مسؤولية المراجع الخارجي عن عملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر

سفير محمد / رزقي إسماعيل
المركز الجامعي البويرة

ملخص المقالة:

يتمحور دور المراجع الخارجي في تطبيق النظام المحاسبي المالي من التأكد أن المؤسسة قامت بإعداد ميزانية افتتاحية وفق النظام الجديد بحيث تمثل نقطة البداية للمحاسبة، حيث نجد معيار التقرير المالي الدولي (IFRS1) ينص على التطبيق الكامل للمعايير بأثر رجعي للمعايير في تاريخ الانتقال إلى تطبيقها، أما فيما يخص الجزائر فان التعليمة رقم 02 الصادرة عن وزارة المالية هي التي تحدد إجراءات عملية الانتقال، حيث تناط بالمراجع الخارجي خلال عملية الانتقال التأكد من جملة من النقاط الخاصة بعملية الانتقال خصوصا فيما يتعلق بالاعتراف بكل الأصول والخصوم التي يتطلب النظام المحاسبي المالي الاعتراف بها والإفصاح عنها، وكذا تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي فيما يخص تقييم كل الأصول والخصوم المعترف بها. إضافة إلى الإفصاح بالقوائم المالية الخمس حسب متطلبات النظام الجديد.

الكلمات المفتاح: المراجعة الخارجية، النظام المحاسبي المالي، الانتقال إلى SCF، المعيار(IFRS1)، محافظة الحسابات.

ملاحظة: عند استعمالنا لمصطلح المراجع الخارجي نقصد به كذلك محافظ الحسابات

تمهيد:

تمثل عملية الانتقال إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية لمختلف البلدان عملية جد صعبة ومعقدة وبالخصوص في الدول النامية، كما هو الحال بالنسبة للجزائر التي تم الانتقال من تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي فعليا 01/01/ 2010، بحيث يكون لهذه العملية صدى كبير على عمل المراجع الخارجي للحسابات الذي يهدف عمله التأكد من صدق وشرعية الحسابات الممثلة في القوائم المالية المعدة والمعروضة من طرف المؤسسة، وانطلاقا من القوائم المالية يقوم المراجع بالاعتماد على أدلة وقرائن يدعم بها رأيه حول مصادقة القوائم المالية، والتأكد كذلك من أن هذه الأخيرة بإمكانها أن

تعطي العرض العادل والصورة الصادقة لحالة المؤسسة. كما يعتمد المراجع على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة موضوع الدراسة الذي يعبر عن مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، وأنه بتقييمه لهذا النظام يمكنه الوقوف على مدى سلامته وبالتالي سلامة النظام المحاسبي والحكم على مجموعة العمليات المسجلة.

I- المراجعة الخارجية:

إن تطور الحاجة المتزايدة إلى الثقة في المعلومات قاد بدوره إلى تطور عملية المراجعة، حيث انتقلت المراجعة من مجرد قيام المراجع بتحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي للشركة والتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات، واكتشاف ما قد يتخللها من أخطاء أو غش أو تزوير، وفحص لمدى فاعلية وقوة نظام الرقابة الداخلية والخروج برأي فني، إلى أهداف جاءت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده العالم من مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها، وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفاعلية في الشركات الخاضعة للمراجعة[1].

I-1- مفهوم المراجعة الخارجية: يمكن تعريف المراجعة الخارجية على أنها: "عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا للمعايير المتعارف عليها، والتي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم مع ضرورة إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم [2]". ونشير هنا إلى أن المراجع يكون مستقلا ويشمل هذا النوع من المراجعة عدة أنواع من المراجعات الخارجية (قانونية، اختيارية، مراجعة مالية، مراجعة العمليات).

ومنه فالمراجعة الخارجية هي التي تتم من طرف مراجع خارجي لا ينتمي لأجهزة المؤسسة، بحيث يكون مستقـــلا عن إدارتها، وتتمـــثل مهامه في إبداء الرأي عن مدى صـــحة وسلامـــة القوائم المالـــية والمعلومات المحاسبية الموجودة والمعروضة من طرف المؤسسة. وتنقسم المراجعة من حيث الالتزام القانوني إلى نوعين:المراجعة الإلزامية والمراجعة الاختيارية[3].

I-1-1- المراجعة الإلزامية: في هذا النوع من المراجعة، العملية تقوم بأحكام القانون بحيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ومن تم يترتب عن عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المؤسسة في المخالفة وتكون تحت طائلة العقوبات المقررة. ففي هذا الصدد تنص المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري على ان "تعيّن الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات أو

أكثر لمدة ثلاثة سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني..."[5]. فهذه المادة تلزم المؤسسات تعيين مراجع خارجي وتحدد كذلك مدة التعيين بثلاثة سنوات تكون قابلة للتجديد مرة واحدة وهذا حسب ما ينص عليه القانون رقم 01-10 الجديد[4] المنظم لعملية مزاولة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والمعوض للقانون 91-08.

I-1-2- المراجعة الاختيارية: هذا النوع من المراجعة يتم بصفة اختيارية من طرف المؤسسة وبدون وجود إلزام قانوني يحتم القيام بها، كما يمكن أن تكون هذه المراجعة إما كاملة أو جزئية، والمؤسسة تطلب هذه المراجعة لزيادة الثقة بالقوائم المالية واطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المالية المعبرة عن نتائج الأعمال والمركز المالي، كما تستعمل خاصة في حالات انفصال أو انضمام شريك جديد وكذلك لتحديد حقوق الشركاء.

I-2- أهمية وأهداف المراجعة: إن تعدد الجهات الطالبة لخدمات المراجعة لدليل عن مدى أهميتها، لذا سنتطرق في هذا العنصر إلى أهمية المراجعة وأهدافها العامة والميدانية.

I-2-1أهمية المراجعة: تعتبر المراجعة مهمة بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الأموال الذين يتميّزون باستعمالهم للقوائم المالية في اتخاذ القرارات، ومن المستفيدين من المراجعة الخارجية نجد كل من مسيّرو المؤسسات، المساهمون وملاك المؤسسة، الدائنون والموردون، المستثمرون، الهيئات الحكومية وإدارة الضرائب[6].

وعليه، يمكن الوقوف على أهمية المراجعة الخارجية من خلال النقاط التالية:

1- التدقيق الخارجي عملية منهجية وموضوعية، فعمل المدقق الخارجي ليس هدف ذاتي بل هو هدف موضوعي، والمتمثل في إعطاء صورة حقيقية وصادقة عن عمل إدارة الشركة.

2- إن تجميع وتقييم الأدلة هو جوهر عملية التدقيق وهو الأساس الذي يعتمد عليه المدقق الخارجي لإبداء رأيه حول القوائم المالية للشركة، فهذه الأدلة تستخدم للتحقق من مدى تطابق نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة وأثرت على نتائج عمليات الشركة ومركزها المالي والمعايير الموضوعة.

3- يقوم المدقق الخارجي بتوصيل نتائج التدقيق للأطراف المعنية ويتحقق هذا الاتصال من خلال التقرير الذي يعده المدقق في نهاية عملية التدقيق، والذي يقوم فيه بتقييم القوائم المالية المعدة من قبل إدارة الشركة في ضوء تماشيها مع المعايير الموضوعة وهي مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما.

4- العمل على زيادة الثقة والتأكد من سلامة المعلومات وكفايتها حتى يتسنى لمستعمليها اتخاذ أنجع القرارات وتخفيض مخاطر اتخاذ القرارات غير السليمة؛

I-2-2 أهداف المراجعة: وكما أسلفنا الذكر فإن المراجعة قد تطورت عبر العصور، وهذا التطور انعكس على أهدافها فانتقلت من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة، فمن الأهداف التقليدية نذكر:

- التأكد من صحة البيانات والقوائم المالية ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين عن صدق وشرعية القوائم المالية؛
- اكتشاف حالات الغش والأخطاء في الدفاتر والسجلات المحاسبية؛
- التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة للتقليل من فرص ارتكاب الأخطاء؛
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات الملائمة، واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛

II -تتبع مراحل تطبيق النظام المحاسبي المالي: بالاستناد إلى التجربة الأوربية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، واعتمادا على المعيار **IFRS01** وعلى التعليمة رقم 02 المؤرخة في 2009/10/29 الصادرة عن وزارة المالية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة والمتعلقة بأول تطبيق للنظام المحاسبي المالي في 2010، يستلزم على المؤسسات الجزائرية إتباع مجموعة من المراحل الأساسية والجوهرية لضمان الانتقال السليم إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي. وبطبيعة الحال فان المراجع الخارجي ليس بمعزل عن هذه الإحداث المتلاحقة من ترتيب عملية المرور إلى تطبيق النظام الجديد، وتتبع مراحله التي من خلالها يستطيع اخذ صورة كاملة عن الكيفية التي تم بها الانتقال، ومن ثمة يستطيع تكوين نظرة شاملة عن هذه العملية، تسمح له بتحديد مجالات تدخله بالاعتماد على مراجعة توفر الشروط الضرورية لهذه العملية، وفي هذا المجال سوف نتطرق إلى أهم المراحل الواجب المرور بها لتحقيق انتقال صحيح، أخذين بعين الاعتبار مختلف جوانب المؤسسة والفاعلين فيها بعين الاعتبار.

II-1- الرؤية الإستراتيجية على أعلى مستوى في المؤسسة: من اجل ضمان المراقبة الجيدة لعملية تطبيق النظام المحاسبي المالي من وجهة النظر الإستراتيجية، فان توفر رؤية في العمق وفي الجوهر من طرف الإدارة العليا تعتبر جد ضرورية. حيث أن ذلك يكون على مستوى أعلى في المؤسسة بمساعدة مديرية المحاسبة والمالية من خلال مديرها[7]. بحيث يكون هدفها تحديد التنظيم العام للعملية وتحديد التوجهات التي يجب إعطاؤها للإدارات المشرفة على العملية لإظهار الصورة المالية الدقيقة والواضحة. هذه العناصر سوف تستفيد منها فيما بعد في تحسين قيادة المؤسسة.

II-2- مقاربة وتكييف الاختيارات مع الواقع العملي: فمن خلال هذه المرحلة فان الخيارات يمكن تجسيدها على واقع المؤسسة من خلال تحديد الإستراتيجية العامة للاتصال سواء الداخلي أو الخارجي. فهذا ما يمكن المديرية العامة من قياس الآثار العملية والتنظيمية التي يمكن أن تتركها عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي، وهذا ما يمكن أن يترك اثر كبير وحاسم على الإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة، خاصة مثل قرارات التوسع الخارجي أو قرارات التمويل، وهذا من خلال الإقبال على اعتماد لغة محاسبية جديدة وتكييف الإفصاح الداخلي مع الإفصاح الخارجي[8]، ونتيجة كل ذلك فان هذا النظام الجديد سوف يترك آثار على جميع مستويات المؤسسة وعلى مختلف هياكلها على غرار كل من مصلحة المحاسبة، مصلحة مراقبة التسيير، مصلحة تسيير التثبيتات، مصلحة الخزينة، مصلحة تسيير الموارد البشرية، مصلحة البحث والتطوير، مصلحة تسيير المخزون وحتى على عمل المراجع وغيرها من المصالح، وهذا ما يسمح لمختلف المصالح في المؤسسة بمعالجة وتوفير معلومات ذات طابع مالي. ومنه لا بد على المراجع الخارجي عند إعداده للتقرير قياس بشكل جلي تأثير ذلك على القوائم المالية للمؤسسة عن طريق الاستعانة بمختلف المصالح العملية المعنية ومع مسئول نظام المعلومات في المؤسسة.

إذن المؤسسة في هذا المجال سوف تتكبد مصاريف إضافية تشمل عملية إعداد القوائم المالية على الأقل مرة واحدة في السنة، وعملية الإبلاغ المالي التي من الممكن أن تكون سداسية أو حتى ثلاثية وتكون المعلومات مفصلة (المعلومات القطاعية)، وأيضا عملية اعتماد طرق تقييم معينة قد تستدعي مصاريف إضافية على غرار اعتماد طريقة القيمة العادلة في عملية التقييم وإعادة التقييم، التي من شانها أن تكون محل فحص وحتى إعطاء ملاحظات حولها من قبل المراجع الخارجي.

II-3- اعتماد مشروع أولي للانتقال: إن تنفيذ ووضع النظام المحاسبي المالي يعتبر مشروع مهما جدا، ومن الضروري والأكيد انه لا بد من تعيين مسئول مشروع وتشكيل مجموعات عمل تتولى عملية التنفيذ، حيث أن أعضاء مجموعات العمل لا بد أن يكونوا من مختلف المديريات والأقسام العملية التي تشكل المؤسسة، فمن الأهمية بمكان إعداد برنامج دقيق لتسلسل الأعمال وذلك لتفادي الوصول إلى طريق مسدود والاختناق في العمل (لأن عملية التكوين تكون محدودة ومقتصرة على مجموعة معينة فقط لذلك يكونوا محل استرشاد من طرف مختلف مجموعات العمل المشكلة). أيضا لا بد على مختلف أعضاء مجموعات العمل نشر معارفهم حول النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية مع مختلف أفراد المؤسسة وعلى أوسع نطاق ممكن، للسعي نحو تكييف تلك المعارف حسب الأهداف المسطرة وحسب درجة ارتباطها باحتياجات عملية التطبيق في المؤسسة، لذلك

من الضروري إعداد دليل لمختلف الطرق المتبعة ومسار تنفيذ وتطبيق النظام المحاسبي المالي في إطار أول تطبيق، فترسيم كل هذه الإجراءات قد تساعد بمكان المراجع الخارجي في تقييم نظام الرقابة الداخلي وتحديد مجالات تدخله التي من خلالها يقتصر في الجهد والوقت.

II-4- تكييف نظام المعلومات بالمؤسسة: مع وجود مجموعة كبيرة من المعطيات والبيانات الواجب توفيرها وتقديمها حول المؤسسة لا بد من تكييف نظام المعلومات في المؤسسة لمختلف هياكلها ومديرياتها مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، وذلك دون نسيان توفير برمجيات للإعلام الآلي تسمح بتجميع مختلف المعلومات والبيانات حول مختلف مديريات المؤسسة في اقل وقت وبأقل جهد وبفعالية أكبر، حيث أن استعمال هذه البرمجيات يكون امتداد للبرمجيات والمعطيات والبيانات المسجلة من قبل، وذلك عن طريق تكييف البرمجيات السابقة مع المعايير الجديدة أو اقتناء برمجيات جديدة تكون أكثر كفاءة. ونضيف هنا إلى انه يستحسن توسيع استعمال الإعلام الآلي في المؤسسة على أوسع نطاق من أجل تسهيل وتسريع عملية إعداد المعلومة المالية ، وذلك بغية التخفيف من ضغط العمل[9].

II-5- تسطير برنامج تكويني مساعد على تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة: إن برنامج التكوين يستحسن أن يكون مقسم إلى مواد تمشيا ومتناسقا مع مختلف الوظائف في المؤسسة، مع التركيز على المصالح التي لها علاقة مباشرة بتطبيق النظام المحاسبي المالي[10]. بحيث تكون هذه البرامج مركزة حول جوهر النظام، وفي مرحلة لاحقة حول الأدوات الجديدة للإبلاغ المالي التي سوف يتم تطبيقها.

فالهدف من عملية التكوين ليس فقط ضمان إتقان النظام من طرف المشرفين على عملية الانتقال إلى تطبيقه[11]، وإنما من أجل تسهيل عملية تنسيق وتوحيد الجهود من طرف مختلف عمال ومصالح المؤسسة في سبيل إنجاح المشروع ككل.

بالإضافة إلى هذا كله كان يجب مراعاة التطبيق التدريجي على مراحل للنظام الجديد، حيث يتوقف ذلك على مستوى التنظيم والموارد البشرية مقارنة بالمتطلبات التي يفرضها هذا النظام.

III- مسؤولية محافظ الحسابات من عملية الانتقال:

هذا الجزء من البحث يهدف إلى تحديد العناية المهنية التي يجب على محافظ الحسابات أن يبذلها خلال عملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي أي عملية المراجعة والمصادقة

على القوائم المالية لدورة 2010، مع إبراز مختلف الآثار التي يمكن أن تحدث على تقرير المراجعة من خلال الحالات التي سوف تصادف المراجع في هذا الإطار، كما سوف نبين حيثيات تقديم رأيه من خلال تقرير خاص عن عملية الانتقال، عن المعلومة المالية المقدمة في هذا الشأن.

III-1- العناية المهنية المطلوبة من محافظ الحسابات: من خلال المهمة العادية المستمرة التي يقوم بها محافظ الحسابات وأيضا عملية الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية، فان عليه أن يتابع مسار اعتماد وتطبيق النظام المحاسبي المالي منذ بدايته إلى نهايته على مستوى المؤسسة.

حيث يسهر على تقييم حسن سير عملية الانتقال ويقدم رأيه وتوجيهات ونصائح والإرشادات التي يراها مناسبة من دون أن يتدخل في التسيير أو في الاختيارات التي انتهجتها المؤسسة، كما يسهر على التأكد من أن المؤسسة قد احترمت كل ما جاءت به القوانين والمراسيم في هذا الشأن دون إدخال تعديلات لم تكن واردة، وإنما القيام بالتصحيح في حالة إغفال أو حذف عمليات، أو لبس في تسجيل معاملات تجارية ومالية سابقة.

III-2- موقفه من الميزانية الافتتاحية والمعالجات المحاسبية: إن محافظ الحسابات تناط به خلال عملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي أن يقدم في تقرير خاص بعملية الانتقال لاسيما فيما يخص:

- إعداد الميزانية الافتتاحية وفق النظام المحاسبي المالي مع إظهار أرصدة الحسابات بما يسمح بإجراء المقارنة مع الفترة الماضية؛
- التطبيق بأثر رجعي للنظام المحاسبي المالي في الميزانية الافتتاحية والقوائم المالية المقارنة؛
- تحميل رأس المال في الميزانية الافتتاحية كل التسويات المرتبطة بتطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- عرض في ملحق القوائم المالية شرح مفصل عن أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على وضعية وأداء المؤسسة المالي.

يسعى محافظ الحسابات في سياق قيامه بأعماله من جمع معرفة عامة حول المؤسسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي وبعد ذلك المرور إلى فحص الحسابات، التأكد من جهة من شرعية الحسابات.[12]، ومن جهة أخرى التأكد من صدق الحسابات ليتسنى له في الأخير الحكم على عملية الانتقال ومدى استقاءها لهذه الشروط، لذا يتوجب على محافظ

الحسابات في هذا المنحى التأكد من أن المؤسسة قامت باحترام القيود التالية في عملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد:

- انه تم الاعتراف بكل الأصول والخصوم التي يتطلب النظام المحاسبي المالي الاعتراف بها والإفصاح عنها؛

- عدم الاعتراف بأي عنصر كأصل من الأصول أو خصم من الخصوم إلا إذا كان النظام المحاسبي المالي لا ينص على هذا الاعتراف؛

- إعادة تصنيف عناصر القوائم المالية التي أعترف بها حسب المخطط الوطني للمحاسبة وفق التصنيف الذي ينص عليه النظام المحاسبي المالي؛

- تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي فيما يخص تقييم كل الأصول والخصوم المعترف بها؛

- تسجيل كل الفروق الناتجة عن التصحيحات ضمن حساب 11/الترحيل من جديد في الميزانية.

بحيث يجب على محافظ الحسابات أن يفرق بين:

- المعلومات النثرية المقدمة له حول درجة التقدم في مخطط الانتقال و تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل سردي؛

- المعلومة الرقمية حول تأثير عملية الانتقال على المعلومة المالية و المحاسبية المنتجة.

- III-2- 1- الإفصاح عن المعلومة في شكل نثري: يمكن أن يظهر ذلك من خلال ملحق القوائم المالية لدورة 2009، فمحافظ الحسابات يضع خطة العمل المناسبة حسب درجة أهمية هذه المعلومة بما يمكنه من جمع القرائن المناسبة لفحص درجة شموليتها ومصداقيتها. ومدى التوازن بين المعلومات نثرية والمعلومات الرقمية.

III-2-2-الإفصاح عن المعلومة بشكل كمي: تقديم تأثير عملية الانتقال في شكل كمي يقتضي أن المؤسسة قادرة على تكميم بشكل سليم وصادق وبما فيه الكفاية تأثيرات العملية على مختلف عناصر القوائم المالية لدورة 2009، مع التأكيد على أن الفوارق البسيطة ليس لها تأثير كبير على مصداقية وشرعية المعلومات المفصح عنها، وذلك من دون إعطاء معلومات مظللة لمستخدميها.

وهنا نشير إلى انه من بين الأصول والخصوم الواجب إدراجها في الميزانية الافتتاحية والإفصاح عنها حسب ما تتطلبه التعاريف التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي، ما يلي:

- مصاريف التطوير المرتبطة بأي أصل، والتي كانت تسجل كمصاريف عادية للدورة في وقت حدوثها ستصبح تعتبر كأصول معنوية تلحق بالأصل المعني إذا توفرت شروط معينة؛

- الأصول محل عقد الإيجار التمويلي والخصوم المتعلقة به؛

- الأدوات المالية غير المسجلة في الأصول أو الخصوم ومختلف الاستحقاقات الأخرى.

III-3- رأيه من متطلبات عرض المعلومة عن الأحداث المصاحبة لعملية الانتقال: لا بد أن تكون المعلومة المقدمة للمستخدمين حول حسابات سنة الانتقال 2009، مستقاة من النصوص القانونية والإرشادات المختلفة، لا سيما التعليمة رقم 02، بالإضافة إلى ما جاء به المعيار IFRS1 سواء من حيث المحتوى أو طريقة العرض. إذ لا بد على المؤسسات المعنية أن تقدم المعلومة للسنتين المتتاليتين 2009 و2010:

- دورة 2009 من خلال المعلومات الإضافية حول عملية الانتقال؛

- دورة 2010 عن طريق القوائم المالية الختامية.

- فعلى محافظ الحسابات أن يسهر ويتأكد أن المعلومة المالية المقدمة في 2009 هي نفسها المعلومة التي تظهرها القوائم المالية لدورة 2010 (إعادة تكييف حسابات وعمليات 2009 حسب PCN مع ما يفرضه SCF) خلال مراجعته لحسابات 2010.

III-4- تحديد دور محافظ الحسابات خلال مراقبة حسابات 2010/2009 :

عند تقديم رأيه حول حسابات دورة 2010 المعدة وفق لمبادئ SCF من الأهمية بمكان على المراجع أن يتأكد من:

- ميزانية الافتتاح لدورة 2010 حسب المرجعية المحاسبية الجديدة بالمقارنة مع ما تم إقفاله في دورة 2009؛

- بالإضافة إلى المعلومات التي يفرضها معيار المعلومة المالية رقم 01.

حيث أن المراجع يتأكد من أن حسابات الافتتاح بتاريخ 2010/01/01 (أي مختلف عناصر الأصول والخصوم) لا تحتوي على أخطاء بما يؤثر على حسابات 2010، بحيث لا بد أن تكون هي الحسابات التي تم تعديلها وفق مبادئ النظام المحاسبي المالي. فتكون المراجعة التي يقوم بها على النحو التالي:

العمليات المحاسبية	عمليات المراجعة الواجب القيام بها
الجداول الشاملة المعدة وفق PCN بتاريخ 2009/12/31.	مراجعة عادية من خلال المصادقة على حسابات دورة 2009.
إعادة ترتيب حسابات 2009 وفق لمبادئ SCF.	التأكد من الحسابات الاجتماعية من خلال ميزان المراجعة بأنه قد تم توجيهها بشكل سليم في الحسابات الجديدة.
إعادة معالجة أرصدة حسابات 2009 بتاريخ 2009/12/31 وفق لمبادئ SCF.	التأكد من مطابقتها مع المعايير التي جاء بها SCF فيما يخص التقييم والتسجيل وصحة المبالغ الناتجة عنها.
الميزانية المعدلة حسب SCF بتاريخ 2009/12/31.	مراجعة من أجل احتياجات المصادقة على حسابات 2010.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الممارسات في الميدان.

حيث يراجع محافظ الحسابات مختلف التعديلات التي جرت على مستوى مختلف عناصر القوائم المالية على حسابات 2009 المعدة وفقا للمخطط الوطني للمحاسبة، والتي تمت مراجعتها، التي تمت إعادة تكييفها مع ما تفرضه المرجعية الجديدة، وتناط بالمراجع إعطاء رأيه حول استعمال القيمة العادلة بدل التكلفة التاريخية عند تقييم الأصول المادية أو غير المادية، كما يجب على المؤسسة في آخر الدورة الإفصاح على القيمة العادلة وعن مبلغ التسوية الذي أحدثته على القيمة السابقة[13].

ويجب أن يراعي محافظ الحسابات في تقريره ويعطي تفسيرات فيما يخص التطبيق بأثر رجعي الذي ينص عليه المعيار (IFRS1) من خلال الموازنة بين التكلفة والعائد للمعلومة، ما يترتب عنه عدد من الاستثناءات للمبدأ العام المتعلق بالتطبيق بأثر رجعي. فإذا كانت التكلفة التي سوف تتكبدها المؤسسة أكبر من العائد المتوقع للانتفاع بالمعلومات، فيمكن الاستغناء عن هذه المعلومات وتدخل في حيز الإعفاءات والاستثناءات المبررة والمسموح بها حسب ما ينص عليه (IFRS1).

لا بد من الإشارة هنا إلى أن عملية الانتقال تكون كلها خلال دورة 2009 وليس 2010، لذلك لا بد على مراجع الحسابات أن يعود إلى ميزان المراجعة ومختلف العمليات التجارية بتاريخ 2008/12/31. حيث يظهر تأثير عملية الانتقال في الأموال الخاصة التي سوف تحمل من جديد من دورة إلى أخرى.

خلاصة

من خلال العرض السابق لمحتوى عملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، وما يعتري هذه العملية من وجوب تفاعل وتضافر جهود مختلف الفاعلين في المجال المحاسبي، يأتي دور محافظ الحسابات كمراجع خارجي والرأي الفني الذي يقدمه حول صدق وشرعية القوائم المالية المعروضة وفق هذا النظام، الذي يعتبر بمثابة صمام الأمان الذي يعتمد عليه مختلف المتعاملين مع المؤسسة والمستعملين للمعلومات التي تنتجها. حيث يتوجب على محافظ الحسابات أن يقدم مجموعة من الملاحظات في تقريره لاسيما فيما يخص:

- أن يدقق في استمرارية استعمال الطرق والسياسات المحاسبية من طرف المؤسسة وكذا مبررات تغييرها إذا حدث ذلك، مع تبيان اثر ذلك على الوضعية المالية للمؤسسة ليتسنى لمختلف المستعملين للمعلومة على حد سواء فهم ذلك.
- عندما يقدر محافظ الحسابات أن عملية الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي غير كافية ولم تتم وفق الشروط العادية التي تسمح بالعرض العادل لواقع الشركة، يتوجب عليه في هذه الحالة الإشارة إلى ذلك في تقريره خصوصا إذا لم يتلقى التبريرات اللازمة.
- على محافظ الحسابات في التقرير الذي يعده أن يقدم ملاحظاه خاصة بوصف محتوى نظام الرقابة الداخلية خاصة إذا كان غير متلائم مع المعلومات المقدمة من طرف الشركة، والخاصة بتغير المرجع المحاسبي من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي وما يتبعه من تغيير في الطرق والسياسات المحاسبية.

الهوامش

1. علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، رسالة ماجستير، غير منشورة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2009/2008، ص 42.
2. أحمد نور، تدقيق الحسابات، مصر: مؤسسة شباب الجامعة، 1992، ص 06.
3. الخطيب خالد ورافعي خليل محمود، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، عمان: دار المستقبل، 1998، ص ص 26-27.
4. القانون التجاري للجمهورية الجزائرية، المادة 715مكرر4، ص 184.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون رقم 01، العدد رقم 42، الصادرة 11 يوليو 2010.
6. خلاصي رضا، المراجعة الجبائية، تقديمها منهجيتها مع دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة تنشط في قطاع البناء، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001، ص 12.
7. ETTERKIB/SPA, Direction Finance/ Comptabilité, La stratégie entamée pour la mise en place du nouveau référentiel comptable, 13/01/2009,pp :2-3.
8. Alignement du reporting interne sur le reporting externe
9. Merouani .s. Le projet du nouveau systčme comptable financier algérien .mémoire de magistčre en sciences de gestion ; option management. ESC. 2006..p .122
10. محمد سفير، الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، جامعة يحي فارس، المدية، 2009/2008، ص 109.
11. Djillali, A, ,(Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport les norme IAS/IFRS), séminaire sur la normalisation comptable internationale 24/09/-03/10/2005,kolea-Alger , p23.
12. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، الطبعة الثانية، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص 30.
13. DFCG, Norme IAS /IFRS (que fait il faire comment s'yprendre), 2éd (d'organisation 2004/2005), P,553.