنيوم (ALGAL)، حيث وقف على مدى دعم المراجعة الخارجية للحسابات لمصادقية المعلومات المحاسبية للشركة محل الدراسة.

ب- كمال زرواق، المراجعة الخارجية في النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 03، (2009-2010)، حيث تناول الباحث في الفصل الأول التأصيل العلمي للمراجعة، أما الفصل الثاني واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر، وفي الفصل الثالث الخيار الجزائري بتبني النظام المحاسبي المالي، والفصل الرابع كان دراسة ميدانية عكست تأثير النظام المحاسبي والمالي على مهنة المراجعة الخارجية.

8- حدود الدراسة:

- للإجابة على الإشكالية المطروحة والتوصل إلى نتائج فإن الدراسة ارتبطت بحدود مكانية وزمنية
- الحدود المكانية: تم إجراء دراسة الحالة على مستوى شركة الزغيبات في ولاية الوادي.
- الحدود الزمنية: تمثلت في دراسة تقرير محافظ الحسابات لسنة 2014.

9- المنهج المتبع والأدوات المستخدمة:

- منهج البحث:

لتحقيق أهداف البحث والإجابة على التساؤلات وإثبات الفرضيات السابقة سنقوم بالدراسة والتحليل وذلك بإتباع المنهج الوصفي للوقوف على الإطار المفاهيمي العام لمحافظ الحسابات والقوائم المالية، وإتباع المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة الميدانية من خلال عرض التقرير العام والقوائم المالية للتعليق عليها.

- الأدوات المستخدمة:

اعتمد في إعداد هذه الدراسة في جانبها النظري على مجموعة من الأدوات تمثلت في مختلف الكتب التي تتعلق بالموضوع والجريدة الرسمية بمختلف أعدادها، القانون التجاري، المذكرات ومداخلات بعض الملتقيات، أما في الجانب الميداني فكانت المقابلة والوثائق المالية من أبرز الأدوات المستعملة.

10- صعوبات البحث:

- الصعوبة في إسقاط الجانب النظري على دراسة الحالة.
- الصعوبة الكبيرة في دراسة الموضوع بحد ذاته.
- المشاكل التي واجهتنا أثناء الزيارة الميدانية للشركة.

11- محتوى البحث:

قصد معالجة إشكالية الموضوع واختبار صحة الفرضيات وتبعا للأهداف المرجوة من هذه الدراسة وانطلاقا من المعلومات المتوفرة لدينا تم تقسيم البحث إلى فصلين، فصل نظري ودراسة ميدانية على الموضوع.

الفصل الأول: بعنوان عموميات حول محافظ الحسابات والقوائم المالية

يتمحور مضمون هذا الفصل حول مفهوم ومميزات محافظة الحسابات عن بقية المحافظات، وكذا مختلف الجوانب الملزمة بمحافظ الحسابات من حيث مفهومه والشروط الواجب توفرها فيه إضافة إلى الإجراءات العملية التي يقوم بها محافظ الحسابات أثناء عملية المراجعة وأخيرا تطرقنا إلى مفاهيم عامة حول القوائم المالية من خلال تعريفها وعرضها ومراجعة عناصرها والإفصاح فيها.

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة الزغبيات لإنتاج الجبس

فقد تناولنا فيه التقديم النظري للشركة محل الدراسة من خلال التعريف بها وإدراج هيكلها التنظيمي، ثم عرض التقرير والقوائم المالية وبيان دور محافظ الحسابات في التعزيز من موثوقية هذه القوائم.

تمهيد:

إن مراجعة الحسابات هي إختيار تقني صارم لكثير من الأطراف وصعبة للشخص الذي يقوم بها. وبالتالي فإن من يقوم بعملية المراجعة يجب أن يكون شخص مؤهلا ويتوفر على موصفات لا توجد عند أشخاص آخرين ليس لديهم نفس المهنة. وهذا لطبيعة مهنة المراجعة التي تتميز بالمصداقية والدقة بإعتبارها أداة فعالة ترجع أهميتها أنها تمثل الركيزة والأداة الأساسية للتحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة والتأكد من دقة تعبير القوائم المالية عما تتضمنه من حقائق مالية عن المؤسسة وأوجه نشاطها ومدى تطابق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأموالها .

من خلال هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات.

المبحث الثاني: منهجية عمل محافظ الحسابات.

المبحث الثالث: ماهية القوائم المالية.

المبحث الأول: الإطار النظري لمحافظ الحسابات

يحتوي هذا المبحث على مختلف الجوانب القانونية لمهنة محافظ الحسابات من خلال مفهومه وشروط ممارسة المهنة، تعيينه وموانع تعيينه، وكذا مهامه ومسؤولياته .

المطلب الأول: مفهوم ومميزات محافظة الحسابات عن بقية المحافظات القانونية

الفرع الأول: مفهوم محافظة الحسابات:

تعددت تعاريف محافظة الحسابات نذكر منها :

- محافظة الحسابات :هي "رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانون للمصادقة على دقة وصدق القوائم المالية والمستندات السنوية: الجرد، الميزانية، جدول حسابات النتائج، الذي يسمح بتحديد النتائج المتسلسلة (هامش الربح، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال) والفحوصات المتعلقة بالمراجعة تتم بطريقة السبر لأن المراجعة التامة تتكلف عدة وسائل باهظة الثمن".

-محافظة الحسابات: هي عبارة عن فحص يجريه مهني خبير (كفاء) ومستقل لإبداء رأيه محايد عن شرعية وصدق الحسابات، ومهمة محافظة الحسابات تتألف من عدة التزامات :هي مهمة تؤدي إلى المصادقة على أن الحسابات المعروضة تعطينا الصورة الصادقة والشرعية، وهي فحوص عينية ونوعية مرتبطة بأهمية المصادقة، وهي مهمة خاصة مرتبطة بعمليات معينة¹.

محافظة الحسابات: هي المراجعة القانونية أي التي يقرصنها القانون وتمثل أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات². محافظة الحسابات: هي مراجعة قانونية يمارسها مهنيين مؤهلين قانونا لمراقبة وفحص دقة وصدق القوائم والمستندات المالية السنوية للمؤسسة وتختتم في شكل تقرير يبيد فيه محافظ الحسابات رأيه المحايد حولها ويصادق على صحتها.

الفرع الثاني: مميزات محافظة الحسابات عن غيرها:

سنحاول إبراز خصائص ومميزات محافظة الحسابات (المراجعة القانونية) على المراجعة التعاقدية والخبرة القضائية في جدول توضيحي:

¹ جبالى عبد الحكيم، انعكاسات تطبيق معايير المراجعة الدولية على مستقبل مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ل م د ، العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الوادي، 2013، ص46.

² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص27.

الجدول رقم(1):يوضح خصائص محافظة الحسابات عن بقية المحافظات الأخرى.

المميزات	محافظة الحسابات	مراجعة تعاقدية	خبرة قضائية
1-طبيعة المهمة	مؤسسة ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
2-التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
3-الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات. تدقيق معلومات مجلس الإدارة	المصادقة على شرعية الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول الأوضاع المالية والمحاسبية. تقديم مؤشرات بالأرقام.
4-التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين والشرعية.	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد مدتها القاضي
5-الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين.	تامة من حيث المبدأ.	تامة اتجاه الأطراف
6-مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
7-إرسال التقارير	مجلس الإدارة،الجمعية العامة (العادية، غير العادية)	المديرية العامة،مجلس الإدارة.	القاضي المكلف بالقضية.
8-شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات .	التسجيل المبدئي في الغرفة الوطنية.	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
9-أخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير الشرعية	نعم	لا	غير محدد
10-الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة.	بحسب النتائج مبدئيا.
11-المسؤولية	مدنية،جزائية،تأديبية.	مدنية،جزائية،تأديبية	مدنية،جزائية،تأديبية.
12-الأتعاب	عند التعاقد	محددة في العقد	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
13-طريقة العمل المتبعة	تقيم الإجراءات،تقيم نظام الرقابة الداخلية،مراقبة الحسابات،مراقبة قانونية.	تقيم الإجراءات تقيم نظام الرقابة الداخلية،مراقبة الحسابات.	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة.

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية،

2005،ص28.

المطلب الثاني: مفهوم محافظ الحسابات وشروط ممارسة المهنة:**الفرع الأول: مفهوم محافظ الحسابات:**

تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات تبين منها:

- عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه: «الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين، حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مندوبو الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين»¹

- حسب المادة 22 من القانون رقم 10-09 المؤرخ في 2010/07/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".²

من خلال هذه التعاريف نستخلص إن: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل عمليا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة ويقوم بتدقيق نظام الرقابة الداخلية والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.

الفرع الثاني: صفات محافظ الحسابات:

لممارسة مهنة محافظ الحسابات على الشخص القائم بها التحلي بصفات مميزة نذكر منها:

أولاً: الاستقلالية والموضوعية: يمثل استقلال محافظ الحسابات الزاوية في ممارسة المهنة، ويتطلب الاستقلال قيام المراجع بعمله دون التعرض إلى أية ضغوط، وقد كان الاستقلال مرتبطاً بالمهنة منذ نشأتها، بل إنه الذي أوجد المناخ الملائم لنشئها. ويمكن القول أنه بدون الاستقلال تصبح عملية مراجعة الحسابات بدون مبرر على الإطلاق تفقد دورها الاجتماعي ويوجد نوعان، من استقلال المراجع، لكن منهما مفهومه، ويكونان مع المفهوم العام لاستقلال المراجع وهما:

1- الاستقلال في الظاهر: ويعني ألا يكون للمراجع أية مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة مع عمل المراجعة بشكل يجعل سلوكه لا يوحي للجمهور بالاستقلال.

2- الاستقلال في الواقع: وهو الاستقلال الذهني، ويعني أن يكون المراجع نزيها وموضوعيا وأمنيا وغير متحيز

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، 2007، ص 188.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/07/29، العدد 42، المادة 22، ص 7.

لطرف منذ الآخر، كما يجب أن يكون حياديا في قبول وانجاز وإعداد التقرير وعرضه وهذا النوع من المراجعة تحكمه قيم مراجع الحسابات وضميره ومعايره الذاتية، ولذا فعادة ما يصعب قياسه¹.

وللحكم على مدى استقلالية المدقق حددت دراسة لجمعية المحاسبة الأمريكية أبعاد ثلاثة هي:

- إعداد برنامج التدقيق.
- الفحص.
- التقرير².

ثانيا: النزاهة والأمانة:

على محافظ الحسابات أن يكون أميناً ونزيهاً في عمله وأن يعطي هذا العمل حقه الوافي وأن يبذل قصارى طاقته العملية والعلمية في تنفيذ المهمة المكلف بها، وأن يعرض النتائج التي يتوصل إليها بدقة وأمانة دون تحريف أو تمويه، ولا يضمن تقريره سوى البيانات التي يتأكد من سلامتها، وأن لا يجامل أحداً بما يبيده من آراء.

ومحافظ الحسابات موضع ثقة عملائه، حيث يطلع بحكم عمله على أسرارهم وتقضي التقاليد المهنية في جميع المهن وليس مهنة المحاسبة أو المراجعة فقط، بأن يحافظ الشخص المهني على أسرار المهنة³.

ثالثا: التأهيل العلمي والعملية لمحافظ الحسابات:

1- التأهيل العلمي:

لما كان المدقق يتعرض أثناء قيامه بعمله إلى الكثير من المسائل والمشاكل المحاسبية والقانونية، كان يتعين عليه اكتمال تأهيله العلمي في هذه النواحي مع مراعاة أن تكون البداية الحصول على بكالوريا التجارة أو العلوم المالية والإدارية شعبة المحاسبة، ولكي يكون مؤهلاً تأهيلاً علمياً فعليه كحد أدنى أن يلم بما يلي:

- نظريات ومبادئ وتطبيقات علم .
- الإدارة المالية.
- اللغات (الانجليزية، والفرنسية)⁴.

¹ حسين احمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009، ص183، 184.

² احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، عمان، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2000، ص64.

³ خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، عمان، دار المستقبل، 1998، ص121، 122.

⁴ احمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص55.

2- التأهيل العملي:

يجب على محافظ الحسابات أن يتمتع بما يلي:

- الواقعية عند طلب البيانات أو المعلومات على النحو الذي يثبت تقديره لمقتضيات العملية والظروف المحيطة بالمنشأة.
- استمرار الإطلاع على الحالات التطبيقية، وما تنشره الهيئات والجمعيات العلمية الدولية من تقارير عن تطبيقات لممارسة فعلية.

الفرع الثالث: شروط ممارسة المهنة:

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

- أن يكون جزائري الجنسية.
 - أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:
 - * بالنسبة للمهنة الخبير المحاسبي، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفة بمعادلتها.
 - * بنسبة للمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بها بمعادلتها.
 - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
 - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
 - أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وان يكون مسجلا المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
 - أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أو الغرفة الوطنية وقبل قيام بأي عمل، أمام مجلس القضاة المختص إقليميا بعبارات التالية:
- " اقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن اخلص في تأدية وظيفتي وان اكنم سر المهنة واسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترم الشريف، والله على ما أقوله شهيد"¹

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 01_10، مرجع سابق، ص 5.

المطلب الثالث: مهام ومسؤوليات وتعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات:

الفرع الأول: مهام محافظ الحسابات:

تتمثل مهام محافظ الحسابات في ما يلي:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج العمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركات أو حاملي الحصص؛
- ييادي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادقة عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين والمسيرين؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يرقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو يبين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها القائمين بالإدارة أو المسيرين للمؤسسة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة التداولية المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- وتخص هذا المهام فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون تدخل في التسيير؛

- عندما تعد المؤسسة أو هيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدججة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبة وتقرير محافظ لي الحسابات لدى الفروع والكيانات التابعة لنفس مركز القرار؛

الفرع الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات:

هنالك ثلاث أنواع من المسؤوليات وهي:

- أولا: المسؤولية المدنية: حسب نص المادة 61 من القانون 10-01: "يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه".
- ثانيا: المسؤولية الجزائية: كما جاء في نص المادة 62 من قانون 10-01 "يتحصل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".¹

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 10-01، مرجع سابق، مادة 61، ص 10.

- فالمسؤولية الجزائية تتمثل في ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات التي تعيق مصلحة المؤسسة عن عمد، ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات هي:

1- اتفاق محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي الإهمال في إدارة المؤسسة؛

2- اتفاق محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين؛

3- تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة؛

4- إغفال محافظ الحسابات وتغاضيه على بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة؛

5- عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة؛¹

ثالثا: المؤسسة التأديبية: نصت المادة 63 من القانون 01-10 على أنه "يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية التأديبية 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.

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

✓ الإنذار.

✓ التوبيخ.

✓ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 06 أشهر.

✓ الشطب من الجدول.

- يقدم كل طعن من هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

- تحدد درجات الأخطار والعقوبات عن طريق التنظيم.²

الفرع الثالث: تعيين محافظ الحسابات:

حسب المواد 26، 27 من القانون رقم 01-10 "تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية، تحدد كفاءات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم، وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث

¹ محمد السيد سرياء، أصول قواعد المراجعة والتدقيق، مصر، دار المعرفة، الإسكندرية، 2002، ص 74.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 01-10 - مرجع سابق، المادة 63، ص 10.

سنوات، في حالة المصادقة على حسابات المؤسسة والهيئة المراقبة خلال سنتين (2) متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

وصدر المرسوم التنفيذي رقم 11-32 تعين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي¹:

- خلال اجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهددة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب أو المسير أو الهيئة المؤهلة لإعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

- يجب أن يتضمن دفتر الشروط على الخصوص ما يأتي:

- عرض من الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج؛
- ملخص المعايينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي أبدتها المحافظ أو محافظو الحسابات، وكذا محافظ أو محافظو الحسابات للفروع إذا كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات؛
- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير والواجب إعدادها؛
- الوثائق الإدارية الواجب تقديمها؛
- نموذج رسالة الترشح؛
- نموذج التصريح الشرقي بعدم وجود مانع يحول دون ممارسة المهنة؛
- المؤهلات والإمكانات المهنية والتقنية؛

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

✓ تنظيم الكيان وفروعه؛

✓ تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة؛

✓ معلومات أخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة؛

يتم الإطلاع على العناصر المذكورة أعلاه في عين المكان، دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط.

- يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند إطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزمون إخضاعه لمهمة محافظة الحسابات.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المواد من 3-15، ص ص23،24.

- يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب أن يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة مع الأتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي للمهمة لمدة ثلاث (03) سنوات مالية متتالية موافقة لعهددة محافظة الحسابات مع مراعاة الحفاظ على المعايير القاعدية التي تم على أساسها التقييم المبدئي.
- يجب أن يحدد دفتر الشروط إمكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين كما يجب على الخصوص توضيح إلزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون إلى نفس المكتب أو إلى نفس الشبكة المهنية طبقاً للأحكام التشريعية المعمول به.
- يجب أن يتضمن دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات.

غير أنه، يجب ألا يقل العرض التقني عن ثلثي (3/2) سلم التنقيط الإجمالي.

- يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهددة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل أقصاه ثمانية (8) أيام، بعد تاريخ وصل استلام تبليغ تعيينه.
- طبقاً لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ الحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان.

الفرع الرابع: موانع تعيين محافظ الحسابات.

المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية¹:

- الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة؛
- القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشر (10/1) رأس مال المؤسسة أو إذا كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر (10/1) رأس مال هذه المؤسسات؛
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات على أجرة أو مرتبا، إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة؛

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مرجع سابق، ص 189.

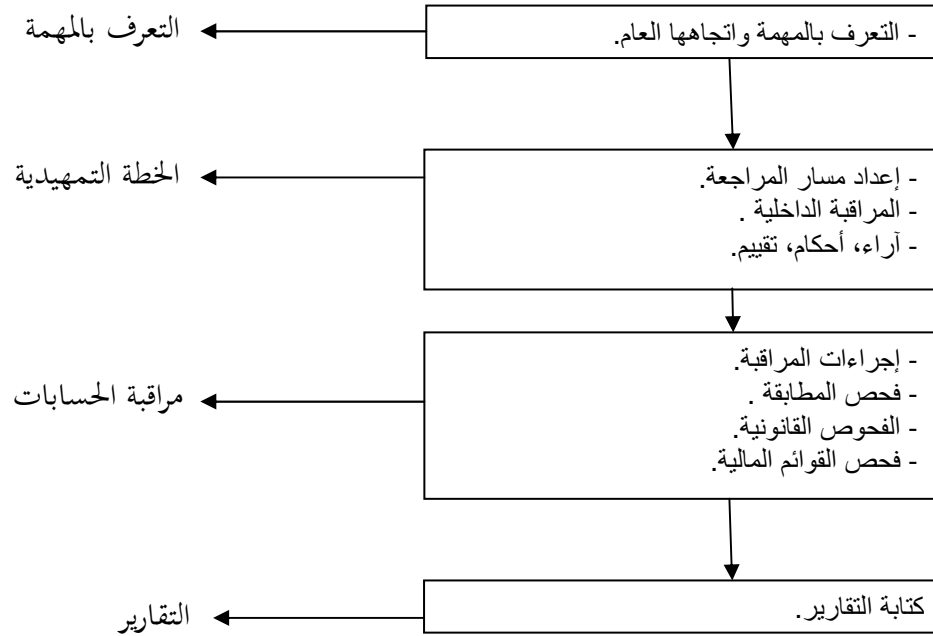
- الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنتهاء وظائفهم؛
 - الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات من تاريخ إنتهاء وظائفهم؛
- وحدد القانون حالات التنافي، يجب عدم توفر ما يلي:¹
- ✓ كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
 - ✓ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
 - ✓ كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
 - ✓ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة؛
 - ✓ كل عهدة برلمانية؛
 - ✓ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، لإبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد(1) من تاريخ مباشرة عهده، يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 10-01، مرجع سابق، المواد من 64 إلى 70، ص ص10،11.

المبحث الثاني: منهجية مهنة محافظ الحسابات

للمصادقة على صدق وشرعية الحسابات على محافظ الحسابات إتباع مجموعة من الخطوات الضرورية والمتكاملة بحيث تتكون كل خطوة من مراحل عديدة لا بد من القيام بها والمخطط التالي يوضح ذلك:

الشكل البياني رقم(01): المسلك العام لمحافظ الحسابات



المصدر: جبالي عبد الحكيم، مرجع سابق، ص46.

المطلب الأول: التخطيط لعملية التدقيق واتجاهها العام.

يخصص محافظ الحسابات وقتاً معيناً لإعداد والتخطيط لعملية التدقيق، لأن التخطيط الملائم لعمل محافظ الحسابات يساعد في التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت مجالات هامة في عملية التدقيق، ويساعد على توزيع العمال بشكل ملائم على المساعدين وتنسيق العمل الذي يتم من قبل المحافظين الآخرين والخبراء، إن مدى التخطيط يختلف استناداً إلى حجم المؤسسة وتعقيدات التدقيق وخبرة محافظ الحسابات مع المؤسسة ومعرفته بطبيعة العمل.

وبمعنى التخطيط: "وضع إستراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقعها ومدى، ويخطط محافظ الحسابات لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي الوقت المناسب، ويكون التخطيط واسعاً في حالة ما إذا كان التدقيق يتم لأول مرة"¹.

الفرع الأول: خطة التدقيق

على محافظ الحسابات وضع وتوثيق خطة التدقيق الشاملة واصفاً المدى المتوقع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها، وفي الوقت الذي يجب أن تحتوي مذكرة خطة التدقيق الشاملة على تفاصيل كافية للاسترشاد بها عند وضع برنامج التدقيق، فإن التحديد الدقيق لشكل ومضمون الخطة استناداً إلى حجم المؤسسة، وتعقيدات عملية التدقيق، والمنهجية التقنية الخاصة المستعملة من قبل محافظ الحسابات.

وبالتالي الأمور التي تؤخذ بعين الاعتبار عند قيام محافظ الحسابات بوضع خطة التدقيق الشاملة هي:

أولاً: التعرف بالمهمة:

على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه، وقبل بدايته في تنفيذ التوكيل يجب عليه أن يرسل إلى الشركة محل المراقبة رسالة تشير إلى إجراءات تطبيق توكيل محافظ الحسابات، هذه الرسالة تشير إلى ما يلي²:

✓ مسؤولية المهمة والمتدخلين والأتعاب؛

✓ طرق العمل المستعملة وفترات التدخل والآجال القانونية التي يجب احترامها؛

✓ الآجال القانونية لإيداع التقارير؛

¹ دحروح حسين أحمد والقاضي حسين يوسف ، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 242.

² وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، الجزائر، 2002، ص 61.

ثانيا: معرفة عامة حول المؤسسة:

يقوم محافظ الحسابات بجمع معلومات عامة حول المؤسسة لتكوين نظرة شاملة على مختلف نشاطاتها حتى يتسنى له:

- ✓ فهم عناصر المحيط المؤثر في المعلومات المالية؛
- ✓ تحديد التعقيدات المالية لقرارات الإدارة؛
- ✓ معرفة كيفية تشكيل رقم الأعمال والنتيجة؛
- ✓ التعرف على العمليات الغير الاعتيادية؛
- ✓ معرفة توافق المراقبات مع نوعية المؤسسة؛

وكل المعلومات التي يتم الحصول عليها في هذه المرحلة يجب تنظيمها وإدراجها في (الملف الدائم) الذي يشمل على:

- العموميات الخاصة بالشركة أو المؤسسة المراقبة؛
- المراقبة الداخلية (وصف المهام، مجموع الأسئلة التي تخص الرقابة الداخلية....)؛
- معلومات مالية ومحاسبية؛
- معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية؛
- الخصائص الاقتصادية والتجارية؛
- معلومات حول الإعلام الآلي؛

ثالثا: تنظيم المهمة:

يقوم محافظ الحسابات بتنظيم تسلسل الأعمال في مدة من الزمن ويحدد ما يلي¹:

- اختيار مساعدين في الوظيفة حسب مستوى الخبرة؛
- تاريخ ومكان التدخل؛
- الوقت المناسب والآجال؛
- التنسيق مع المتدخلين الآخرين (الخبير المحاسب، مجلس القضاء، المختص...)
- إن تنظيم المهمة أو عمل محافظ الحسابات يثبت ما يلي:
- فعالية السياسات المتبعة؛

¹ وزارة المالية، مرجع سابق، ص 63.

- حسن التسيير الداخلي للمكتب (تدعيم تكاليف العمل خلال العام، تحديد الفترات الصعبة، التوقعات المستقبلية)؛

الفرع الثاني: برنامج التدقيق

يحتاج محافظ الحسابات عند القيام بالتخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية إلى تصميم برنامج التدقيق، لذلك يعرف بأنه: " خطة مرسومة على مدى النتائج التي توصل إليها محافظ الحسابات بعد دراسته وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وذلك بهدف تدقيق البيانات المالية"¹.

ويمكن أن يعد برنامج التدقيق المكتوب في شكل عام لأية عملية تدقيق الحسابات لأي مؤسسة بغض النظر عن حجمه، وإن كان بعض المحافظين يرون أنه ليس من الضروري إعداد برنامج تدقيق الحسابات رسمي بالنسبة لفحص المؤسسات الصغيرة، إلا أن هناك اتفاقاً عام بين المحافظين على أن البرنامج الرسمي لتدقيق الحسابات يكون ذا فائدة كبيرة بالنسبة للمؤسسات الكبيرة والمتوسطة الحجم، ويكون هذا البرنامج أمراً ضرورياً بالنسبة لعمليات تدقيق الحسابات الكبيرة وخاصة إذا كانت عمليات المؤسسة منتشرة بشكل كبير ويتطلب عدد كبير من المستخدمين.

لذلك يتضح أن هدف تصميم برنامج التدقيق يتضمن العناصر التالية²:

- تحديد خطوات الفحص الذي يغطيه برنامج التدقيق حيث ينبغي أن يغطي الإجراءات المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية والإجراءات المحاسبية المستخدمة بواسطة المؤسسة، ويجب أن تنتج بنتائج مرضية في هذا المجال بأقل جهد وتكلفة ممكنة؛
- توقيت أداء وإنجاز كل خطوة من هذه الخطوات؛
- هدف كل خطوة وإجراء من خطوات وإجراءات التدقيق؛
- تحديد مسؤولية كل محافظ من المساعدين عن تنفيذ مرحلة من المراحل التي يتكون منها البرنامج عندما يتولى تنفيذه فريقاً من المحافظين؛

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 181.

² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 242.

الفرع الثالث: أوراق العمل

تعرف أوراق العمل على أنها: "السجلات التي يحتفظ بها محافظ الحسابات والتي تشمل الإجراءات التي تم تطبيقها، والمعلومات التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات ذات الصلة التي تم التوصل إليها خلال أداء عملية التدقيق"¹.

يتمثل الهدف العام لأوراق العمل في مساعدة محافظ الحسابات على تقديم تأكيد مناسب بأن التدقيق قد تم أدائه وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وتحديدًا توفر أوراق العمل التي تتعلق بمراجعة القوائم المالية في العام الحالي، أساساً للتخطيط، سجلًا للأدلة التي تم جمعها ونتائج الاختبارات، بيانات تحدد نوع تقرير التدقيق الملائم، وأساساً للفحص الذي يقوم به المشرفون والشركاء لعمل أعضاء الفريق، عندما يخطط محافظ الحسابات لأداء التدقيق عن السنة الحالية على نحو ملائم، يجب أن تتاح المعلومات الضرورية التي تستخدم كإطار مرجعي في أوراق العمل، وتتمثل هذه المعلومات في معلومات وصفية عن الرقابة الداخلية، وقت الموازنة في كل جانب بالتدقيق، برنامج التدقيق، ونتائج التدقيق عن السنة السابقة.

وتتكون أوراق العمل من ملفين رئيسيين ملف دائم وملف سنوي:

1- الملف الدائم: يحتوي هذا الملف على عموميات حول المؤسسة، وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية، الحسابات السنوية والتقارير، التحاليل الدائمة للحسابات، كل ما يتعلق بالجانب الضريبي والاجتماعي والقانوني، والخصوصيات الاقتصادية.

2- الملف السنوي: يحتوي هذا الملف على مصادقات العملاء وشهادات البنوك، برنامج التدقيق، أي بيانات خاصة بتحليل الحسابات المختلفة، البيانات المستخرجة من العقود والمحاضر والارتباطات، الحسابات الختامية والميزانية العمومية عن الفترة الحالية، حيث المعلومات المحتواة في ملفات العمل يجب أن تكون سرية².

¹ ألفين أرنيوز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسبي، السعودية، دار المريخ للنشر، 2002، ص300.

² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص340.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية.

عرفت منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية نظام الرقابة الداخلية بأنها:

«مجموعة الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية والإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات، وتطبيق تعليمات الإدارة وتحسين الأداء، ويبرز ذلك بالتنظيم وتطبيق طرق وإجراءات نشاطات المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة»¹.

أما تعريف معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا أوضح أنها: "لا تعني فقط الضبط الداخلي والتدقيق الداخلي ولكن النظام الشامل لكل المراقبات المالية وغيرها الموضوعة بواسطة الإدارة لتسيير أعمال المؤسسة في طريق منظم للحفاظ على أصولها ولضمان دقة سجلاتها وإمكانية الاعتماد عليها بقدر المستطاع"².

الفرع الثاني: أهمية نظام الرقابة الداخلية.

إن زيادة واتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها وأشكالها أدى إلى زيادة وإبراز الرغبة في الحصول على تقييم مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه الوحدات وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية ما يلي³:

- نجاح وكفاءة وفعالية رقابة ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة وبرامج مختلفة؛
- زيادة كفاءة أداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منهم؛
- مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعة من قبل الأنشطة؛
- مدى ما يقوم به محافظ الحسابات من خطوات وما يبذله من جهود هو ومساعديه في سبيل وضع وتحديد الإطار الملائم لبرنامج تدقيقه ونطاق هذا البرنامج وما يشتمله من إجمال وتفصيل خاص بإجراءات التدقيق لعمليات وأنشطة الوحدة أو المؤسسة موضوع التدقيق؛
- المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها، ويمثل ذلك جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك؛

¹ بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المسيلة، 2007، ص18.

² ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص121.

³ محمد السيد السرايا، مرجع سابق، ص82.

الفرع الثالث: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

الوسائل الأكثر استعمال في تقييم نظام الرقابة الداخلية هي:¹

أولاً: طريقة الاستبيان: هي عبارة عن قائمة تحتوي مجموعة من الأسئلة والاستفسارات تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، يقوم محافظ الحسابات بتوزيعها على العمال لتلقي الردود عليها ثم تحليلها للحكم على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، وتكون الإجابة على الأسئلة إما بـ "نعم" أو "لا" أو "غير مطبق" وهذه الوسيلة هي الأكثر استعمالاً.

ثانياً: طريقة المذكرة المكتوبة (المقابلة): يقوم المحافظ بإعداد تقرير يشمل وصف كامل لنظام الرقابة الداخلية وما يتضمنه من تدقيق للمعلومات وتقسيم للعمل والمسؤوليات، وذلك عن طريق المقابلات مع العاملين والإطلاع على دليل الإجراءات.

ثالثاً: طريقة خرائط النظام (التدفق): تعتبر طريقة خرائط النظام أداة توضيحية تبين تدفق الإجراءات والمعلومات، تقسيم العمل ومخرجات النظام من سجلات وتقارير، فإذا كانت الخرائط موجودة بالمؤسسة يقوم المحافظ بفحصها، أما إذا لم تكن موجودة فيقوم بتصميمها بعد حصوله على المعلومات اللازمة.

الفرع الرابع: مراقبة الحسابات:

إن الهدف من هذه المرحلة المهمة هو جمع عناصر مقنعة كافية لإبداء الرأي حول الحسابات السنوية، وإن امتداد طبيعة المراقبات المستعملة في الحسابات تعود للمرحلتين السابقتين (التعرف بالمؤسسة، تقييم نظام الرقابة الداخلية) ويمكن تحرير برنامج المراقبة على ورقة عمل خاصة ومنظمة كما يلي²:

- قائمة المراقبات للإنجاز، يجب أن تكون المراقبات معالجة بالتفصيل حتى تنفذ؛

- امتداد النموذج مع مراعاة عتبة المفهوم؛

- الإشارة إلى إنجاز المراقبة؛

- المشاكل المتعرض لها تجب الإشارة إليها؛

في إطار الحصول على الأدلة الضرورية للتعبير عن الرأي يمتلك محافظ الحسابات مختلف التقنيات منها: فحص المستندات، المراقبات الجبرية العددية، التحليلات والتقييمات، الفحص التحليلي، وهذه المراقبات مطبقة عن طريق عملية السير، ويجب أن تسمح عملية مراقبة الحسابات التأكد من أن كل العناصر تكون مراقبة بدقة، وعليه

¹ إدريس عبد السلام شتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، لبنان، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1996، ص 64.

² وزارة المالية، مرجع سابق، ص 95، 96.

التأكد من أن الحسابات السنوية موافقة مع استنتاجاته ومعرفته بالمؤسسة وأنها تبرز بطريقة صحيحة قرارات المسيرين وتعطي صورة مختلفة لنشاطه وحالته المادية.

المطلب الثالث: إعداد التقارير.

يعد التقرير آخر مرحلة من مراحل محافظ الحسابات في عمله، والذي يعتبر: "وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي في محايد عن ما إذا كانت البيانات المالية التي أعدتها المؤسسة تعطي صورة صحيحة عادلة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها في السنة المالية محل التدقيق"¹. وفيما يلي نبين إعداد التقرير، والأنواع.

الفرع الأول: إعداد التقرير:

عند إعداد تقرير محافظ الحسابات، يعتمد على فرض العرض العادل والصادق للقوائم المالية، وهذا يعني مايلي²:

- ✓ يعني ضمناً استخدام قواعد ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛
- ✓ مفهوم العرض الصادق والعادل؛
- ✓ يعني الإفصاح المناسب صدق وأمانة القوائم المالية في:
 - التعبير عن حقيقة الموارد المالية للمؤسسة؛
 - التعبير عن الالتزامات الحقيقية لحظة معينة؛
 - التغيرات التي حدثت في هذه الموارد أو الالتزامات خلال فترة زمنية معينة.
- ✓ يعني التزامات التدقيق والأمانة والإخلاص في:
 - بذل العناية المهنية الواجبة؛
 - تحمل مسؤولية الحكم على الإفصاح الملائم للبيانات المالية.
- ✓ النتائج الاقتصادية لما تم من عمليات وأنشطة تعكسها البيانات الاقتصادية وأنها داخل القيود والحدود المفروضة طبقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية بصورة معقولة ومقبولة من وجهة نظر محافظ الحسابات في إطار هذه القيود، وهذا يعني أن القوائم المالية لا يمكن اعتبارها دقيقة تمام في التعبير عن هذه النتائج الاقتصادية بصورة كاملة ومثالية.

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 189.

² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 349.

الفرع الثاني: أنواع التقارير:

هناك نوعان من التقارير¹:

أولاً: التقرير العام حول المصادقة على الحسابات السنوية:

يتضمن هذا التقرير ما يلي:

- التذكير بكيفية وتاريخ تعيين محافظ الحسابات.
 - التعرف على المؤسسة والدورة موضوعة التدقيق.
 - الوثائق المالية التي خضعت للتدقيق والتي يجب أن تمضى وترفق بالتقرير كملاحق.
 - التذكير بمعايير الأداء المهني وأهدافها، ومدى احترامها في هذه المهمة.
 - عرض للأخطاء والنقائص المكتشفة بكل وضوح مع ذكر آثارها بالأرقام على النتيجة.
 - المصادقة على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة والخلافات المحتمل أن تكون حول المعلومات الإضافية التي طلبها من هذا المجلس.
 - أسباب التعديلات المحتملة والتي تخص الطرق المتبعة في إظهار القوائم المالية مع تبيان آثار ذلك على هذه القوائم.
 - خاتمة واضحة لمحافظ الحسابات يصادق فيها على الحسابات بدون تحفظ، أو بتحفظ أو يرفض المصادقة بأدلة.
 - الأوضاع الممكن أن تهدد الاستمرارية في النشاط.
 - المساهمات في رؤوس أموال مؤسسات أخرى التي قامت بها المؤسسة إن وجدت.
 - المخالفات المرتكبة من طرف أعضاء المجلس وأي موظف في المؤسسة التي ينبغي التصريح بها لوكيل الجمهورية.
- على محافظ الحسابات في حالة المصادقة بدون تحفظ أن القوائم المالية التي تم تدقيقها يتصف بمستوى عال من الشرعية والصدق، ويمكن أن يرفق هذا النوع من المصادقة بملاحظات بهدف الشرح أكثر للمساهمين وبدون أن يكون لهذه الملاحظات أثر على حقيقة الحسابات.

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 48-52.

الشكل رقم (02): نموذج تقرير شهادة بدون تحفظ.

تطبيقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب..... يشرفني أن أقدم لكم تقريرتي حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من..... إلى.....

(1) تقرير حول المراقبة والشهادة:

أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

ملاحظات وتصريحات حول احتمال عدم الدقة وعدم الشرعية اللتين لا تعارضا الشهادة.

ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم ووضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

"ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة".

ج) نظرا للاجتهادات التي قمت بها وفقا لتوصيات المهنة، بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في الصفحات..... لهذا التقرير شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفيّة لنتيجة عمليات النشاط الماضي، بالإضافة إلى الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

(2) معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمر الآتي:

تم في.....

يوم.....

الإمضاء.....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

المصدر: وزارة المالية، مرجع سابق، ص 84.

والمصادقة بتحفظ أن الأخطاء والنقائص التي تم الوقوف عليها من طرف المراقب لا تمس بشرعية وصدق الحسابات، على أن يذكر بوضوح كل تحفظ واقترح الحلول حتى يتلاشى أثرها على حسابات الدورة ونتيجتها.

الشكل رقم (03): نموذج تقرير شهادة بتحفظ.

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب..... يشرفني أن أقدم لكم تقرير حول الحسابات السنوية للنشاط الذي يغطي الفترة من..... إلى.....

1) تقرير حول المراقبة والشهادة:

أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

"ملاحظات وتصريحات حول احتمال عدم الدقة وعدم الشرعية اللتين لا تعارضا الشهادة".

ب) قمت بالتحقيق حول مصداقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم ووضعت تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

"ملاحظات ومعلومات إضافية محتملة".

ج) يجب علي أن أبدي تحفظات حول النقاط الآتية:

تحت التحفظات المشار إليها أعلاه ونظرا للاجتهادات التي أدبتها طبقا لتوصيات المهنة، أقدر أنه بإمكانني الشهادة أن الحسابات السنوية كما هي مقدمة في الصفحات..... لهذا التقرير، منتظمة وصادقة ومصداقية، وتعطي صورة وفيّة لنتيجة عمليات النشاط السابق أيضا الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

2) معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمور الآتية:

تم في.....

يوم.....

الإمضاء.....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

المصدر: وزارة المالية، مرجع سابق، ص 85.

أما رفض المصادقة يعني الأخطاء والنقائص التي تم اكتشافها خطيرة مما يفقد الحسابات شرعيتها وصدقها، وقد يأتي رفض المصادقة على الحسابات من طرف محافظ الحسابات، وبالتالي يجب عليه في حالة رفض المصادقة تقديم الأسباب والبراهين وكل المعلومات بالتفصيل وذلك حتى يتسنى للمساهمين معرفة الحقيقة واتخاذ القرارات اللازمة.

الشكل رقم (04): نموذج رفض الشهادة لعدم الدقة والشرعية.

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة المنعقدة ب..... يشرفني أن أقدم لكم تقريرتي حول الحسابات السنوية للنشاط المغطي للفترة من..... إلى.....

1) تقرير المراقبة والشهادة:

أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

"ملاحظات وتصريحات حول عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين اللتين لا تعارضا الشهادة".

أثناء قيامي بعمليات المراقبة بانتقاء الملاحظات التالية:

"الإشارة ووصف عدم الدقة والشرعية ومصادقية الحسابات السنوية، كما هي مقدمة في الصفحات..... لهذا التقرير، والتي لا تعطي صورة وفيّة لنتيجة عمليات النشاط السابق، أيضا الحالة المالية وممتلكات مؤسستكم في نهاية النشاط.

ب) قمت بالتحقيق حول مصادقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وبالحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو الموضوعة تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

لا أستطيع تأكيد مصادقية هذه المعلومات.

2) معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمر الآتي:

الجزائر في.....

يوم.....

الإمضاء.....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من قبل محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

المصدر: وزارة المالية، مرجع سابق، ص 86.

بالإضافة إلى هذه النماذج يقوم أيضا محافظ الحسابات بإعداد تقرير اتفاقية مع المؤسسة، ومن بين هذه

النماذج:

الشكل رقم (05): نموذج رفض الإدلاء بالشهادة بسبب عائق في المهنة.

تنفيذا للمهمة التي كلفت بها من طرف جمعيتكم العامة بـ.....، يشرفني أن أقدم لكم تقريرتي حول الحسابات السنوية للنشاط المغطى للفترة من.....إلى.....:

1) تقرير المراقبة والشهادة:

أ) قمت بمراقبة الحسابات السنوية لمؤسستكم لهذا النشاط.

"ملاحظات وتصريحات عدم الدقة وعدم الشرعية المحتملين واللذين لا تعرضا الشهادة".

تضمن فحصي المراقبين التي اعتبرتها ضرورية نظرا لتوصيات المهنة ما عدا النقاط الآتية:

"وصف حدود لنشاط المهمة التي تعارض الشهادة".

إن الأسباب المعروضة أعلاه، تؤدي بي إلى رفض الشهادة على شرعية ومصادقية الصورة الوفية للحسابات السنوية، كما هي مقدمة في الصفحات..... لهذا التقرير.

ب) قمت بالتحقيق حول مصادقية المعلومات المتعلقة بالحالة المالية وحالة الحسابات المعطاة في المستندات الموجهة إلى ذوي الأسهم أو الموضوعة تحت تصرفهم بمناسبة الجمعية العامة.

لا أستطيع تأكيد مصادقية هذه المعلومات.

2) معلومات:

طبقا للقانون أعلمكم بالأمر الآتية:

يوم.....

الإمضاء.....

ملاحظة: يجب تأشير الحسابات السنوية من طرف محافظ الحسابات ومرفقة إلى التقرير.

المصدر: وزارة المالية، مرجع سابق، ص 87.

الشكل رقم(06): نموذج غياب اتفاقيات أو اتفاقيات غير مكتشفة.

إن المادة 628 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 لـ 25 أبريل 1893، المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 والمؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، ينص على أن كل اتفاقية بين مؤسسة وأحد متصرفيها الإداريين، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة أو عن طريق شخص معترض، يجب أن تعرض مسبقاً لإذن الجمعية العامة العادية للمساهمين . يطبق نفس الإجراء بالنسبة للاتفاقيات المبرمة بين الشركة ومؤسسة أو أحد متصرفيها الإداريين وشريك، متصرفين إداريين أو مديرين.

طبقاً لهذه الأحكام، أعلمكم بأنني لن أحاط علماً بالاتفاقيات المنصوص عليها في المادة المشار إليها.

إن رئيس مجلس الإدارة، لم يشير لي إلى أية اتفاقية تدخل في هذا الإطار.

حرر في.....

يوم.....

الإمضاء.....

الشكل رقم(07): نموذج اتفاقيات مبرمة أثناء النشاط واتفاقيات مبرمة أثناء نشاطات سابقة

والتي استمر تنفيذها.

طبقاً لأحكام المرسوم التشريعي المشار إليه أعلاه، نحيطكم علماً بالاتفاقيات التي تم ترخيصها مسبقاً من قبل مجلسكم الإداري.

1) اتفاقيات مبرمة أثناء النشاط:

(ترقيم وتحديد كل اتفاقية).

2) اتفاقيات مبرمة أثناء النشاطات السابقة والتي استمر تنفيذها أثناء النشاط:

(التذكير بالاتفاقيات وطرق التنفيذ أثناء النشاط).

حرر في.....

يوم.....

الإمضاء.....

المصدر: وزارة المالية، مرجع سابق، ص 89.

ثانيا: **التقرير الخاص:** أما التقرير الخاص فيتعلق بالاتفاقيات المبرمة، خلال الدورة والمسموح بها قانونا، بصفة مباشرة أو غير مباشرة مع المسؤولين في المؤسسة ومع الغير، التي صرح بها لمحافظ الحسابات، ويتضمن هو الآخر ما يلي¹:

- قائمة الاتفاقيات، طبيعتها وموضوعها، المقدمة للمصادقة عليها من طرف الجمعية العامة للمساهمين؛
- قائمة المستفيدة منها؛
- شروط إبرامها؛
- الرأي حولها؛

على محافظ الحسابات قبل كتابة التقرير الخاص التأكد من عدم وجود اتفاقيات أخرى لم يخبر بها وذلك بعد اطلاعه على محاضر مجلس الإدارة، وكذا حسابات القروض والحسابات الجارية. وفي حالة عثوره على اتفاقيات مبرمة ممنوعة عليه تبيان ذلك في تقريره العام السابق حول الحسابات، ومهما يكن فحتى في حالة غياب الاتفاقيات على محافظ الحسابات كتابة التقرير الخاص وذكر غيابها فيه، عليه كتابة تقرير خاص لكل حدث ناتج عن قرارات استثنائية كالتقرير حول زيادة رأس المال، تقرير حول توزيع تسيقات الأرباح، تقرير حول تغيير الشكل القانوني للمؤسسة... الخ.

بالإضافة إلى التقرير العام والتقرير الخاص يكتب محافظ الحسابات تقارير أخرى:

- تقرير حول المراقبة الداخلية؛
- تأشيرة محافظ الحسابات؛
- تقرير حول الحسابات المجمعة؛

¹ وزارة المالية، مرجع سابق، ص93.

المبحث الثالث: ماهية القوائم المالية.

تعد القوائم المالية من أهم الوسائل التي تساعد مستخدميها في اتخاذ قراراتهم سواء كان داخل المؤسسة أو خارجها الأمر الذي يعكس ضرورة تحلي تلك القوائم بصفة المصدقية والموثوقية وسنقوم في هذا المبحث بمحاولة الإحاطة بمختلف جوانب القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية¹، وبالتالي تزودهم القوائم المالية بمعلومات ضرورية تتصف بالثقة والوقئية (الوقت المناسب) والملائمة لأغراض التقرير المالي والمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة².

الفرع الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي .

المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 وضع ليستجيب لمتطلبات النظام الاشتراكي وبعد فتح الباب للمستثمرين الأجانب كان يجب على الدولة تعديل أو استبدال هذا المخطط بمخطط آخر يستجيب لمتطلبات المرحلة، فبدأت الإصلاحات في 2001 من قبل إجراء محاسبين فرنسيين بالتعاون مع المجلس الأعلى للمحاسبة، وتحت إشراف وزارة المالية بتمويل من البنك الدولي.

بحيث تمحورت الإصلاحات حول العناصر التالية³:

- بناء الإطار التصوري لنظام المحاسبي الجديد؛
- إعطاء مفاهيم جديد للأصول، الخصوم، رأس المال، الأعباء والنواتج؛
- تحديد طرائق التقييم المحاسبي؛
- تنظيم مهنة المحاسبة؛
- إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية، ووضع جداول وإيضاحات خاصة بالمفاهيم والجداول الملحقه؛
- تحديد الحسابات والمجموعات؛
- آلية عمل الحسابات؛

حيث تمثل الإطار القانوني لجميع هذه الإصلاحات في:

¹ كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2006، ص13.
² رضوان العناتي، إيهاب نظمي، رأفت سلامة، أحمد كلبونة، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار وائل للنشر، 2011، ص303.
³ السعيد القاسمي وفرحات عباس، مداخلة بعنوان: النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميته مع المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و 18 جانفي 2010.

- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1928 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن للقانون المالي الجديد الجريدة الرسمية رقم 74.

- المرسوم التنفيذي رقم 08-56 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق لـ 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن للقانون المالي الجديد الجريدة الرسمية رقم 74.

- قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق لـ 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية رقم 19.

- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 الموافق لـ 07 أفريل 2009 يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

الفرع الثاني: تعريف وخصائص القوائم المالية

أولاً: تعريف القوائم المالية:

هي تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفيه الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، كما تضبط تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه (4) أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية المحاسبية، توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، وتجدر الإشارة إلى إلزامية عرض الكشوف المالية بالعملة الوطنية¹.

ثانياً: الخصائص النوعية للقوائم المالية :

تعتبر الخصائص النوعية صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين. وبالتالي فإن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية ومعايير المحاسبة المناسبة يترتب عليه عادة قوائم تظهر بصورة صادقة وعادلة أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات الحاصلة على مستوى هذا الأخير للمنشأة، وتمثل الخصائص الأساسية فيما يلي²:

- **القابلية للفهم:** يقصد بالقابلية للفهم خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها ويسر لتحقيق الفائدة منها، بمعنى البيانات والمعلومات المعبر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، صادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، المواد 26-28-29، ص 05.

² أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2008، ص 50.

- **الملائمة:** يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار من جهة، وفي الوقت المناسب من جهة أخرى وتعتبر المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على إحداث فرق في هذا القرار بحيث تساعد المعلومات المستخدمين على إجراء التنبؤات حول نتائج الأحداث في الماضي والحاضر، والمستقبل أو لتأكيد أو تصحيح التوقعات الماضية.
- **القابلية للتماثل والمقارنة:** تكون المعلومة قابلة للمقارنة عندما تقدم بطريقة متناسقة بما فيه الكفاية لتسمح للمستخدمين بالقيام بمقارنات لها مدلول في الوقت وبين المؤسسات.
- **المصدقية:** تكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها، وتكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب المبادئ التالية:

✓ البحث عن الصورة الصادقة؛

✓ تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني؛

✓ الحياد؛

✓ الحيطة والحذر؛

✓ الشمولية¹؛

الفرع الثالث: عرض القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين وغير من الأطراف المهتمة بأمر الشركة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بها، وتقوم معظم الشركات بنشر القوائم المالية خلال التقرير السنوي أو النصف سنوي، أو الربع سنوي².

نص قانون 11/07 حسب المادة 25 ما يلي: تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة، الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

- **قائمة المركز المالي:** تعرف كذلك بالميزانية العمومية هي مرآة عاكسة للوضع المالي للمؤسسة، توفر قائمة المركز المالي معلومات مفيدة عن مدى متانة أو قوة المركز المالي للمنشأة، فتبين لهذه الأخيرة ما لديها

¹ سعد بوراوي، مداخلعة بعنوان، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري لـ (IAS/IFRS)، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية "تجارب تطبيقات وآفاق" معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و 18 جانفي 2010، ص10.

² أحمد مخلوف، مداخلعة بعنوان، دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة محاسبية مشتركة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، 13 - 15 أكتوبر 2009، ص07.

من ممتلكات أو موجودات وما عليها من التزامات سواء من قبل الملاك أو اتجاه الغير، تظهر أثر نتيجة العمليات من ربح أو خسارة خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية.

● **قائمة حساب النتائج:** يصف عمليات المنشأة أو الوحدة الاقتصادية على فترة زمنية معينة وهذا غالبا ما تكون فترة سنة مالية، الإيرادات والتكاليف يتم الاعتراف بها عند حدوث المبيعات وليس عند تحصيل النقد عند الزبائن، وفي تعريف آخر فإنه يسمى كذلك بقائمة الدخل، تبين نتيجة أعمال إدارة المنشأة، أي نتيجة العمليات أو الأنشطة التشغيلية في تفسير بعض وليس كل التغيرات التي طرأت على الأصول والمطلوبات وحقوق المساهمين بين ميزانيتين متتاليتين (ميزانية أول مدة وآخرها)، ويبنى تعريف قائمة الدخل على أساس مفهوم الاستحقاق للأرباح.

● **قائمة جدول سيولة الخزينة:** هو حالة من التوليفة الكاملة والنهائية لشرح الاختلافات في المؤسسة، وبالتالي يحدد مقبوضات (مصادر السيولة) والمصروفات (المخصصات النقدية) التي تؤثر على التدفقات النقدية خلال الفترة المحاسبية، تهدف تلك القائمة إلى إظهار التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للأغراض المختلفة سواء كانت تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية¹.

حيث يعد جدول تدفقات الخزينة بطريقتين:

- **الطريقة الغير مباشرة:** هي الطريقة السفلية التي تعتمد على جدول حسابات النتائج وعلى الميزانية وعلى تغيرات الأموال الخاصة، جمع التغيرات الناتجة عن الدورات الثلاث السابقة، يفسر لنا التغير الذي حدث في المؤسسة إيجابا أو سلبا.

- **الطريقة المباشرة:** هي نفس المضمون في الطريقة غير المباشرة لكن تنطلق من التحصيلات والتسديدات سواء المتعلقة بالاستغلال كالزبائن والموردين أو المتعلقة بالاستثمار كالحيازة أو التنازل على الاستثمار أو العمليات المتعلقة بالتمويل، إقراض، تسديد القروض، الرفع من رأس المال... الخ.

● **قائمة تغيرات الأموال الخاصة:** تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة إضافة إلى بنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل، توفر لنا معلومات عن بعض مصادر التغير في عناصر المركز المالي، إلا أن هذه المعلومات سوف لا تكون ذات فائدة تذكر إلا إذا استخدمت جنبا إلى جنب مع المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى².

¹ خديجة لدرع، ليلي عبد الرحيم، مداخلة بعنوان، قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (IAS1)، ملتقى وطني تحت عنوان معايير المحاسبة الدولية و المؤسسات الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس، يومي 25 و26 ماي 2010، ص05.

² عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الكويت، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، 1990، ص213.

- **الملحق:** يتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية ويشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق بنود القوائم المالية وإضافة لإفصاحات عن الالتزامات والأصول الطارئة وأي بنود أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال¹.

المطلب الثاني: مراجعة عناصر القوائم المالية

قبل أن نتناول إجراءات المراجعة نود الإشارة إلى أن عملية المراجعة تمر بالخطوات التالية:

- **التحقق من الوجود:** ويتضمن التحقق من وجود الأصل البحث عن أدلة وقرائن الإثبات فضلاً عن الوجود الفعلي في تاريخ إعداد المركز المالي للمؤسسة وحتى يتمكن المراجع من وجود الأصل يجب أن يتبع الإجراءات التالية:

- طلب الكشوف التفصيلية المعتمدة من الإدارة بما تمتلكه المؤسسة من الأصول؛
- مطابقة البيانات الواردة بالكشوف التفصيلية مع ما هو مثبت بسجلات الأصول؛
- المعاينة الفعلية للأصول؛
- الحصول على شهادة من الإدارة؛
- إثبات وجود الأصل من الاستنتاجات والتي تمثل الإيرادات والمصروفات التي تنشأ عن الأصول؛
- الحصول على شهادة من الغير في حالة وجود هذه الأصول في حيازة الآخرين؛
- الحصول على المصادقات؛

- **التحقق من الملكية:** ويعني التحقق من ملكية الأصل واطمئنان المراجع إلى أن الأصل المملوك للمؤسسة في نهاية السنة المالية، ولم يتم التصرف فيه حيث أن وجود الأصل لا يعني ملكية المؤسسة له فقد يكون مؤجراً، ولكي يتمكن المراجع من التحقق من الملكية عليه إتباع الإجراءات التالية:
- الإطلاع على المستندات، على سبيل المثال فواتير الشراء، العقود، والتأكد من أنها صادرة باسم المؤسسة.
- الحصول على شهادات تفيد إثبات العقود النهائية وتسجيلها لديه، أو عدم حدوث تصرفات بالبيع في العقارات المملوكة للمؤسسة خلال السنة المالية محل المراجعة.

- **التحقق من القيمة:** يعني التحقق من القيمة اطمئنان المراجع إلى أن المؤسسة تلتزم بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو معايير المحاسبة الدولية أهمها الثبات في أسس التقويم للأصول بالتكلفة التاريخية أو

¹ منور أوسريير، محمد مجبر، مداخلة بعنوان، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، "تجارب تطبيقات وأفاق"، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادى، يومي 17 و 18 جانفي 2010، ص04.

الدفاتر ناقص الاستهلاك، ولكي يتمكن المراجع من التحقق من صحة تقويم الأصل يمكنه إتباع الإجراءات التالية:

- الاطلاع على المستندات الخاصة بالشراء للتأكد من قيمة الأصل سواء ثمن الشراء والمصاريف الرأسمالية الأخرى وكذا قوائم التكاليف؛
- التأكد من كفاية معدلات الاستهلاك؛
- الاعتماد على شهادات من فنيين لتقويم الأصول ذات الطابع الفني؛
- إذا تم الشراء على أقساط فيجب التأكد من سداد الأقساط في مواعيدها بالنسبة للأصول؛
- طلب شهادات من إدارة المؤسسة شاملة كافة الإضافات والمصروفات التي أدخلت على الأصول خلال السنة؛
- مراجعة حساب مصروفات الصيانة والإصلاحات والتأكد من عدم شمولها أية إضافات؛

● **التحقق من الاكتمال:** للتحقق من الاكتمال، فعلى المراجع أن يتأكد من صحة نقل البيانات الواردة من سجلات الأصول أو من دفتر الاستناد العام أو كشوف الجرد أو ميزان المراجعة إلى قائمة المركز المالي، مع مراعاة التبويب الصائب للأصول، والتأكد من أنه ليست هناك أي أصول لم تسجل وليس هناك أي بنود لم يفحص عنها¹.

● **التحقق من التسجيل المحاسبي:** ويتمثل هذا الهدف في التحقق من أن المبالغ الممثلة للأصل المعين ثم عرضها بصورة صحيحة في القوائم المالية، ويرتبط هذا الهدف بالتحقق من الوجود الكمي وإن كان هدفنا هنا التركيز على التسجيل المحاسبي ويتضمن إجراءات التحقيق المالي:

- إجراء الجرد الفعلي والحصر المادي؛
- استلام المصادقات من العملاء ومطابقتها مع التسجيلات والمستندات المؤيدة لها؛
- التحقق من جميع العمليات الحسابية والتأكد من دقتها من خلال إعادة العمليات الحسابية مرة أخرى؛
- التحقق من احتساب أقساط اهتلاك الأصول الثابتة لضمان عدالة توزيع تكلفة الأصل على سنوات عمره الإنتاجي؛

- إجراءات للتحقيق من مدى ملائمة العناصر المختلفة وتماشيتها مع بيانات الفترات الأخرى، وهذه الملائمة تعكس الدقة الحسابية والعكس صحيح في غالبية الأوقات²؛

¹ أحمد حلمي جمعه، مرجع سابق، ص 237-239.

² محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص 498.

الفرع الأول: التحقق من الأصول الثابتة

تشتمل هذه النقطة على عناصر الاستثمارات... (تجهيزات الإنتاج، تجهيزات اجتماعية، تهيئات وتركيبات...)، وإن هذه العناصر تعتبر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تتمتع بالدوام لعدة سنوات داخلها عدا تسجيل الاهتلاكات السنوية المقابلة لاستعمالها أو بعض التنازلات التي تخص جزء من عناصرها.

انطلاقاً مما سبق يمكن القول بأن التحقيق من هذه الأصول يعتبر سهلاً بالنسبة للمراجع مقارنة ببقية العناصر السابقة، ولكن مع الأخذ في الحسبان أن الاستثمارات تمثل نسبة كبيرة من الميزانية، وأي تغيير أو خلل فيها يؤثر على المصادقية بالنسبة للميزانية.

وبالتالي فإن على المؤسسة أن تحضر مجموعة من الوثائق والملفات من أجل ضمان وتسهيل السير الحسن للعمل كآلي:

- الميزان الفرعي (المساعدة) للاستثمارات: حيث أنه انطلاقاً من ملفات الاستثمارات يتم إعداد الميزان الفرعي والذي يشمل:

- رقم حساب الاستثمار؛

- تكلفته الإجمالية؛

- متراكم الاستثمارات؛

وهذا الميزان يتم مطابقته وتأشير مع حسابات دفتر الأستاذ؛

- ميزان الاستثمارات قيد التنفيذ: إن خصوصية الاستثمارات قيد التنفيذ تتمثل في كونها غير مهتلفة، ولهذا السبب فإن هذا النوع من الاستثمارات الغير مكتملة يتم مسكها ومعالجتها في ملف خاص وحده.

- جدول الاستثمارات الجديدة: إن هذا الجدول يمكن من تتبع وفحص الزيادة في الاستثمارات وكذلك في متراكم الاهتلاكات.

أولاً: الوجود:

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

ثانيا: الملكية:

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

ثالثا: التقييم:

إن الاستثمارات تسجل في المحاسبة بتكلفة شرائها، أما تلك الاستثمارات المنشأة من طرف المؤسسة في حد ذاتها، فإنه يتم تسجيلها محاسبا بالتكلفة الحقيقية لانجازها لطرف المؤسسة، ويتم ذلك عن طريق التأكد من صحة التقييم الأولي للأصل من خلال تسجيل ثمن شرائه زائد مصاريف الحصول عليه، كما يتحقق من صحة الحساب وتسجيل اهتلاكاته تبعا لطرق الاهتلاك المحددة (إهلاك ثابت، متزايد أو متناقص) ومراعاة الثبات في استخدام طرق الاهتلاك من سنة إلى أخرى، وكذلك طرق تقييم الأصول الثابتة - التقييم على أساس سعر السوق أو التكلفة التاريخية¹.

رابعا: الكمال:

يقوم المراجع في هذا العنصر بالتأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية وبالنسبة لكل عنصر تعكس الواقع الحقيقي لها. وذلك من خلال التأكد من الأرصدة الأولية والقيام بالمراجعة المستندية والحسابية للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر، وحذف كل التنازلات خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية للحصول على الحكم النهائي للمعلومات المحاسبية المقدمة على العنصر موضوع المراجعة، كما ينبغي أن يتأكد المراجع من صحة حساب الاهتلاكات المقابلة لاستخدام العنصر وتسجيلها، ومدى تحميل كل عنصر للأعباء المتعلقة به وعدم تحميله للمصاريف الأخرى.

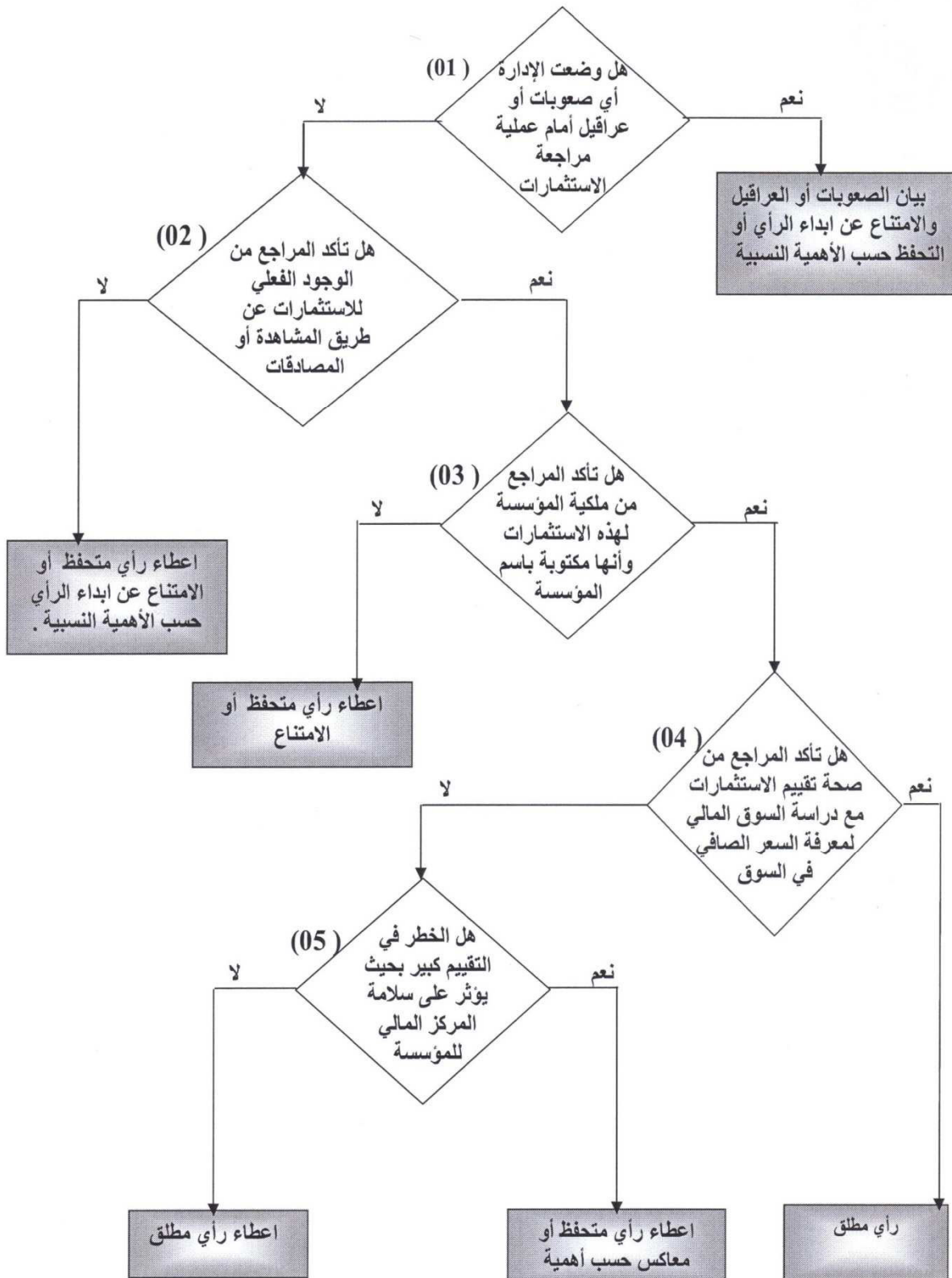
خامسا: التسجيل المحاسبي:

يعمل المراجع على التأكد من أن المعالجة المحاسبية تمت وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وأن كل هذه الوثائق المثبتة لهذه التسجيلات موجودة ومرفقة معه².

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص150.

² فاتح سرديوك: المراجعة الخارجية للحسابات للنهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، علوم تجارية، جامعة المسيلة، 2003-2004، ص102.

الشكل رقم (08): يوضح مثال عن المخطط الانسيابي لمراجعة الاستثمارات المالية.



المصدر: فاتح سردوك، مرجع سابق، ص 100.

الفرع الثاني: التحقق من المخزونات

تشمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخزن سواء التي تنتجها المؤسسة من منتجات تامة، أو نصف مصنعة، أو التي وصلت إلى مرحلة معينة من الإنتاج عند تاريخ إقفال الدورة المحاسبية أو المشتريات المختلفة للمؤسسة بغية تموين إنتاجها كالمواد الأولية أو البضائع، لذا بات من الواضح على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة لتحقيق من عناصر المخزون باعتبار الحركة الكثيرة والمستمرة لعناصره من خلال الآتي¹:

أولاً: الوجود

يسعى المراجع إلى التأكد من أن المخزون موجود فعلاً على مستوى المخازن وذلك بالوقوف على واقع عملية الجرد وتوجيهها وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها، كما يعمل على التأكد من أن كل عنصر من عناصر المخزون يوافق التسجيل على القائمة النهائية للعناصر المخزونة، وأن يقوم أشخاص آخرون بعملية الجرد وإعداد القائمة النهائية التي ينبغي تأشيرها من طرف شخص مخول له ذلك قانوناً.

ثانياً: الملكية

تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملكاً لها إلى غاية إثبات العكس، لذا يجب على المراجع أن يحقق من ملكية المؤسسة للعناصر، انطلاقاً من مراجعة العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون، كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزونة خارجها.

ثالثاً: التقييم

ينبغي على المراجع التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طرق التقييم المتعلقة بالمخزونات من سنة إلى أخرى، وتبنى طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات كطريقة الداخل أولاً خارج أولاً (FIFO) مثلاً أو طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة (CMP).

رابعاً: الكمال

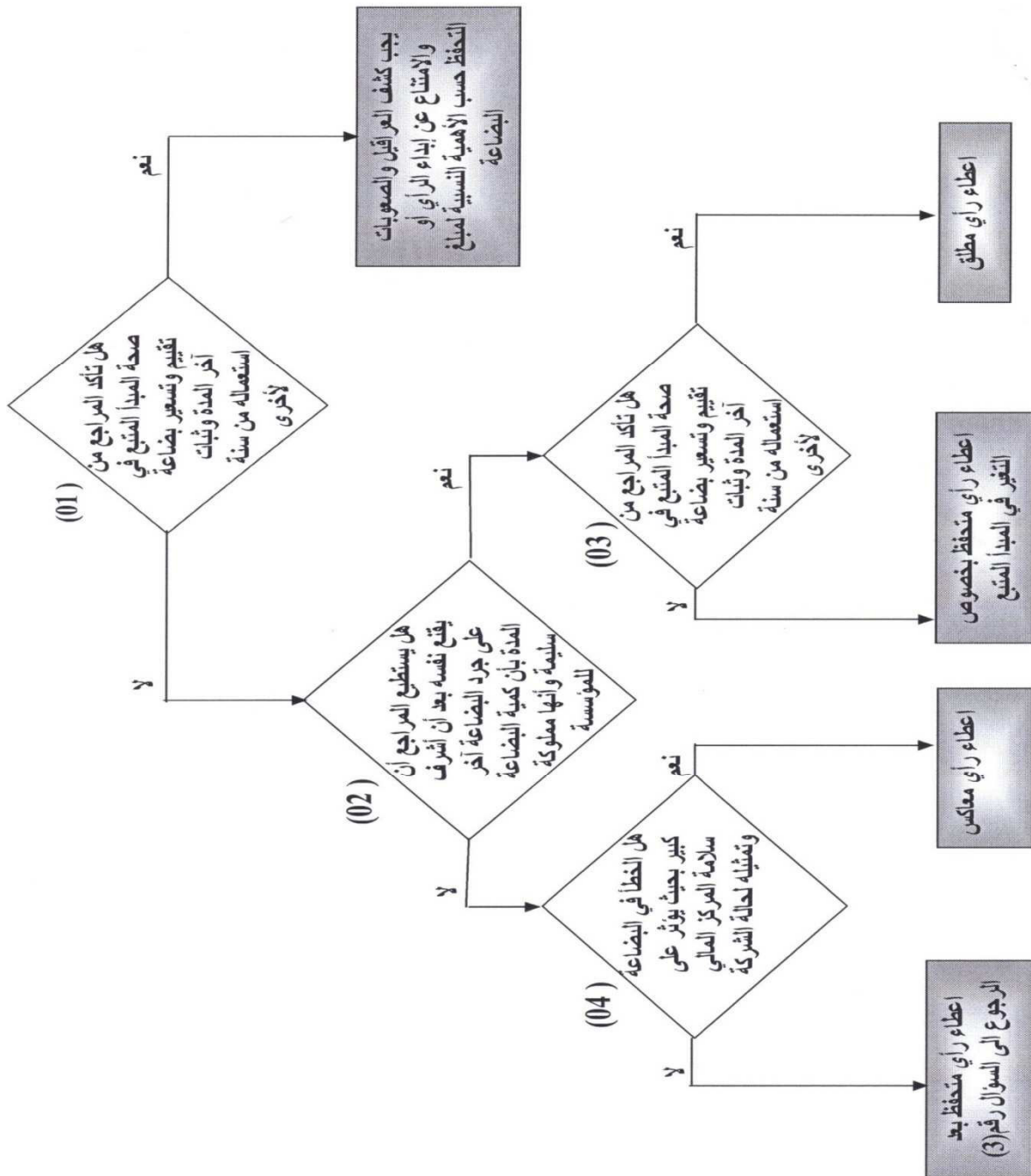
تظهر القوائم المالية الختامية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة لقراءها، لذا يقوم المراجع بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبياً ولم يحذف أو ينسى المحاسب أي عملية ليؤكد بعدها صحة هذه المعلومات المستقاة من النظام المولد لها ومدى تمثيلها لحقيقة العنصر موضوع المراجعة.

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 151-153.

خامسا: التسجيل المحاسبي

يسعى المراجع إلى التحقق من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلاً ومرفقة معه.

الشكل رقم (09): يوضح المخطط الانسيابي لمراجعة البضاعة بالمخازن:



المصدر: فاتح سردوك، مرجع سابق، ص 103.

الفرع الثالث: التحقق من الحقوق والديون

حيث يجب على المراجع التحقق من الحقوق ومن الديون ومن أرصدها، كالحقوق التي تتكون مثلاً من حسابات العملاء وحسابات الخزينة، الصندوق، البنك، ... الخ.

والديون التي تتكون من الديون القصيرة والمتوسطة والطويلة الأجل، ويتم المراجعة النقدية بالبنك مثلاً من خلال النقاط التالية¹:

- الحصول على كشف حساب المشروع لدى البنك؛
- إعداد مذكرة تسوية البنك (المقاربة البنكية)؛
- إجراء قيود التسوية اللازمة بناء على مذكرة تسوية البنك؛
- المراجعة الحسابية والمستندية لحساب البنك في دفاتر المشروع؛

أولاً: الوجود:

يعمل المراجع على التأكد من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال القيام بالمقاربات الضرورية، بين ما هو مسجل حسابياً وما هو مسجل عند الغير، كاعتماد طريقة المصادقات من طرف العملاء والموردين، من أجل الوقوف على الأرصدة الحقيقية من طرف المراجع.

ثانياً: الملكية

إن الحقوق والديون المسجلة في سجلات ودفاتر المؤسسة يجب أن تتعلق بها، فلا يصح تسجيل أي شيء لا تكون المؤسسة طرفاً فيه. وبالتالي فإنه على المراجع أن يتأكد من أن كل الديون والحقوق مسجلة في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة فالديون التزام عليها والحقوق حق لها.

ثالثاً: التقييم

يستعمل المراجع المراجعة المستندية والمراجعة الحسابية من أجل الوقوف على تقييم الحقوق والديون للمؤسسة وفق طرق معتمدة لتقييم، كأن يعتمد طريقة التقييم وفق سعر السوق أو اعتماد أي طريقة أخرى معتمدة من طرف المؤسسة، وكذلك من طرف الجهة الأخرى سواء المدينة أو الدائنة للمؤسسة.

رابعاً: الكمال

تظهر المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة إلى مستعمليها، معلومات حول الديون والحقوق المتعلقة بها من خلال إظهار الأرصدة المالية لكل حساب على حدا، انطلاقاً من تفاعل العمليات المختلفة سواء سلباً أو إيجاباً، واخذ

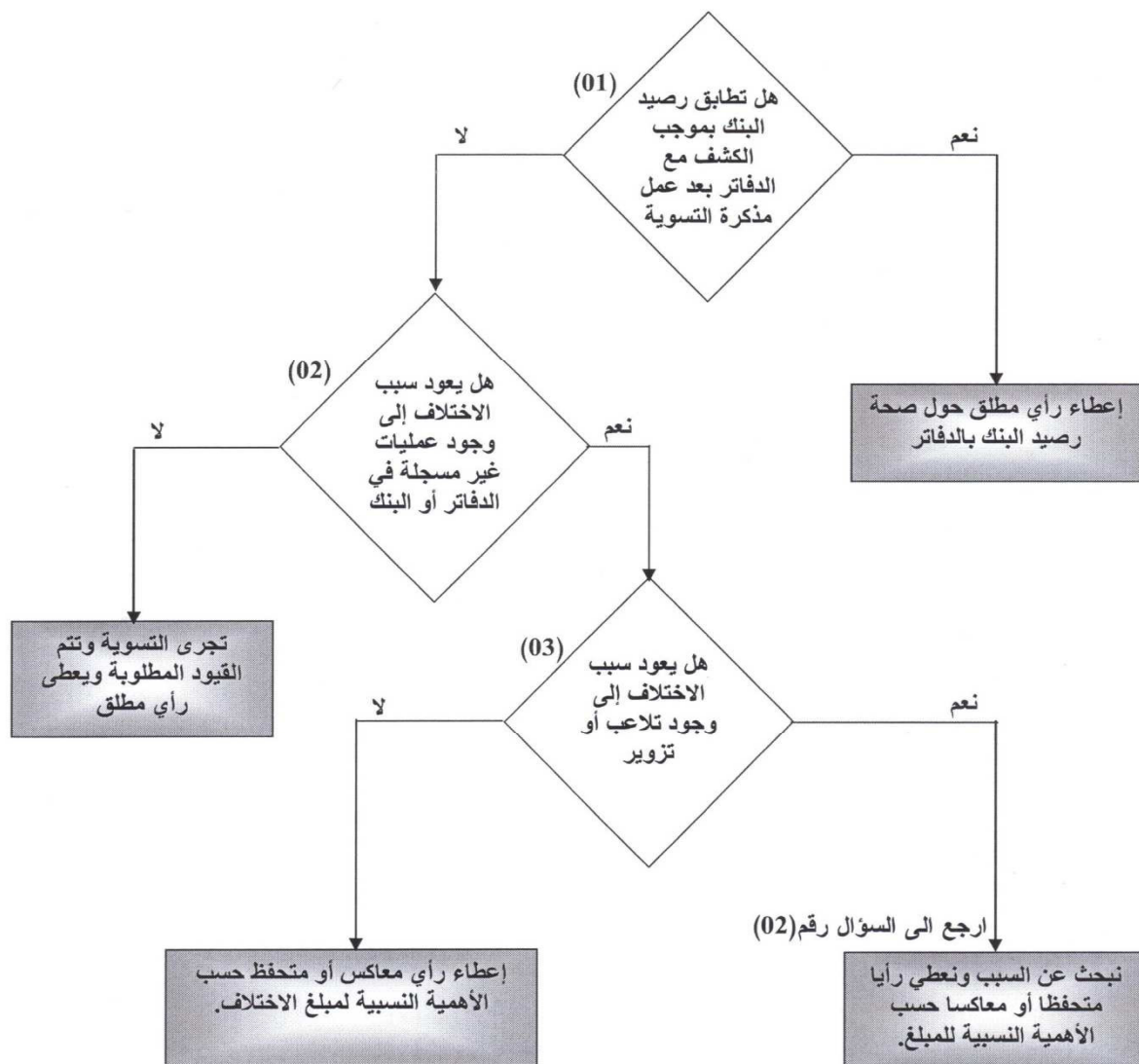
¹ فاتح سردوك، مرجع سابق، ص 105.

الرصيد الأولى لكل حساب، لذا وجب على المراجع أن يتحقق من التسجيل المحاسبي لكل العمليات من أجل الحصول على معلومات صحيحة وصادقة.

خامسا: التسجيل المحاسبي

يجب التأكد على أن يتم تسجيل العمليات المحاسبية المتعلقة بالحقوق والديون ومعالجتها وفق الطرق المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، من أجل أن يستند هذا التسجيل إلى مجموعة كافية من أدلة وقرائن الإثبات لتبرر العملية المحاسبية والتسجيل.

الشكل رقم(10): يوضح مخطط انسيابي للمراجعة النقدية بالبنك:



المصدر: فاتح سردوك، مرجع سابق، ص 106.

الفرع الرابع: التحقق من رأس المال

يختلف وضع رأس المال من المنشأة طبقاً لشكل القانوني لها، ومن المعروف أن هناك ثلاث أشكال قانونية قد تتخذ المنشأة أحدها عند التكوين والإنشاء فهناك المنشأة الفردية، ومنشآت الأشخاص، ومنشآت الأموال المساهمة وبناء على ما تقدم فإن إجراءات المراجعة لرأس المال تكون كما يلي¹:

أولاً: التحقق من رأس المال في المؤسسات الفردية

ويتم ذلك كما يلي:

- الاطلاع على قائمة المركز المالي في الفترة السابقة، وتحديد رأس المال في أول الفترة الحالية أو أي خصومات نتيجة خسائر خلال نفس الفترة محل المراجعة.
- فحص قائمة الدخل للتحقق من صحة الأرباح الصافية والتي تؤدي إلى زيادة رأس المال أو التحقق من صحة صافي الخسارة وما يترتب عليها من انخفاض رأس المال وكذلك المسحوبات.

ثانياً: التحقق من رأس المال في مؤسسات الأشخاص

ويتم التحقق كما يلي:

- الاطلاع على عقد الشركة والتأكد من أن كل شريك قد رأس المال، الخاص به (نقدي، عيني، عمل...)، وفي حالة السداد النقدي على المراجع الاطلاع على قسيمة السداد، أو الإيداع في البنك، وبالنسبة للحصص العينية فيجب التأكد من سلامة التقييم لهذه الحصص، وصحة الشهادات المقدمة من الشريك بشأن ملكية هذه الأصول.
- يجب على المراجع التأكد من أن الشريك قام بسداد حصته المؤجلة السداد في تاريخ استحقاقها وإلا تم حساب فوائد التأخير.

ثالثاً: شركة المساهمة

ويتم التحقق من رأس مال شركات المساهمة كما يلي:

- الاطلاع على العقد الابتدائي والنظام الأساسي لمعرفة رأس المال ومكوناته من الأسهم وحقوق المساهمين بشأن توزيع الأرباح.

¹ أحمد حلمي جمعه، مرجع سابق، ص 237-239.

- فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه من حيث عدد وقيم وأرقام شهادات الأسهم وكذا التحقق من أن المساهمين سددوا الأقساط في مواعييدها، وأن تحتسب فوائد للأقساط المقدمة وعلى الأقساط المستحقة، وأن يتحقق من ذلك بالرجوع إلى نصوص النظام الأساسي للشركة.
- في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل يجب أن تظهر الميزانية العمومية بوضوح القيمة المدفوعة عن السهم، وفي حالة التنازلات التي تتم على أسهم الشركة على المراجع التأكد من أن جميع التنازلات قد تمت في حدود القانون.

الفرع الخامس: التحقق من النواتج والأعباء:

تعتبر حسابات النواتج والأعباء (حسابات التسيير) المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج (TCR) وبتفاعلها تنتج حسابات النتائج، فتميز هذه الحسابات برصيد أولي يساوي الصفر باعتبار أن رصيد السنة الماضية لا يمكن نقله إلى السنة موضوع المراجعة، كون هذه الحسابات تصف أسلوب التسيير المتبنى من طرف إدارة المؤسسة خلال الدورة نفسها. إن التحقق من المعلومات المحاسبية المنطوية في حسابات النواتج والأعباء يكون عن طريق الآتي¹:

أولاً: الوجود

يعمل المراجع في هذا الإطار على التحقق من أن النواتج والأعباء تتعلق مباشرة بالمؤسسة، أي أن تكون طرف فيها ويكون ذلك باستعمال المراجعة المستندية من حيث أن لكل عملية مستند تقوم عليه وإن يتأكد من الوجود الفعلي للعملية.

ثانياً: التقييم

تظهر النواتج والأعباء بأرصدة نهائية في القوائم المالية الختامية، لذلك ينبغي على المراجع أن يتحقق من صحة تقييمها من حيث تبويبها وصحة معالجتها وتقييمها وفق لطرق واضحة وثابتة من سنة إلى أخرى.

ثالثاً: الكمال

ينبغي أن تعبر هذه المعلومات المحاسبية عن كل العمليات المختلفة والمتعلقة بها سواء كانت أعباء أم نواتج، وأن يتم تسجيلها محاسبياً لتدخل ضمن تجهيز البيانات المختلفة والمتعلقة بالحساب، كأن تعالج مجموعة من البيانات التي تتعلق بعمليات بيع مختلفة قامت بها المؤسسة ولم يدرج فيها بيانات أخرى تتعلق بالبيع، فنلخص بعد عملية

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 158، 159.

المعالجة إلى معلومات محاسبية لا تعبر عن الوضعية الحقيقية للنواتج لذا وجب تسجيل كافة النواتج والأعباء وتجهيز كل البيانات المتعلقة بالعنصر في الدورة موضوع المراجعة لإعطاء معلومات محاسبية شاملة عن الوضعية.

رابعاً: التسجيل المحاسبي

يسعى المراجع إلى التحقق من سلامة تسجيل الأعباء والنواتج والتقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، إذ يجب تسجيل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفقاً للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة موضوع المراجعة.

المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية

الفرع الأول: تعريف الإفصاح

لقد تناول الكتاب والباحثين الإفصاح بمفاهيم أهمها:

- عرف الإفصاح بأنه تلك المعلومات التي تنشرها الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية بهدف مقابلة احتياجاتها المختلفة من المعلومات المتعلقة بأعمال الشركة ويشمل الإفصاح أية معلومات محاسبية أو غير محاسبية تاريخها ومستقبلية تصرح عنها الإدارة وتضمنها التقارير المالية¹.

- وعرف كذلك بأنه إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية التي تهم الفئات الخارجية عن المشروع بحيث تعينها عن اتخاذ القرارات الرشيدة².

وعرف الإفصاح بشكل عام بأنه بث المعارف أو نقل المعلومات من معهد إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها، فالإفصاح هو نقل هادف إلى نقل المعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها.

وعرف الإفصاح المحاسبي كما يلي: إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل³.

كما عرف الإفصاح المحاسبي على أنه: شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير بصورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.

¹ خالد أمين عبد الله، الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية، مجلة المحاسبة القانونية العربية، العور 92، 1955 ص39.

² محمد سمير الصبان، أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي، بيروت، الدار الجامعية، 1991، ص350.

³ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، مديرية المطبوعات الجامعية، سوريا، 1991، ص211.

الفرع الثاني: المقومات الأساسية للإفصاح .

تتمثل المقومات الأساسية للإفصاح في ما يلي¹:

أولاً: تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية:

إن تحديد المستخدم للمعلومات سوف يساعد في تحديد الخواص التي يجب توافرها في المعلومات من جهة نظر تلك الجهة سواء من حيث الشكل أو المضمون، و ذلك لوجود مستويات مختلفة في الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية لدى الفئات المستخدمة لهذه التقارير و هذا ما يضع معدي التقارير أمام خيارين .

- إعداد التقرير الواحد وفق نماذج متعددة حسب احتياجات الفئات التي تستخدم التقرير .

- إصدار تقرير مالي واحد لكنه متعدد الأغراض بحيث يلي جميع احتياجات المستخدمين المحتملين .

و لكن الخيارين السابقين غير واقعيين و من الصعب تطبيقهما لذلك كان الحل بإصدار التقرير المالي الذي يلي احتياجات مستخدم مستهدف يتم تحديده من بين الفئات المتعددة التي ستستخدم هذا التقرير وليتم بعد ذلك جعل المستخدم المستهدف محورا أساسيا في تحديد أبعاد الإفصاح المناسب .

و لتحديد هوية هذا المستخدم استقر الرأي على جعله ممثلا في مجموعة الفئات التي يتحمل استخدامها للتقارير المالية و لكن مع إيلاء عناية أكبر نحو احتياجات ثلاث فئات منها وفق ترتيب الأولويات و هم الملاك الحاليون الملاك المحتملون الدائنون.

ثانيا: تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بخاصية الملائمة و قد عرفت الملائمة باستفادة المستخدم من المعلومة و قدرتها على التنبؤ و كذلك ارتباطها بالغرض الذي أوجدت من أجله . و قبل تحديد ما إذا كانت المعلومة ملائمة أم لا لابد من الغرض الذي ستستخدم فيه إذ أن معلومة ملائمة لمستخدم معين لغرض معين قد لا تكون كذلك بالنسبة لمستخدم آخر أو لغرض آخر .

ثالثا: تحديد طبيعة المعلومات التي يجب الإفصاح عنها

تتمثل المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في الوقت الحالي في القوائم المالية التقليدية و التي هي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة قائمة التغيرات في المركز المالي هذا بالإضافة إلى معلومات أساسية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية .

و يتم إعداد القوائم المالية حاليا وفق مجموعة من المبادئ و المفاهيم التي تشكل قيدا على الإفصاح المحاسبي الحالي كمبدأ التكلفة التاريخية كأساس للإثبات و تقييم الأصول و هذا ما يجعل المعلومات التي تعرضها القوائم المالية في فترات التضخم عرضة للشك و التساؤل.

¹ طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد العرض والتحليل، مصر، الدار الجامعية، 1996، ص ص53-55.

و من المفاهيم الأخرى مفهوم الأهمية النسبية حيث يفرض على المحاسب لدى إعداد القوائم المالية دمج بنود هذه القوائم وفق عدة معايير أهمها معيار الحجم النسبي مما يقود في بعض الأحيان إلى عملية دمج تكون مهمة من وجهة نظر بعض مستخدمي البيانات المالية بالرغم من انخفاض حجمها النسبي .
لذلك يرى كثير من المحاسبين ترجيح كفة الملائمة على الخواص الأخرى للمعلومات و قد قاد هذا الترجيح إلى توسيع نطاق الإفصاح المرغوب في القوائم المالية المنشورة من عدة زوايا .

الفرع الثالث: أهمية الإفصاح

تزايدت أهمية الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية المنشورة بارتباطه بالتحول التاريخي للمحاسبة من بداية الستينات القرن العشرين، عندما تطورت الوظيفة المحاسبية من نظام مسك الدفاتر، غايته الأساسية حماية مصالح المال إلى التركيز على دورها الجديد كنظام للمعلومات هدفه الرئيسي توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات.
وقد ارتقى شأن بعض المبادئ والمفاهيم المحاسبية التقليدية حتى تتمكن المحاسبة من القيام بوظيفتها الجديدة مثل القابلية للمقارنة وخاصيتي الملائمة والموثوقية، وحتى مبدأ الإفصاح نفسه وذلك إلى جانب مبادئ أخرى تراجعت أهميتها النسبية في الوقت الحاضر مثل مبدأ الموضوعية وسياسة أو قيد التحفظ وخاصية القابلية للتحقق، وصاحب هذا التطور الملحوظ انفتاح المحاسبة على فروع المعرفة الأخرى كالنظرية الحديثة للمعلومات التي قدمت للمحاسبين كثيرا من المفاهيم التي عززت من أهمية دور مبدأ الإفصاح مثل مفهوم دور المحتوى الإعلامي للتقرير المالي.

ويعمل الإفصاح على توفير المعلومات اللازمة لمساعدة مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات المناسبة حيث يحقق الإفصاح المزايا التالية¹:

- يلعب دورا هاما في تحديد الأسعار المناسبة للسهم في الأسواق المالية حيث يؤدي الإفصاح إلى تخفيض عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار؛
- يعمل الإفصاح عن المعلومات بصورة دورية على تخفيض عدم تماثل المعلومات الذي تستغله الأطراف داخل المنشأة لتحقيق مكاسب غير عادية خاصة لها؛
- يعمل على مساعدة المستخدمين للمعلومات المحاسبية في الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية من خلال اتخاذ القرارات الأمثل بالاعتماد على المعلومات المفصّل عنها؛

¹ هيبني فن جبر يونينج، معايير التقارير المالية الدولية، ترجمة طارق عبد العال حماد، القاهرة، البنك الدولي لإعادة الإعمار والتطوير، 2006، ص08.

خلاصة الفصل:

إن الفصل بين تاريخ العملية وتسجيلها وتاريخ المراجعة من جهة، والفصل بين تاريخ المسجل ووجهة نظره يؤثران على الذمم والحقوق ويزيدان من أهمية ودور المراجعة الخارجية بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وذلك وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، خاصة وقد أصبح هدف المعاملات المالية هو الاستغلال الأمثل للأموال والحفاظ عليها، مما يستلزم إبداء رأي فني محايد لمحافظ الحسابات الذي يتصف بالاستقلالية والتأهيل العلمي والعملية والنزاهة، حيث يختم هذا الأخير عمله في شكل تقرير يبرز فيه بكل حيادية رأيه حول مختلف الأحداث المالية للمؤسسة مع ضرورة إيصاله إلى مستخدمي المعلومات، الأمر الذي يمكنهم من اتخاذ قراراتهم من جهة، وكذا اكتشاف مختلف النقائص والأخطاء وتقديم الملاحظات والتوصيات للمؤسسة من جهة أخرى.

تمهيد

من خلال هذا الفصل سوف نسعى إلى معرفة دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية إذ أن هذه الأخيرة تسهم في الوصول إلى قرار سليم بشأن نشاط الشركة، وعمليات سيرها بما يتوافق مع الخطط الموضوعية باعتبار أن محافظ الحسابات يسعى بشتى الطرق والأساليب والوسائل لمعرفة واكتشاف الأخطاء والانحرافات وتعديلها.

وكذا العمل على تعزيز من موثوقية القوائم المالية وهذا من خلال مختلف الملاحظات والتوصيات التي يقدمها للشركة ويعرضها في تقريره، حيث سنقوم بإجراء دراسة ميدانية على شركة الزغبيات لإنتاج الجبس بالوادي، حيث تم تقسيم هذا الفصل كما يلي:

المبحث الأول: لمحة عامة عن نشاط الشركة.

المبحث الثاني: عرض التقرير العام والقوائم المالية لشركة الزغبيات لإنتاج الجبس 2014.

المبحث الثالث: دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية للشركة.

المبحث الأول: لمحة عامة عن نشاط الشركة

سنحاول في هذا المبحث التعرف على شركة الزغبيات وكذلك المرور بمراحل إنشاءها وكيفية الإنتاج بها بالإضافة إلى مكانتها في السوق، ولمزيد من التوضيحات تم تقسيم هذا المبحث إلى أربعة مطالب وهي:

المطلب الأول : تعريف بالشركة وموقعها¹

سوف نقوم بدراسة ميدانية لحالة شركة الزغبيات لإنتاج الجبس و موقعها

أولاً: النشأة والتطور

شركة الزغبيات منبثقة عن المؤسسة العمومية الإقتصادية لإنتاج الجبس (UPP) ومقرها الإجتماعي المنطقة الصناعية بحاسي خليفة - الطريق الوطني رقم: 16 لولاية الوادي .
أنشئت سنة 1973 تحت رقم: 73.213.د.أ. 77 من طرف كتابة الدولة للتخطيط وكانت آنذاك تكلفة المشروع : 1.049.000 دج من طرف الشركة الفرنسية فرال بيكس ودخلت حيز الإنتاج في: 03 فيفري 1985، وطبقا ل:

- لائحة المجلس الوطني لمساهمة الدولة الصادرة في: 25 ديسمبر 1997.
- التعليم رقم: 03 المؤرخة في: 02 ماي 1998 للسيد رئيس الحكومة.
- وبناء على قرار المجلس الوطني لمساهمة الدولة بتاريخ: 14/07/1998 والمتعلق بالحل المسبق للمؤسسة العمومية الإقتصادية (وحدة الجبس UPP).
- وبناء على اللائحة المصادق عليها من طرف الجمعية العامة الإستثنائية للمؤسسة العمومية الإقتصادية (وحدة الجبس UPP) المنعقد بتاريخ: 02 أوت 1998 المتضمنة الحل المسبق للمؤسسة.
- وبناء على ما ذكر تم تأسيس شركة الزغبيات بتاريخ: 29 سبتمبر 1998 شركة ذات أسهم رأس مالها الإجتماعي 5.832.000 دج مقسمة على 5832 سهم مبلغ السهم الواحد 1.000 دج مملوكة كلها من طرف المساهمين وإنطلقت الشركة الفتية الزغبيات عملها بتاريخ: 01 ديسمبر 1998.
- وفي سنة 2002 بدأت عملية التنازل عن الأسهم وتداولها بين المساهمين لتبقى العملية مفتوحة.

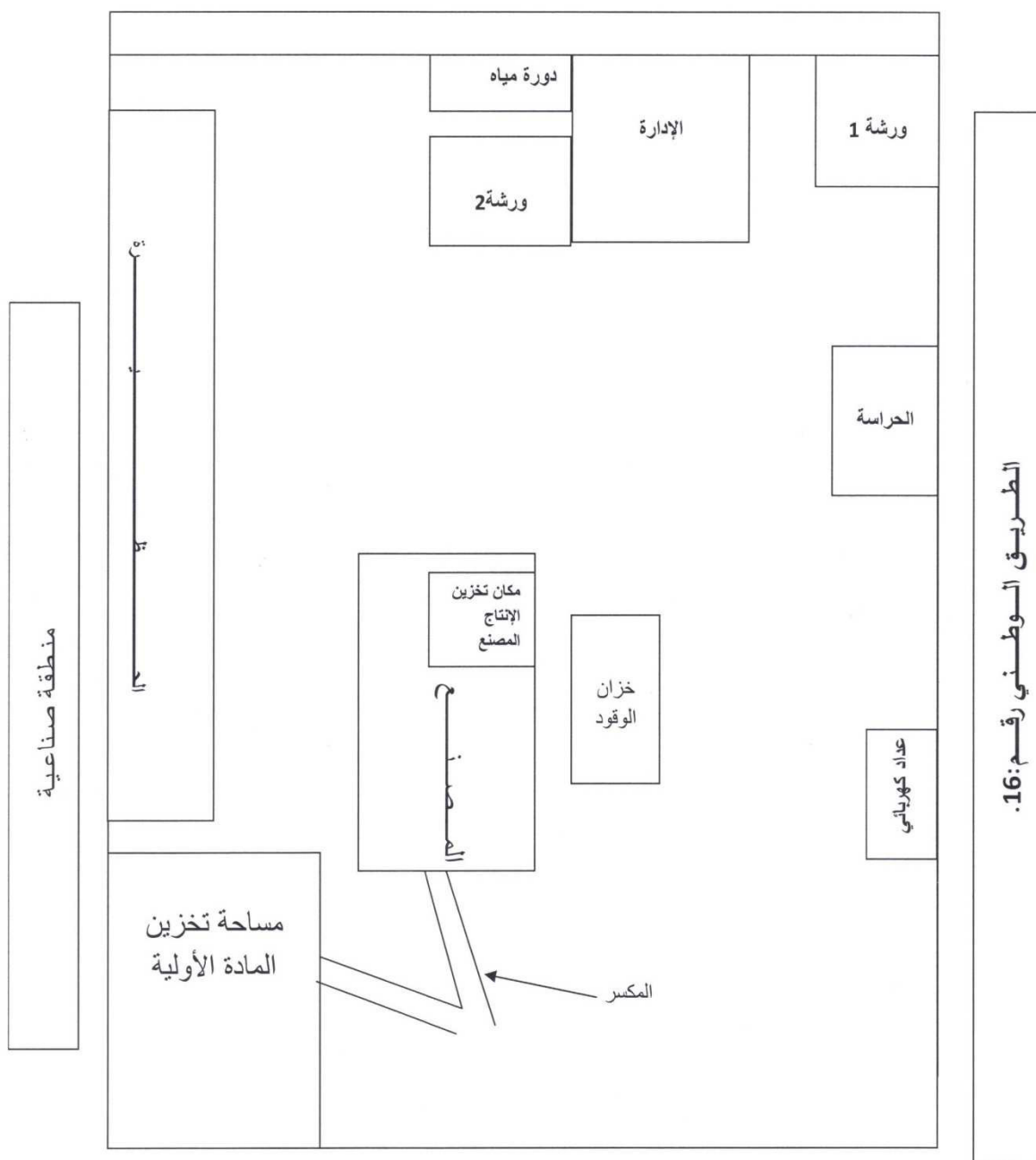
ثانيا : موقعها ومحتواها :

01_الموقع:

تقع شركة الزغبيات لإنتاج الجبس في المنطقة الصناعية بحاسي خليفة ، على بعد 30 كلم شرق مدينة الوادي، بمحاذاة الطريق الوطني رقم 16 شمالا، ويحدها من الجهة الشرقية سوق الثلاثاء - الأسبوعي - ومن الجهة الغربية والجنوبية منطقة صناعية. تتربع على مساحة إجمالية تقدر بـ: 24025 م²، منها 13331.8 م² مساحة مغطاة. كما هو موضح في الشكل التالي:

¹ - رئيس مجلس الإدارة لشركة الزغبيات

الشكل رقم (11): مخطط توضيحي لموقع شركة الزغبيات



سوق الثلاثاء الأسبوعي

المصدر: رئيس مجلس الإدارة لشركة الزغبيات

02_الهيكل والتركيبات :

أ التركيب الصناعي :

- فرن رقم 01 وفرن رقم 02.
- مطحنة مجهزة لطحن 60 طن يوماً ، بمعدل 21000 طن سنوياً .
- خزانات ضخمة بطاقة تخزين 40000 طن سنوياً.
- نواقل مغزلية من مادة الحديد ونواقل شريطية من مادة المطاط.
- رافعات ومضخة هوائية.
- مولد كهربائي.

ب_ الآليات:

حيث تحتوي الشركة على مجموعة وسائل نقل من الشاحنات، نقل البضائع، جرافات ورافعات ... الخ

ج- المنشآت:

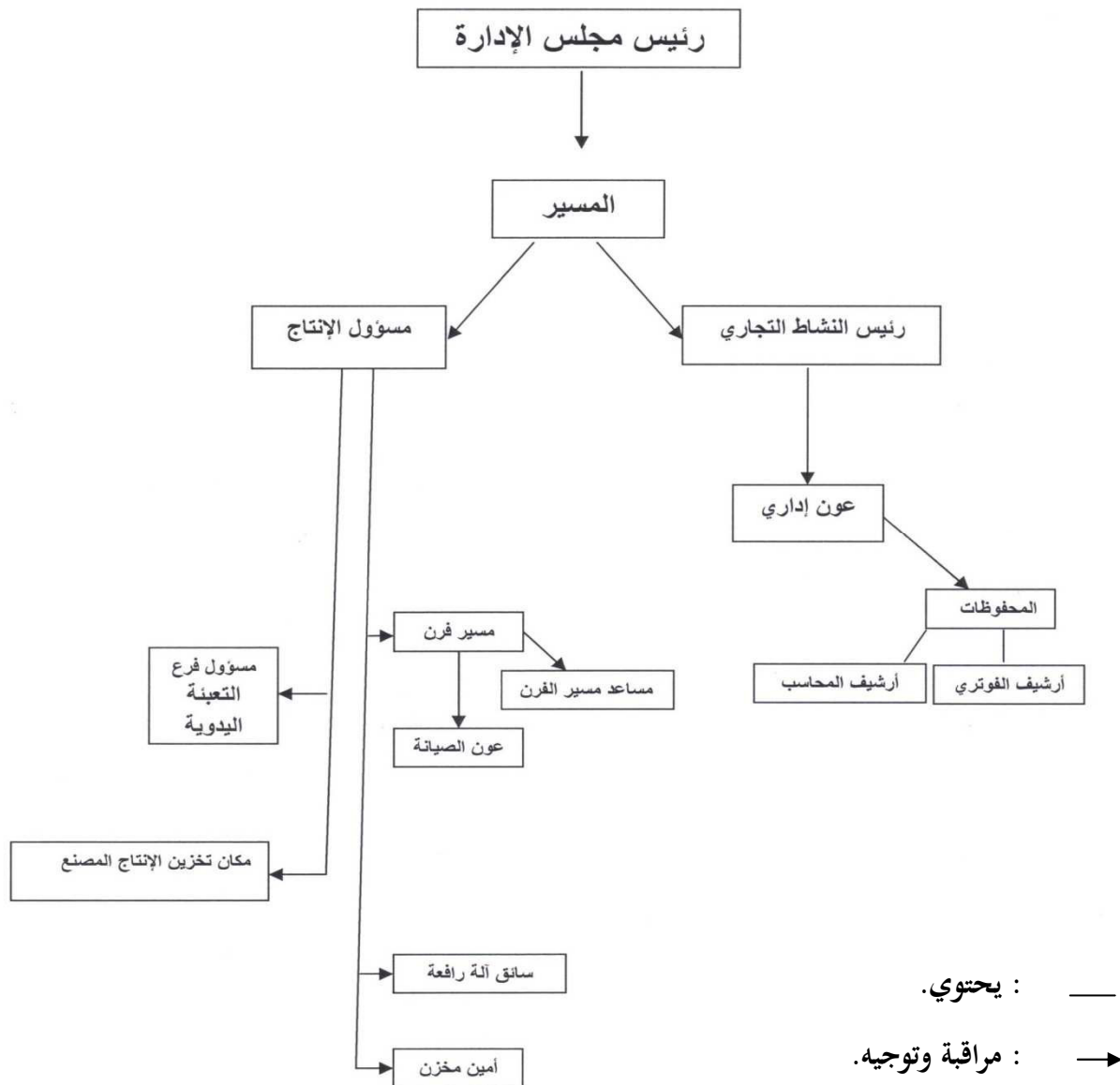
- * الإدارة : تحتوي على 04 مكاتب وقاعة إجتماعات.
- * المصنع: وهو الركيزة الأساسية لشركة بحيث يحتوي على الآلات الصناعية.
- * مكان تخزين المادة الأولية: وهي مساحة مسيجة تتربع على مساحة قدرها 22500 م²
- * الحظيرة : وتحتوي على كل آليات الشركة (شاحنات، جرافات، رافعات....الخ).
- * مخزن لقطع الغيار وأكياس التعبئة : يحتوي على قطع غيار ميكانيكية وكهربائية وأكياس تعبئة ورقية وبلاستيكية فارغة.
- * ورشة 1 للخراطة والتفريز : وهي مزودة بآلة الخراطة والتفريز.
- * ورشة 2 خاصة بالتوشيع الكهربائي : وهي مزودة بكل أنواع الأسلاك الخاصة بتلفيف المحركات الكهربائية بالإضافة إلى عدة أدوات خاصة بهذا المجال.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لشركة ودراسة المناصب

أولاً: الهيكل التنظيمي الحالي لشركة:

نظرا للوضع الحالي المادي والاقتصادي الذي تمر به الشركة حاولت هذه الأخيرة بقدر الإمكان تقليص مناصب الهيكل التنظيمي دون المساس في الأداء والمهام والمحافظة على الشكل التنظيمي الهرمي ليصبح على الشكل الموالي:

الشكل رقم(12): الهيكل التنظيمي لشركة الزغبيات.



المصدر: رئيس مجلس الإدارة لشركة الزغبيات

ثانيا: دراسة المناصب الحالية (سنة 2014):

- 01_ رئيس مجلس الإدارة : يشرف على الجمعيات العامة والاجتماعات الداخلية للشركة.
- 02_ المدير : ينوب رئيس مجلس الإدارة في حالة العطل أو المهام الخارجية وهو الممثل الوحيد لشركة أمام الهيئات المتعامل معها (بنك، ضمان إجتماعي، ضرائب، صفقات تجارية...الخ). وله حق الإمضاء على الوثائق الرسمية للشركة. ويشرف على المصالح التالية: مسؤول الإنتاج، رئيس النشاط التجاري.
- 03 _ مسؤول الإنتاج : يقوم بإعداد التقارير اليومية والشهرية للإنتاج والحرص على توفير مادة الوقود وتوفير طلبات الزبائن، ويقوم بتعيين المقالع بمساعدة من مصالح المناجم والطاقة، كما يحرص على توفير كل مستلزمات المصنع (طلب بضاعة للأكياس البلاستيكية الفارغة، طلب الوقود...الخ). بالإضافة إلى ذلك ينظم عمال التعبئة ويحرص على توفير الأكياس اللازمة لتكيس الجبس وينظم عملية تخزين الأكياس الجاهزة للبيع) ويقوم بتوجيه كل من:
- أ_ مدير الفرن : وتنحصر مهامه في الإشراف على عملية الطباخة وتدوينها خطوة بخطوة في الورقة الخاصة بها (ورقة الطباخة) وفق المعايير المتفق عليها مع مسؤول الإنتاج. ويقوم بتوجيه كل من عون الصيانة ومساعد مدير الفرن.
- * مساعد مدير الفرن : يشرف على نقل المادة الأولية إلى الفرن وتشحيم الرحى ومراقبة المحركات الكهربائية.
- * عون الصيانة : يقوم بتشحيم وتزييت جميع الآلات والآليات.
- ب_ سائق الآلة الرافعة : نقل المادة الأولية من مكان التخزين إلى المكسر. وفي حالة نفاذ المادة الأولية من مكان التخزين داخل المؤسسة يساعد في تعبئة الشاحنات وذلك بإنتقاله إلى المقلع الخاص بالشركة، المعين من طرف المناجم والطاقة.
- ج _ أمين المخزن : وهو يعمل على توفير قطع الغيار وكل إحتياجات المصنع من زيوت وشحم وأدوات كهربائية. بالإضافة إلى ذلك يعتبر المخزن أحد أعضاء اللجان المخصصة للقيام بعملية الجرد في نهاية السنة.
- د_ مسؤول فرع التعبئة اليدوية : ينظم الأفواج العمال وعملية التعبئة ومراقبة الكمية المعبئة في كل كيس، كما يقوم مسؤول الإنتاج بالإشراف على:
- و_ مكان تخزين الإنتاج المصنع : وهو مقسم إلى قسمين قسم يتم فيه تعبئة الإنتاج التام الصنع وقسم يتم فيه تخزين الفائض من الإنتاج التام الصنع.

04_ رئيس النشاط التجاري : يشرف على المعاملات التجارية بين الشركة والزبائن ويقوم بإمضاء على الوثائق الخاصة بالمستخدمين ومخالصة وصولات الإستلام، ويقوم بتصريحات التأمينات الضمان الإجتماعي للعمال، والتصريحات الشهرية والسنوية (ضرائب، ضمان إجتماعي، إشتراكات الصندوق الوطني للعطل المدفوعة الأجر...الخ)، ويسدد فواتير المومنين، ويقوم بمراقبة الأولية للكشوف البنكية لتأكد من الوضعية المالية لشركة وبعد الحصول على النتائج النهائية الخاصة بالديون، المرسله من طرف المحاسب المعتمد خارج الشركة، يقوم بمحاولة تحصيلها بشكل سلمي وفي حالة عدم الإمتثال يحيل الملف إلى محامي الشركة لنظر فيها قضائيا.

ويشرف على كل ما يتعلق بشؤون العمال(عطل، تراخيص غياب، شهادات عمل، تنقيط الحضور...الخ). كما يقوم بإعداد الأجور للعمال، يقوم بإنجاز وصل إستلام البضاعة والفواتير بعد المخالصة وإعداد التقرير السنوي للعملاء. ومراقبة المبالغ المالية المدفوعة إلى البنك من طرف العون الإداري.

أ_ العون الإداري : وتنحصر مهامه في الخدمات بين الشركة والهيئات المتعامل معها بإضافة إلى مساعدة رئيس النشاط التجاري، وتنظيم أرشيف الفوترة والمحاسبة، وإيداع المبالغ المالية إلى البنك.

لتشغل بهذا الهيكل 34 عاملا موزعين كما يلي:

الجدول رقم(02): جدول يمثل توزيع الإطارات بالشركة

الإطار	العدد
الإطارات العليا	02
إطارات	02
أعوان تحكم	10
أعوان تنفيذ	19
المجموع:	33

المصدر: من إعداد الطلبة وفقا لوثائق الشركة.

المطلب الثالث : نشاط الشركة

يتمثل نشاط الشركة في القيام بمختلف العمليات والأنشطة التجارية من صناعة وتحويل وإنتاج وإنجاز وتسويق وتوزيع وبيع بالجملة والتجزئة، تصدير وإستيراد بالإضافة إلى تقديم مختلف أنواع الخدمات كل ذلك في المجالات والقطاعات التالية¹ :

01_ مجال الإنتاج :

- إنتاج مختلف مواد البناء (جبس ومشتقاته، بلاط، قوالب إسمنتية وقوالب زخرفية..الخ).
- إنتاج مختلف مواد التغذية العامة وفي كل الأشكال والأصناف والأنواع بكل التركيبات والمكونات.
- إنتاج الخبز، الحلويات، المرطبات، المشروبات، المعطرات الغذائية، المستخلصات والمستحضرات .
- إنتاج وحياسة وخياطة الملابس ومختلف المنسوجات من كل المواد ولكل الاستعمالات .
- إنتاج مختلف المواد الفلاحية وتحويلها وتكييفها وتصديرها .
- إنتاج قطع الغيار من مختلف المواد والمعادن المخصصة لكل الاستعمالات .
- إنتاج مواد تغذية الأنعام والحيوانات والطيور والأسمك .
- إنتاج الروائح والعطور ، مواد التجميل ، التطهير و التنظيف ، العقاقير ، مواد الصيانة ، النظافة ، المبيدات ، المعطرات بمختلف أنواعها والمخصصة إلى كل الأغراض و الاستعمالات .
- إنتاج مختلف التجهيزات الفلاحية للسقي والري .

02_ مجال الإنجاز :

- إنجاز ودراسة أعمال الأشغال العمومية، البناء، الطرقات، المطارات، الجسور، مسالك، موانئ، سدود وكل نشاط يتصل بميدان الأشغال العمومية والبناءات المعدنية بمختلف أنواعها واستعمالاتها وكل الأعمال المرتبطة والمملكة.
- تركيب شبكات والمراكز بمختلف أنواعها كالشبكات الكهربائية والهاتفية وشبكات توزيع المياه وصرفها .معدات ووسائل وأجهزة التدفئة والتبريد والتهوية
- أعمال الحفر والتنقيب البحث الباطني والسطحي.
- أعمال التهيئة السكنية، الترميم والتحديث، مسح الأراضي ومد القنوات والأسلاك والشبكات والأعمال والاستصلاح.

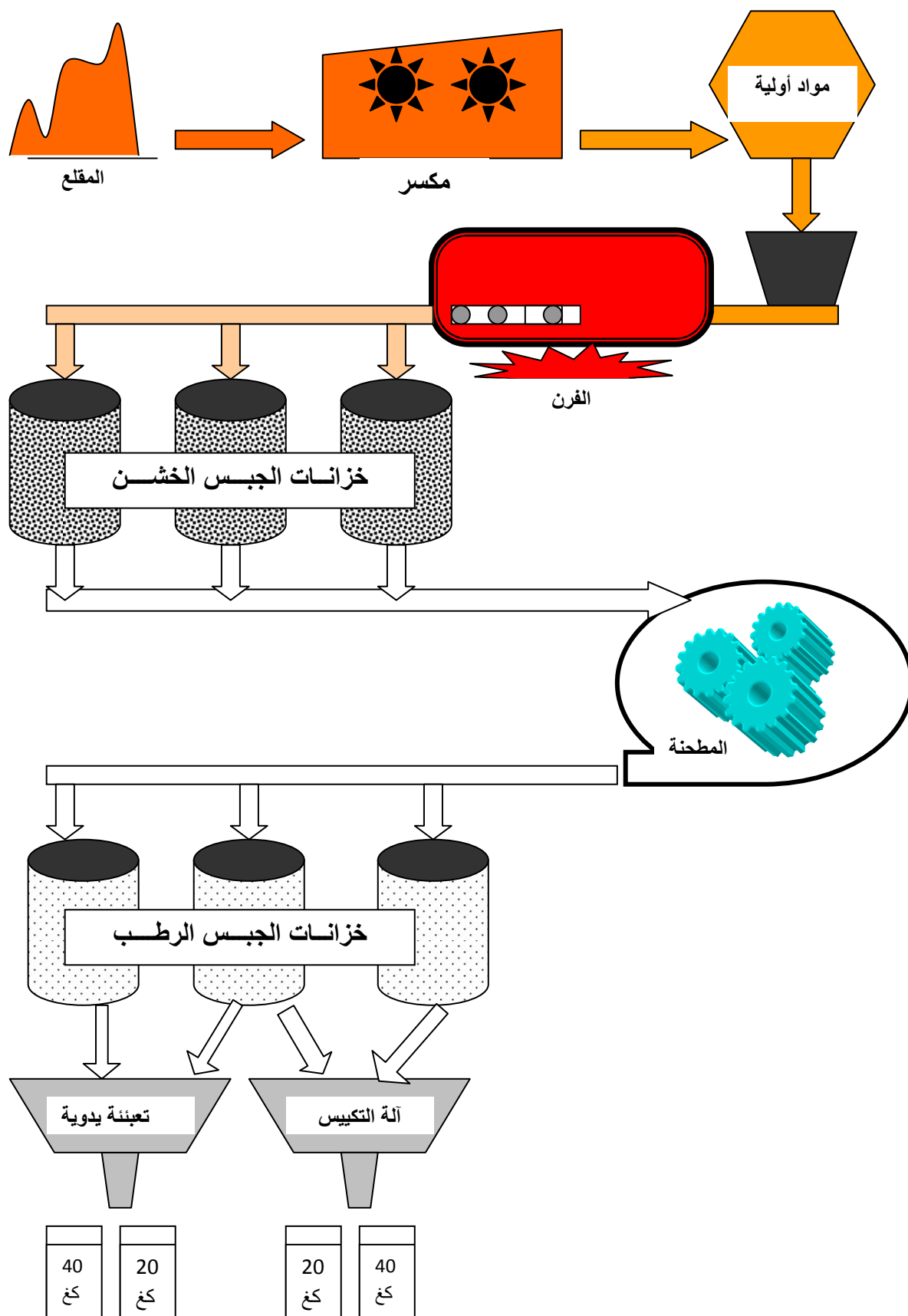
¹ - القانون الأساسي لشركة الزغبيات،

- أعمال المقاوله بمختلف أنواعها وأغراضها.
- أعمال الطباعة والنشر والإنتاج والنقش على مختلف المواد والمعادن.
- النجارة العامة، تحويل الخشب والألمنيوم وكل المعادن والتلحيم.
- ميكانيك عامة: خراطة وتفريز، تفصيل، تلحيم، وتحويل المواد الحديدية.

03_ مجال الصناعة والتحويل:

- استخراج وصناعة وتحويل مواد البناء بكل أنواعها والمخصصة لكل الاستعمالات .
- صناعات التركيبية والتحويلية المختلفة، بلاستيكية، الورق، الخشب والزجاج، الألمنيوم، المطاط المواد المنجمية.
- المواد الكيماوية مركبة وغير مركبة، سائلة وغير سائلة.
- تركيب وصناعة مختلف التجهيزات، المعدة، الآلة الصناعية المهنية والحرفية ولوازمها وقطاع الغيار.

الشكل رقم (13): رسم تخطيطي يوضح مراحل الإنتاج بالشركة



المصدر : مسؤول الإنتاج لوحدة الزغبيات

المطلب الرابع : أهداف ومحيط الشركة

من خلال زيارتنا لشركة الزغبيات إتضح لنا محيط الشركة والأهداف التي تسعى لتحقيقها.

أولا: أهداف الشركة

تتمثل أهداف الشركة في:

- توفير مناصب شغل.
- توفير مادة الجبس على مستوى الجنوب الشرقي الجزائري.
- تحسين نوعية مادة الجبس وتطويرها من الإنتاج التقليدي إلى الإنتاج الصناعي.
- فتح مجالات صناعية أخرى وذلك من خلال تزويد مصانع الطباشير والمراكز الصيدلانية لإنتاج الجبس الطبي والأسنان الصناعية بالمادة الأولية الخاصة بذلك.

ثانيا: محيط الشركة

01_ السوق :

يتلقى إنتاج الشركة إقبالا كبيرا من طرف المقاولين مثل: مقاولات سعداني والفار، مقاوله حمودة سيدي علي... الخ والمقاولات أمثال: شنة نجلاء، شبرو دليلة، فار علجية... الخ. ومواد البناء مثل: دراجي جمال، علالي محمد الصالح، نوبلي معراج، عشي محمد، قدوري معمر... الخ. والشركات مثل: شركة شيحاني، شركة معلول، شركة العامرية... الخ.

وإضافة إلى ذلك المستهلكين المستعملين لمادة الجبس، فإستحوذ بذلك على السوق المحلية بنسبة 90% تقريبا. أما على مستوى سوق الجنوب الشرقي فيستحوذ على نسبة 80% تقريبا وذلك من خلال: الشركات كشركة سوتدكو وشركة البايات في ورقلة، شركة صنع المواد والبناء (EFMC) تقرت وغيرها، والمقاولين مثل: مساوي فوزي من حاسي مسعود، غندير عون بشير من تقرت... الخ.

02_ المنافسون:

أ_ داخل الولاية : تتمثل في:

- المنشآت لصنع الجبس الصناعي.
- المنشآت لصنع الجبس اليدوي.

ب_ خارج الولاية:

- مصنع أولاد جلال.
- مصنع غرداية.
- مصنع بوسعادة.

المبحث الثاني: عرض التقرير والقوائم المالية لشركة الزغبيات سنة 2014.

من المعروف من أن نتائج عملية تدقيق الحسابات تعمل على تحسين إجراءات العمل داخل المؤسسة، حيث يقوم محافظ الحسابات بالتصريح بكافة النقائص والأخطاء التي تم اكتشافها لإدارة المؤسسة، بغية تجنبها مستقبلا. وفي هذا المبحث سوف نقوم بعرض تقرير محافظ الحسابات لشركة الزغبيات سنة 2014. يبدأ محافظ الحسابات تقريره بعرض معلومات عامة حول الشركة محل المراجعة، حيث يتطرق إلى العناصر التالية:

- التعريف بالشركة (الشكل القانوني، تاريخ الإنشاء، مجال النشاط، طبيعة النشاط...).
- التذكير بتاريخ تعيينه كمحافظ حسابات للشركة.
- التغييرات الحاصلة في الشركة (دخول شريك جديد، خروج شريك، تغيير الشكل القانوني).
- التذكير بكيفية تعيينه وأن تعيينه لم يكن مخالف للقانون.

بعد تقديم المعلومات العامة عن الشركة يقدم محافظ الحسابات الفقرة التالية:

في إطار المهمة التي كلفنا بها والمتمثلة في مراجعة حسابات شركة الزغبيات للسنة المالية 2014.

ونظرا للثقة التي وضعتموها فينا أتقدم بالشكر والتقدير لإدارة الشركة وعما لها على المساعدات والتسهيلات التي قدمت لنا أثناء قيامنا وأدائنا لمهامنا كمحافظ حسابات للشركة.

عموما يحتوي التقرير على العناصر الأربعة التالية:

- تقرير المصادقة العام حول الحسابات السنوية.
- التقارير الخاصة.

- القوائم المالية المقفلة في 2014/12/31.

- التعليق حول أهم مناصب القوائم المالية (النتائج، الملاحظات، التوصيات).

المطلب الأول: عرض تقارير المصادقة العامة حول الحسابات السنوية لشركة الزغبيات سنة 2014.

في هذا المطلب سوف نقوم بعرض التقرير المصادقة العامة على الحسابات حيث كان التقرير على النحو التالي:

تقرير عام للمصادقة على الحسابات

الوادي في: 2014/12/31

السيد الرئيس والسادة

أعضاء الجمعية العامة لشركة الزغبيات

في إطار مهامنا كمحافظ حسابات لشركة الزغبيات في ولاية الوادي، قمنا بفحص القوائم المالية للشركة المتعلقة بالفترة من 2014/01/01 إلى 2014/12/31 المعطاة في الميزانية، جدول حسابات النتائج والوثائق الشاملة الأخرى الملحقة وفق النظام المحاسبي المالي.

لقد تم الفحص وفق المبادئ العامة للمراجعة، ووفقاً للمبادئ المحاسبية المعمول بها، وبتطبيق الآليات المختلفة للرقابة مع مراعاة القواعد العامة.

كل الأخطاء والنقائص المكتشفة خلال عملية المراقبة التي قمنا بها على مستوى العمليات المحاسبية والمالية سيتم تداركها وتصحيحها خلال السنة المالية القادمة.

وطبقاً للقرار 94/SPM/103 المتضمن الشهادات المهنية لمحافظ الحسابات قمنا بما يلي:

- التأكد من الميزانية الافتتاحية و ملائمتها للميزانية الختامية في 2013/12/31؛

- مقارنة مراكز الحسابات في الميزانية وجدول حسابات النتائج مع ميزان المراجعة؛

- التقارب بين الأرصدة المحاسبية والدفاتر والوثائق المحاسبية الأخرى؛

من خلال عملية المراجعة توصلنا إلى بعض الملاحظات التي تتعلق بالجانب المحاسبي:

- عدم إعداد القوائم المالية وفقاً للتقارب البنكي؛

- عدم تسوية أرصدة بعض الحسابات؛

- غياب محضر غلق الصندوق في 2014/12/31؛

- غياب الجرد العيني للاستثمارات في 2014/12/31؛

- عدم وجود نظام للرقابة الداخلية حيث سنقوم بإجراء استقصاء على بعض مصالح الشركة؛

ونظراً للاجتهادات التي قمت بها وفقاً لتوصيات المهنة بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في التقرير التالي لشركة

الزغبيات، شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفيّة لنتيجة عمليات النشاط المعلق في 2014/12/31 والمطابقة

للمبادئ المحاسبية والنظام المحاسبي المالي.

محافظ الحسابات

المصدر: محافظ حسابات شركة الزغبيات

المطلب الثاني: عرض التقارير الخاصة لشركة الزغبيات سنة 2014.

يشمل هذا العرض على تقريرين تتمثل في:

- تقرير حول الاتفاقيات النظامية.
- تقرير حول الأجر الأولي لسنة 2014.

أولا: تقرير حول الاتفاقيات النظامية

الوادي في: 2014/12/31

السيد الرئيس والسادة

أعضاء الجمعية العامة لشركة الزغبيات

بمقتضى المادتين 628 و 670 الأمر رقم 75-79 المؤرخ في 1975/09/26 في القانون التجاري المعدل والمكمل بمقتضى المرسوم رقم 08-93 المؤرخ في 1993/04/25 " لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواء كانت بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا بعد استئذان المديرية العامة مسبقا، بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات ويكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة وشركة أخرى وذلك إذا كان أحد القائمين بإدارة الشركة مالكا أو شريكا أو قائما بالإدارة أو مديرا للشركة، وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك إلى مجلس الإدارة".

ونعلمكم بأنه على حسب علمنا لا توجد أي اتفاقية مخالفة للمادة المذكورة أعلاه.

محافظ الحسابات

المصدر: محافظ حسابات الشركة

ثانيا: تقرير حول الأجور الأولى لسنة 2014.

الوادي في: 2014/12/31

السيد الرئيس والسادة

أعضاء الجمعية العامة لشركة الزغبيات

نحن الممضي محافظ الحسابات لشركة الزغبيات، وتطبيقا للمادة 680 من القانون التجاري، أشهد أن المبلغ الخام الإجمالي الأعلى المخول إلى أحسن الأجور الأولى لسنة 2014 (وعدددهم خمسة) حيث يخص الأشخاص المذكورين أدناه. هذا المبلغ قدر ب: 1681489,35 دج.

الجدول رقم (03): الأجور الخمسة الأولى للشركة لسنة 2014.

الرقم	المنصب	المبلغ بالدينار الجزائري
01	المدير العام	436676,33
02	رئيس مصلحة الإدارة المالية	319276,71
03	رئيس المصلحة التقنية	315531,94
04	رئيس المصلحة التجارية	310888,20
05	رئيس مصلحة الإنتاج	299116,17
	المجموع	1681489,35

محافظ الحسابات

المصدر: محافظ حسابات الشركة

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية للشركة حسب النظام المحاسبي المالي.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى عرض القوائم المالية للشركة حسب النظام المحاسبي المالي حيث سنقوم بعرض كلا من ميزانية الشركة المقفلة في 2014/12/31 وكذا جدول حسابات النتائج.

أولاً: ميزانية الشركة في: 2014/12/31.

الجدول رقم(04): جانب الأصول لميزانية الشركة بتاريخ: 2014/12/31 .

الأصول	ملاحظة	2014		
		الإجمالي	الاهتلاكات	الصافي
الأصول الغير جارية				
فارق الاقتناء - المنتج الإيجابي والسلي				
الثبتيات المعنوية				
الثبتيات العينية		186,146,188,28	131,206,996,15	54,939,192,13
أراضي		1,032,550,00		1,032,550,00
مباني		13,941,128,73		13,941,128,73
تثبيات عينية أخرى		171,172,509,55	131,206,996,15	39,965,513,40
تثبيات ممنوح امتيازاتها				
تثبيات يجرى امتيازاتها				
تثبيات مالية				
سندات موضوعة موضع معادلة				
مساهمات أخرى وحسابات دائمة ملحقة بها				
سندات أخرى مثبتة				
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية				
مجموع الأصول غير الجارية		186,146,188,28	131,206,996,15	54,939,192,13
أصول جارية				
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ		4,909,542,28		4,909,542,28
حسابات دائمة واستخدامات مماثلة				
الزبائن		909,060,00		909,060,00
المدينون الآخرون		2,732,415,21		2,732,415,21
الضرائب وما شابهها				
حسابات دائمة أخرى واستخدامات مماثلة				
الموجودات وما شابهها				
الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى				
الخزينة		2,805,983,61		2,805,983,61
مجموع الأصول الجارية		11,768,354,01		11,768,354,01
المجموع العام للأصول		197,914,542,29	131,206,996,15	66,707,546,14

المصدر: إدارة الشركة

الجدول رقم(05): جانب الخصوم لميزانية الشركة بتاريخ: 2014/12/31 .

الخصوم	ملاحظة	2014
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس مال تم إصداره		135,000,000,00
رأس مال غير مستعان به		
علاوات واحتياطات - احتياطات مدجة		
فوارق إعادة التقييم		
فارق المعادلة		
نتيجة صافية - نتيجة صافية حصة المجمع		1,564,179,91
رؤوس أموال أخرى / ترحيل من جديد		-73,103,624,85
حصة ذوي الأقلية		
المجموع 1		63,460,555,06
الخصوم الغير جارية		
قروض وديون مالية		
ضرائب(مؤجلة ومرصود لها)		
ديون أخرى غير جارية		
المؤونات والمنتجات ثابتة مسبقا		
مجموع الخصوم الغير جارية		0,00
الخصوم الجارية		
مورد وحسابات ملحقة		1,521,295,37
ضرائب		200,528,00
ديون أخرى		1,525,167,71
خزينة سلبية		
مجموع الخصوم الجارية		3,246,991,08
مجموع عام للخصوم		66,707,546,14

المصدر: إدارة الشركة

الجدول رقم(06): حسابات النتائج بتاريخ: 2014/12/31 .

العناصر	الملاحظة	2014
رقم الأعمال		40,141,707,50
تغير المخزونات المنتجة المصنعة والمنتجات قيد الصنع		-1,652,416,00
إنتاج المثبت		
إعانات الاستغلال		
إنتاج السنة المالية		38,489,291,50
المشتريات المستهلكة		18,791,776,31
خدمات خارجية والاستهلاكات الأخرى		1,060,468,07
استهلاك السنة المالية		19,852,244,38
القيمة المضافة للاستغلال		18,637,047,12
أعباء المستخدمين		16,239,654,16
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة		834,769,19
الفائض الإجمالي عن الاستغلال		1,562,623,77
المنتجات العملية الأخرى		68,534,60
الأعباء العملية الأخرى		2,716,59
مخصصات الاهتلاك والمؤنات		
النتيجة العملية		1,559,907,18
المنتجات المالية		4,272,73
الأعباء المالية		
النتيجة المالية		4,272,73
النتيجة العادية قبل الضرائب		1,564,179,91
الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية		
الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية		
مجموع منتجات الأنشطة العادية		1,564,179,91
مجموع أعباء الأنشطة العادية		
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		1,564,179,91

المصدر: إدارة الشركة

وأخيرا تطرقنا لأهم المعلومات التي وردت في تقرير محافظ حسابات لشركة الزغبيات لسنة 2014، حيث قمنا بعرض تقرير المصادقة على الحسابات السنوية، إضافة إلى عرض التقرير الخاص حيث تطرقنا فقط إلى تقرير حول الاتفاقيات النظامية وكذا الأجور الأولى لسنة 2014. ثم قمنا بعرض القوائم المالية للشركة لسنة 2014 وشملت القوائم المالية، الميزانية الختامية المقفلة لسنة 2014، وكذا جدول حسابات النتائج.

تجدر الإشارة إلى أن تقرير محافظ الحسابات يحتوي على مجموعة من العناصر التي لم نتطرق لها كونها لا تخدم موضوعنا.

المبحث الثالث: دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية للشركة.

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى مدى مصداقية و موثوقية القوائم المالية للشركة لسنة 2014، وإبراز دور محافظ الحسابات في التعزيز من موثوقيتها، فمن التقرير الخاص بالشركة لسنة 2014 وجدنا أنه لا يوجد نظام للرقابة الداخلية (حسب ما ورد في تقرير محافظ الحسابات) ويجدر بنا أن نقوم أولاً بتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة وهذا قبل التأكد من مدى موثوقية القوائم المالية الخاصة بها، معتمدين بذلك على قوائم استقصاء نظام الرقابة الداخلية، حيث سنعتمد على طرح جملة من الأسئلة حول الأنظمة المتعلقة بالنشاط داخل المؤسسة وهذا وفق طريقة الاستبيان.

المطلب الأول: تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة وفق طريقة الاستقصاء(الاستبيان).

تشمل قائمة الاستقصاء على مجموعة من الأسئلة من أجل التأكد من فعالية نظام الرقابة الداخلية، حيث يستخدم بعض المحافظين ما يسمى بقائمة تدقيق تشمل على بيان تفصيلي للطرق والإجراءات التي يتميز بها النظام السليم للرقابة الداخلية. وفي هذا المطلب سوف نقوم بطرح أسئلة في شكل جداول على بعض المصالح للشركة محل الدراسة في شكل جداول وهي كالاتي:

- الجدول الأول: المشتريات.
- الجدول الثاني: الرواتب والأجور.
- الجدول الثالث: المخزونات.
- الجدول الرابع: المبيعات.
- الجدول الخامس: المقبوضات النقدية.
- الجدول السادس: المدفوعات النقدية.

الفرع الأول: جداول استقصاء نظام الرقابة الداخلية

أولاً: المشتريات

جدول رقم (07): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمشتريات في الشركة.

المرجع		ملف	
الرقم	موضوع الاستمارة : المشتريات	الجواب بنعم أو لا	الملاحظات
01	هل هنالك مصلحة مشتريات تتولى تلبية طلبات الشراء لمختلف مصالح المؤسسة؟	X	
02	هل هذا القسم مستقل تماماً عن: - قسم الحسابات - قسم الاستلام والشحن	X	X
03	هل تخضع عملية شراء المشتريات التي تتعدى مبالغها حداً معيناً إلى مناقصات ومقارنة عروض مختلف الموردين لاختيار أحسنهم؟	X	استشارة
04	هل هنالك متابعة للطلبات المنتظرة؟	X	
05	هل كل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات؟	X	قسم الوسائل العامة
06	هل تقوم مصلحة المشتريات بإعداد تقارير استلام وفحص عن كل طلب وارد؟	X	
07	هل مثل هذه التقارير متسلسلة الأرقام؟	X	لا يتم إعداد تقرير
08	هل تتطابق البيانات الواردة لكل فاتورة وطلب الشراء وأمر التوريد وإذن الاستلام؟	X	
09	هل يعتمد صرف الفواتير من قبل موظف مسؤول؟	X	
10	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟	X	
11	هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات؟	X	
12	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية المحاسبية قبل الصرف؟	X	
13	هل تخضع المشتريات لصالح المستخدمين لنفس الإجراءات (مصلحة الشراء، الاستقبال، المحاسبة)؟	X	لا بد من اتباع نفس إجراءات الشراء للمؤسسة وذلك حتى تتسنى مراقبة الاستلام الدفع وتحميل المبلغ على المستخدم المعني

ثانيا: الرواتب والأجور

جدول رقم (08): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالرواتب والأجور في الشركة.

ملف		المرجع	
الرقم	موضوع الاستمارة: المتعلقة بالرواتب والأجور	الجواب بنعم أو لا	الملاحظات
01	هل الأشخاص القائمون بالوظائف التالية مستقلون على بعضهم البعض؟ - الموافقة على ساعات عمل العامل، تحضير الأجور، توزيع الأجور، حفظ الأجور التي لم يتقدم أصحابها لقبضها	X	لا بد من تقسيم العمل وعدم جمع أكثر من وظيفة متعارضة في شخص واحد وفي آن واحد
02	هل إضافة أسماء أشخاص في قائمة الأجور أو تغيير الأجواء الفردية تخضع إلى مراقبة مسبقة لمسؤولين مستقلين؟	X	
03	هل هنالك نظام آلي لمعالجة الأجور؟	X	
04	هل تتطابق البيانات المسجلة ببطاقات الحضور مع كشوف الغياب والحضور الفعلي؟	X	
05	هل يوقع رؤساء العمل في الكشوف؟	X	
06	هل يتم تغيير الأشخاص الذين يوزعون كشوف الأجور الفردية أحيانا؟	X	
07	هل تخضع الأجور قبل صرفها إلى موافقة مسؤول مستقل؟	X	
08	هل يوقع الموظفون والعمال على إيصالات الاستلام؟	X	
09	هل يخصص حساب في البنك لدفع الأجور والرواتب؟	X	
10	هل توجد رقابة على الأجور والرواتب التي لم يستلمها أصحابها في حينها وتتبع صرفها فيما بعد؟	X	
11	هل تصرف أجور الموظفون بشيكات أو عن أوامر الدفع؟	X	بالنسبة للعمال الجدد فتكون عن طريق شيكات أما العمال القدامى فتكون عن طريق أوامر الدفع

ثالثا: المخزونات

جدول رقم (09): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمخزونات في الشركة.

المرجع		ملف	
الرقم	موضوع الاستمارة: المتعلقة بالمخزونات	الجواب بنعم أو لا	الملاحظات
01	هل هنالك نظام جرد مستمر بالكميات والقيم، مستعمل يخص العناصر الأساسية للمخزونات؟	X	هذا يساعد على معرفة الموجود الفعلي بالكمية والقيمة بعد الجرد الطبيعي (المادي) والمقارنة مع الدفاتر
02	في حالة إتباع الجرد المستمر للقيم هل تتم مقارنة ذلك بفترات منتظمة بحسابات دفتر الأستاذ العام؟	X	
03	هل تمسك السجلات التفصيلية للمخزون من طرف أشخاص غير الذين يسهرون على حمايتها؟	X	تقسيم عمل، رقابة وحماية عنصر من عناصر ذمة المؤسسة
04	هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص؟	X	لا توجد حركة كبيرة للمخزون
05	هل يقوم أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات والإخراجات بموجب تقارير استلام وتقارير صرف؟	X	
06	هل تحدد مسؤوليات حراسة كميات مختلف أنواع المخزون داخل المخازن بكل دقة بحيث كل عون مسؤول على مخزون معين؟	X	لا وجود لمثل هاته العمليات
07	هل يوجد نظام لتحديد التكاليف؟	X	لا بد من وجود نظام محاسبة تحليلية
08	هل هنالك نظام لتحديد التكاليف وأسعار التكلفة يمكن مقارنته بنظام المحاسبة العامة؟	X	النظامان متكاملان، كلا منهما يزود الآخر بالمعلومات والمعطيات، وإذا كانت المحاسبة التحليلية جيدة فيمكن انطلاقا من نتيجتها، الوصول إلى نتيجة المحاسبة العامة
09	هل النظام أعلاه لا يتضمن عيوباً من حيث التصور والتطبيق؟	X	يتضح ذلك من نقاط الضعف وأهميتها ومدى المساعدة التي يقدمها النظام للمسير ورأي هذا الأخير حولها
10	هل هنالك تأمين على أمناء المخازن ضد خيانة الأمانة؟	X	العملية لا تتطلب ذلك
11	هل توجد حسابات لكل صنف من المواد بقسم الحسابات؟	X	
12	هل يشمل نظام المخازن على إعداد تقارير دورية؟	X	

رابعاً: المبيعات

جدول رقم (10): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمبيعات في الشركة.

المرجع		ملف	
الرقم	موضوع الاستمارة: المتعلقة بالمبيعات	الجواب بنعم أو لا	الملاحظات
01	هل يوجد قسم خاص بمبيعات للشركة؟	X	عمليات البيع تابعة لمصلحة التجارة
02	هل تفحص طلبيات الزبائن ويوافق عليها (بتأشيرات) قبل إرسال البضائع من طرف: - مصلحة البيع أو الطلبات فيما يخص التسديد؟ - مصلحة الائتمان من حيث أخطار عدم الدفع؟	X	ترسل الطلبية في العادة إلى مصلحة المبيعات كما أنه من أفضل الوسائل لتفادي عدم الدفع هو خضوع الطلبات للفحص والمراقبة قبل إرسال البضائع إلى الزبائن وذلك على مستوى مصلحة البيع
03	هل يمسك سجل للطلبات الحاصل عليها والتي لم تلبي كليا؟	X	وذلك لمراقبة دفتر الطلبات والتقليل من خطر تسليم البضائع في الغير مدة المقررة
04	هل يمنع مستخدمو الإرسال من الدخول إلى حيث وجود البضائع التي تحت حماية مستخدم الميخازن والعكس بالعكس؟	X	وذلك لأن الوظائف متعارضان وعزلها ينتج عنه رقابة إضافية تضمن أن الكميات المرسل إلى الزبائن تتوافق مع الكميات الظاهرة على مذكرات الإرسال
05	هل جداول الإرسال مرقمة ترقيميا مسبقا؟	X	
06	هل مصلحة الفوترة مستقلة عن كلا من مصلحة الزبائن ومصلحة إرسال المبيعات؟	X	كلها تابعة للمصلحة التجارية
07	هل تراقب كل فواتير البيع (من حيث السعر، شروط التسديد، التخفيضات... الخ) بعد إعدادها؟	X	للتأكد من صحتها
08	هل كل الفواتير مرقمة ترقيميا مسبقا ومسجلة؟	X	
09	هل يعد بصفة منتظمة ميزان مراجعة الزبائن بحسب الأقدمية ويفحص من طرف مسؤول؟	X	
10	هل ترسل كشوفات شهرية إلى كل مديني المؤسسة؟	X	
11	هل شكوى ضرر، نقص، البضائع الغير موافقة لشروط تسجيل وتراقب إثر وصولها من جميع النواحي	X	للتأكد من صحة الشكوى المقدمة من طرف الزبون

خامسا: المقبوضات النقدية

جدول رقم(11): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمقبوضات النقدية في الشركة.

المرجع		ملف	
الرقم	موضوع الاستمارة: المتعلقة بالمقبوضات النقدية	الجواب بنعم أو لا	الملاحظات
01	هل تثبت المقبوضات النقدية بواسطة آلة تسجيل النقد؟	X	
02	هل تثبت المقبوضات النقدية بإيصالات أصلية؟	X	
03	هل تودع جميع المقبوضات النقدية اليومية بالبنك بالكامل؟	X	
04	هل يقوم أشخاص ليس مهامهم المقبوضات والمدفوعات بالمقارنات الشهرية؟	X	من اختصاص الأمين العام للصندوق
05	هل يقوم بعملية الإيداع موظف آخر غير أمين الصندوق أو ماسك الحسابات الشخصية للمدين؟	X	أمين الصندوق فقط
06	هل يتحقق شخص آخر غير الذي قام بالإيداع من استلام قيمة الإيداع من البنك؟	X	يقوم بهذه المهمة المحاسب
07	هل يجري جردا دوريا مفاجئا للنقدية في الشركة؟	X	من طرف مصلحة المحاسبة
08	هل فتح الحسابات بالبنوك المختلفة يصدر عن مجلس الإدارة؟	X	من مهام وصلاحيات المدير العام
09	هل هنالك رقابة على دفاتر إييصالات القبض؟	X	
10	هل يتم تظهير جميع الحوالات أو الشيكات باسم الشركة والختم عليها؟	X	

سادسا: المدفوعات النقدية

جدول رقم(12): قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بالمدفوعات النقدية في الشركة.

المرجع		ملف	
الرقم	موضوع الاستمارة : المدفوعات النقدية	الجواب بنعم أو لا	الملاحظات
01	هل الشيكات والملفات يحتفظ بها في ملف خاص؟	X	
02	هل تتم جميع المدفوعات ذات المبالغ الكبيرة بواسطة شيكات؟	X	
03	هل يلزم نظام الشركة وجود أكثر من توقيع على الشيك؟	X	
04	هل حدد التنظيم المالي من له حق توقيع الشيكات	X	
05	هل حق توقيع الشيكات يعطى لموظفين لا علاقة لهم بالسجلات المحاسبية أو النقدية؟	X	هو من اختصاص الموظفين الذين يحكمون السجلات المحاسبية أو النقدية الخاصة بالشركة إضافة إلى المدير العام للشركة
06	هل يقوم من له حق التوقيع على الشيكات بمراجعة تدقيق تلك المستندات المؤيدة للدفع؟	X	
07	هل الموظف الذي يعد مقارنة البنك للتسوية بمراجعة الشيكات المنصرفة حسب كشف البنك؟	X	
08	هل يقوم موظف مسؤول بتحقيق من مصلحة التحويلات من بنك إلى آخر؟	X	
09	هل الشيكات المعلقة(لم تقدم للدفع) لمدة طويلة تخضع للفحوص والتسوية والمتابعة؟	X	
10	هل يؤشر على مستندات المؤيدة للصرف بما يتعلق: - بسحب شيك جديد؟ - بسحب شيك قديم ؟	X X	

الفرع الثاني:تقييم نظام الرقابة الداخلية

بعدما تطرقنا إلى جداول استقصاء نظام الرقابة الداخلية للشركة على مجموعة من مصالحها توصلنا إلى مايلي:

أولا: الهيكل التنظيمي للشركة

نلاحظ أن الهيكل التنظيمي للشركة يبرز مجموعة من المصالح تحت إشراف مدير عام .

عموما هذا يتناسب مع حجم الشركة وطبيعة نشاطها . غير أن هذا التقسيم لا يبرز المهام الموكلة إلى كل

موظف وهذا راجع إلى غياب نظام داخلي للشركة .

ثانيا: نظام المعلومات المحاسبية

من خلال الدراسة الميدانية اكتشفنا أن نظام المعلومات المحاسبية يتميز بالعناصر التالية .

- هنالك معالجة آلية لجميع العمليات التي تقوم بها الشركة؛
- تمسك محاسبة الشركة وفق النظام المحاسبي المالي؛
- يتم تحرير مجموعة من المستندات الداخلية تغطي مجمل أوجه النشاط باستثناء بعض العمليات التي ليست ذات أهمية كبيرة؛

ثالثا: الرقابة على الأداء

فيما يتعلق بالرقابة على الأداء توصلنا إلى الملاحظات التالية:

- في حالة وجود خطأ ما يكون التدخل مباشرة من المسؤول على العمل الذي نفذه أعوانه؛
- الأخطاء التي لا يتم اكتشافها فمراجع الحسابات كفيلا بإكتشافها عند قيام هذا الأخير بالمصادقة على القوائم المالية الخاصة بالشركة؛

رابعا مدى استخدام الوسائل الآلية .

في هذا الجانب تعتمد الشركة على معالجة البيانات والمعلومات المتدفقة على أنظمة الإعلام الآلي لأنها تعطي نتائج صحيحة وبأقل وقت .

عموما نلاحظ من خلال الزيارة الميدانية غياب تام للرقابة الداخلية الأمر الذي يجبر الشركة على خلق نظام سليم وفعال يساعد على إكتشاف النقائص والأخطاء ويمكن من إدارة الشركة وكذا من تحسين تسييرها .

المطلب الثاني: موثوقية القوائم المالية لشركة الزغبيات.

في هذه المطلب سوف نعمل على التأكد من أن القوائم المالية لشركة الزغبيات أنها ذات مصداقية وموثوقية وذلك بالاعتماد على العناصر العامة للموثوقية والتي يجب إن نجدها في المعلومات المحاسبية المتعلقة بالقوائم المالية للشركة ثم نقوم بإبراز دور محافظ الحسابات للشركة في التعزيز من موثوقية القوائم المالية للشركة وهذا من خلال الملاحظات والتحفظات التي يبرزها في تقرير نهاية السنة المالية.

الفرع الأول: مفهوم الموثوقية وخصائصها

أولاً: مفهوم الموثوقية:

تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، من البديهي أن الحسابات (المعلومات المحاسبية) المدققة يعول عليها أكثر من الحسابات غير المدققة، حتى وإن كانت الأخيرة متطابقة شكلاً ومضموناً مع الحسابات المدققة، إن درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعد انعكاساً واضحاً للأدلة الموضوعية أو طرق أو أسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات، ولكي تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية ينبغي إرساء أسس محاسبية ثابتة فيما يتعلق بالمبادئ والأعراف المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، وكذلك تطوير أسس قياس موحدة ومقبولة وعملية.

الموثوقية هي " أن تكون المعلومات دقيقة ممثلة بصدق لما يجدر بها أن تمثله بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين على إعدادها"¹.

ثانياً: خصائصها وصفاتها:

- التمثيل الصادق:

ويعني أن تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في المنشأة، والتي تم عنها التعبير بالقوائم المالية، فقائمة المركز المالي تمثل بعدالة المركز المالي للمنشأة ما لها من حقوق، وما عليها من التزامات، والفرق بين الأصول والالتزامات والمتمثل بحقوق الملكية، أما قائمة جدول حسابات النتائج فتعبر بعدالة عن نتيجة أعمال الشركة وأدائها المالي. ويتعلق بالتمثيل الصادق مخاطر عدم التأكد المرتبطة ببند القوائم المالية والذي يؤدي بالتالي إلى عدم الاعتراف بها، وذلك يقلل من مدى الالتزام بصفة التمثيل الصادق.

- إمكانية التحقق:

وتعني في المفهوم المحاسبي توفر شرط الموضوعية في أي قياس علمي، وهذه الخاصية تعني أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها آخر باستخدام نفس الأساليب، أما إمكانية التثبت من المعلومات فهي خاصية تحقق لنا تجنب ذلك النوع من التحيز المتعلق بشخصية القائمين بعملية، أي ينبغي التفرقة بين القدرة على التثبت من المقاييس ذاتها وبين القدرة على التثبت من صحة التطبيق لطريقة القياس.

¹ عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، الشروق للدعاية والإعلان والتسويق، عمان 1998، ص22.

- الحيادية:

وتعني تقديم حقائق صادقة دون حذف، أو انتقاء للمعلومات لمصلحة فئة أو قرار معين، وتعتبر هذه الخاصية ذات أهمية على مستويين :

- مستوى الأجهزة المسؤولة عن وضع السياسة المحاسبية.

- مستوى المسؤولين عن إعداد التقارير المالية.

وحيادية المعلومات يقصد بها تجنب النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية، بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة، أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين، إذن المعلومات المتحيزة لا يمكن اعتبارها معلومات آمنة ولا يمكن الوثوق بها أو الاعتماد عليها كأساس لعملية اتخاذ القرارات.¹

الفرع الثاني: مدى موثوقية القوائم المالية لشركة الزغيبات

بعد عرض تقرير محافظ الحسابات و القوائم المالية للشركة والتعرف على مختلف الملاحظات التي طرحها محافظ الحسابات في تقريره و المتعلقة بالسنة المالية 2014 سنقوم بالتأكد من مدى موثوقية القوائم المالية للشركة من جهة و من جهة أخرى سوف نتعرف على الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم وذلك من خلال إسقاط عناصر الموثوقية و المتمثلة في التمثيل الصادق وإمكانية التحقق والحيادية علي المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية لشركة الزغيبات.

أولاً: التمثيل الصادق

من خلال المعلومات المقدمة إلينا من طرف إدارة الشركة حول مختلف الأحداث، والعمليات المالية التي قامت بها الشركة سنة 2014 المتمثلة بصفة أساسية بتحقيق ربح قدره 15.6417991 دينار جزائري و الذي صادق عليه محافظ الحسابات في تقريره بعد عرضه في القوائم المالية (الميزانية الختامية المقفلة، جدول حسابات النتائج) الذي أرفقهما مع التقرير إضافة إلى مصادقته على العمليات المالية التي قامت بها الشركة سنة 2014 التي سجلها محاسب الشركة في القوائم المالية التي أعدها وهذا بعد أن قام بمراجعتها على غرار الأصول الجارية التي كانت نتيجتها الصافية المقدرة ب 5493919213 دينار جزائري هذا بالنسبة للأصول أما الخصوم فقد كانت متمثلة في رؤوس الأموال الخاصة المقدرة ب 13500000000 دينار جزائري إضافة إلى الخصوم الجارية التي كانت قيمتها 324699108 دينار جزائري أما عن الخصوم الغير جارية لسنة 2014 فقد كانت معدومة كل هذه

¹ عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، ص 46.

المعلومات المذكورة سابقا و المتعلقة بأصول وخصوم الشركة فقد صادق عليها المحافظ بعد مراجعته لمختلف الوثائق المحاسبية والعمليات التي قامت بها الشركة سنة 2014 كما أن المحافظ طرح في تقريره عدة ملاحظات اكتشفها والمتعلقة بالجانب المحاسبي على غرار عدم إعداد القوائم المالية للشركة وفقا للتقارب البنكي وعدم تسوية أرصدة بعض الحسابات إضافة إلى غياب محضر غلق الصندوق للشركة في 2014/12/31 وأيضا عدم وجود نظام للرقابة الداخلية في الشركة كل هذه الملاحظات عززت من مصداقية وموثوقية القوائم المالية للشركة وعليه يمكن اعتبار أن مختلف المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية للشركة تعكس مختلف العمليات والأحداث المالية التي قامت بها الشركة سنة 2014 أي أن القوائم المالية مثلت تمثيلا صادقا لمختلف العمليات المالية للشركة.

ثانيا: إمكانية التحقق

اشرنا سابقا إلى أن إمكانية التحقق في المفهوم المحاسبي تشير إلى توفر شروط الموضوعية في أي قياس علمي، تعني أن النتائج معينة يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر باستخدام نفس الأساليب في الإفصاح المحاسبي، وهذا ما ينطبق على شركة الزغبيات، حيث أن مختلف القوائم المالية التي أعدها محاسب الشركة، وذلك استنادا إلى مختلف العمليات التي قامت بها الشركة استطاع المحافظ أن يتحقق منها من خلال عملية المراجعة حيث اكتشف العديد من النقائص التي يجب على الشركة تجنبها مستقبلا، بالإضافة إلى عدة نتائج والتي أشار إليها في تقريره العام والمتمثلة في التأكد من الميزانية الافتتاحية وملائمتها للميزانية الختامية في 2013/12/31، إضافة إلى مقارنة مراكز الحسابات في الميزانية وجدول حسابات النتائج مع ميزان المراجعة وأيضا عدم إعداد القوائم المالية وفقا للتقارب البنكي، وأيضا التقارب بين الأرصدة المحاسبية والدفاتر والوثائق المحاسبية حيث تعبر مختلف هذه النتائج التي استطاع محافظ الحسابات التحقق منها من خلال مراجعته للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية للشركة وعليه فعنصر إمكانية التحقق وارد في القوائم المالية لشركة الزغبيات.

ثالثا: الحيادية

تعتبر الحيادية من أهم عناصر الموثوقية، حيث أن القوائم المالية والمعلومات المحاسبية يجب أن يقوم بمراجعتها شخص فني محايد مؤهل قانونا، لا تربطه أي صلة بالشركة وإدارتها وأعضائها، يؤدي عمله وفق عقد مبرم على أساس شروط محددة هذا الشخص هو محافظ الحسابات وهذا ما ينطبق على شركة الزغبيات حيث يقوم بمراجعتها شخص فني محايد، حيث قام بمراجعة مختلف الحسابات للشركة وإعداد تقريرها العام والتعيز من مصداقية قوائمها المالية وموثوقيتها، واكتشف العديد من النقائص التي يجب على الشركة تجنبها مستقبلا وقدم

العديد من الملاحظات التي شاهدها من خلال مختلف عملية المراجعة، وأخيرا توصل إلى العديد من النتائج التي حققتها الشركة سنة 2014.

وأخير يمكن القول أن القوائم المالية لشركة الزغبيات تتسم بصفة الموثوقية من خلال وجود صفة كل من التمثيل الصادق والحيادية وإمكانية التحقق في المعلومات المحاسبية للقوائم المالية للشركة، كما أن محافظ الحسابات لعب دورا هاما في التعزيز من موثوقية القوائم المالية، من خلال مختلف الملاحظات التي عرضها في تقريره حول مختلف الأحداث المالية التي قامت بها الشركة إضافة إلى مختلف النقائص التي اكتشفها في تلك القوائم والتي يجب على الشركة تجنبها في السنة المالية القادمة، وأخيرا النتائج التي توصل إليها والتوصيات التي اقترحها على إدارة الشركة .

وعليه يمكن القول أن محافظ الحسابات لعب دورا كبيرا في تعزيز من مصداقية وموثوقية القوائم المالية للشركة حيث يستطيع مستخدمو هذه القوائم اتخاذ قراراتهم الاستثمارية بكل ثقة، كون هذه القوائم تعبر وتمثل على مختلف الأحداث والعمليات المالية لشركة الزغبيات سنة 2014، وكذا تمثل المركز المالي ونتيجة أعمال الشركة سنة 2014.

المطلب الثالث : النتائج المتوصل إليها من خلال الزيارة الميدانية للشركة

تعتبر الممارسة التطبيقية لأي مجال هي الجوهر وذلك للحكم على مدى إمكانية تحقيق الجانب النظري(قيد الدراسة) في الواقع علميا، حيث من خلال الممارسة العملية والاطلاع على القوائم المالية لشركة الزغبيات، وكذا تقرير محافظ الحسابات للشركة وذلك للسنة المالية 2014، وبعد أن قمنا بتقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة عن طريق قوائم الاستقصاء (الاستبيان) على بعض مصالح الشركة، وإسقاط خصائص الموثوقية المتمثلة في التمثيل الصادق والحيادية والقابلية للتحقيق، على المعلومات المحاسبية للقوائم المالية للشركة للتأكد من أنها ذات مصداقية وموثوقية، فتبين لنا أن المعلومات المحاسبية التي تتضمنها هاته القوائم تتصف بالموثوقية والمصداقية، كما أن محافظ الحسابات الشركة ومن خلال الملاحظات التي طرحها في تقريره عززت من موثوقية هذه القوائم وتمثيلها الصادق والصحيح للمركز المالي ونتيجة أعمال المنشأة. وبالتالي فانه يمكن القول أن محافظ الحسابات يعلب دور كبيرا في تعزيز موثوقية القوائم المالية للشركة من خلال الملاحظات التي طرحها في تقريره، ومنه فإن المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية تمكن مستخدمي هذه المعلومات من الاستفادة منها خاصة في قراراتهم الاستثمارية، وعموما وبعد الزيارة الميدانية للشركة فقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج العامة وتتمثل في:

- الهيكل التنظيمي للشركة يبرز وجود ثلاث مصالح رئيسية تحت إشراف المدير العام وهذا يتناسب مع حجم الشركة وطبيعة نشاطها.
- غياب نظام الرقابة الداخلية للشركة.
- تمسك محاسبة الشركة ومختلف العمليات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي بما في ذلك القوائم المالية.
- نلاحظ على مستوى الشركة وجود عمل جماعي لمهام الوظيفة أو المصلحة الواحدة، حيث لا يمكن التعرف على مهمة كل فرد وهذا راجع إلى غياب نظام الرقابة الداخلية.
- بالنسبة للموظفين فإن الشركة تعتمد على الخبرة من حيث مدة العمل في المنصب وليس حجم التكوين المتحصل عليه.
- فيما يتمثل برقابة على نشاط الشركة فإن الأخطاء التي لا يتم اكتشافها، فمراجع الحسابات كفيل باكتشافها عندما يقوم بالمصادقة على القوائم المالية للشركة.
- تعتبر هذه النقاط مختلف النتائج التي توصلنا إليها من خلال الزيارة الميدانية لشركة الزغبيات، وتجدد الإشارة على أنه يجب على الشركة أن تقوم بخلق نظام فعال للرقابة الداخلية لأن تقرير محافظ الحسابات في نهاية السنة المالية غير كافٍ لاكتشاف مختلف النقائص والأخطاء من أجل تقليل فرص التلاعب داخل الشركة.

خلاصة الفصل:

تعتبر الموثوقية أمر ضروري بالنسبة للقوائم المالية، كونها تمكن مستخدمي هذه الأخيرة من اتخاذ قراراتهم سواء كانوا من داخل المؤسسة أو خارجها، كما أن محافظ الحسابات له الدور البارز في التعزيز من موثوقية القوائم المالية كون تقريره العام المتعلق بمختلف العمليات والأحداث المالية يحتوي على مختلف الملاحظات التوصيات والتوجيهات التي يجب على إدارة الشركة إتباعها من أجل إضفاء صفة المصدقية والموثوقية على القوائم المالية، حتى تعكس صورة صحيحة وصادقة على المركز المالي للمؤسسة.

ومن خلال الدراسة التطبيقية لشركة الزغبيات لاحظنا غياب تام للرقابة الداخلية، لكن بالرغم من ذلك فإن مراجع حسابات الشركة أراد أن ينتهج إحدى الأساليب المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية (طريقة الاستقصاء) وهذا حتى يبرز بطريقة غير مباشرة أهميته بالنسبة لعمال الشركة وكذا الإدارة .

نشير فقط إلا أن تقرير محافظ الحسابات لا يكفي لاكتشاف معظم الأخطاء والنقائص كون المراجعة الخارجية تكون مرة واحدة خلال السنة، لهذا على مدير الشركة أن يبرمج ويضع في القريب العاجل نظام للرقابة الداخلية على مستوى الشركة، حتى يقلل من فرص التلاعب إلى أكبر قدر ممكن.

الخاتمة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول دور محافظ الحسابات في تعزيز من موثوقية القوائم المالية، حيث أن المعلومات المحاسبية التي تضمنتها القوائم المالية لكي تكون صادقة وذات موثوقية تتطلب فرض أدوات رقابية على عمل النظام المحاسبي، وهذا ما توفره مختلف أعمال المراجعة سواء الداخلية أو الخارجية، غير أن المراجعة الخارجية تمثل ضمان أكبر حول موثوقية النظام المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، وهذا في ضل تمتع محافظ الحسابات بالاستقلالية والحياد في الرأي واعتماده الكبير على المعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً كمعيار مصداقية و موثوقية المعلومات المحاسبية، وتمثيلها العادل لوضعية المؤسسة ونتيجة أعمالها، وعلى ضوء هذا الأمر ارتأينا أن يتضمن مسك الختام توزيع هذه الخاتمة إلى نتائج البحث واختبار الفرضيات، والتوصيات والاقتراحات ثم آفاق البحث.

حيث انطلقنا في دراستنا من: ما هو دور محافظ الحسابات في التعزيز من موثوقية القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي؟

نتائج البحث واختبار فرضياته

أسفرت هذه الدراسة عن جملة من النتائج التي خلص إليها البحث الأمر الذي مكنا من نفي أو إثبات كل فرضية تم وضعها في مستهل الدراسة.

أولاً: نتائج اختبار الفرضيات

- **الفرضية الأولى:** المراجعة هي عملية منظمة تحكمها مجموعة من المعايير والقواعد بهدف التأكد من صحة القوائم المالية لإعطاء أدق وأوضح صورة، تعمل على إثبات مصداقية وتعزيز موثوقية القوائم المالية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.
- **الفرضية الثانية:** محافظ الحسابات هو شخص فني محايد ومستقل أسندت إليه عملية المراقبة والتأكد من صحة وسير وانتظام حسابات المؤسسة قصد إعطاء صورة حقيقية وواضحة على المركز المالي للمؤسسة، يتميز بالكفاءة والنزاهة والدقة إضافة إلى الاستقلالية وذلك للقيام بمهنته على أكمل وجه ومنه فقد تحققت الفرضية الثانية.

- **الفرضية الثالثة:** القوائم المالية هي العناصر الأساسية التي تقوم من خلالها حوصلة المؤسسة وتكون في شكل وثائق شاملة في نهاية كل دورة محاسبية، وتضم كل من الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، جدول الملاحق، وهذا ما يجسد صحة الفرضية الثالثة.
- **الفرضية الرابعة:** يحتوي عموماً التقرير العام لشركة الزغبيات على مجموعة من العناصر على غرار تقرير المصادقة العامة على الحسابات السنوية إضافة إلى التقارير الخاصة التي تضم كل من تقرير الأجور الخمسة الأولى للشركة، تقرير الاتفاقيات الخاصة، إضافة إلى القوائم المالية المقفلة والتعليق عليها، ومنه فقد تحققت صحة الفرضية الرابعة.
- **الفرضية الخامسة:** على مستوى شركة الزغبيات لا يوجد نظام للرقابة الداخلية للشركة، غير أن محافظ حسابات الشركة يقوم بإتباع طريقة استقصاء نظام الرقابة الداخلية على بعض مصالح الشركة، ومنه يمكن تجسيد صحة الفرضية الخامسة.
- **الفرضية السادسة:** إن توفر عناصر الموثوقية والمتمثلة في التمثيل الصادق، إمكانية التحقق، الحيادية، في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية لشركة الزغبيات، تثبت إضفاء صفة الموثوقية على القوائم المالية، ومنه فالفرضية السادسة صحيحة.

ثانياً: نتائج البحث

توصلنا إلى مجموعة من النتائج نلخصها في مايلي:

- تعد عملية المراجعة بصفة عامة والمراجعة الخارجية بصفة خاصة من أهم الوسائل التي تمكن المؤسسة من اكتشاف معظم النقائص والأخطاء خلال الدورة المحاسبية، وكذا إعطاء الحلول لتلك النقائص من أجل تجنبها في الدورة المحاسبية الموالية.
- يقوم محافظ الحسابات بمختلف أعمال المراجعة الخارجية وهذا انطلاقاً من التعرف على المؤسسة ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية ويختتم عمله بإعداد تقرير يبيّن فيه رأيه المحايد على مختلف أعمال المؤسسة وتمثيلها الصادق والصحيح للهيكل المالي ونتيجة أعمالها.
- تعتبر المعلومات المحاسبية التي توفرها القوائم المالية، الأساس الذي يعتمد عليه في إتخاذ القرارات من طرف مستخدمي القوائم المالية، سواء كان داخل المؤسسة أو خارجها، الأمر الذي يستوجب الإفصاح عن تلك القوائم.
- إن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية في المؤسسة يمكن من تقليل الأخطاء إن لم نقل حذفها نهائياً.

التوصيات

- من خلال الدراسة التي أعدت ومن النتائج المستخلصة كان لا بد وأن نشير إلى أن هنالك بعض الملاحظات التي يجب الوقوف عليها وتصويبها من أجل إعطاء مزيد من المصداقية والشفافية للمهنة تمثلت فيما يلي:
- إنشاء قسم خاص بالدراسات المحاسبية والمراجعة، يواكب التطور الحاصل في المجال الاقتصادي.
 - تطبيق نظام الرقابة الداخلية محكم يضمن لها حماية مواردها المالية من أساليب اللامبالاة في استغلالها.
 - تشجيع إنشاء شركات محافظة الحسابات من خلال تنظيم ندوات تشرح أهمية تشكيل مثل هذه التجمعات والإضافة التي تعطيها لزيادة مصداقية محافظ الحسابات.
 - الاستفادة من التحديثات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ومحاولة تكييفها مع الواقع الميداني للمهنة في الجزائر.

آفاق الدراسة

- لقد حاولنا من خلال هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في التعزيز من موثوقية القوائم المالية، إلا أن لهاته الدراسة جوانب أخرى متاحة للبحث تمثلت في:
- ✓ دور محافظ الحسابات في إثبات مصداقية القوائم المالية في ظل البيئة الإلكترونية.
 - ✓ محافظ الحسابات وإشكاليات تأقلمه مع النظام المحاسبي الجديد.
 - ✓ دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب:

- 1- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، عمان، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2000.
- 2- إدريس عبد السلام شتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، لبنان، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1996.
- 3- ألفين أرنيز وجيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، السعودية، دار المريخ للنشر، 2002.
- 4- أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2008.
- 5- ثناء علي القباني، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الإسكندرية، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- 6- حسين احمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 7- حسين أحمد دحدوح والقاضي حسين يوسف ، مراجعة الحسابات المتقدمة، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 8- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي ، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، عمان، دار المستقل، 1998.
- 9- خالد أمين عبد الله، الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية، مجلة المحاسبة القانونية العربية، العور92، 1955 .
- 10- رضوان العناتي، إيهاب نظمي، رأفت سلامة، أحمد كلبونة، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2011.
- 11- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد العرض والتحليل، مصر، الدار الجامعية، 1996.
- 12- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الكويت، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 1990.

13- عبد الرزاق محمد القاسم، نظم المعلومات المحاسبية المحسوبة، عمان، الشروق للإعلام والدعاية والتسويق، 1998.

14- كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، الإسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، 2006.

15- محمد السيد سرياء، أصول قواعد المراجعة والتدقيق، الإسكندرية، دار المعرفة، مصر، 2002.

16- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2005.

17- محمد سمير الصبان، أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي، بيروت، الدار الجامعية، 1991.

18- هييني فن جير يونينج، معايير التقارير المالية الدولية، ترجمة طارق عبد العال حماد، القاهرة، البنك الدولي لإعادة الإعمار والتطوير، 2006.

19- وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، حلب، مديرية المطبوعات الجامعية، سوريا، 1991.

ثانيا: الجرائد والمجلات:

1- الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر 2007، العدد 74.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 10-01، المؤرخ في 29/07/2010، العدد 42.

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي رقم 11-32، المؤرخ في 27 جانفي 2011، عدد 7.

4- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري، مطبوعات بيرتي، 2007.

5- وزارة المالية، مجموعة النصوص التشريعية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، الجزائر، 2002.

ثالثا: مذكرات تخرج:

1- بوطورة فضيلة، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية في البنوك، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2007.

2- فاتح سردوك: المراجعة الخارجية للحسابات للنهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، علوم تجارية، جامعة المسيلة، 2003-2004.

3- جبالي عبد الحكيم، انعكاسات تطبيق معايير المراجعة الدولية على مستقبل مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ل م د ، تخصص العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الوادي، 2013.

رابعا: الملتقيات والمحاضرات

1- أحمد مخلوف، مداخله بعنوان، دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة محاسبية مشتركة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب البلدة، 13 - 15 أكتوبر 2009.

2- السعيد القاسمي وفرحات عباس، مداخله بعنوان: النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميته مع المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و 18 جانفي 2010.

3- خديجة لدرع، ليلي عبد الرحيم، مداخله بعنوان، قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (IAS1)، ملتقى وطني تحت عنوان معايير المحاسبة الدولية و المؤسسات الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي سوق أهراس، يومي 25 و 26 ماي 2010.

4- سعد بوراوي، مداخله بعنوان، الأسس والمبادئ المحاسبية في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، مع الإشارة إلى حالات التقارب مع الإطار الفكري ل (IAS/IFRS)، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبة الدولية "تجارب تطبيقات وآفاق" معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و 18 جانفي 2010.

5- منور أوسريير، محمد مجبر، مداخله بعنوان، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على عرض القوائم المالية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، "تجارب تطبيقات وآفاق"، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17 و 18 جانفي 2010.

الملحق رقم (02): تقرير عام للمصادقة على الحسابات.

تقرير عام للمصادقة على الحسابات

الوادي في: 2014/12/31

السيد الرئيس والسادة

أعضاء الجمعية العامة لشركة الزغبيات

في إطار مهامنا كمحافظ حسابات لشركة الزغبيات في ولاية الوادي، قمنا بفحص القوائم المالية للشركة المتعلقة بالفترة من 2014/01/01 إلى 2014/12/31 المعطاة في الميزانية، جدول حسابات النتائج والوثائق الشاملة الأخرى الملحقه وفق النظام المحاسبي المالي.

لقد تم الفحص وفق المبادئ العامة للمراجعة، ووفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها، وبتطبيق الآليات المختلفة للرقابة مع مراعاة القواعد العامة. كل الأخطاء والنقائص المكتشفة خلال عملية المراقبة التي قمنا بها على مستوى العمليات المحاسبية والمالية سيتم تداركها وتصحيحها خلال السنة المالية القادمة.

وطبقا للقرار 94/SPM/103 المتضمن الشهادات المهنية لمحافظ الحسابات قمنا بما يلي:

- التأكد من الميزانية الافتتاحية و ملائمتها للميزانية الختامية في 2013/12/31؛
 - مقارنة مراكز الحسابات في الميزانية و جدول حسابات النتائج مع ميزان المراجعة؛
 - التقارب بين الأرصدة المحاسبية والدفاتر والوثائق المحاسبية الأخرى؛
 - من خلال عملية المراجعة توصلنا إلى بعض الملاحظات التي تتعلق بالجانب المحاسبي:
 - عدم إعداد القوائم المالية وفقا للتقارب البنكي؛
 - عدم تسوية أرصدة بعض الحسابات؛
 - غياب محضر غلق الصندوق في 2014/12/31؛
 - غياب الجرد العيني للاستثمارات في 2014/12/31؛
 - عدم وجود نظام للرقابة الداخلية حيث سنقوم بإجراء استقصاء على بعض مصالح الشركة؛
- ونظرا للاجتهادات التي قمت بها وفقا لتوصيات المهنة بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في التقرير التالي لشركة الزغبيات، شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطي صورة وفيه لنتيجة عمليات النشاط المغلق في 2014/12/31 والمطابقة للمبادئ المحاسبية والنظام المحاسبي المالي.

الإمضاء

الملحق رقم(03): الأجور الخمسة الأولى للشركة لسنة 2014.

الوادي في: 2014/12/31

السيد الرئيس والسادة

أعضاء الجمعية العامة لشركة الزغيبات

نحن الممضي محافظ الحسابات لشركة الزغيبات، وتطبيقا للمادة 680 من القانون التجاري، أشهد أن المبلغ الخام الإجمالي الأعلى المخول إلى أحسن الأجور الأولى لسنة 2014 (وعدددهم خمسة) حيث يخص الأشخاص المذكورين أدناه. هذا المبلغ قدر ب: **1681489,35** دج.

الجدول رقم(03): الأجور الخمسة الأولى للشركة لسنة 2014.

الرقم	المنصب	المبلغ بالدينار الجزائري
01	المدير العام	436676,33
02	رئيس مصلحة الإدارة المالية	319276,71
03	رئيس المصلحة التقنية	315531,94
04	رئيس المصلحة التجارية	310888,20
05	رئيس مصلحة الإنتاج	299116,17
	المجموع	1681489,35

الإمضاء

الملحق رقم(04): تقرير الإتفاقيات النظامية

الوادي في: 2014/12/31

السيد الرئيس والسادة

أعضاء الجمعية العامة لشركة الزغيات

بمقتضى المادتين 628 و 670 الأمر رقم 75-79 المؤرخ في 1975/09/26 في القانون التجاري المعدل والمكمل بمقتضى المرسوم رقم 08-93 المؤرخ في 1993/04/25 " لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواء كانت بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا بعد استئذان المديرية العامة مسبقا، بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات ويكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة وشركة أخرى وذلك إذا كان أحد القائمين بإدارة الشركة مالكا أو شريكا أو قائما بالإدارة أو مديرا للشركة، وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك إلى مجلس الإدارة".

ونعلمكم بأنه على حسب علمنا لا توجد أي اتفاقية مخالفة للمادة المذكورة أعلاه.

الإمضاء