

مهمة الإعلام والتنبيه كأحدى مهام المراجع الخارجية.

نورالدين رافع & بدرة بوشمبة

المركز الجامعي بلحاج بوشعيب، عين تموشنت. أستاذة مساعدة مؤقتة في جامعة الجزائر 3

badra.ddineh@gmail.com

rafanourdine@yahoo.fr

المخلص:

يعتبر التدقيق الخارجي أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافه، حيث تعمل على تقييم أداء أنشطتها المختلفة المحاسبية، المالية والتشغيلية الأمر الذي جعل من المراجعة الخارجية تلعب دورا مهما في مساعدة إدارة المؤسسة على مسؤولياتها المختلفة من خلال المعلومات والتوجيهات التي تقدمها لها. وتجسيد مهمة الإعلام والتنبيه يرتبط بنوع وحجم المعلومات من جانب المراجع الخارجي واستخدامها من جانب العميل، ولهذا حاولنا دراسة أثر المتغيرين على تجسيد الإعلام والتنبيه على أرض الواقع أي في ظل نوعية المعلومة المقدمة واستخدامها.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الخارجية، الإعلام والتنبيه، مستخدمي القوائم المالية.

Résumé :

L'audit externe est l'un des outils qui permet à l'entreprise d'atteindre ses objectifs en contribuant à l'évaluation de la performance de ses divers activités à savoir : comptable, financière et opérationnel, de ce fait l'audit externe aide l'entreprise à assumer ses responsabilités via les informations et les orientations fournies.

La circulation de l'information et les directives données sont liées aux types et volumes des informations venant de l'auditeur externe et de son utilisation de la part du client.

Sur ce, nous avons essayé d'étudier l'impact de l'auditeur externe sur la circulation de l'information et l'application des directives sur le terrain, autrement dit dans le cadre de la qualité de l'information fournie et de son utilisation.

Les mots clés : audit externe, informations et directives, utilisateurs des états financiers

مقدمة:

إن مسألة فصل الملكية عن الإدارة أوجدت نظرية الوكالة، هذه الأخيرة التي تقوم على إسناد الإدارة إلى شخص آخر غير المساهمين (المالكين)، مما تسببت في خلق صراع حول منفعة وتضارب المصالح بين أطراف الوكالة أي الإدارة من جهة، والمساهمين (المالكين) والأطراف الأخرى ذات العلاقة من جهة أخرى، إلى اختلاف الطبيعة السلوكية والتكوينية وكذا اختلاف الأهداف.

ومن أجل تقييم السلوك السلبي لإدارة المؤسسة وضمان الحماية لمصالح جميع الأطراف المهمة بالاستعلام عن النشاط الاقتصادي للمؤسسة، ظهر مفهوم حوكمة الشركات والذي يتأسس على آليات وأدوات تعمل على ضبط هذه العلاقة، وفي هذا السياق يعتبر المراجع الخارجي أحد هذه الآليات، وانطلاقاً من أن المراجع الخارجي يشكل همزة الوصل بين المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة مع المؤسسة، ومجسداً لمهمة الإعلام والتنبيه لكن ماذا عن ماذا؟ لو تم استخدام تلك المهمة في ترشيد عملية تضليل الغير بالتواطؤ مع إدارة المؤسسة، في حين كان يُنتظر منه إعلامهم عن ذلك، وهذا ما أكدته جملة التحريات عن أسباب الأزمات الاقتصادية والانهيارات المالية التي شهدتها القرن 19 والتي تجسدت في إفلاس العديد من كبريات الشركات في العالم و كشفت الستار عن ملفات الفساد الإداري والمالي وأفقدت السوق المالي "البورصة العالمية" للمصداقية والثقة فيما يعرض على مستواها من تقارير مالية بسبب ما تعرض له المستثمرين وأصحاب الأموال من ضياع حقوقهم وممتلكاتهم كنتيجة لاعتمادهم على المعلومات التي أتاحتها لهم القوائم المالية المنشورة على مستوى البورصة وتقارير المراجعة المرفقة بها في اتخاذ قراراتهم حول مسألة تخصيص الأموال.

وعلى إثر ذلك لم يصبح دور المراجع مقتصرًا على توفير الأدلة والحكم على شرعية وقانونية العمليات التي تقوم بها إدارة المؤسسة من خلال ممارستها لأنشطتها الاستثمارية والتمويلية والاستغلالية فحسب، بل أُمسى دوره في ظل تطور بيئة أعمال المؤسسات يتجسد في الوصول إلى الإعلام الشفاف والموجه لكافة الجهات المستخدمة للبيانات المالية وبصفة خاصة المساهمين (المالكين) باعتبارهم مقدمي الأموال وأكثر الفئات تعرضًا للمخاطر.

ومن هذا المنطلق دخلت مهنة المراجعة في صراع بين معدي المعلومات (الإدارة) ومستخدمي المعلومات (باقي الفئات التي ليس لها سلطة إعداد المعلومات)، ومن هذا المنظور كان لابد علينا طرح السؤال قد يحتاج إلى تبرير، أين هو المراجع من كل انهيئات المؤسسات المالية؟ فهل يجب محاسبة مساءلة المراجع عند تخليه عن أخلاقيات المهنة بعدم احترامه لمعايير المراجعة المتعارف عليها كبذل العناية المهنية اللازمة والاستقلالية؟ أم يُسأل عن الجانب الإعلامي والتنبيهي من عمله؟ ولإجابة عن هذه الأسئلة فقد أكدت نتائج والتحقيق في قضايا الإفلاس والفساد المالي، والفحص السريع والخاطف لحسابات المؤسسة وصفقاتها وتخليه عن صفة الاستقلالية نتيجة توجهه نحو تحقيق مطامع وأغراض شخصية وجمعه بين المراجعة الخارجية والداخلية لنفس الشركة وتقديم خدمات استشارية تساهم في تنويه مستخدمي القوائم المالية وأصحاب المصالح بالشركة، على ضرورة محاسبة ومساءلة المراجع الخارجي بالدرجة الأولى عن مهمة الإعلام والتنبيه في ظل ضرورة احترام أخلاقيات آداب المهنة، فيصبح الإشكال ليس في تقييم سلوك إدارة المؤسسة فحسب، بل سلوك المراجع الخارجي نفسه بحاجة إلى تقييم وهذا هو جوهر عنوان هذه الورقة البحثية. وهو ما يقودنا ضمن متطلبات هذا البحث إلى طرح الإشكالية في سؤال جوهرى على النحو التالي:

➤ ما مدى مساهمة المراجع الخارجي في تأكيد وتجسيد مهمة الإعلام والتبئية عند ممارسته لمهنته؟

وللإجابة على السؤال الجوهرى ارتأينا إلى طرح السؤالين الفرعيين التاليين:

- ❖ هل لمهمة الاعلام والتبئية مرجعيات قانونية وتنظيمية توصي بها ؟
- ❖ عمليا كيف يعمل المراجع الخارجي على تحقيق هذا الجانب من عمله؟ وما هي الوسائل والإجراءات المعمول بها والمجسدة لهذه المهمة؟:

للإجابة على السؤالين السابقين نطرح الفرضيات التالية:

- ❖ مهنة المراجعة هي مهنة مقننة تتأسس على جملة من التنظيمات والنصوص القانونية والمعايير المنظمة لها وهو ما يستدعي القول أن أي مهمة من مهام المراجع الخارجي ولا سيما مهمة الإعلام والتبئية لها مرجعيات ترجع للتشريعات أو لخبرة المراجع نفسه.
- ❖ المراجع الخارجي يجتهد عند تطبيق هذه المهمة من خلال الاتصال المباشر أو غير المباشر من خلال تقاريره مع العميل والمسيرين والعاملين وكذا المراجعين أو لجان المراجعة الداخليين.

وقد نظمنا هذه الورقة البحثية في محورين أساسيين:

المحور الاول: القوانين واللوائح والإصدارات المنظمة لمهنة المراجعة.

المحور الثانى: الجهات المعنية بالاتصال الإبلاغي ووسائل تجسيده الممكنة

أولاً: القوانين واللوائح والإصدارات المنظمة لمهنة المراجعة

كل مهنة تتأسس على قواعد وأصول عند ممارستها، ومهنة المراجعة كغيرها من المهن الأخرى تحكمها قواعد وأصول عند ممارستها ، ونظرا لأهمية المراجعة في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات المالية فقد أخذت مكانة هامة في التفكير والاجتهاد حول توفير

قواعد وأصول مكتوبة لهذه المهنة، حيث يسهل الرجوع إليها والاحتكام بها، وعليه فقد تعددت الإصدارات واللوائح التنظيمية لها، انطلقت محلية وسائرت الظروف الداخلية للبلد، ثم دولية لاقت قبولا على الصعيد العالمي ، تتطلع إلى الارتقاء بمهنة المراجعة وجعلها أكثر استجابة وتكيفاً مع متطلبات اقتصاديات ضبط السوق والعولمة وتوازي الممارسات المهنية الدولية في مجال المحاسبة والمراجعة ، ومن هذا المنطلق ارتأينا إلى الإحاطة بأهم الإصدارات وذلك على المستوى العالمي كالقانون الأمريكي سارينز أوكسلي ومعايير المراجعة الدولية بهدف تنظيم وتحسين جودة مخرجات مهنة المراجعة.

1. قواعد وآداب وسلوك مهنة المراجعة

إنّ أحد أهم الخصائص المميزة لأي مهنة وجود دليل لسلوك وآداب وأخلاقيات أعضائها هذا ويتحدد دليل آداب وسلوك اي مهنة على ضوء المسؤوليات المهنية التي يجب أن يلتزم بها أعضائها، وبموجب ذلك فإن قواعد آداب وسلوك مهنة المراجعة هي بمثابة قيود تفرضها المهنة على نفسها وتلتزم اعضاءها بإتباعها كأساس لاستجابة المراجعة الخارجية لتوقعات جمهور المستثمرين والجهات الحكومية عن تصرفات المراجعين ، وهنا يمكن القول أن معايير أو قواعد آداب وسلوك مهنة المراجعة تخدم هدفين هامين الأول يتمثل في وضع نمط للسلوكيات والتصرفات المتوقعة من اعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة كحد أدنى لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني والثاني يتمثل في الافصاح للجمهور وكافة المهتمين بشؤون تلك المهنة بمكونات قواعد الآداب والسلوك التي تحكم اعضاء المهنة حتى تسمو مكانة المهنة في نظرهم وزيادة اعتمادهم على تقارير المهنيين فضلا عن إتاحة الفرصة للمهنيين على أداء مهامهم بفعالية وكفاءة عالية¹. وعليه فإنّ أهم قسم من أقسام دليل

السلوك المهني هو القسم الإلزامي، والذي يضم إحدى عشر قاعدة ملزمة بعنوان قواعد دليل السلوك المهني كما هو موضح في الجدول التالي²:

الجدول رقم (01): قواعد دليل السلوك المهني

رقم القاعدة	عنوان القاعدة
القاعدة 101	الاستقلال
القاعدة 102	النزاهة والموضوعية
القاعدة 201	المعايير العامة
القاعدة 202	الالتزام بالمعايير
القاعدة 203	المبادئ المحاسبية
القاعدة 301	المعلومات السرية للعميل
القاعدة 302	الاعتاب المشروطة
القاعدة 501	الاعمال المخلة بكرامة المهنة
القاعدة 502	الاعلان والوسائل الاخرى لاجتذاب الزبون
القاعدة 503	العمولات

المصدر: محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية - المفاهيم الاساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2002، ص143

وقد تم الوقوف على هذه القواعد ضمن خمس مجموعات تتساق مع مسؤوليات المراجع

الخارجي كالتالي:

- الاستقلال والنزاهة والموضوعية؛

- القدرة والمعايير الفنية؛

- المسؤوليات اتجاه العملاء؛

- المسؤوليات تجاه زملاء من مزاولي المهنة؛

- المسؤوليات والأعمال الأخرى؛

2. قانون sarbans-oxley

صادق الكونغرس الأمريكي على قانون sarbans-oxley في 31 جويلية 2002، حيث ترجع تسميته لعضوين من السلطة التشريعية الأمريكية واللذين وُكلت لهم مهمة إعداد هذا القانون بعد تعالي الصيحات لإعادة تنظيم الأعمال في الولايات المتحدة الأمريكية، ويُنظر إليه أكاديميا على أنه³:

- أهم قانون لتنظيم الأعمال منذ قانون الأوراق المالية 1933-1934 في ظل توالي الإخفاقات والفضائح المالية والمحاسبية للعديد من الشركات.

- علامة فارقة لتمييزه عما سبقه مما طرح من أبحاث وأراء.

- جاءت بنوده كخطوات هامة لإزالة المخاطر الخارجية وحالات عدم التأكد التي تواجه الفكر المحاسبي في إيفاء المحاسبة والمراجعة للأهداف المطلوبة.

حيث أنّ أهم ما استند عليه في تشريع القانون، مجموعة من الأهداف الرامية إلى معالجة البيئة المحاسبية واسترجاع ثقة المستثمرين والمتعاملين فيها، وفي القائمين على تطبيقها وتجسيدها على أرض الواقع والمتمثلة فيما يلي⁴:

- الشفافية في تقديم المعلومات، وتحقيق ذلك يكون من خلال تبني الفحص المسبق

للقوائم المالية السنوية قبل اعتمادها ونشرها للخروج بقناعة على انها لا تتضمن اية

بيانات خاطئة، ولم يتم إضافة أو حذف ما من شأنه أن يؤدي الى تضليل

مستخدميها.

- وضع نظام رقابة داخلية كفاء وفعال للحد من الغش والأخطاء واكتشافها عند وقوعها.
 - مراجعة السياسات المحاسبية المتبعة بالشركة، من أجل التقصي عن مدى ملاءمتها لطبيعة عمل وأهداف الشركة، ومسايرتها لمبادئ ومعايير المحاسبة المحلية.
 - الإشراف على عمليات البحث والتقصي عن الغش والأخطاء والتي من الممكن حدوثها في الشركة.
 - دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المراجع والأخذ بالأراء الواردة فيها.
 - زيادة استقلالية المراجعة الداخلية والتحقق منها، ووضع نظام المراجعة الداخلية في الشركة وتحديد نطاق عملها.
 - تقديم اقتراحات من شأنها تأكيد الاستقلالية لمراجعي الحسابات الداخليين والرفع من كفاءتهم عند ممارسة أعمالهم.
 - اتخاذ التدابير اللازمة في حالة مخالفة إحدى الشركات للأنظمة والقوانين، حيث تُفرض أشد العقوبات على المدراء والرؤساء وفرض إجراءات صارمة على جميع خدمات المراجعة.
- ومن أجل تحقيق هذه الأهداف فقد نضم قانون sarbans-oxley إحدى عشر بابا، يناقش كل ما يتعلق بالمراجعة، ومتطلبات كل من إعداد التقارير المالية وما هو مطلوب من المراجعين الخارجيين وطرق تعزيز الرقابة على أدائهم حمايةً للمهنة، ومستخدمي القوائم المالية، وإعادة الثقة في تقاريرهم ، ويتضمن كل باب عدة أقسام.

3. معايير المراجعة الدولية قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار مجموعة من

معايير المراجعة الدولية، بمعرفة لجنة ممارسات المراجعة الدولية منذ 1980 في فترات زمنية

متعاقبة حسب الأهمية والحاجة النسبية ثم أعاد الاتحاد تبويبها طبقا لارتباطها بمراحل عملية المراجعة، وبناءً على ذلك نجد أن كل معيار له رقمين أحدهما يرجع لتاريخ الاصدار والثاني يرجع لموضوع المعيار، حيث أخذ التبويب الأول تبويبا يبدأ برقم واحد ليأخذ التبويب الثاني تبويبا يبدأ من الرقم اثنين، وهكذا فقد عرفت هذه المعايير جملة من التعديلات والإصدارات وإعادة الصياغة حسب مشروع توضيح معايير المراجعة الدولية والذي شرع فيه من قبل مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية سنة 2004 كبرنامج شامل، حيث أن كل معايير المراجعة الدولية وكل تطبيقاتها تهدف إلى تعزيز جودة واتساق الممارسة على المستوى الدولي، وفي السياق نفسه تتطلع إلى تحقيق الفهم والوضوح والقابلية للتطبيق، وعليه فإن كل المعايير تتداول بين التعديل وإعادة الصياغة أو كلاهما معا وذلك حسب مقتضيات كل المعيار، حيث ينطوي البرنامج على تطبيق اتفاقيات وصياغة جديدة على كل المعايير إما كجزء من عملية المراجعة، أو من خلال عملية إعادة صياغة محدودة تعكس الاتفاقيات والمسائل الجديدة للتوضيح عموماً⁵.

وفي هذا الإطار فقد مس التعديل وإعادة صياغة معايير المراجعة الدولية النقاط

التالية⁶:

- توضيح الهدف الرئيسي للمراجع عند تنفيذ عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة الدولية ووضع هدف لكل معيار وتحديد التزامات المراجع المرتبطة بهذه الأهداف؛
- توضيح الواجبات المفروضة على المراجع بموجب متطلبات معايير المراجعة الدولية واللغة المستخدمة في نقل كل مطلب؛
- الحد من أي غموض محتمل حول المتطلبات التي يحتاجها المراجع من أجل تحقيق الأهداف التي يتطلع إليها؛

- تحسين قابلية القراءة والفهم لمضمون كل معيار من خلال التحسينات المتعلقة بالصياغة بما فيها عرض المتطلبات والتطبيق والمواد الإيضاحية في أقسام منفصلة من المعيار

ثانيا: الجهات المعنية بالاتصال الإبلاغي ووسائل تجسيده الممكنة

يتعين على المراجع الخارجي إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة في المنشأة بموضوعات المراجعة، وذات الصلة بالحوكمة والنتيجة عن عملية مراجعة القوائم المالية، وعليه فقد جاءت معايير دولية وقوانين محلية من أجل إعطاء إرشادات خاصة بالاتصال بين المراجع الخارجي والطرف الثالث، وفي سياق آخر جاءت بعض المعايير من أجل تأكيد إمكانية أسست عدة وسائل بغرض توصيل المعلومة الى كل الاطراف المهتمة بالاستعلام عن النشاط الاقتصادي للمؤسسة.

1 . الاتصال بالإدارة، إن قراءتنا لمضامين البيان الدولي لمهنة المراجعة رقم 1007 بعنوان الاتصالات مع الإدارة يركز على مناقشة العلاقة القائمة بين المراجع والإدارة التي أشارت إليها عدة معايير دولية للمراجعة والتي تتحدد في النقاط التالية الذكر:

1.1. خطاب الارتباط، والذي عُرّف في سياق هذا البيان بأنه كتاب الموافقة على التكاليف والذي هو توثيق وتأكيد بموافقة المدقق على التعيين، حيث يساعد على تجنب اي سوء فهم شروط التكاليف ويشكل الاساس للعلاقة بين المراجع والعميل، وقد يختلف شكله ومضمونه من عميل لآخر إلا أنه عموما يتضمن ما يلي⁷:

- الهدف من تدقيق ومراجعة البيانات المالية؛
- مسؤوليات الادارة فيما يتعلق بالبيانات المالية؛

- نطاق المراجعة، متضمنا الإشارة إلى التشريعات والتعليمات ذات العلاقة او البيانات الصادرة عن الهيئات المهنية التي يلتزم بها المراجع؛
- شكل أي تقارير او وسائل أخرى لإيصال نتائج المراجعة
- امكانية الاطلاع على كافة السجلات والوثائق والمستندات وأية معلومات وبيانات ذات علاقة بأعمال المراجعة التي يتم طلبها.
- وقد تكون هناك إجراءات أخرى يتضمنها كتاب الموافقة على التبليغ والتي حددت بموجب المعيار الدولي رقم 210 المعنون "شروط التكليف بالمراجعة".

2.1.الاتصال خلال عملية المراجعة الخارجية

- خلال عملية المراجعة يرغب المراجع على مناقشة الإدارة حول إجراءات متعددة من بينها:
- خطة المراجعة الخارجية؛
 - تأثيرات التشريعات والمعايير المهنية جديدة على المراجعة الخارجية؛
 - أي ملاحظات واقتراحات تظهر خلال عملية المراجعة حول إجراءات الكفاءة التشغيلية أو الإدارية وخطط المؤسسة البعيدة المدى وبنودا أخرى ذات أهمية؛
 - المعلومات غير الخاضعة للمراجعة والتي تكون للإدارة الرغبة على نشرها مع البيانات المالية التي تم إخضاعها للمراجعة ويعتبرها المراجع متضاربة أو مضللة⁸.
- كل هذه المناقشات تتم خلال زيارات المراجع للعميل وقد تتم في فترات أخرى، كما يتعين عليه أن يقوم بتوثيق جميع المناقشات المهمة مع الإدارة في أوراق عمله، ومثل هذا التوثيق يتضمن التوضيحات والإقرارات المتعلقة بالمعاملات الجوهرية.

3.1.الاتصال مع الإدارة عند نهاية عملية المراجعة

عند نهاية عملية المراجعة يحتاج المراجع إلى مناقشة الإدارة حول:

- الصعوبات التي واجهها المدقق خلال انجازه لعملية التدقيق الخارجي؛
- أي اختلافات مع الإدارة تتعلق بالبيانات المالية؛
- التسويات المهمة التي انعكست أو التي قد تتعكس في البيانات المالية؛
- اهتمامات أو مشاكل مهمة تتعلق بالسياسات المحاسبية والإفصاح عن بعض البنود في البيانات المالية والتي قد تؤدي إلى تعديل في تقرير المراجع؛
- أي مخالفات أو شكوك ناتجة عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة التي قد تُلفت انتباه المراجع؛
- مخاطر مهمة تعرضت لها المؤسسة كذلك التي تؤدي إلى تعرض المنشأة لخطر محتمل أو عدم إمكانية استمرارها في النشاط؛
- توصيات يرغب المراجع بتقديمها نتيجة أعمال المراجعة (كذلك المتعلقة بالضبط الداخلي مثلا).

وبناءً على ما سبق فمن الضروري أن يقوم المراجع بإبلاغ مثل هذه الأمور إلى المستوى المناسب للإدارة، وقد تكون هذه الاتصالات شفوية أو كتابية، ففي حالة كونها شفوية فإنه يستوجب عليه توثيقها في أوراق عمله، وعادة ما يتم عقد اجتماع خاص في نهاية عملية المراجعة مع مجلس الإدارة أو لجنة الرقابة أو الإدارات العليا⁹.

وبموجب المادة 40 من مضمين القانون 91-08 أكد المشرع الجزائري على استدعاء محافظ الحسابات إلى اجتماع مجلس الإدارة أو الرقابة التي تضبط حسابات النشاط وحضوره يسمح له بتقديم تقرير حول الاجتهادات المبذولة وكذا إبراز النقائص التي تم ملاحظتها والخاصة بالمراقبة الداخلية والحسابات والتعديلات التي تطرأ بعد مراجعة المحاسبة قبل عرضها على المساهمين.

وفي السياق نفسه تؤكد مضامين القانون التجاري الجزائري في مادته 715 مكرر 10 يطّلع مندوبو الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس الرقابة حسب الحالة بمايلي¹⁰:

- عمليات المراقبة والتحقيق التي قاموا بها ومختلف عمليات السبر التي أداهاها؛
- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة ادخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق؛

- المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها
- النتائج التي ستسفر عنها الملاحظات والتصحيحات والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة.

كما تنص مضامين المادة 715 مكرر 11 على أنه يمكن لمندوب الحسابات ان يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من يمكن أن تعرقل استمرار الاستغلال والتي اكتشفها عند ممارسته لمهامه، وفي حالة انعدام الرد أو كان الرد ناقصا يطلب مندوب الحسابات من الرئيس أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة حيث يكون حاضرا في هذه الجلسة، وفي حالة عدم احترام هذه الاحكام أو اذا لاحظ مندوب الحسابات انه رغم اتخاذ هذه القرارات بقيت مواصلة الاستغلال معرقله، فانه يقوم حينئذ بإعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو لجمعية غير عادية في حالة الاستعجال يقوم هو باستدعائها لتقديم تقريره¹¹.

الاتصال بالمساهمين إن طبيعة عمل المراجع الخارجي تعطي له الحق في حضور الجمعيات العامة العادية، وذلك كلما استدعى الأمر للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته¹²، كما له كل الحق في استدعاء الجمعية العامة الاستثنائية حالة الاستعجال حسب ما تؤكد المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري الجزائري .

1.2. حضور الجمعية العامة العادية:

تؤكد المادة 676 المعدلة من القانون التجاري الجزائري، على أن الجمعية العامة العادية تجتمع مرة على الأقل في السنة خلال السنة اشهر التي تسبق فترة إقفال السنة المالية، ما عدا تمديد هذا الأجل بناءً على طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وبأمر من الجهة القضائية المختصة التي تبث في ذلك بناءً على عريضة، ويضم الاجتماع كل من المراجع الخارجي والمساهمين وكذا الميسيرين ومختلف المسؤولين، حيث يقدم مجلس الإدارة أو مجلس المديرين إلى الجمعية بعد قراءة تقريره عن التسيير السنوي كل ما يخص حسابات النتائج والميزانية والوثائق التلخيصية للمصادقة عليها بعد مناقشتها مع المراجع الخارجي، الذي يتمثل دوره في الجمعية من أجل التأكيد على إتمامه للمهمة التي أسندت إليه، وذلك طبقاً للمادة 715 مكرر 4، وأنه قد قام بفحص ما جاء في تقرير التسيير والتعليق على ما تم التوصل إليه من ملاحظات بعد عرض كل النقاط والأدلة والإثباتات التي أفضت بها مسيرته العملية مركزاً بذلك على المشاكل والتوصيات استناداً إلى الأولويات ودرجة الأهمية، حيث يسمح هذا الاجتماع للمساهمين أو للعميل بالتعرف على شكوك وتحقيقات المراجع الخارجي ويتسنى لهم مناقشتها حيث يكون هذا كمرحلة أولى من مراحل تقريره النهائي.

في حين تتمثل المرحلة الثانية من الاجتماع في العرض، والتي تُمكن المراجع الخارجي من اكتشاف كل نقاط الضعف والقوة، والمرفقة بالاستدلالات والبيانات الحقيقية، فلا داعي للتأكيد والحكم إن لم يتواجد لديه إثبات ودليل مستمد من واقع التحقيق، حيث أنه عند هذه المرحلة يتدخل كل المشاركين في الاجتماع، كل حسب تخصصه ومسؤولياته، حتى يكون العرض حيويًا واضحًا وشفافًا، لتأتي بنهايته مرحلة حساسة جدًا وطبيعية الحدوث والمتمثلة في انتقاد توصيات وملاحظات المراجع الخارجي ومناقشته فيها، حيث أنه غالبًا ما تكون في هذه المرحلة المعارضات والانتقادات كثيرة.

أما في المرحلة الثالثة "مرحلة المعارضة"، وهي المرحلة التي يصادف فيها المراجع الخارجي معارضة من طرف العميل أو أعضاء الجمعية يجد نفسه إمام حالتين:

- إما أن يثبت حكمه ونتائجه
- إما أن يمتنع عن ذكر تلك الملاحظة أو النقد أو الاستمرار في مناقشتها لعدم كفاية الأدلة، وإذا كان المشكل في غاية الخطورة فمن المحتمل أن يوقف الاجتماع ويؤجله إلى حين حصوله على أدلة وقرائن قوية تدعم رأيه، لتأتي المرحلة الأخيرة من الاجتماع والمتمثلة في تجميع وكشف النتائج التي توصل إليها من الاجتماع ومن عملية المراجعة في صورة تقرير نهائي.

2.2. الجمعية العامة الاستثنائية:

فعقد الجمعية العامة الاستثنائية يكون إما بطلب من المراجع الخارجي لحاجته لذلك، وفي هذا السياق فقد خول له القانون ذلك، وبقرار من المساهمين لمناقشة بعض الخدمات والتقارير المطلوب منه تحريرها، وعن كلتا الحالتين تتولد الصفة الاستعجالية لعقد مثل هذه الاجتماعات.

ويُمكن ذكر بعض الحالات التي تستدعي ذلك:

- التماس سوء تسيير الإدارة (المادة 621 من القانون التجاري الجزائري)؛
- تغيير أحد بنود القانون التأسيسي للشركة (رفع أو تخفيض رأسمال الشركة، التسمية الشكل القانوني، مقر الشركة،)؛
- إحالة أو تحويل الحصص بين الشركاء؛
- اكتشاف الغش والاحتيال؛
- فقدان ربع من رأسمال الشركة وكل ما من شأنه عرقلة النشاط واستمرارية الشركة
- مناقشة متطلبات التنازل والدمج والاندماج والتصفية؛
- مناقشة تقارير دورية تخص معلومات مالية دورية (ربع سنوية) تم فحصها من قبله - مناقشة تقرير مرتبط بفحص عنصر محدد؛
- مناقشة تقارير أخرى يتم تبويبها طبقاً لنوع الخدمات المطلوبة من المراجع الخارجي.

إنّ المراجع الخارجي لا يقوم باستدعاء الجمعية الاستثنائية إلا بعد الإبلاغ والعرض الشفوي لإدارة المؤسسة عن كل النقائص والحيثيات التي يراها خطيرة للغاية، حيث يمهلها مدة 15 يوم من أجل تطبيق الاقتراحات والتصحيحات اللازمة، وإذا لم يتم ذلك أو تم مقابلتها بالرفض من قبل مجلس الإدارة فيحق له ومن واجبه اللجوء الى اعلام المساهمين او الشركاء عن ذلك من خلال المطالبة بعقد الجمعية العامة الاستثنائية¹³.

3.الاتصال بوكيل الجمهورية

ففي المادة 715 مكرر 13 تنص على أنه يُطلع مندوبو الحسابات وكيل الجمهورية بالأعمال الجنحية التي اطلعوا عليها عند ممارستهم لمهنتهم، وعليه فإن آجال وشكل التقرير المقدم لوكيل الجمهورية يكون كالتالي:

- ضرورة التنبيه الى ان التقرير موجه لوكيل الجمهورية؛
 - يجب ان لا يقوم المراجع الخارجي بالتصريح إلا بعد القيام بالبحوث التي يراها ضرورية لزيادة الفهم والتحقق والافتناع بوجود العمل الإجرامي؛
 - لا يمكن ان تتجاوز الآجال الضرورية لكل التحريات بضعة اسابيع تجنباً لإمكانية الخضوع للتأثيرات الممارسة عليه او تأويل كتمانها حفاظاً على مبدأ السرية؛
 - باستثناء الفعل المبرر فانه من الواجب عليه القيام بالتصريح لوكيل الجمهورية قبل ايداع التقرير الموجه إلى جمعية المساهمين؛
 - يجب أن يكون التصريح كتابياً، ورسالة التصريح مؤرخة وعليها الإمضاء، ويجب أن تكون مودعة به مقابل رفع الأمر؛
 - يجب تضمين التصريح بـ:
 - تذكير الاحتياطات.
 - التعريف بالشركة المعنية.
 - وصف مفصل للإحداث المبررة استناداً للنصوص التي تقمعهما.
 - هوية الفاعل وشركاه المحتملين ايضاً.
 - في الحالات المعقدة يمكن للمراجع الخارجي ان يطلب مقابلة وكيل الجمهورية ويعبر شفهيًا عن ملاحظاته مع الإدلاء بها مسبقاً بتصريح كتابي.
- في حالة تعدد محافظي الحسابات بإمكان القيام بالتصريح عن طريق تنسيق عمل مساعدي المراجعين الخارجيين، والذين باستطاعتهم تبرير الاجراءات المذكورة في الوصية كما يُمكن للمراجع الخارجي، وحسب ما تؤكد المادة 27 من القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد إعلام وكيل الجمهورية

المختص إقليميا حالة عدم المصادقة على حسابات المؤسسة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين.

فالتصريح لوكيل الجمهورية بالإعمال الاجرامية لا يعفي المراجع الخارجي من اعلام المساهمين بذلك وفي التقرير العام يذكر المراجع الخارجي تعليمات الاحداث الملاحظة، أثرها المالي، وطريقة التصريح (لوكيل الجمهورية) المتبعة¹⁴.

4. صور أخرى للاتصال الإبلاغي

بعد أن تم الوقوف على الجهات المعنية بالاتصال الإبلاغي كالاتصال بالإدارة والمساهمين ووكيل الجمهورية فهناك صور أخرى للاتصال الإبلاغي تتجسد في مايلي:

- يتعين على محافظ الحسابات أو مسير الشركة أو تجمع محافظي الحسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه محافظ حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في اجل اقصاه 15 يوم.

- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق احكام القانون التجاري¹⁵.

- يأخذ الاتصال الإبلاغي بمستخدمي القوائم المالية الخارجيين عن المؤسسة الى جانب الجهات السابقة الذكر أحد أشكال التقرير الكتابي المنصوص عليها في القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وهي¹⁶:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة او عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة او الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة؛

- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
 - تقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
 - تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الاخيرة والنتيجة حسب السهم او حسب الحصص الاجتماعية؛
 - تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
 - تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال؛
- وحسب المادة 5 من المرسوم التنفيذي رقم 11-202 فإن تقرير محافظ الحسابات يتم ايداعه حسب احكام القانون التجاري بمقر الشركة أو بمقر المديرية الإدارية للكيان المعني.

خاتمة:

إن تجسيد مهمة الإعلام والتنبيه من قبل مراجع الحسابات، باعتبارها أحد المهام الأساسية التي وُكِّلت إليه بموجب القوانين والتنظيمات المهنية المعمول بها، فهي ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات الكبيرة والمتوسطة عامة، ولمهنة المراجعة خاصة، مما تضيفه هذه الأخيرة من تحسين للأداء وترشيد اتخاذ القرار ومن ثم ضمان استمرارية المؤسسات في نشاطها، وتنشيط السوق المالي وتعميق الثقة في تقارير أعضاء المهنة، وجوهر هذه الأهمية لا يكمن في كم ونوع تلك المعلومات المنتجة فقط وإنما في استخدامها، أي في مدى استجابة الأطراف المعنية معها ما يجعل للعوامل المؤثرة في نوعية المعلومة جانبيين، أحدهما يتعلق بالمراجعين الخارجين والجانب الآخر يرتبط بمستخدمي التقارير، ومن أجل جعل المهنة ذات مصداقية وموثوقية وفائدة أعمق.

وقد توصلنا من خلال السياق السابق لهذه الورقة البحثية الى النتائج التالية:

- تجسيد الإعلام والتنبيه من قبل مراجع الحسابات باعتباره أحد المهام الرئيسية الموكلة إليه بموجب القوانين والتنظيمات المهنية المعمول بها هي ذات أهمية كبيرة في حياة الشركات الكبيرة والمتوسطة وفي حياة المهنة بالدرجة الأولى، مما تضيفه هذه الأخيرة من تحسين للأداء وترشيد لاتخاذ القرار ومن ثم ضمان استمرارية الشركات وتنشيط السوق المالي وتعميق الثقة في تقارير اعضاء المهنة.

- إنَّ أهمية تجسيد الإعلام والتنبيه لا يكمن في كم ونوع تلك المعلومات المنتجة فقط وإنما أيضا في استخدامها، أي في مدى استجابة الأطراف المعنية معها، ما يجعل للعوامل المؤثرة في نوعية المعلومة جانبيين أحدهما يتعلق بالمراجعين الخارجيين والجانب الآخر يرتبط بمستخدمي التقارير.

- مهنة المراجعة الخارجية تعترضها عدة مصاعب تفرض على المسؤولين عن تنظيمها أن يجتهدوا في تحديدها ومعالجتها ومن أهمها:

- التنافس غير الشريف بين المراجعين على كسب أكبر عدد ممكن من العملاء بدافع جمع المزيد من المال.
- تدريب غير كافي عند المراجعين الخارجيين لعدم وجود معاهد متخصصة في تنظيم دورات تدريبية وتحسينية ترفع من مستوى المهنة.
- اعتماد المعالجة اليدوية للبيانات من قبل مجموعة من المحاسبين ومكاتب المحاسبة في ظل استخدام الحاسوب ونظم المعلومات في المراجعة.
- افتقاد المهنة للرقابة الردعية وإخضاعها الفعلي لقوة القانون المدني والمهني ما جعل المهنة لدى البعض يعتريها الإهمال والتهاون.

إن مهنة المراجعة الخارجية لا تزال بحاجة الى المزيد من التنظيم والتطوير حتى يرقى أداءها إلى المستوى المطلوب الذي يجعلها تعطي نتائج من المستوى المطلوب، ولن يكون ذلك ممكناً إلا إذا تم:

- فرض الرقابة على تطبيق قواعد السلوك المهني والحث على ضرورة التمسك بها من خلال عقد دورات توعوية بعنوان الارتقاء بالمهنة تعرض فيها قيم وأخلاق المراجع الخارجي التي يجب ان يتحلى بها وإبراز مزايا التقيد بقواعد السلوك المهني وعواقب عدم الالتزام بها.
- إشراك مكاتب المراجعة في تنمية وتطوير مهارات ومعارف المراجعين من خلال برامج التعليم المهني المستمر.
- وضع مجلس أعلى مهمته الفحص الدوري لممارسات المراجعين وتقاريرهم قبل كل اجتماع للجمعية العامة العادية او الاستثنائية وقبل تقديم نتائج عمله لأي طرف كان بحيث يلزم كل مراجع بتقديم تقاريره مع بيانات الشركة للسنة المعنية او للدورة المعنية اليها وهكذا يتم تفادي الخلط بين المهام من قبل المراجعين من جهة وتدعيم مصداقية وجدية التقرير من جهة أخرى.
- تفعيل القوانين والتشريعات التي تنص على واجبات وحقوق المراجعين من قبل الهيئات المنظمة للمهنة وذلك من خلال التشدد في الرقابة على تطبيقها وتسييل العقاب حالة عدم تطبيقها سواء من جانب المراجعين الخارجيين او من جانب الشركات وعلى كل من يعمل على تشويه المهنة بتغيير نظرة المجتمع المالي لمفهومها وأهدافها.

- إنشاء لجان مراجعة في الشركات بأعضاء مستقلين لعدم تمكين المراجع الخارجي المخالف لقواعد السلوك المهني من استغلال عدم حصافة المساهمين للخدمات التي يجب أن يقدمها المراجع الخارجي وكذا مضمون تقريره.
- وضع سقف أعلى لا يجب تجاوزه لأتعب المراجع الخارجي يجعلها تتناسب مع جهوده ومسؤولياته وكذا نتائج عمله مما يجعل اهتماماتهم تنصب على قيمة الخدمة وليس قيمة الكسب وتقليل استياء العملاء وإنكارهم لأهمية المهنة بالإضافة الى منع استغلال المهنة في خلق الثروة.
- وضع سقف أعلى لعدد المؤسسات التي يمكن للمراجع الخارجي مراجعة حساباتها خلال السنة ما يقلل من الضغط النفسي والجهد الفكري.
- وضع معاهد متخصصة تنظم دورات تحسيسية وتدريبية تجمع اعضاء المهنة ببعضهم البعض ما يسمح بتوطيد سبل التعارف والتعاون بينهم وكذا تبادل الآراء والخبرات مما يقلل من التنافس بينهم ويحفزهم على البحث والاطلاع باستمرار، وذلك من أجل تحسين مستواهم ومن ثم مستوى المهنة ككل.

الإحالات المرجعية

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مسئوليات وضوابط مهنة المراجعة والمحاسبة القانونية، دار النهضة العربية القاهرة، مصر، 1994، ص97.

² محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية - المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية- مصر، 2002، ص143

³ علي حسن الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، دور قانون (ساربنيز-اوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السادس والثمانون، الأردن، 2011 ص9.

⁴ المرجع نفسه، ص ص17-18.

⁵ كمال زواق، المراجعة الخارجية في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2009-2010 ص42.

⁶ الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، ص20.

⁷ البيان الدولي لمهنة التدقيق 1007، الاتصالات مع الإدارة، المصادق عليه في مارس 1994 والمنشور في يوليو 1994، ص428.

⁸ المرجع نفسه، ص428.

⁹ المرجع نفسه، ص429.

¹⁰ المادة 715 مكرر 10 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25/04/1993، القانون التجاري، سنة 2007، ص166.

¹¹ المرجع نفسه، ص166.

¹² المادة 36 من القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1941 الموافق 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

¹³ مقابلة شفوية مع محافظ حسابات، السيد ك. سليم، يوم 07/01/2014 على الساعة 10:20.

¹⁴ المادة 27 من القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1941 الموافق 29 يونيو سنة 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص06.

¹⁵ المادة 30 من القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص 8

¹⁶ المادة 34 من القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص8