

## مساهمة أعمال وتقارير محافظ الحسابات في ضمان جودة المعلومات في المؤسسة

### مسامح مختار جامعة باتنة

#### ملخص

يعتبر الإنتاج سواء أكان سلعا أو خدمات من أهم أهداف المؤسسة، لكن كثرة المنتجين يخلق منافسة حادة لا يستطيع الصمود فيها إلا المنتج ذو الجودة العالية، وما تسابق المنتجين ومقدمي الخدمات للحصول على شهادات الجودة إلا أداة إضافية لاستمالة المشتري والتأثير على قراراته ومنحه الثقة الإضافية التي يبحث عنها في سلعهم وخدماتهم، وبالتالي حتى يتمكن المنتج من الوصول للمستهلك والاستمرار في الإقبال عليه لابد أن يكون متبوعا بصفة الجودة. إن هذه الورقة رغم تسليمها بأهمية جودة المنتج إلا أنها تحاول أن تبرهن بأن هذه الأهمية تعتبر ناقصة إذا لم ترافقها جودة في المعلومات المتداولة لدى المنتج (المؤسسة)، وتأخذ من عمل محافظ الحسابات الذي يدخل في دائرة المراقبة الخارجية الإلزامية ضمانة إضافية لجودة هذه المعلومات سواء تعلقت بالجانب التسييري أو بالجانب المحاسبي والمالي.

## RESUME

La production des biens et services est sans doute l'objectif principal d'une entreprise, mais la diversité et le nombre important des très difficile à gérer, dans laquelle producteurs crée une concurrence seul le produit de haute qualité peut y résister.

Les efforts consentis par les producteurs pour obtenir les différents certificats ISO, n'est autre qu'un moyen d'influence sur la décision de (le consommateur) et de lui offrir plus de confiance dans l'acheteur leurs produits et services.

Donc pour qu'un produit puisse atteindre le consommateur d'une part, et maintenir d'autre part sa continuité d'acceptation et d'achat, il doit présenter une haute qualité.

Cet article, malgré l'importance indiscutable qu'il accorde à la qualité physique et commerciale du produit, il essaye de démontrer que cette importance est incomplète et insuffisante si elle n'est pas suivie d'une qualité des informations ayant entourées ses différentes phases et qui circulent dans la sphère du producteur et du prestataire de services.

A partir du principe précédent, il veut démontrer que le travail du commissaire aux comptes, qui est un contrôle externe légal et obligatoire, donne une **garantie complémentaire** de la bonne qualité des informations produites et traitées tant que de nature managériale que comptable et financière.

## اشكالية الموضوع وأهميته

ينطلق هذا الموضوع من أهمية الجودة بشكل عام وجودة المعلومة بشكل خاص في المؤسسة في مجال اتخاذ القرارات وكسب لثقة المستثمرين (مساهمين حاليين، أو مساهمين محتملين)، ويأخذ من عمل محافظ الحسابات الذي يدخل من جهة في إطار عمل مراقبي داخل المؤسسة ومن جهة أخرى من صفة الشخص الذي يتولى مهمة المراقبة وكذا طبيعة عمله الإلزامية والقانونية داخل المؤسسة.

### 1- ضرورة المراقبة الخارجية في المؤسسة

تعتبر المؤسسة شكلا عاما لتجمع وسائل مختلفة قصد تحديد الهدف العام، وتعتبر الشركة إحدى أشكال هذه المؤسسة، وتتميز عنها باتخاذها شكلا قانونيا معينا من جهة، ومن جهة أخرى بالتحديد الدقيق للهدف المراد تحقيقه من تجميع الوسائل هذه ألا وهو الربح.

بعبارة أدق يعتبر هدف الشركة محددًا ودقيقًا، وبالتالي يمكن متابعة مراحل تحقيقه، وتصحيح الانحرافات عن الهدف تدريجيا وفي كل مرحلة. إن عملية التصحيح تكون بعد ملاحظة الانحراف وهذه الأخيرة تكون بعد عمليات المراقبة.

1. تخضع المؤسسة خلال نشاطها لمجموعة من المراقبات تأخذ شكلين

أساسيين:

مراقبة داخلية و مراقبة خارجية.

تكون المراقبة الداخلية بوسائل المؤسسة سواء أكانت مادية أو بشرية وتأخذ شكل المراقبة الذاتية والتي لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لخصوصيتها، بينما تكون المراقبة الخارجية من خارج المؤسسة وبوسائل

خارجية وبحسب الهدف منها و تكون في غالب الأحيان بمقابل أي الأتعاب،ويمكن تقسيم هذه المراقبة الخارجية إلى ثلاثة أنواع وحسب نشاطات المؤسسة:

**المراقبة التعاقدية:** والتي يكون الهدف منها مساعدة المؤسسة من طرف شخص خارجي طبيعي أو معنوي له كفاءة عالية مشهود له بها في المجال،ويكون ذلك بمقابل يسمى الأتعاب.

**المراقبة القانونية:** ويكون الهدف منها التأكد من مدى احترام المؤسسة للقانون والنظم التشريعية المعمول بها في مجال نشاطها،وفي المجال المحاسبي والمالي والتسييري، تسمى مثل هذه المراقبة بمحافضة الحسابات.

**المراقبة القضائية:** ويكون الهدف من هذا النوع من المراقبة قيام شخص خارجي وبأمر من القضاء مساعدة القاضي في توضيح نقاط محددة في الملف محل النزاع،وغالبا ما يكون هذا النوع من النقاط المراد توضيحها ذات طبيعة تقنية بحتة.

تعتبر المراقبة القانونية من أهم المراقبات الخارجية خاصة في مجال المحاسبة والتسيير ومراقبة الحسابات،وتتطلق هذه الأهمية والضرورة من عدة جوانب،أهمها:

-الجانب التاريخي: تعتبر البدايات الأولى للمراقبة القانونية للشركات أي ما يسمى بمحافضة الحسابات وفي بعض الدول بالمحاسبة القانونية بعد الثورة الصناعية الكبرى ونشوء شركات اوروبية كبيرة تعمل في الشرق الأقصى، وكان هدف المشرع الأوروبي آنذاك من إدخال هذا النوع من المراقبة هو الرغبة والعمل على تحقيق استمرارية هذا النوع من الشركات في هذه المناطق باعتبارها تكملة وامتداد للعمل الاستعماري.

-الجانب الحمائي: ويقصد بذلك حماية صغار المستثمرين أي ما يسمى بصغار حملة الأسهم من تلاعبات المساهمين الكبار أو حتى مسيري هذه الشركات، وبالتالي حماية المجتمع بشكل عام وتوفير جو من الثقة والأمان في الحياة الإقتصادية.

-الجانب الإجتماعي: ويقصد به تدخل المشرع في شؤون هذا النوع من الشركات لضمان استمراريتها باعتبارها مجالا مهما لتوفير فرص العمل لعدد كبير من المواطنين، وبالتالي فإن ضمان بقاء هذا النوع من الشركات يعني المحافظة على أمن اجتماعي كانت ولا تزال الدول في حاجة اليه لضمان الاستقرار السياسي والاجتماعي.

-الجانب الأخلاقي: وقد دخل هذا الجانب في الفترة الأخيرة نظرا للفضائح المالية المتكررة في العقود الأخيرة ويراد بذلك إضفاء المزيد من الشفافية والأخلاق في عالم الأعمال وذلك بتنصيب مراقب نوعا ما دائم داخل هذه الشركات.

## -التطور التشريعي القانوني للمراقبة القانونية(محافظة الحسابات) في

### الجزائر2

رغم أن الجزائر من الدول التي أخذت في تشريعاتها مبكرا بهذا النوع من المراقبة إلا أن ضعف بيئة الأعمال وكذلك قلة الشركات في البداية، أضف إلى ذلك التوجه الاشتراكي التدخلي للدولة حتى نهاية الثمانينات، لم يمكن هذه المراقبة من التطور ومن أداء مهمتها كما هو مطلوب منها.

تنتقل البدايات الأولى لهذا النوع من المراقبة في نهاية الستينات وبالضبط في قانون المالية لسنة 1970، حيث تمت الإشارة إلى ذلك، لكن أكبر حدث

تشريعي كان بمناسبة صدور الأمر رقم:75.59 الصادر في:26.09.1975المتضمن القانون التجاري الجزائري خاصة وكذلك القوانين المتضمنة الإصلاحات الاقتصادية لسنة 1988 والمتعلقة منها باستقلالية المؤسسات وتحويل المؤسسات الاقتصادية الإشتراكية إلى مؤسسات عمومية اقتصادية وأكثر من التحويل الشكلي أنها أخذت شكل شركات تجارية إما شركات مساهمة أو ذات مسؤولية محدودة،وبالتالي تنطبق عليها أحكام القانون التجاري.<sup>2</sup>

إضافة إلى ما سبق وتكملة للقوانين المنظمة لهذه المراقبة،جاء القانون رقم:08.91الصادر في:27.04.1991والمتضمن القانون الأساسي للخبير المحاسب،محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

كل النصوص التشريعية السابقة وضعت الأسس الرئيسة لهذه المهمة وهذا النوع من المراقبة، وتدعمت المنظومة التشريعية الجزائرية بنصوص أخرى كان أهمها:

المرسوم التشريعي رقم:08.93 الصادر في: 25.04.1993والمتضمن تعديل القانون التجاري الجزائري،وبعد ذلك توالى الإضافات وتوسعت دائرة الجهات المفروضة عليها وجود المراقبة القانونية خاصة مراكز البحث وبعض المصالح الإدارية الخاصة،وكذلك الجمعيات التي تستفيد من دعم وإعانات الدولة كما جاء في المرسوم التنفيذي رقم:351/01 الصادر في10/11/2001 والمتضمن تطبيق احكام المادة 101 من قانون المالية لسنة2000، وكانت آخر إضافة ما جاء في القانون رقم: 05/05الصادر في 25/07/2005والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، والذي يوسع هذا النوع من المراقبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة وحتى ذات الشخص الوحيد،والذي صدرت النصوص

التطبيقية له طبقا للمرسوم التنفيذي رقم: 453/06 الصادر في 09 أكتوبر 2006.

### مهام ومجالات تدخل المراقب المحاسبي القانوني 3

إن القانون الذي يفرض وجود هذا النوع من المراقبة يفرض في نفس الوقت أهم الأعمال الموكلة للمراقب والمهام التي عليه إنجازها، ونوجز ذلك فيما يلي:

#### 1/3- المصادقة على القوائم السنوية

يقصد بالقوائم السنوية في المؤسسة أو الشركة الميزانية بمكوناتها الأساسية: الأصول والخصوم وكذلك جدول حسابات النتائج إضافة إلى ما يسمى في المحاسبة بالجداول الملحقة بالميزانية، وبالتالي فإن الأمر يتعلق بميزانية المؤسسة للسنة المعنية، والمعروف أن الميزانية إذا ما احترمت في إعدادها المبادئ المحاسبية المعروفة<sup>3</sup>:

-أهمية الميزانية الافتتاحية

-استقلالية الدورات

-الدورة المحاسبية

-التكلفة التاريخية

-استمرارية الاستغلال

-عدم المقاصة

-مقابلة الإيرادات بالنفقات

- الحيطة والحذر

-التقييم النقدي

-ثبات الطرق

### -تسجيل التدفقات

-أدلة الأثبات عند التسجيل

-القيد المزدوج

تكون الصورة الواضحة والصادقة والمعبرة عن حالة ووضعية المؤسسة في تاريخ معين ومحدد ألا وهو تاريخ إقفال السنة المالية وغالبا ما تكون في نهاية السنة أي في:12.31، وتكون عملية المصادقة بإبداء رأيه عن هذه القوائم وعن طريقة وكيفية إعدادها، ويشترط أن يكون هذا الرأي فني ومحاييد.

تكون عملية المصادقة أو إبداء الرأي حسب حالات ثلاثة:

-المصادقة بدون تحفظ

-المصادقة بتحفظ

-الإمتناع عن المصادقة

يكون هذا الرأي حول نقاط مهمة جدا وهي:

قانونية، مصداقية وحقيقية ونزاهة المعلومات المتضمنة في القوائم المالية السنوية للمؤسسة

تكون الحالة الأولى عندما تتحقق الصفات السابقة بشكل يكاد يكون كاملا تكون الحالة الثانية عندما لا تتحقق بعض الصفات في بعض العمليات، لكن بشكل طفيف ولا يؤثر خاصة على النتائج ومع استعمال مبدأ الأهمية النسبية أما الحالة الأخيرة فتكون عندما يقتنع المراقب بعدم توفر بعض الصفات وفي الكثير من العمليات، والتي يجب تصحيحها وعند ذلك ستتأثر النتيجة النهائية.



إن رأي المراقب-محافظ الحسابات- هو رأي فني ومحايد وأكثر من ذلك فهو يكون على قناعته الشخصية والتامة وطبعاً في إطار المعايير القانونية أو المتعارف عليها والمقبولة في المهنة.

### 2/3-الوقاية من الصعوبات التي تتعرض لها الشركات

إن الهدف الأساسي من تكوين الشركة هو تحقيق الأرباح وإن أمكن دوام عملية التحقيق هذه، ولن يكون ذلك إلا باستمرارية الشركة في الوجود، وبالتالي فإن ما سيعرقل تحقيق هذا الهدف يعتبر غير مقبول، ومنه فإن على محافظ الحسابات التنبيه إلى ذلك في حالة ما رأى ما يهدد عملية الإستمرارية هذه وهذا ما يسمى بإجراءات الإنذار، مع ما يمكن أن يتعارض مع المبدأ الأساسي الذي يحكم علاقة محافظ الحسابات بمسيرى المؤسسة ألا وهو مبدأ عدم التدخل في شؤون التسيير، ويمكن أن يدرج في هذه الوقاية ظهور المشاكل الخطيرة في المؤسسة، أو النتائج السلبية المتراكمة والتي تتعدى 75 في المئة من رأسمال المؤسسة.

### 3/3-إعلام المساهمين والدفاع عنهم

إن المشرع عندما كلف محافظ الحسابات بإعلام المساهمين، حدد المجالات التي يجب عليه إعلامهم بها، رغم أنها عديدة إلا أن ماله علاقة بهذا الموضوع هو ما يتعلق بمحتوى تقرير التسيير الذي يقدمه مجلس الإدارة للجمعية العامة، والذي يقرض القانون على المحافظ اعلام هذه الجمعية بما مدى تطابق ما جاء فيه مع المعطيات المحاسبية والمالية، وبالتالي فهو شكل من أشكال المراقبة الذي يؤكد جدية وحقيقة المعلومات.

### 4/3-الإبلاغ عن الأحداث الجنحية لوكيل الجمهورية

رغم أن هذا العمل المطلوب من المراقب هو الإبلاغ عن الأفعال المتضمنة ارتكاب أعمال جنحية من طرف مسيري المؤسسة، إلا أننا بالنسبة لموضوعنا هذا يمكن القول أن مجال المعلومات نفسه يمكن أن يكون ميدان لارتكاب أحداث جنحية كثيرة، وعلى سبيل المثال لا الحصر التزوير في المحررات والوثائق الرسمية، تقديم معلومات كاذبة أو خاطئة مضللة، الميزانيات المزورة.....الخ

#### العلاقة الوطيدة بين عمل محافظ الحسابات ومجال المعلومات 4-

إن عمل محافظ الحسابات في المؤسسة عمل فكري قانوني وإلزامي، بمعنى أنه يعتمد على المجهود الفكري، يستمد من القانون إجراءاته وأساليبه وأخيرا فهو ملزم على المؤسسة وليس له طابع الخدمة المطلوبة أو المرغوب فيها. إن من مميزات مثل هذا العمل أنه يتخذ من ميدان المعلومات قاعدة له، ويمتد عمله إلى جميع المعلومات المنتجة أو المتداولة في المؤسسة، سواء أكانت محاسبية بحتة أو لها علاقة بالمحاسبة مثل الأجور، المشتريات، المبيعات، الاستثمارات، الميزانيات، جداول حسابات النتائج.....الخ، وحتى التي ليست لها علاقة مباشرة بالمحاسبة مثل المراسلات والقرارات المختلفة، ومناقشات أعضاء الجمعية العامة أو مجلس الإدارة.

#### معايير عمل المراقب المحاسبي الخارجي 1/4

إن المهمة الملقة على عاتق المراقب المحاسبي الخارجي مهمة جدا في حياة المؤسسة،

وما تحمليه الكثير من المسؤوليات إلا امتداد لهذه الأهمية، ولكي يؤدي المراقب هذا العمل حسب ما هو مطلوب منه فلا بد أن يعمل ضمن معايير تضمن جودة

عمله وتضمن النزاهة والحياد في مواجهة غيره ،ومن هذه المعايير نذكر  
ثلاثة(03)نعتبرها أساسية:

#### أ-الكفاءة:

تعتبر كفاءة المراقب من أهم الشروط التي يمكنها أن تطمئن الغير إلى  
حقيقة ودقة النتائج التي سيتوصل إليها،وتتمثل هذه الكفاءة في الشروط العلمية  
والمهنية المطلوبة من كل شخص يريد الحصول على الإعتماد لممارسة هذه  
المهنة،وقد شددت قوانين أغلب الدول على هذه النقطة ومن بينها الجزائر التي  
تشتط:

-تكوين ميداني لمدة سنتين كخبير محاسب وسنة عمل إضافية للحاصلين على

شهادة اليسانس في المحاسبة والمالية،وتحت إشراف خبير محاسب معتمد

-تكوين ميداني تحت إشراف خبير محاسب أو محافظ حسابات لمدة (06)سنة

أشهر للحاصلين على نفس الشهادات ولهم أكثر من عشر (10)سنوات خبرة  
مهنية فعلية في ميدان المحاسبة والمالية.

-تكوين ميداني تحت إشراف خبير محاسب أو محافظ حسابات لمدة (06)سنة

أشهر للحاصلين على شهادات أخرى قريبة من ميدان التسيير والاقتصاد  
والحقوق ،لكن مع شهادة مهنية في المحاسبة ولهم أكثر من عشر (10)سنوات  
خبرة مهنية فعلية في ميدان المحاسبة والمالية.

إن هذه الشروط الصعبة والتي تعدل من حين لآخر وتزداد تعقيدا تعتبر نوعا ما  
كافية

لإضفاء نوع من الثقة في هذا الجانب.

إضافة إلى ما سبق هناك التكوين المستمر والذي تفرض بعض الدول وتحدد مدده وتعتبرها شرطا أساسيا لاستمرار الاعتماد والترخيص لمزاولة المهنة.

#### ب- الإستقلالية:

إن المطلوب من محافظ الحسابات هو إبداء رأي فني ومحيد، وينطلق مفهوم الحياد من مفهوم الموانع، وهي الحالات التي لا يسمح له القانون فيها بقبول هذه المهمة في مؤسسة معينة رغم حصوله على الاعتماد اللازم وتسجيله في جدول المنظمة المهنية، ومن هذه الموانع:<sup>4</sup>

\_ **الارتباط العائلي:** ويمثل عامل القرابة الدموية أو بالمصاهرة وحتى الدرجة الرابعة مع مسيري المؤسسة.

\_ **الارتباط المالي:** ويدخل علاقة الأجر السابقة لمدة ثلاث سنوات، وعامل الخدمات المؤداة للمؤسسة سابقا وخلال ثلاث سنوات، باستثناء مهمة محافظة الحسابات التي قد تمتد هي لستة سنوات.

إن هدف المشرع من وضع هذه الشروط هو توفير جو الاستقلالية للمراقب وتجنبيه كل الضغوطات الممكنة لأداء عمله في أحسن الظروف.

\_ **عدم التفاوض على الأتعاب:** لضمان حياد المراقب المحاسبي القانوني وضمان استقلاليته لم يترك المشرع مسالة الأتعاب عرضة للتفاوض والضغط بل جعلها محددة بنص قانوني وعام.

\_ **أداء اليمين القانونية:** تفرض الأحكام الواردة في القانون النظم لمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، على المهني في هذا الميدان أداء اليمين

**ج-الضمير المهني:** إذا كان المعيارين السابقين لا يثيران إشكالية لسهولة ضمانهما نسبيا، فإن معيار الضمير يبقى مثيرا للجدل، لكن هذا لم يمنع من إيجاد منافذ لمراقبته وخاصة الجوانب التأديبية للمهنة من ذلك فإن فرض أداء اليمين القانونية على المراقب المحاسبي حسب ما تنص عليه أحكام القانون المنظم لمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وكذلك القانون الخاص بأخلاقيات المهنة المحاسبية دليل آخر على الأهمية المولاة لقضية الأخلاق والضمير المهني.<sup>5</sup>

بالإضافة إلى المعايير السالفة الذكر هناك معايير أخرى أقل ارتباطا بموضوع هذه الورقة، ومنها معايير العمل ومعايير التقارير ومعايير أخلاقيات المهنة.

#### شمولية المعلومات الخاضعة للمراقبة وشمولية النتائج-42/

إن القوانين الأساسية سواء القانون التجاري أو القانون المنظم لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، تشير إلى الصلاحيات الكبيرة الممنوحة لمحافظ الحسابات في أدائه لمهمته، إمكانياته الواسعة في التحقيق والبحث والتحري، كل ذلك يؤكد شمولية المعلومات القابلة للمراقبة، سواء تعلقت هذه المعلومات بالوثائق والعمليات والأحداث التي تكون القوائم السنوية مثل المشتريات والمبيعات وعمليات الصندوق والبنك ومختلف التسديدات والتحصيلات، أو التي يفرض القانون صراحة على محافظ الحسابات الإشارة في تقريره إلى مراقبتها مثل الاتفاقيات والأجور الأكثر ارتفاعا (05 أو 10) حسب عدد العمال في المؤسسة التي يفرض القانون كذلك

التحقق منها وذكر طريقة مراقبتها، ويمكن أن تتعدى إلى الجوانب الذي لم يذكرها القانون ويرى المراقب ضرورة أو فائدة من مراقبتها. أن الشمولية السابقة الذكر للمعلومات القابلة للمراقبة أو الممكن مراقبتها أو المفروض مراقبتها تعني في كل ما تعني أن النتائج التي سيتوصل إليها المراقب ستكون دون شك شاملة أيضا.

### طريقة المراقبة وتقنياتها كمصدر ضمان للثقة في النتائج 3/4

إن طريقة عمل المراقب المحاسبي تفرض احترام إجراءات محددة واتباع مراحل معروفة وأكثر من ذلك عليه أن يطبق تقنيات عديدة ومتنوعة للتأكد من توفر المعلومات محل الدراسة على الخصائص المراد تحقيقها. تعتبر عملية المراقبة عملية دائمة لأن مدة الوكالة أو المهمة الموكلة للمراقب تمتد على ثلاث سنوات متتالية ويمكن أن تجدد مرة واحدة فقط.<sup>6</sup>

#### أ- مراحل عملية المراقبة:

تبدأ عملية المراقبة بمرحلة قبول الوكالة بصفة رسمية ومكتوبة، ثم

#### مرحلة الاتصال بإدارة المؤسسة

للتعرف على مسيرتها وطبيعة نشاطها وخصوصية تسييرها ثم تليها مرحلة الأعمال الوسيطة التي تعني مراقبات قبل نهاية السنة وذات طبيعة متميزة خاصة تقييم نظام المراقبة الداخلية، وهي عملية دورية ودائمة مثل التي تليها والمسماة بمرحلة مراقبة الحسابات، وأخيرا مرحلة المراقبات الخاصة والاستثنائية.

كل هذه المراحل تسمح دون شك للمراقب إجراء المراقبات التي يرى أنها ضرورية وأساسية لتكوين رأيه وقناعاته، وإعداد تقريره.

### ب-التقنيات المستعملة:

يتمثل الهدف من التقنيات المستعملة في تنفيذ ما يسمى بمراقبات الإجراءات من جهة ومراقبات مصداقية الحسابات، وتشمل هذه التقنيات على:

- التقنيات الكيفية: تسعى هذه المجموعة من التقنيات إلى وصف ما يجري في المؤسسة في مجال المعلومات، خاصة كفاءات إنتاجها وطرق انتقالها والمصالح المستعملة لها، ويتوصل المراقب في نهاية المطاف إلى الخلل الموجود في نظام المعلومات ككل ومن ثم يحدد درجة الاعتماد عليه من جهة، ومن جهة أخرى التصحيحات والتعديلات الواجب ادخالها على النظام ككل، ومن أنواع هذه التقنيات:

وصف أنظمة المؤسسة

المراقبة المتبادلة للوظائف

الاتصال بالمستخدمين وجمع المعلومات

-التقنيات الكمية: تهدف هذه المجموعة من التقنيات إلى إجراء مراقبات على جوانب كمية ورقمية

على عدة جوانب من نشاط المؤسسة، ويسعى المراقب خاصة من استعمال مثل هذه التقنيات إلى التأكد خاصة من توفر المصداقية والقانونية في الوثائق والحسابات، ومن أنواع ذلك:

عمليات التجميع بقسميه الداخلي والخارجي

المراقبات العينية والفيزيائية

مراقبة مصداقية وأرصدة الحسابات

## استعمال أعمال الغير

-التقنيات المساعدة:تهدف هذه المجموعة إلى مساعدة المراقب المحاسبي في استعمال إحدى التقنيات السالفة أو كلها حسب الحاجة، ومن تقنيات هذه المجموعة:

العينات الإحصائية أو التقدير

المراقبة الاستدلالية

المراقبة المتبادلة للحسابات

الاستمارات

إن الهدف النهائي من كل أعمال المراقبة هو الوصول إلى قناعة وتأكيد إما لقانونية العمليات أو مصداقية الوثائق أو صحة وأرصدة الحسابات وأكثر من ذلك إلى نزاهة وجودة المعلومة المؤكدة لكل الصفات السابقة. إن طريقة العمل رغم تعقيدها وكثرة مراحلها وكذلك تعدد وكثرة التقنيات تهدف في الأساس إلى تأكيد نزاهة وصدق المعلومات المتداولة في المؤسسة سواء المتحصل عليها من الغير أو المنتجة منها في إطار نشاطاتها المتعددة.

## -تقارير محافظ الحسابات شهادة على جودة المعلومات5

إن كل الأعمال التي يقوم بها محافظ الحسابات الهدف منها مثلما أسلفنا هو الوصول إلى قناعة معبرا عنها برأي، ومدرجا ذلك في تقرير. يعتبر التقرير العنصر المادي الذي يحمل رأي المراقب المحاسبي،ونظرا لأهميته تشترط أغلب على الأقل أهم النقاط الواجب التطرق



فيها إليها، وتعمل المنظمات المهنية العاملة في هذا الميدان على محاولة وضع نماذج وأنماط متقاربة إن لم نقل موحدة لهذه التقارير حتى يسهل لغير الخبير في الميدان استغلالها، خاصة أنها تتوجه إلى من بين مستعملها من ليست لهم دراية معمقة بالمحاسبة والتدقيق.

تتنوع التقارير بتنوع الغاية منها، ويمكن الحديث عن ثلاثة أنواع، ألا وهي:  
**التقرير العام، التقرير الخاص، التقرير الاستثنائي.**

#### أ- التقرير العام

يعتبر هذا النوع الوثيقة الأساسية التي يقدمه محافظ الحسابات للجمعية العامة والذي يتوج مهمته الأساسية ألا وهي المصادقة، ولذلك غالباً ما يسمى بتقرير المصادقة، والذي يسجل فيه رأيه النهائي حول المصادقة للحالات الثلاثة التي سبقت الإشارة إليها. (المادة: 29-2 من القانون 08.91).

ونظر الأهمية التقرير والطابع الأساسي الذي يمثله، فإنه يجب أن يشير إلى:  
-تذكير بظروف تعيين المحافظ وتسلمه المهمة.

-تحديد وتعريف المؤسسة المراقبة.

-تحديد القوائم المالية محل المراقبة، والإشارة إلى وجودها كملحق مع التأشير عليها.

-الإشارة إلى احترام الواجبات المهنية في المجال.

-تحديد المراقبات التي أجراها، والتقنيات المستعملة، ومدى نطاقها.

-ذكر الأخطاء المكتشفة وطريقة تصحيحها وما مدى تأثيرها.

-مناقشة المعلومات الواردة في تقرير مجلس الإدارة الموجه للجمعية العامة.

-التذكير بطرق التقييم المتبعة، والإشارة إليها في حالة تغييرها خلال السنة مع ذكر الأسباب.

-خلاصة أعمال المراقب مع إبداء رأيه حول المصادقة بكل وضوح ودون لبس أو غموض.

### ب-التقرير الخاص

يعتبر التقرير الخاص مجموعة من التقارير الثانوية التي يدرجها المحافظ في تقريره وغالبا ما تسمى بالواجبات الخاصة، والتي يمكن تصنيفها إلى مجموعتين حسب أهميتها:

-المجموعة الأولى وهي الأكثر أهمية وتتمثل في:

--- الاتفاقيات المبرمة ما بين أعضاء مجلس الإدارة والشركة(المادة:672من المرسوم التشريعي:08.93المتضمن تعديل القانون التجاري،والخاصة بالاتفاقيات المدرجة في المادة:628 من القانون السابق،والمشار إليها في المادة :28-03من القانون:08.91).

--الإبلاغ عن الأحداث الجنحية،ويكون ذلك في حالة اكتشاف المراقب المحاسبي أثناء ادائه لمهمته لأحداث وأفعال ذات طبيعة جنحية،أما الإبلاغ فيكون لوكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة إقليميا والمتواجد فيها مقر الشركة.(المادة :715 مكررر13-14من القانون التجاري).  
أما المجموعة الثانية وهي الأقل أهمية،فتتمثل فيما يلي:

---الإشهاد بصحة الأجور الأكثر ارتفاعا للخمسة أو العشرة عمال حسب  
العدد الإجمالي للعمال، أقل أو أكثر من 200 عامل وخلال السنة المعنية  
بالمراقبة

--- الأوضاع غير الطبيعية وغير العادية والتي يمكنها أن تعرقل  
استمرارية المؤسسة.

---حيازة الشركة على مساهمات وأخذ حصص في شركات أخرى.

### ج-التقرير الاستثنائي.

رغم أن هذا التقرير أيضا يعتبر خاص، إلا طبيعته الغير الدورية  
والغير المتكررة تجعله استثنائيا،ويمكن أن يشمل هذا التقرير ما يلي:

---تعديلات رأس المال

--- تغيير شكل الشركة

--تجميع الشركة مع شركة أخرى

---تفريع الشركة

هذه التقارير التي يعدها محافظ الحسابات والتي يدرج فيها إما معلومات  
يفرضها القانون أو معلومات لقت القبول العام أو التي يرى معدها فائدة في  
وضعها،يمكنها أن تضيف على نظام المعلومات في المؤسسة درجة من الدقة  
والثقة والمصداقية فيها،وبالعمل على توفر هذه العناصر فإننا سنقر دون شك  
بتوفر صفة الجودة فيها.

**مسؤوليات محافظ الحسابات ،ضمان آخر لجودة المعلومات**

رغم المستويات العديدة من عمل محافظ الحساب والتي يقصد منها غرلة وتدقيق المعلومات، فإنه ووكل منتج يمكن أن لا يكون ذلك كافيا لتوفير الصفات المطلوبة في نظام المعلومات ككل، لذلك تأتي مرحلة المسؤوليات التي يتحملها هذا المراقب لكي لا تترك له مجالا للتهاون والأخذ بالجانب السهل من الأمور،

أما المسؤوليات الملقاة على عاتقه فلا تخرج عن نطاق المسؤوليات الثلاثة المعروفة وهي المسؤولية المدنية، الجزائية والتأديبية، مع إضافة خصوصية القطاع العامل فيه، ألا وهو المعلومات لما تحتويه من مميزات ولأنها ذات طبيعة خاصة.<sup>7</sup>

#### أ- المسؤولية المدنية

تتمثل هذه المسؤولية في تحمل المراقب للأخطاء المرتكبة من طرفه دون سوء نية ودون الإخلال بواجباته المهنية، وأكثر من ذلك فلا بد أن تتحقق الثلاثة المعروفة للمسؤولية ألا وهي: الخطأ، الضرر، علاقة السببية، هذا من جهة، ومن جهة أخرى لا بد أن يدخل الخطأ في خانة الواجب المفروض عليه ألا وهو واجب الإمكانيات وليس واجب النتيجة.<sup>8</sup>

تكون العقوبة في مثل هذه المسؤولية التعويض للطرف المتضرر

إن تحميل مثل هذه المسؤولية يجعل المراقب أكثر تدقيقا وحرصا على عدم ارتكاب الأخطاء وهذا ما يعطى لعمله والخاص في ميدان المعلومات حيادية وبحثا عن الحقيقة.

#### ب- المسؤولية الجزائية

يعتبر هذا النوع من المسؤولية الأخطر والأكثر أهمية لما له من ميدان وطبيعة خطيرة في حالة الارتكاب ونتائج وخيمة عليه وعلى المعتمدين عليه والمستعملين لتقاريره، والأحداث المعاصرة خير دليل على هذا، وتندرج في خانة مثل هذه المسؤولية عندما يرتكب جنحا أو جنائيات، ومن حالات ذلك الجرائم التالية، والتي يمكن أن يكون فيها مرتكبا رئيسيا أو مرتكبا مشاركا خاصة مع مجلس الإدارة.

--الجريمة الخاصة بالموانع

--الإعلام الكاذب(نشرة معلومات كاذبة)

-- جريمة عدم كشف الأحداث الجنحية

--جريمة كشف السر المهني

---الممارسة الغير المشروعة للمهنة

في حالة ثبوت ارتكاب المراقب المحاسبي لمثل هذه الجرائم فإن العقوبة ستكون لا محالة الغرامات أو السجن أو كلتا العقوبتين.

إن التشديد في العقوبات في مثل هذه المسؤوليات الهدف منه الجدية والدقة في عمل المراقب وبالتالي في مجال المعلومات داخل المؤسسة.

### ج-المسؤولية التأديبية

على عكس المسؤوليتين السابقتين والتي يكون فيها المراقب المحاسبي متابعا أمام المحاكم من جهة، وتكون العقوبة إما مالية أو بدنية من جهة أخرى، ففي المسؤولية التأديبية يكون المثل أمام لجان الانضباط المتكونة من الزملاء في المهنة، فإن العقوبة أيضا لها طابع نفسي مثل الإنذار أو التوبيخ أو الشطب من ممارسة المهنة سواء بصفة مؤقتة أو نهائية، لكن يمكن أن لا تتوقف

الأمر إلى هذا الحد في حالة الأخطاء الجسيمة ويمكن أن تمتد إلى المتابعات القضائية سواء المدنية أو الجزائية. إن التشديد أيضا في مثل هذه المسؤوليات وخاصة العقوبات المترتبة عنها خاصة الشطب النهائي، تفرض على المراقب الالتزام والجدية وعدم التهاون، وهذا ما يضيف على نتائج أعماله جوا من النزاهة والصرامة والدقة ومن وراء ذلك تحقيق الصفات المرجوة من المعلومات المتداولة داخل المؤسسة ومنها الجودة.

## الخلاصة

إن النتائج التي أفرزتها الثورة الصناعية وما أحدثته من تقدم تكنولوجي قرابة قرنين من الزمن لا يكاد يضاهي وتيرة التسارع التكنولوجي الذي حدث في الربع قرن الأخير خاصة في مجال المعالجة الآلية للمعلومات والمعطيات وتطور الأنترنت.

إن إنتاج السلع والخدمات يخضع دون شك لنماذج وآليات ومعايير صناعية متنوعة تتداخل وتتحكم فيها عدة عوامل تكنولوجية وذوقية بالدرجة الأولى، لكن لتسويق هذا المنتج لا تكفي الجودة التقنية والصناعية، إنما لابد أن يتلاءم ذلك وحاجة وذوق المستهلك أو المشتري، وهنا يدخل عامل آخر هو الجودة.

إن هذه الجودة في البداية لابد أن تكون ذات طبيعة صناعية وتكنولوجية، لكن ذلك ليس كافيا للمنتج لاختراق السوق وفرض نفسه والأكثر

من ذلك البقاء فيه لمدة أطول وهذا لا يتأتى إلا بمسايرة المعلومات له خلال  
مراحله المختلفة: الإنتاجية والإشهارية والتسويقية.

دون شك فإن جودة المنتج أو الخدمة لا بد أن ترافقها جودة  
المعلومة، وبالتالي فالمعلومة بحد ذاتها منتج يخضع أيضا لتقنيات الإنتاج  
والحفظ والمعالجة والمراقبة والتدقيق.

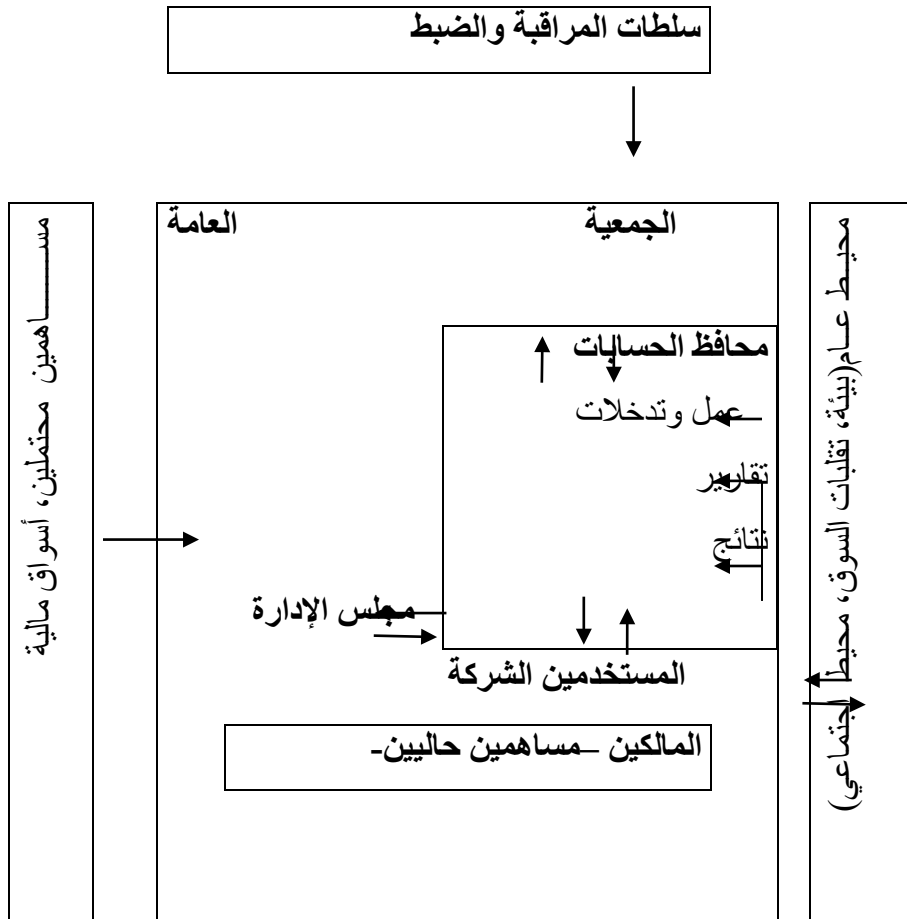
يعتبر محافظ الحسابات أحد المتدخلين في تدقيق ومراقبة المعلومات  
وبالتالي أحد المسؤولين المباشرين على دقة ونوعية هذه المعلومات، وإن كان  
عمله يختص بالدرجة الأولى بالمعلومات المحاسبية والمالية، لكن ودون شك فإن  
هذه المعلومات مصدرها الأول هو البيانات التي تترجم مختلف مراحل  
العمليات داخل المؤسسة، سواء التموينية أو الإنتاجية أو التسويقية، هذا من  
جهة، ومن جهة أخرى فإن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمالية  
التي تتميز خاصة بالملاءمة والموثوقية يمكن تعميمها على باقي المعلومات  
المتداولة في المؤسسة.

لقد أثبتنا من خلال هذا الموضوع بأن الالتزامات القانونية والمهنية  
المنظمة لعمل وتواجد محافظ الحسابات في المؤسسة ضمان إضافي لمراقبة  
جودة المعلومات بفضل المراقبات المفروض عليه إنجازها ونوعية التقارير  
الواجب عليه إعدادها، وأكثر من ذلك موقع المسؤولية الذي يحتله الموجه إليهم  
تقاريره وملاحظاته ألا وهم:

مالكي المؤسسة (الجمعية العامة) والقائمين بإدارتها (مجلس الإدارة).

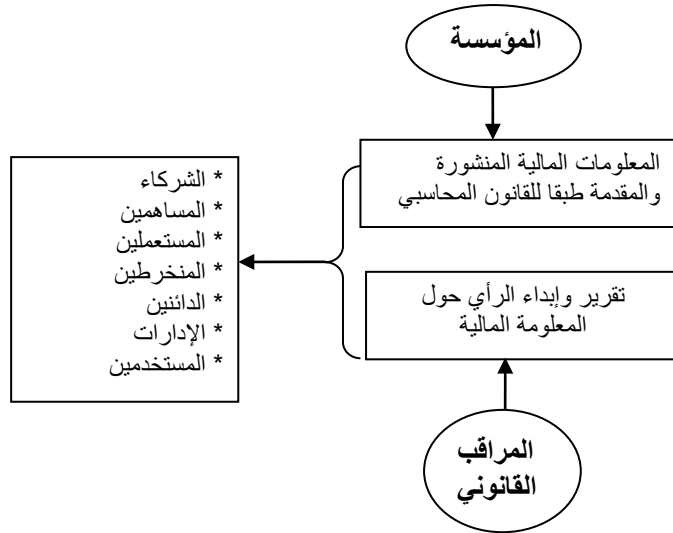
وفي الأخير فإن دور محافظ الحسابات في مراقبة النظام الإعلامي في المؤسسة هو أساسي، فإذا ما تم الأخذ بآرائه والمفروض أن يتم ذلك، فسيقدم خدمة للمؤسسة ويكون أكبر ضامن لدقة ونوعية المعلومات المتداولة فيها.

### الأشكال والملاحق

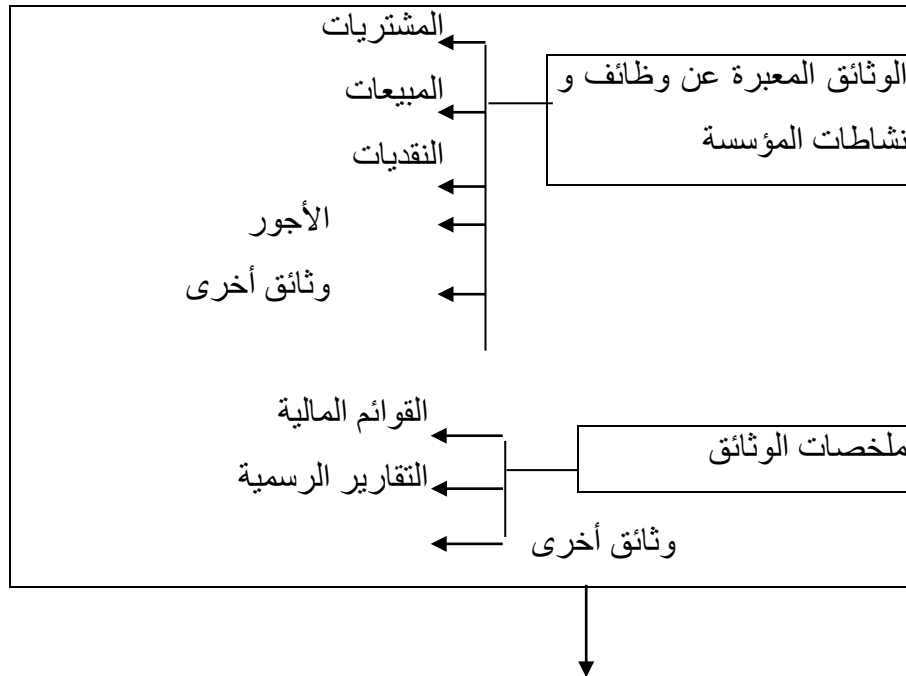


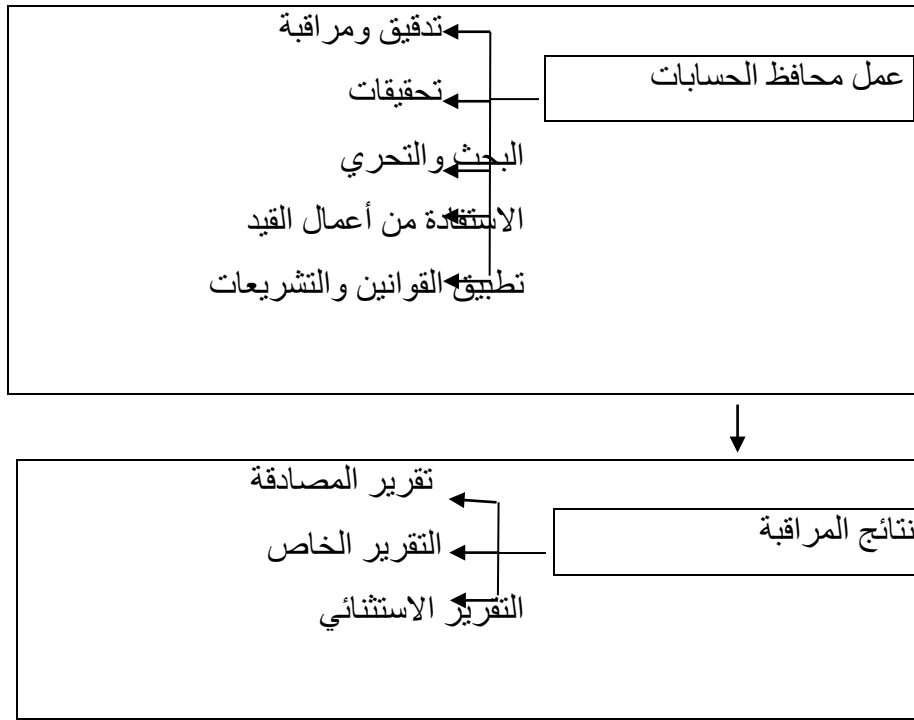
شكل رقم 1- يمثل المحيط العام لعمل محافظ الحسابات



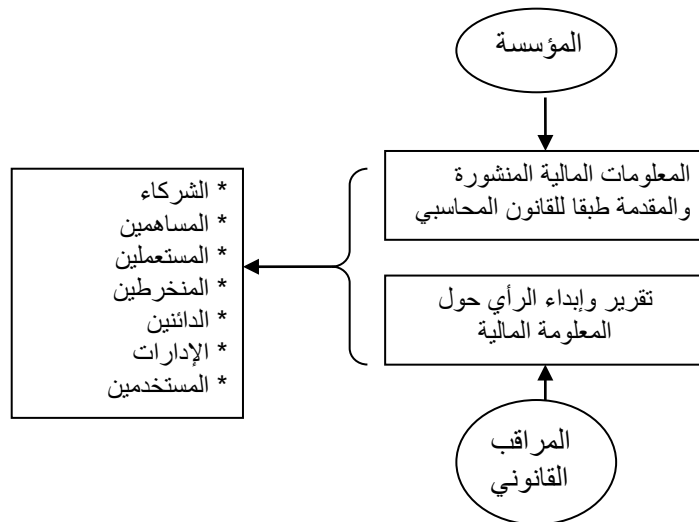


شكل رقم-2- يوضح مهمة محافظ الحسابات مقابل الغير<sup>9</sup>

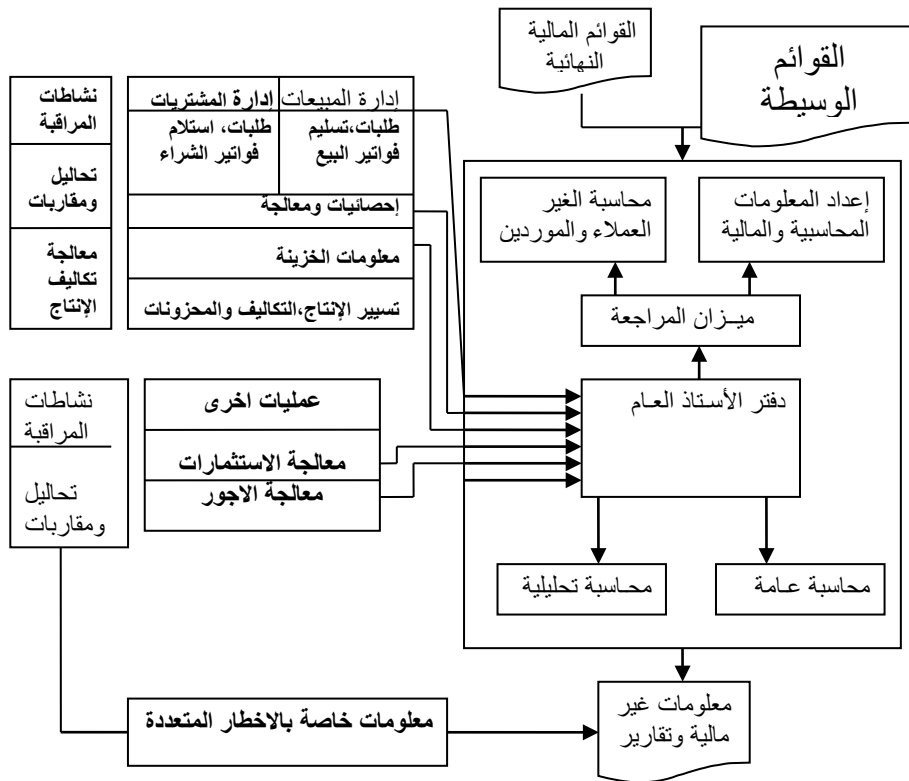




شكل رقم-3- مراحل المراقبة القانونية -محافظة الحسابات

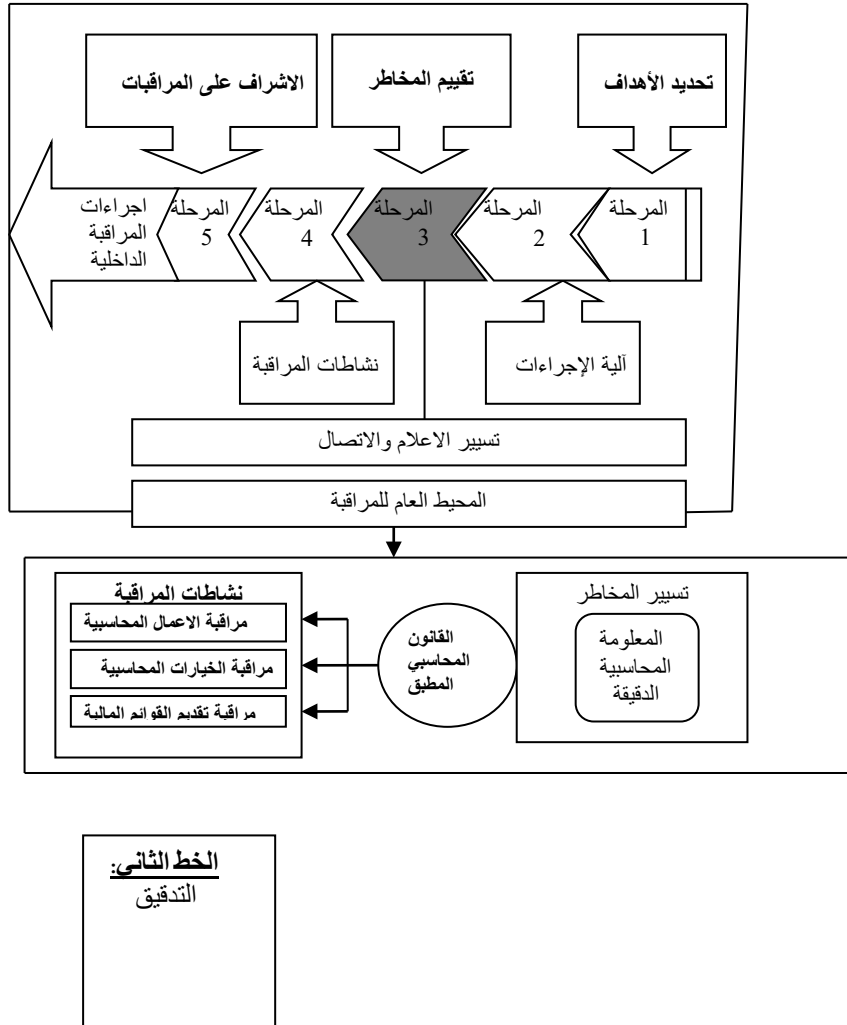


شكل رقم-4- يوضح مهمة محافظ الحسابات مقابل الغير<sup>9</sup>



شكل رقم-5- يمثل دورة إنتاج وتوزيع المعلومات المالية

والمحاسبية في المؤسسة<sup>10</sup>



شكل رقم-6- يمثل عمل المراقبة الداخلية<sup>10</sup>

## المراجع

- 1-محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي.المراجعة وتدقيق الحسابات،ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر, 2003.ص-19
- 2-N.E.SADI & A.MAZOUZ,la Pratique du commissariat aux comptes en Algérie, éditions SNC ALGER 1993.p-25.
- 3-المراجعة وتدقيق الحسابات،المرجع السابق ص-59
- 4- la Pratique du commissariat aux comptes en Algérie,op.cit.pp.53-56
- 5- La loi 91/08 du 27/04/1991 relative à la profession d'expert comptable, commissaire aux comptes & comptable agréée ,divers articles
- 6-Code de commerce Algérien,Ordonnance N°75/59 du 26/09/1975.et décret législatif N° 93/08 du 25/04/1993. divers articles.
- 7-Gérard VALIN,Controlor & auditor,éditions DUNOD ,PARIS 2006.pp.92.97
- 8- Agnès FRANCONIE ;Comptabilité et responsabilité de l'expert-comptable , éditions Presse du management ,PARIS 1990.p-62
- 9-Mohamed HAMZAOUI,Audit ;Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne, édition Village Mondial PARIS,2006.p-15.
- 10-Audit ;Gestion des risques,op.cit.p-149