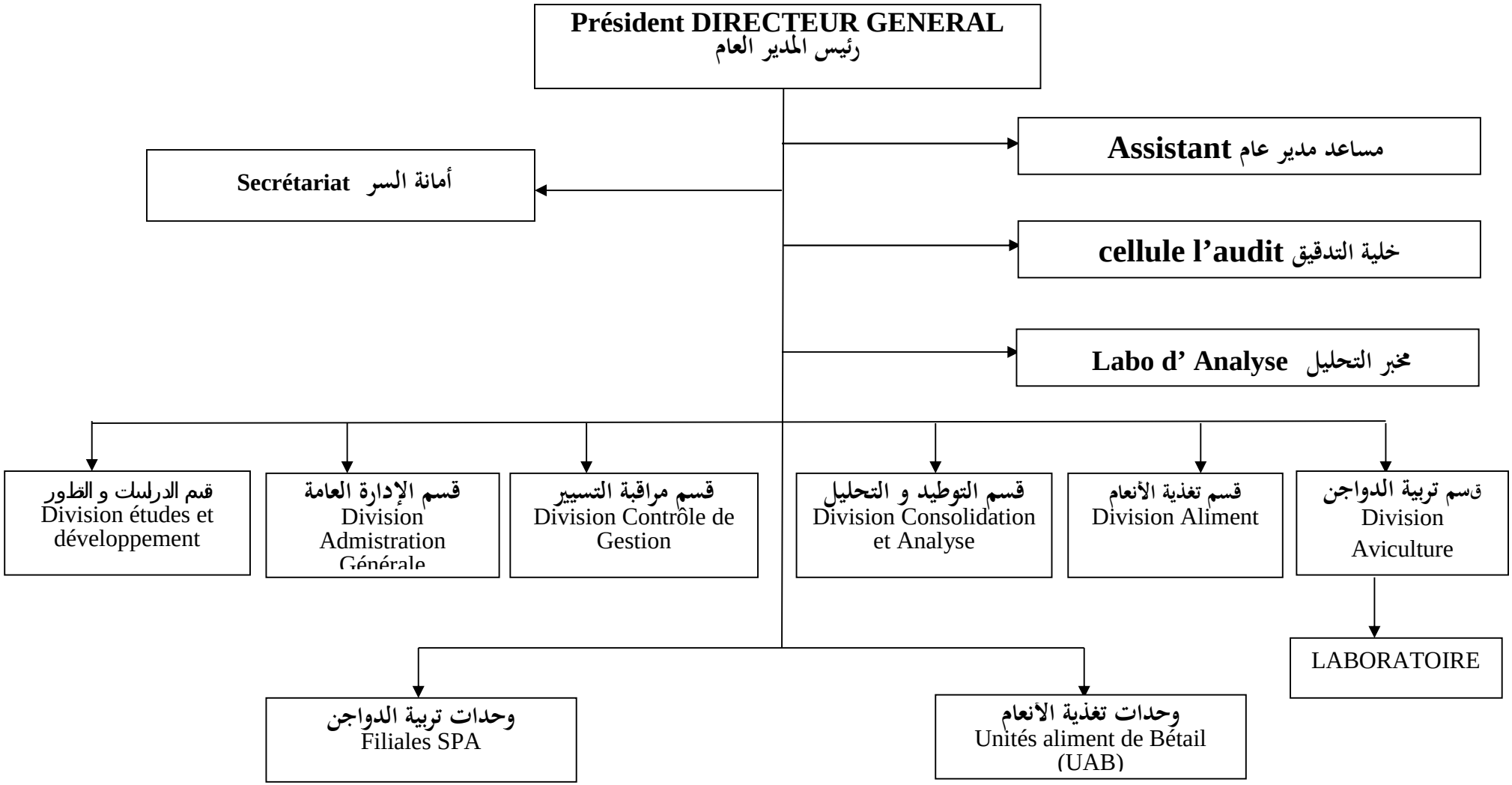
ORGANIGRAMME DU GROUPE DE L'OUEST

الهيكل التنظيمي لمقر مجمع تربية الدواجن بالغرب



تمهيد:

يعد تحديد الإطار العام لهذا البحث في الفصلين السابقين ,سنحاول معرفة مدى استعمال و تطبيق هذه التقنية من تقنيات المحاسبة من طرف مجمع تربية الدواجن للغرب .في إطار تقديم خدماتها .

لإعطاء الجانب حقه من الدراسة و اعتمادا على المعلومات المتوفرة على المعلومات المتوفرة على مستوى هذه المؤسسة ,فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

- تقديم مجمع تربية الدواجن للغربGAO.
- ميثاق التدقيق في تربية الدواجن للغرب.
- أنواع التدقيق المطبقة في المجمع .

المبحث الأول:تقديم المؤسسةGAO

يعد مجمع تربية الدواجن للغرب من المؤسسات الناجحة و هذا راجع إلى عدة عوامل و نماذج يسريها و يتبعها.

المطلب الأول: نشأة و تطور المؤسسة

في 15 أوت 1981 تم إنشاء الديوان الجهوي لتربية الدواجن للغرب "اورافيو" ثم على اثر الجمعية العامة الاستثنائية "AGEX" المنعقدة في 19-01-1998 ثم إعادة تسمية المجمع من اورافيو إلى"GAO"

و هذا في 10 مارس 1998 و يحمل هذا الأخير نظام قانوني,إذ يعتبر شركة مساهمة للمادة 544 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 ابريل 1993 معدل و متمم للقانون التجاري .

- هي ذات طابع عمومي تابعة لشركة تسيير المساهمات " الإنتاج الحيواني "براس مال اجتماعي قدره: 2.703.000.000 دج .

المطلب الثاني:الهيكل التنظيمي للمؤسسة .

يقع المجمع في الجهة الغربية للبلاد ومقره الرئيسي في طريق الميناء (صلامندر) مستغانم.

وحدات التغذية	وحدات تربية الدواجن	وحدات اخرى
- مستغانم - وادي تليلات - وهران - الرمشي(تلمسان) - الرحوية (تيارت) - سيدي إبراهيم(سيدي بلعباس) - بوقطب (البيض) - العبادلة(بشار) - بني ياحي (مستغانم)	- هافيت(مستغانم) - دهرافيب(مستغانم) - وحدة المذابح للغرب(وهران) - افيكاب(سيدي بلعباس) - رمشافي(تلمسان)	- وحدة مركزية للخدمات والتموين - مخبر جهوي و صيدلية مركزية بحاسي ماماش بمستغانم

المصدر:من اعداد الطالب الباحث للتوضيح اكثر اطلع على الملحق رقم 01

المبحث الثاني: ميثاق التدقيق في المؤسسة.

ميثاق التدقيق يحتوي على مفاهيم الرقابة الداخلية و المبادئ الأساسية التي تميز تحديد مهمة التدقيق و صلاحيات و مسؤوليات التدقيق المطبقة على وظيفة كاملة هي:

- وحدات من العلف الحيواني.
- وحدات الدعم والمختبرية.
- الهياكل الوظيفية للمجتمع.

المطلب الأول: المبادئ العامة للتدقيق في المؤسسة.

أولا:هدف ميثاق التدقيق في المجتمع:

يحتوي الميثاق على:

ا-المهمة,الصلاحيات و المسؤوليات لوظيفة التدقيق التي تنطبق على جميع كيانات و هياكل المجمع .

ب-المتطلبات الهامة لتدقيق الحسابات,والتي تتطلب أن يتم تحديد المسؤوليات لمسح الذين سيتعين عليهم الإجابة على ما إذا لم يتم إتباع الإجراءات التي اتخذتها الإدارة الأعلى او مواجهة في تنفيذها من صعوبات غير متوقعة ,أو هي تجاهل كليا أو جزئيا ترك مجال للإجراءات غير مقصودة التي يجب اكتشافها و تحليلها و تصحيحها أو يرجع الفضل في ذلك جزئيا إلى وظيفة التدقيق .

1- ما يحدده ميثاق التدقيق:

- يحدد مفهوم التدقيق.
- يحدد أهداف التدقيق.
- يحدد الهيكل التنظيمي للخلية المسؤولة عن مهام تدقيق الحسابات.
- يحدد نطاق مهمات التدقيق.
- يحدد العمليات المنهجية والفنية المتصلة بالتدقيق.
- لحسن أداء الواجب.
- تحدد المسموحات والامتيازات التي تؤدي إلى الوصول إلى وثائق التدقيق.

2-المستلمين:

يتم توزيع ميثاق التدقيق لجميع الجهات الفاعلة التي يمكن مراجعتها في الموقف ,و هذا يعني جميع المديرين لتحمل المسؤولية على قطعة من الأصول التجارية .و الفهم الشامل من هذه الوثيقة هو أنها الإلزامية و المستلمين هم :

-مجلس إدارة المجمع.

-المستخدمين والمديرين وهياكل المجمع.

-رئيس المدير العام للمجمع.

3-المراقبة الداخلية:

إن التعاريف والأهداف المسطرة للمراقبة الداخلية هي مؤرخة ومطبقة من طرف الجمعية العامة.

وهي محددة في هذا الميثاق وذلك للتطبيق الأمثل لسياسة المجمع عن طريق مواد ميثاق التدقيق.

4-التدقيق الداخلي:

في المجمع, التدقيق الداخلي يجب أن يكون عملية مستقلة و ذات أهداف .

ا-أهداف التدقيق:

- التقييم.

- التطبيق.

- الفحص.

ب- خطوات التدقيق:

- الرقابة العامة.

- الرقابة المتخصصة.

ج-مبادئ التدقيق:

- النزاهة.
- الهدف.
- السرية.
- الاختصاص.
- التقييم.
- الضمير المهني.
- الاستقلالية.
- تقرب المؤسس على الدليل.

د-الترتيب والهيكل التنظيمي:

- انجاز سياسات التدقيق الداخلي.
- تعريف المحتوى العام للعمليات في هذا المجال.
- تخطيط وتوجيه تطبيق مهام التدقيق الداخلي.

هـ-حماية المعلومات:

و-المنهجية والعملية التقنية.

ي-تخطيط التطبيق ومتابعة مهمات التدقيق.

ن-استقلالية مهمة التدقيق الداخلي.

المطلب الثاني: إجراءات مهمة التدقيق داخل المؤسسة.

إن نشاط التدقيق في المؤسسة يعتمد على عدة مراحل ,فمن أهم مراحل القيام بعملية التدقيق الداخلي لدينا ما يلي:

1- انجاز برنامج سنوي للتدخل:

حيث تزاول وظيفة التدقيق الداخلي عملها و ذلك بوضع في بداية كل سنة مخطط برنامج سنوي ,تضع من خلاله إطار و مجال عملها ,كما لها حالات تدخل استثنائية و هذا بطلب من مصالح المعنية احد الوحدات التابعة للمؤسسة , أو من مديرية الوحدة نفسها.

و هذا متى ما لوحظ ان هناك خطر مالي أو محاسبي في نشاط ما, أو مجال عمل المدقق الداخلي داخل المؤسسة في برنامجه العادي غير محدد في نشاط أو مصلحة معينة , بل يذهب الى ابعد من ذلك فيشمل مثلا:

- التدقيق الداخلي لوظيفة الإنتاج.
- التدقيق الداخلي لوظيفة المشتريات.
- التدقيق الداخلي لوظيفة المخزونات.
- التدقيق الداخلي للجرد.
- التدقيق الداخلي المحاسبي.

2-إعلام الهيئة المعنية بالتدقيق من قبل الهيئة المسؤولة عن برنامج التدقيق:

هنا هي مديرية التدقيق و مراقبة التسيير, اعتبارا على أن نشاط التدقيق تابع لها إداريا.

3-إجراء حوار مع المسؤولين على الهيئة المعنية بالتدقيق من قبل رئيس المهمة.

4-إجراء حوار مع المسؤولين على الهيئة بالتدقيق, و هذا باستعمال استمارة أسئلة المراقبة الداخلية.

5-تقديم الاستنتاجات إلى المسؤولين على الرئيس على الهيئة المعنية بالتدقيق من رئيس المهمة.

6-تحرير تقرير مؤقت يبين فيه مختلف خطوات المهمة وكذا مختلف النتائج والتحليلات المستخلصة.

7-تحويله قبل مشروع التقرير النهائي إلى الهيئة المعنية وهذا من اجل إعطاء تفسيرات عن التحاليل والنتائج المتوصل إليها.

8-استقبال تفسيرات الهيئة المعنية.

9-قيام المدقق الداخلي بفحص التفسيرات المرسلة,بهدف إجراء تصحيح للفهم أو الأخطاء أن وجدت.

10-تحرير نهائي وإرسال نسخة منه إلى الهيئة الإدارية العليا.

الإجراءات المتبعة في إدارة التدقيق بالمؤسسة:

التخطيط المناسب يمكن المدققين من تحديد المشاكل ومنع أو تقليل من حدوثها وذلك يجعل أموالهم تنفذ بسهولة كبيرة وبالتالي تجنب الخطر الناجم عن احتمال إهمال بعض العناصر.

خطوات عمل المدقق:

عند وصول المدقق لأي مصلحة من هذه المصالح فان أول سؤال يطرحه:من هم مسؤولي هذه المصلحة؟ كم عددهم؟ ووظيفة كل واحد منهم؟.

حيث تكمن خطوات عمل هذا المدقق على مستوى المصالح التالية:

1-على مستوى مصلحة التمويل تكون من خلال:

- فحص فواتير ووثائق مشتريات المواد الأولية للشهر.
- إحصاء حالات المدخلات والمخرجات الأولية للشهر ثم يطرح المدقق سؤال:هل تم استلام شحنات المواد الأولية في نفس اليوم الذي استلمت فيه فواتير الشراء.

2-على مستوى مصلحة الإنتاج تكون ب:

- طلب الوثائق الخاصة باستهلاكيات الشهر من المواد الأولية.
- الوقوف على كيفية سير عملية إنتاج الأغذية.
- حالات الإنتاج اليومية في الشهر.

أسئلة أخرى يطرحها المدقق:

- من هم المسؤولين عن نقل المواد الأولية من المخازن إلى ورشات الإنتاج؟
- ما هو معدل فقدان المواد الأولية؟

3-على مستوى المصلحة التجارية تكون من خلال:

- استخراج كشوف المبيعات خلال شهر لكل نوع من الأغذية المباعة.
- فحص فواتير ووثائق مبيعات المنتوج خلال الشهر.
- التأكد من حالات المبيعات خلال الشهر.

المبحث الثالث: أنواع التدقيق المطبقة في المجمع.

إن مجمع تربية الدواجن يعتمد في التدقيق على نوعين مهمتين وهما التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

المطلب الأول: التدقيق الداخلي للمؤسسة.

في المجمع يعتمد مدقق الحسابات على التدقيق الداخلي والذي يقوم به حسب برنامج مخطط لها مسبقا.

و في هذا الصدد,تطرقنا في هذا النوع إلى أهم تقرير يعده المدقق الداخلي و هو تقرير مفصل حول كل العناصر التي قد اجري عليها التدقيق.

ومن أهم العناصر لدينا:

1-على مستوى الإدارة العامة: لدينا مثلا:

- دفتر الدخل.
- سجل العطل السنوية.
- سجل حوادث العمل.
- سجل العاملين الخارجيين.
- سجل المعاينة التقنية لبرمجة المواد الصناعية.

وبعد دراسة كل عنصر من العناصر يقوم المدقق بإبداء رأيهما إذا كانت العناصر تحتوي على أخطاء أو مشاكل أو ما إذا كانت سليمة ,و أيضا يذكر إذا كانت يومية أم لا.

إجراءات التسيير :

يتم دراسة ما إذا ما كان إجراء التخزين و الاستثمار مطبق بشكل سليم.

ويقوم المدقق بذكر عمليات الشراء والمبالغ التي قد حققتها المنشاة المعنية بالتدقيق.

ا-بالنسبة للوثائق الداخلية:

يقوم المدقق بدراسة كل الوثائق المتعلقة بالمنشاة بما فيها الهيكل التنظيمي ويقوم بإبداء راية ما إذا كان يحتوي على أخطاء أو لا.

ب-بالنسبة لسلامة المعلومات وتسجيلها أليا:

يقوم بدراسة ما يلي :

- ملفات التحفيزات الفردية.
- تنقيط العمال.
- حالة الأجور.
- المبالغ المخصصة بالمهمات.

ج-بالنسبة للنقل:

يقوم بدراسة و سائل النقل و الوثائق المتعلقة بها كالتامين.

د-بالنسبة لتسيير المخزون:

يقوم بدراسة ما يليك

- استمارة تخزين المادة الأولية.
- تسيير الوقود.

هـ-بالنسبة للاستغلال:

-1-الإنتاج:

دراسة احترام معايير الإنتاج والاستعمال الأمثل للمواد الأولية:

-2-التجارة:

يقوم بدراسة كل ما يتعلق بالزبائن.

المطلب الثاني: التدقيق الخارجي للمؤسسة.

يعتمد في هذا التدقيق على شخص خارجي عن المؤسسة و هو محافظ الحسابات , الذي يقوم بدراسة تفصيلية للمؤسسات داخليا و خارجيا.

و يعتمد في تقاريره على نوعين:

- التقرير المؤقتle rapport interimaire
- التقرير النهائي le rapport final

أولا: التقرير المؤقت:

في هذا التقرير يقوم محافظ الحسابات بتقديم كل المعلومات المفصلة حول المؤسسة المعنية بالتدقيق ففي بداية التقرير يبدأ محافظ الحسابات بذكر القانون الذي خوله بتقديم هذه المهمة, مثال:

" في إطار مهمتنا المتعلقة بمحافظ الحسابات ,و بموجب القرار المتعلق بالمجمع لسنة N ,لنا الشرف أن نقدم لكم تقرير نتائج مؤقت و الذي يحتوي على التقييم في المراقبة الداخلية و دراسة " لحسابات المقرر في "N/12/31" ويقوم محافظ الحسابات بالتصريح ب:

1-الهدف من الزيادة المؤقتة:

يذكر محافظ الحسابات في هذه المرحلة إن المراقبة الداخلية تعتمد على معايير وإجراءات التي تؤكد ما يلي:

- حماية الممتلكات.
- الحركة العادية.
- تطبيق و احترام قرارات مديرية المجمع.

2-دراسة قوانين الصفقة:

يدرس في هذه المرحلة ماذا كان قد تم استعمال واحترام معايير النظام المحاسبي المالي و قانون التجارة و قانون الضرائب و مبادئ المحاسبة.

ويذكر على مستوى الرقابة الداخلية ما إذا كانت توجد مشاكل و عواقب.

وفي أخر التقرير يضع رأيه المؤقت ووضع الإجراءات الواجب تتبعها إلى غاية التقرير النهائي.

ثانيا:التقرير النهائي:

في هذه المرحلة النهائية يقوم محافظ الحسابات بدراسة أخيرة للمكان الذي تمت فيه الدراسة الأولية.

ويقوم بإعداد تقرير نهائي مفصل و الذي يضم نفس العناصر التي توجد في التقرير المؤقت و لكن تكون فيه القرارات والآراء نهائية .

ففي مقدمة التقرير يذكر القانون الذي خوله للقيام بالمهمة ثم يذكر كل المشاكل التي واجهها من مسك الميزانيات و المشتريات و المبيعات.....الخ .

و في خلاصة التقرير يعطي رأي محايد و أخير حول وضعية المعنية المؤسسة ما إذا كانت تعاني من مشاكل و عواقب أو إذا كانت سليمة .

- **دراسة حالة في مجمع تربية الدواجن للغرب في ديسمبر 2015**:

-تحليل رقم حسب الشركات الفرعية التابعة في ديسمبر 2015:انظرا لملحق (2) أنواع الشركات الفرعية التابعة للمجمع هي:

.AVICAB;DAHRA VIP;H.AVIP;MOSTAVI;SAO

الشركة الفرعية	التقديرات			النتائج المحققة			معدل النتائج المحققة			الفرق		
	ر.ع.د	ر.ع.خ	المج	ر.ع.د	ر.ع.خ	المج	ر.ع.د	ر.ع.خ	المج	ر.ع.د	ر.ع.خ	المج
MOSTAVI	892506	62851	955357	999431	160214	1159644	111.98٪	254.91٪	121.38٪	106925	97362	204287
DAHRA VIP	500520	3828	504345	480678	....	480678	96.04	0.00	95.31	19842	3825	23667
H.AVIP	34494	183307	217800	42291	169977	212268	122.6	92.73	97.46	7797	13330	5533

دراسة ثلاثة شركات فرعية كمثال:

المصدر :من الوثائق الداخلية تربية الدواجن للغرب

ملحق2 –جدول يبين رقم الأعمال حسب الشركات الفرعية التابعة لمجمع تربية الدواجن للغرب .

تحليل الإنتاج المباع للغير في ديسمبر 2015:انظر الملحق (3)

دراسة سبعة (7) أنواع من المنتجات:

تحليل المنتوج paté:

كانت النتائج المحققة اقل من التقديرات بمعدل 7.75 بالنسبة للكمية و 6.15 بالنسبة للقيمة أي الفرق كان بالنسبة لتكلفة الوحدة الواحدة 18.80-.

تحليل المنتج abats(حوصلة الطائر):

كانت النتائج المحققة اقل من التقديرات بمعدل 69.37 بالنسبة للكمية و 65.76 بالنسبة للقيمة أي الفرق كان بالنسبة لتكلفة الوحدة الواحدة 9.35-.

تحليل المنتج poussin chair(لحم الكتكوت):

كانت النتائج المحققة اقل من التقديرات بمعدل 79.28بالنسبة للكمية و 71.93بالنسبة للقيمة أي الفرق كان بالنسبة لتكلفة الوحدة الواحدة 3.71-

تحليل المنتج poulet abattu (الدجاج المذبوح):

كانت النتائج المحققة اقل من التقديرات بمعدل 61.91بالنسبة للكمية و 57.89النسبة للقيمة أي الفرق كان بالنسبة لتكلفة الوحدة الواحدة 18.80-

تحليل المنتج coqs (الديك):

كانت النتائج المحققة اقل من التقديرات بمعدل 475.72بالنسبة للكمية و 530.85بالنسبة للقيمة أي الفرق كان بالنسبة لتكلفة الوحدة الواحدة 13.91

تحليل المنتج divers(منتجات مختلفة):

كانت النتائج المحققة أكثر من التقديرات بنسبة 263.73 بالنسبة للقيمة.

تحليل المنتج poulardeabattu(صنف أخر من الدجاج المذبوح):

لم يوضع لهذا النوع من المنتجات التقديرات ولم يتم إنتاجها لسببين :

- لأنها منتجات استثنائية.
- لأنه لم يتم تدوينها ضمن رقم الأعمال السنوي.

الاستنتاج: نستنتج بان الإنتاج المباع التقديري كان أكثر من الحقيقي في أغلبية المنتجات.

إذن المجمع قد حقق خسارة بالمقارنة مع التقديرات.

استنتاج بعض المعطيات من جدول حسابات النتائج النهائي TCR:انظر الملحق (4)

1-إنتاج السنة المالية:

- ديسمبر2014: 919814747.90-
- ديسمبر2015 :433011863.38 -

2-استهلاك السنة المالية:

- ديسمبر2014: 6425750885.63
- ديسمبر2015: 5031944167.15

3-القيمة المضافة للاستغلال(1-2):

- ديسمبر2014: 319865411.98
- ديسمبر2015: 757086904.12

4-إجمالي فائض الاستغلال:

- ديسمبر2014: 694463317.39 -
- ديسمبر2015: 223474630.06 -

5-النتيجة العملياتية:

- ديسمبر2014: 928578106.30-
- ديسمبر2015: 430227715.59-

6-النتيجة المالية:

- ديسمبر2014: 1798757.68-
- ديسمبر2015: 1690715.93-

7-النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6):

- ديسمبر2014: 930376863.98-
- ديسمبر2015: 431918431.52-

8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية :

- ديسمبر2014: 919814.747.90-

- ديسمبر2015: 433011863.38-

9-النتيجة غير العادية:

- ديسمبر2014: 0.00
- ديسمبر2015: 0.00

10-صافي نتيجة السنة المالية:

- ديسمبر2014: 919814747.90-
- ديسمبر2015: 433011863.38-

النتيجة الصافية:

كانت النتيجة في ديسمبر 2014 تقدر 919814747.90-بينما في ديسمبر2015 كانت النتيجة 433011863.38- .

نستنتج في الأخير بان المؤسسة حققت خسارة وخاصة بالمقارنة بين سنة 2014و2015.

ولتغطية الخسارة:

يقترح المدقق في حالة وجود خسارة في جدول حسابات النتائج النقاط التالية:

- وضع أهداف جديدة.
- وضع تقديرات جديدة.
- زيادة الإنتاج أي ضعف الإنتاج.
- التقليل من التكاليف.
- زيادة عدد ساعات العمل.

خلاصة :

من خلال الفصل حاولت تسليط الضوء على مؤسسة تربية الدواجن للغرب. و كانت النتيجة أن مؤسسة تربية الدواجن تحاول مواكبة التطور الاقتصادي من خلال إعادة هيكلتها و اعتمادها على نظام الرقابة الداخلية التي تعتبر عنصر مهم في إعطاء الصورة الصحيحة للمؤسسة.

وكذا اعتمادها على أحسن طرق التدقيق منها التدقيق الداخلي الذي يعتمد على المدقق الداخلي للمجمع و التدقيق الخارجي الذي في الغالب الأحيان يعتمد أما على المدقق الخارجي أو محافظ الحسابات حيث ان كلاهما يساهمان في كشف الصورة الحقيقية للقوائم المالية أي طرق التدقيق المعتمدة تلعب دور كبير في ضمان السيرورة الحسنة للمؤسسة الاقتصادية.

تمهيد:

لقد أصبح نظام المعلومات يقوم بدور فعال داخل المؤسسة، وذلك نتيجة لأنه ويعتبر من أهم العناصر داخل المؤسسة والتي لها دور كبير في عملية اتخاذ القرارات المناسبة والفورية للمؤسسة .

وتعتبر المحاسبة كمهنة من واجبها الارتقاء بوجهة النظر الداخلية لأنه وحدة اقتصادية وتطوير المعلومات التي توضح دورها ضمن بيئتها ومساهمتها في توفير المعلومات المالية لاتخاذ القرارات ،ومن هنا يعتبر نظام معلومات المحاسبة بمثابة الذاكرة المرنة و الواسعة لصناعة القرار في المؤسسات الاقتصادية المختلفة ،وعليه سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى:

- مدخل إلى نظم المعلومات
- نظام المعلومات المحاسبي
- البيانات والمعلومات المحاسبية

المبحث الأول: مدخل إلى نظم المعلومات

أصبحت نظم المعلومات تلعب دورا هاما في نجاح العديد من المنظمات، حيث تعتمد عليها العديد من الشركات في الوقت الحاضر في اتخاذ القرارات المناسبة. ويتم تصميم أنظمة المعلومات بما يتلاءم وظروف كل وحدة اقتصادية على حده، وذلك من أجل تمكينها من القيام بالتخطيط واتخاذ القرارات والرقابة ،وسنحاول في هذا المبحث التعرض لكل ما يخص نظام المعلومات بداية من كلمة النظام.

المطلب الأول :مفهوم النظام ونظم المعلومات

لقد أصبح نظام المعلومات يقوم بدور فعال داخل المؤسسة، وذلك نتيجة لأنه يعتبر من أهم العناصر داخل المؤسسة والتي لها دور كبير في عملية اتخاذ القرارات المناسبة والفورية للمؤسسة.

أولا: تعريف النظام

تشير كلمة نظام إلى مجموعة من الأجزاء أو العناصر التي تعمل معا بترتيب وتنسيق ،وحسب إجراءات وقواعد محددة من أجل تحقيق هدف معين أو مجموعة معينة من الأهداف[1].

كما يقصد بمصطلح النظام بأنه:" مجموعة العناصر المرتبطة مع بعضها البعض والتي تسعى إلى تحقيق هدف معين فمثلا نظام العمل يتكون من مجموعة من الأشخاص والآلات التي تهدف مجتمعة إلى تقدم سلعة أو خدمة معينة ،وفي الغالب تتكون الأنظمة من مجموعة من الأنظمة الفرعية والتي تسعى إلى تحقيق أهداف فرعية تؤدي في مجملها إلى تحقيق الهدف الرئيسي لنظام الكلي[2].

وعرف النظام على أنه :"مجموعة من العناصر والأجزاء المتحدة وظيفيا ومترابطة مع بعضها البعض لتحقيق هدف معين ويوجد النظام في إطار بيئة توفر الموارد وتتلقى منه النتائج، ويتصف هذا النظام بالحركة المستمرة والمرونة"[3].

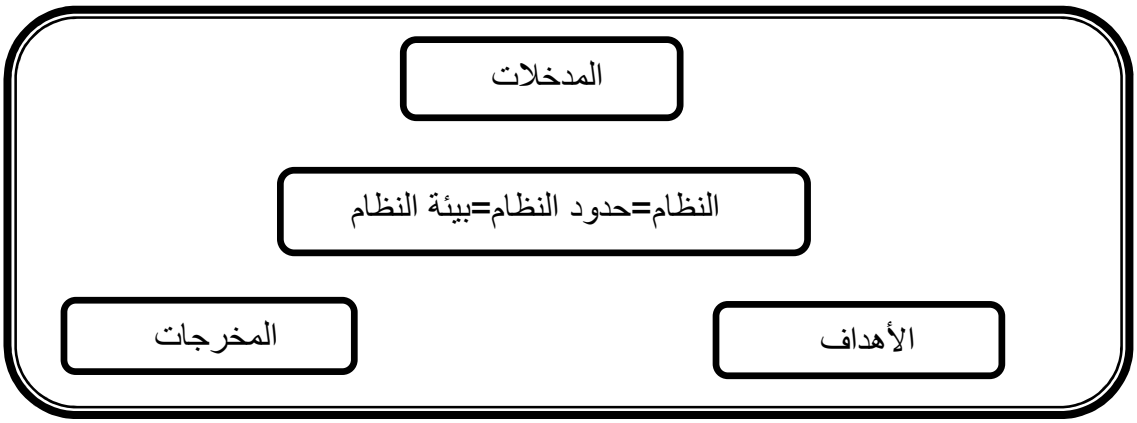
1محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في المجالات القياس العرض الإفصاح** ،دار وائل للنشر والتوزيع ،2004 ،ص:22.

[2]حسام عبد الله ابو خضرة وحسن سمير عشيش ،**نظم المعلومات المحاسبية** ،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى ،2008، ص:13-14.

[3]حسين القاضي ومأمون حمدان، **نظرية المحاسبية** ،دار النشر والتوزيع ،الأردن ،2007 ،ص:129.

إذن النظام بصفة عامة هو عبارة عف مجموعة مترابطة ومتجانسة من الموارد والعناصر(الأفراد التجهيزات والآلات والأموال والسجلات...) التي تتفاعل مع بعضها البعض داخل إطار معين(حدود النظام)وتعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف في ظل الظروف والقيود البيئية المحيطة.

الشكل رقم 1-1: حدود النظام



المصدر: السيد عبد المقصود دبيان وناصر مور الدين عبد اللطيف ،نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات ،الدار الجامعية مصر ،2004 ،ص: 15.

ثانيا: تعريف نظم المعلومات[1].

تعتبر نظم المعلومات بأنها مجموعة من العناصر المترابطة المؤلفة من الأفراد والآلات التي تعالج البيانات ،وتحولها إلى معلومات تخدم أغراض :إدارة ،تشغيل ،تخطيط ،والرقابة ،والجهات المختلفة.

حيث تعد نظم المعلومات المصدر الأساسي لتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة لعمليات اتخاذ القرار الإداري الرشيد ،وتساهم المعلومات بذلك في زيادة قدرة الإدارة على رسم الخطط والسياسات الصحيحة، وإيجاد التنسيق المتكامل بين العوامل البيئية الداخلية والخارجية واحتياجات المنظمة ومواردها.

ويمكن تعريف نظام المعلومات بأنه مجموعة إجراءات منظمة والتي تزود الإدارة بمعلومات لدعم الرقابة أو وضع القرار في المنظمة، ويعرف بأنه مجموعة من العاملين والإجراءات والموارد التي تقوم بتجميع البيانات ومعالجتها

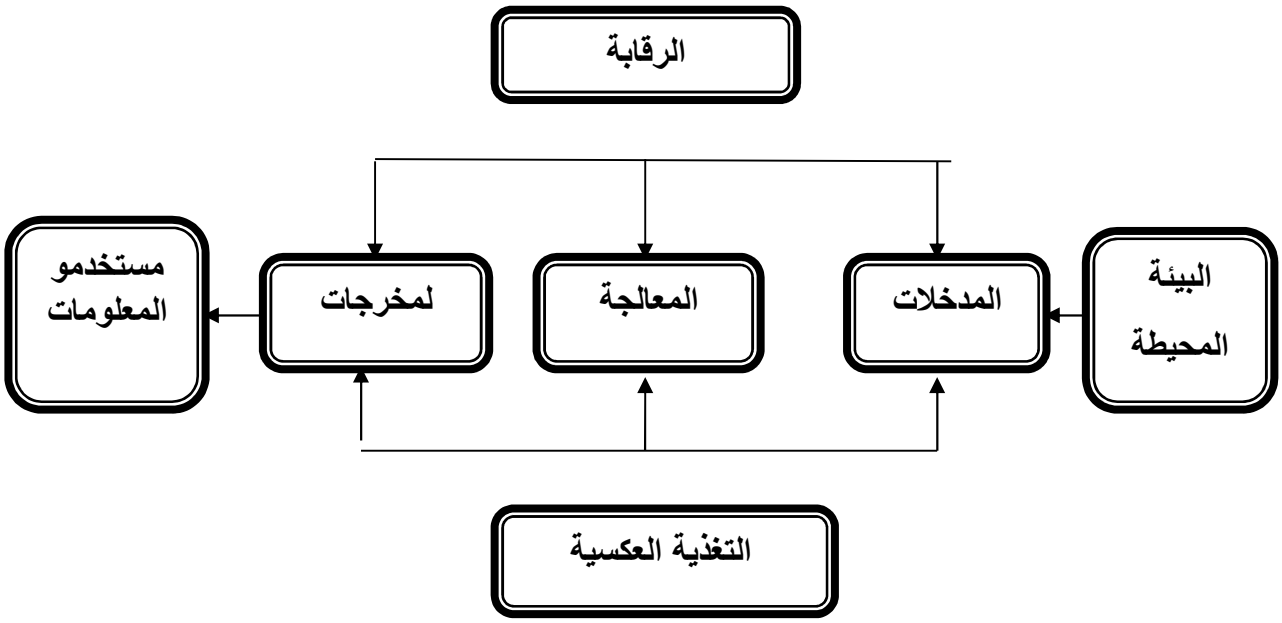
[1]احمد علي حسين ،**نظم المعلومات المحاسبية** ،الأكاديمية العربية والتكنولوجيا ،الاسكندارية ،1996 ،ص:13.

ونقلها لتتحول إلى معلومات مفيدة وإيصالها إلى المستخدمين بالشكل الملائم والوقت المناسب من أجل مساعدتي في أداء الوظائف المستندة إليهم.

المطلب الثاني :عناصر نظم المعلومات

يتضمن نظام المعلومات مجموعة من الفعاليات والأنشطة التي يجب القيام بها، حتى يتمكن من الحصول على المعلومات الدقيقة والملائمة، وهي :المدخلات، المعالجة، المخرجات، التدقيق والرقابة، التغذية العكسية أو الراجعة ويمكن التعبير عن ذلك بالشكل التالي:

الشكل رقم1-2: عناصر نظم المعلومات



المصدر :نواف محمد عباس الرماحي ،تصميم نظم المعلومات المحاسبية وتحليلها، دار صفاء لنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص6 .

ويمكن شرح العناصر الأساسية لنظام المعلومات كالآتي:[1]

1-المدخلات :هي مفردات ومعطيات تصل الأحداث والموجودات التي تدخل النظام أو جميع العوامل التي تؤثر عمى النظام، وهي الموارد التي تدخل تمهيدا لتحويلها إلى شيء جديد، وقد تكون موارد مالية وبشرية أو مادية أو بيانات أو غيرها .

2-المعالجة أو العمليات :تمثل مجموعة النشاطات التشغيلية التي تجري على المدخلات ،بغرض تحويلها من صورها الأساسية إلى صورة جديدة أي هي مجموعة العمليات،سواء الحسابية أو عمليات المقارنة المنطقية والتلخيص والتصنيف والفرز التي تجري عمى البيانات المدخلة لغرض تحويلها إلى معلومات تفد للمستفيد النهائي، فهي تمثل الجانب الفني من النظام.

3-المخرجات :هي المعلومات التي يتم إيصالها إلى المستفيدين بأشكال مختلفة كالتقارير والجداول والقوائم والأشكال البيانية، أي النتائج النهائية المترتبة على إجراء العمليات والنشاطات التحويلية للنظام، فالمخرجات هي جميع المعلومات التي تنتج بعد إخضاع المدخلات إلى عملية المراجعة، فالهدف الرئيسي لأي نظام معلومات هو إنتاج المعلومات المناسبة للمستخدمين النهائيين[2] .

4-الرقابة: هي مجموعة الإجراءات والقواعد بهدف التحقق من أن تشغيل النظام وفق ما هو مخطط لو عند تصميمه ،وأنه يحتوي على كافة الإجراءات الرقابية لضمان صحة المدخلات وعمليات المعالجة والمخرجات، كل ذلك لحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وفق المعايير المفترضة عند تصميمه.

5-التغذية العكسية أو الراجعة :هي عملية قياس رد فعل المستفيدين على عمل النظام ،أو إنها المخرجات التي ترسل إلى النظام ثانية كمصادر للمعلومات، ويمكن أن تكون التغذية الراجعة داخلية أو أن تكون خارجية، فطلبات المستفيدين لإحداث تغيرات في النظام التي تتطلب في أحيان كثيرة إجراء تعديلات عمى مدخلات النظام وطرف المعالجة حتى تتمكن من إشباع حاجات المستفيدين من المعلومات، إذن التغذية الراجعة تمثل مدى استجابة النظام كما هو مطلوب منه، ولمتطلبات البيئة المحيطة به ولأية أحداث مستجدة.

---

[1] حكمت الراوي ،نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة ،دار للنشر والتوزيع، عمان ،الطبعة ،1999 ،ص: 33.

[2] إبراهيم الجزراوي وعامر الجانبي ،**أساسيات نظم المعلومات المحاسبية** ،دار اليازوري للنشر والتوزيع عمان2009، ص19.

المبحث الثاني :نظام المعلومات المحاسبي

تعتبر نظم المعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر الجهة المسؤولية عن توفير المعلومات المالية والكمية لجميع الإدارات والأقسام والأطراف الأخرى.

المطلب الأول :تعريف وخصائص نظام المعلومات المحاسبي

قبل ذكر خصائص نظام المعلومات المحاسبي نعرفه.

أولا :تعريف نظام المعلومات المحاسبي

يعرف النظام المحاسبي عمى أنه ذلك النظام الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات، التي تعبر عن الأحداث الاقتصادية المتعمقة بالوحدة الاقتصادية وإتاحة إمكانية تشغيلها وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمهتمين بالوحدة الاقتصادية .حيث تشكل مجموعة من الأنشطة محور عمل النظام المحاسبي، الذي يقوم باستلام هذه المستندات ومعالجتها وإصدار التقارير عن هذه الأنشطة والفعاليات ونتائجها[1].

يمكن تعريف نظم المعلومات المحاسبية بأنها":أحد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجي (كالجهات الحكومية والدائنين والمستثمرين) وإدارة المؤسسة"[2].

تعتبر المحاسبة مجموعة من نظم المعلومات الفرعية المتكاملة التي تهتم بقياس أثر العمليات والأنشطة المالية، وتوصيل المعلومات المالية إلى المهتمين بها والمحتاجين إليها عن طريق تبويب مجموعة المدخلات وإجراء التشغيل المناسب لمغرض المستهدف ،وتقدي مخرجات بالكمية والنوعية والتوقيت المطلوب بما يحقق لهذه المعلومات المنفعة المعلقة عميها لدى المستخدمين في داخل أو خارج الوحدة محل المحاسبة[3].

---

[1]حسين القاضي ومنمون حمدان ،**نظرية المحاسبة ،مرجع** سبق ذكره ،ص: 130.

[2] ستيفينا موسكوف ومارك ج سميكن ،ترجمة كمال الدين سعيد احمد حامد حجاج ،**تصميم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات** ،دار المريخ، السعودية ،2000 ،ص:25.

[3]السيد محمود السيد الناغي ،**المنهج المحاسبي في البنوك التجارية_التأصيل وإطار التطبيق** ،المكتبة العصرية ،مصر،2007 ،ص:13.

وتؤدي المحاسبة دورها كنظام معلومات متكامل يزود أطراف كثيرة بالمعلومات من خلال عمليات مترابطة ومتسلسلة و متكاملة ،يمكن تحديد معالمها الرئيسية في أربعة خطوات متتالية هي: [1]

حصر العمليات المالية المتعلقة بشان المؤسسة وتمثيلها فيصوره بيانات أساسية أولية وتسجيلها في الدفاتر والسجلات المحاسبية بكفاءة وفعالية.

1- تشغيل ومعالجة البيانات الأولية وفق مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتتحول هذه البيانات بعد تشغيلها في النظام المحاسبي إلى معلومات مالية تخدم أغراض مستخدميها؛

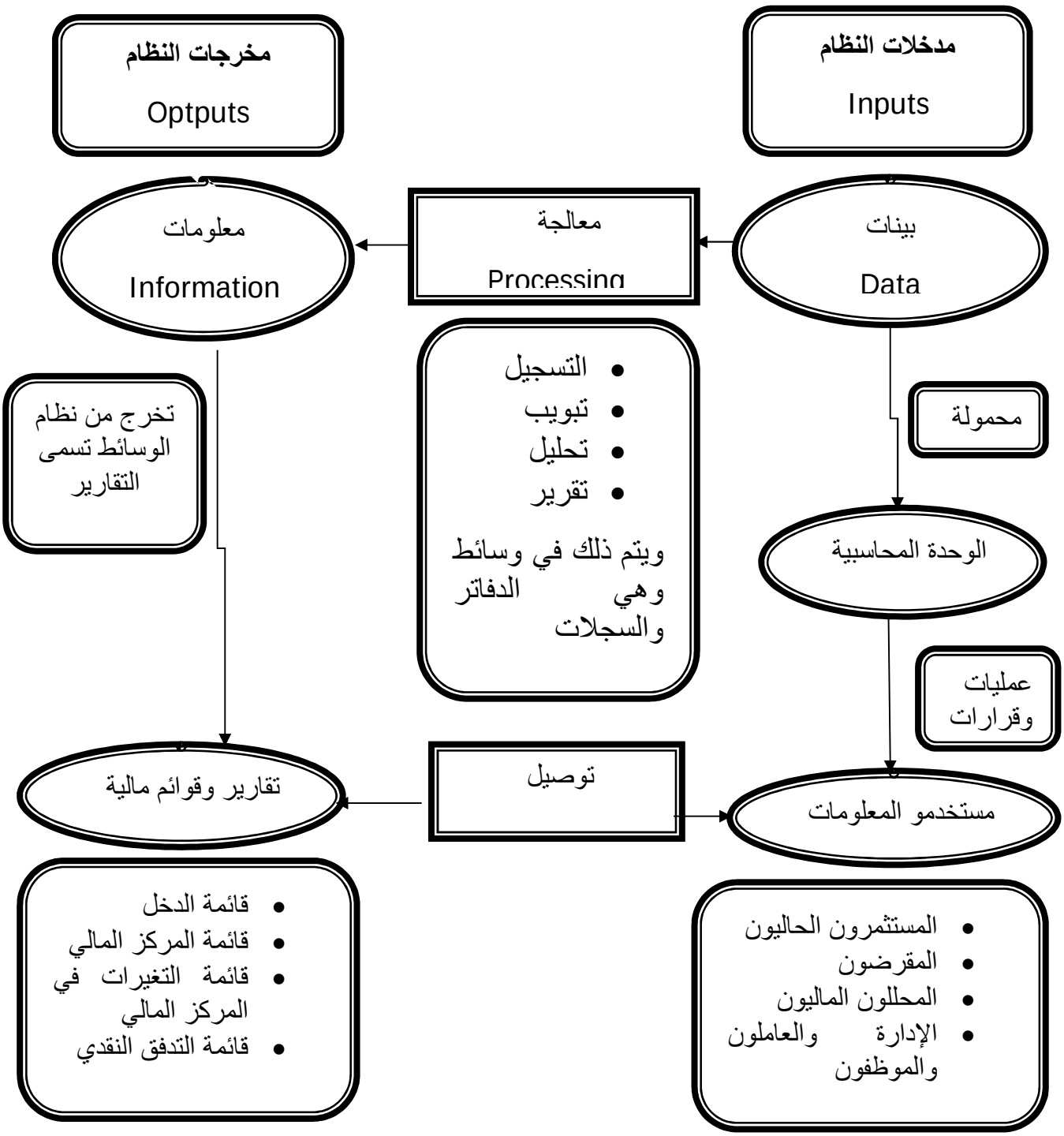
2- توليد معلومات مفيدة لاتخاذ القرار وتوفيرها لمستفيدين؛

3- إيصال المعلومات التي تتم معالجتها إلى الأطراف ذات المصلحة وذلك بواسطة مجموعة من التقارير المالية؛

والشكل الموالي يعبر عف المحاسبة كنظام للمعلومات:

[1] نواف محمد عباس الرماحي ،**تصميم نظم المعلومات المحاسبية وتحليلها** ،مرجع سبق ذكره ،ص:45.

الشكل رقم1– 3: المحاسبة كنظام للمعلومات



المصدر: محمد مطر ،التأصيل النظري ،**مرجع** سبق ذكره ،ص24 .

المطلب الثاني :وظائف ومراحل نظم المعلومات المحاسبية

يتميز النظام المعلومات المحاسبية بوظائف ومراحل التي سوف نتطرق إليها في هذا المطلب.

أولا :

الوظائف :يؤدي النظام المحاسبي مجموعة من الوظائف ضمن المنظمة، تتلخص الوظائف الرئيسية في الأربع التالية:[1]

- ❖ جمع وتخزين البيانات المتعمقة بأنشطة وعمليات المنشأة بكفاءة وفعالية ،حصر أي عمليات وأحداث متعلقة بنشاط المنشأة في صورة مواد أولية (بيانات) تمثل مدخلات النظام؛
- ❖ تشغيل ومعالجة البيانات عبر عمليات الفرز والتصنيف والتلخيص؛
- ❖ توليد معلومات محاسبية مفيدة إلى الأطراف المستفيدة ذات العلاقة لاتخاذ القرار مع إعداد تقارير إدارية؛
- ❖ تأمين الرقابة الكافية التي تؤكد تسجيل ومعالجة البيانات المتعمقة بأنشطة الأعمال بدقة ،وتؤكد أيضا حماية هذه البيانات وأصول المنشأة الأخرى؛

من الملاحظ ارتباط هذه الوظائف ببعضها فهي ليست وظائف مستقلة، فشكل التقرير ومحتواه ينعكس عمى مدخلات النظام وعمليات المعالجة.

فيما يلي شرح مفصل لوظائف النظام المحاسبي:

01- تجميع بيانات العمليات بوساطة الوثائق الأصلية:

تشمل هذه المرحمة التي يطلق عليها عملية إدخال البيانات الحصول على البيانات من نظام العمليات وتسجيل هذه البيانات في المستندات والوثائق الملائمة، التحقق من صحة البيانات وتسجيل على المستندات، التأكد من شمولية المستندات وكماليا.

[1]السيد محمود السيد الناغي ،**المنهج المحاسبي في البنوك التجارية_التأصيل وإطار التطبيق** ،مرجع سبق ذكره ،ص:18.

02-عمليات المعالجة:

يعتبر نشاط معالجة البيانات جوهر نظام المعلومات، حيث ينطوي على تحويل البيانات الخام إلى معلومات قابلة للاستخدام، فالمخرجات تعتمد على كل من المعالجة و المدخلات.

03- توليد المعلومات:

الوظيفة الثالثة لنظام المعلومات المحاسبي هي:

- ❖ توفير المعلومات المفيدة للإدارة لاتخاذ القرارات لمستفيدين الخارجيين،ففي الأنظمة اليدوية يتم تأمين تلك المعلومات على شكل تقارير تصنف في فئتين رئيسيتين القوائم المالية والتقارير الإدارية.
- ❖ مراقبة البيانات أي تأمين رقابة فعالة على الأصول والبيانات وذلك لتحقيق أهداف رئيسية.

ثانيا: مراحل نظام المعلومات المحاسبي[1].

يتكون نزا المعلومات المحاسبي كأي نظام من مجموعة من المكونات لتحقيق هدفه الذي قام لأجله ،والتي تتمثل في الأحداث المالية(مدخلات) ،التسجيل والتبويب والتلخيص[معالجة] ،القوائم المالية (مخرجات) أي نظام يتألف من ثلاث مراحل هي الإدخال ،المعالجة ،المرحلة الثالثة هي مرحلة الإخراج.

1-المدخلات :هي عبارة عن المعاملات ذات الطبيعة المالية التي تتم في المنشأة والموثقة بمستندات تثبت وقوعها بتواريخ محددة، مدخلات نظام المعلومات المحاسبية تتمثل في البيانات الأولية ،هذه المدخلات تخضع للمعالجة من خلال عملية تسجيل قيود ذلك المعاملات المالية في سجل خاص يدعى بدفتر اليومية، ويتم ترحيل القيود المحاسبية من السجل المذكور إلى حساباتها المختصة في سجل آخر يسمى بسجل الأستاذ العام، ث يتم ترصيد الحسابات واستخراج أرصدتها حسب طبيعة كل حساب، وذلك خلال فترات زمنية تتبع لطبيعة الحساب ولطبيعة الوحدة الاقتصادية.

2- المعالجة :هي عمليات تحويل المدخلات إلى مخرجات قابلة للاستفادة منها على شكل معلومات .

3-المخرجات :تتم من خلال عرض المعلومات المحاسبية التي تتم الحصول عليها من المرحلة السابقة، وذلك من خلال إعداد القوائم المالية والتقارير الأخرى التي تهدف بمجملها إلى تحقيق الهدف الأساسي للمحاسبة في توصيل المعلومات المحاسبية إلى الأطراف ذات العلاقة أو المهتمين.

---

[1]-حسين القاضي ومأمون حمدان ،**نظرية المحاسبة ،مرجع** سبق ذكره ،ص:131.

ويمكن تقسيم التقارير حسب الجهة المستفيدة منيا إلى قسمين هما:[1]

- ❖ **تقارير داخلية :**هي التقارير المعدة لاستخدامها من قبل الإدارة الداخلية وتتضمن المعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي بهدف إيصالها إلى المستويات الإدارية المختلفة داخل المنشأة بشكل تقارير وقوائم مالية.
- ❖ **تقارير خارجية :**تمثل القوائم المالية المعدة لمستخدمين الخارجيين، وتتضمن:
  - تقارير خارجية ذات استخدام أو غرض خاص لمقابلة احتياجات أطراف محددة كالبنوك والضرائب وسوق الأوراق المالية.
  - تقارير خارجية ذات استخدام أو غرض عام لمقابلة الاحتياجات المشتركة لكافة الأطراف ذات المصلحة والمهتمين بالوحدة الاقتصادية، وتتضمن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية وتقرير مجلس الإدارة وتقرير مدقق الحسابات.

[1] حسين القاضي ومأمون حمدان ،**نظرية المحاسبة ،مرجع سابق** ،ص:132.

المبحث الثالث :البيانات والمعلومات المحاسبية

يستخدم لفظ المعلومات للدلالة على بيانات ث تجهيزها أو تحويلها لكي تصبح ذات منفعة لطرف يحتاج إليها ،فالمعلومات هي مجموعة من الأخبار تحمل معارف أو عن حول موضوع شيء معين.

فقد عرفت المعلومة بأنها عامل من عوامل الإنتاج ومصدر أساسي لكل القرارات التي تم اتخاذها لقيام بإجراءات تسييرية ،كما أن المعلومات هي عبارة عن حقائق أو بيانات أو ملاحظات أو فهم أي شيء آخر.

المطلب الأول :تعريف البيانات والمعلومات المحاسبية والفرق بينها

تعد البيانات والمعلومات المحاسبية مكونات أساسية لنظم المعلومات المحاسبية ،وغالبا ما يتم استخدامها في الحياة العملية كمصطلحات مترادفة وبقصد الدلالة على معنى واحد رغم ما بينهما من اختلافات جوهرية ،يعد مفهوم البيانات والمعلومات من المفاهيم المثيرة للجدل في الاستخدام اليومي حيث.

إن هناك عد تمييز واضح بين هذين المفهومين، ويرى العديد من الباحثين أنو لا بد من التمييز بين المفهومين التاليين كمدخل لدارسة المعلومات المحاسبية ودورها في العملية الإدارية، لذلك كثيرا ما يطلق على البيانات اسم المعلومات الكامنة[1].

أولا: تعريف البيانات والمعلومات المحاسبية

1-تعريف البيانات :يشير مصطلح البيانات إلى الحقائق التي تم جمعها وتخزينها **ومعالجتها** بواسطة نظام المعلومات، في حين أن مصطلح المعلومات يشير إلى البيانات التي تم تنظيمها ومعالجها حتى تصبح ذات معنى، وتضيف معرفة وتصبح كأساس لعملية اتخاذا لقرار.

حيث عرفت البيانات تعريفات متعددة و متنوعة نذكر منها:[2]

هي عبارة عن الأعداد والأحرف الأبجدية والرموز التي تقوم بتمثيل الحقائق والمفاهيم بشكل ملائم يمكن من إيصالها وترجمتها ومعالجتها من قبل الإنسان أو الأجهزة لتتحول إلى نتائج أي هي عبارة عن حقائق أو أرقام محدودة المعنى بالنسبة لمستعملها في اتخاذ القرارات.

---

[1] مداني بلغيث ،**أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية** ،أطروحة دكتورة في العلوم الاقتصادية ،**جامعة الجزائر** ،2004،ص:45،46.

[2] إبراهيم الجزراوي وعامر الجنابي مرجع سبق ذكره ، **أساسيات نظم المعلومات المحاسبية** ،ص25.

تمثل البيانات المواد الأولي(المدخلات) التي يتم تشغيلها وإدارتها في النظام المحاسبي بهدف استخراج المعلومات وتعبر البيانات عن حقائق و إشارات أولية غير مبوبة وغير منظمة، وهي ذات دلالة تاريخية بدرجة كبيرة وليس لها أثر في اتخاذ القرارات، وبالتالي فهي ذات قيمة اقتصادية بسيطة وتكون في صور قي وحقائق وتقديرات مستقلة عن بعضها البعض، وهي غير معدة في الكثير من الحالات للاستخدام المباشر.

02-تعريف المعلومات المحاسبية :تمثل المعلومات المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي والذي يذهب إلى البيئة المحيطة، فهي بيانات تمت معالجتها وتشغيلها لتعبر عن أحداث و وقائع اقتصادية فعلية ،مما يؤكد أنها تساعد في زيادة قدرة مستخدميها عمى اتخاذ القرارات المناسبة[1].

تعرف المعلومات عمى أنها البيانات التي يمكن أن تغير من تقديرات متخذ القرارات ،كما عرفت المعلومات بأنها البيانات التي تمت معالجتها لتصبح بشكل أكثر نفعا للمستقبل، والتي لها قيمة في الاستخدام الحالي أو في اتخاذ قرارات مستقبلية ، إذن تعتبر المعلومات مورد مهم من موارد أي منشأة.

ثانيا :الفرق بين البيانات والمعلومات المحاسبية

إن معيار الاستفادة من قبل المتلقي هو الأساس في التمييز بين البيانات والمعلومات، وحتى يستفيد: المتلقي من البيانات يجب أن تتصل هذه الأخيرة بخاصتين أساسيتين هما:[2]

01-الإضافة المعرفية :عندما تقو البيانات بالتقليل من حالة عدم المعرفة عند المتلقي تتحول إلى معلومات، أما إذا كان المتلقي يعرف مسبقا بمحتوى البيانات فإنها لا تشكل أي إضافة معرفية وبالتالي لا يمكنه الاستفادة منها.

أي يتم التمييز بين البيانات والمعلومات وفق هذا المعيار على الشخص المتلقي المستفيد، يسمى هذا المعيار بمعيار الشخص المتلقي، لأن ما يعد معلومات بالنسبة لشخص ما يعكس أف يعتبر بيانات بالنسبة لشخص آخر والعكس صحيح.

02-الارتباط :حتى تتحول البيانات إلى معلومات يجب أن تكون هذه البيانات مرتبطة بمشكلة معينة أو حدث معين يتم اتخاذ قرار بشأنه من قبل المتلقي، فالبيانات تعد معلومات إذا كانت تؤثر في القرار المتخذ

[1] مداني بلغيث ،**أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية** ،مرجع سبق ذكره ،ص:55.

[2] محمد يوسف حفناوي مرجع سابق، ص: 10.

فهي إما أن تؤدي إلى اتخاذ قرار سليم، وإما أن تؤكد أن القرار المتخذ سليم، أو تؤدي إلى تغيير القرار أو تعديله، لذلك فإن ما يعتبر بيانات في لحظة معينة قد تتحول إلى معلومات في أوقات أخرى.

إذن المعلومات هي بيانات تمت معالجتها عن طريق العمليات التشغيلية وأصبحت معدة للاستخدام ،أي أصبحت مفيدة وذات معنى في توضيح الأمور بما يخدم احتياجات المستفيدين وفي مقدمتي الإدارة .أما البيانات فيمكن القول أنيا عبارة عن حقائق مجردة تعبر عن أحداث معينة بهيئة رموزا أو حروفا أو أرقا أو رسوم بيانية، قد تكون بصيغة غير مرتبة يتم جمعها من مصادر مختلفة بهدف إجراء العمليات اللازمة عليها وترتيبها لتحويلها إلى معلومات يمكن الاستفادة منها في اتخاذ القرارات المختلفة، أو باختصار هي المادة الخام اللازمة لإنتاج المعلومات.

المطلب الثاني :الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

يتحقق هدف المحاسبة الرئيسي عند نجاحها بتزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات مفيدة لي في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، وحتى تنجح في ذلك لا بد من أف تتوافر في هذه المعلومات مجموعة من الصفات والخصائص، ويمكن مناقشة أي هذه الخصائص التي يطلق عميها الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من خلال استعراض هذه الخصائص وفقا لمعايير المحاسبة الدولية. والخصائص النوعية الأساسية هي الأربع: القابلية للفهم، الملائمة، الموثوقية، والقابلية للمقارنة .وهي على النحو التالي:[1]

01-القابلية لمفهم : يفترض أف لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة، وأن لديهم الرغبة في دارسة المعلومات بقدر معقول من العناية، وميما يكن، فإنه يجب عد استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب تضمينها البيانات المالية اعتمادا على أنه من الصعب جدا فهمها من قبل بعض المستخدمين، ما دامت هذه المعلومات ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية.

02-الملائمة : يجب أف تكون المعلومات ملائمة لحاجات متخذي القرارات، وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر عمى القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة

[1] محمد أبو نصار وجمعية حميدات ،**معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية** ،دار وائل للنشر ،الأردن ،الطبعة الثانية،2009 ،ص: 7،8.

والمستقبلية ،أو تأكيد تقييماتي الماضية أو تصحيحيا ،وبالتالي تخفض من حالة عد التأكد بشأن الأحداث المستقبلية.

وحتى تكون المعلومات ملائمة لا بد من أن تتوافر فيها الخواص التالية:[1]

- ✓ **القدرة عمى التنبؤ :**أي قدرة هذه المعلومات عمى التنبؤ بالأحداث المستقبلية.
- ✓ **التوقيت المناسب :**وهي حصول متخذ القرار عمى المعلومات في الوقت المناسب، القدرة على بيان قيمة ردود الفعل اتجاه التوقعات والتنبؤات السابقة أي التغذية العكسية.

03-الأهمية النسبية (المادية):تعتبر المعلومات ذات مادية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا عمى البيانات المالية، وتعتمد المادية على حجم البند أو الخطأ المقدر ضمن الظروف الخاصة التي تؤدي إلى الحذف أو التحريف، وعميه فإن خاصية المادية تضع حدا لأنها خاصية أساسية، إذ يجب عمى المعلومات أن تتصل بها لكي تكون مفيدة.

04-الموثوقية :لتكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أف تكون موثوقة، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول

05-التمثيل الصادق :لتكون المعلومات موثوقة يجب أف تمثل بصدق العمليات المالية و الأحداث الأخرى التي من المفروض أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنيا بشكل معقول، و على سبيل المثال، يجب أن تمثل الميزانية العمومية بصدق العمليات المالية و الأحداث الأخرى التي ينشأ عنيا أصول و الالتزامات ملكية للمنشأة بتاريخ وضع التقرير وفقا لمقاييس الاعتراف.

06-الجوهر فوق الشكل: لكي تمثل المعلومات تمثيلا صادقا العمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفترض أنها تمثلها، فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لشكلها القانوني فحسب، وجوهر العمليات المالية والأحداث الأخرى ليس دائما متطابقا مع تلك الظاهرة في شكلها القانوني.

[1] محمد أبو نصار وجمعية حميدات ،**معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية** ،مرجع سابق ،ص:9.

07-الحياد :حتى تكون موثوقة يجب أن لمعلومات التي تحتويها البيانات المالية محايدة، أي خالية من التحيز، ولا تعتبر البيانات المالية محايدة إذا كان اختيار أو عرض المعلومات يؤثر عمى اتخاذ القرارات أو الحكم لحقيق نتيجة أو حصيلة محددة سلفا .يعني أن الحقائق يجب أن تحدد بعدالة وبإنصاف دون محاباة، ويتطلب ذلك مراعاة تجنب نوعين من التحيز:[1]

- ✓ تحيز في أداة القياس.
- ✓ تحيز من قبل شخص القائم بعملية القياس والإفصاح.

08-الحذر :لابد من أن يتعامل معدو البيانات المالية مع حالات عد التأكد المحيطة والملازمة لكثير من الأحداث والظروف، مثل قابلية الديون المشكوك فيها للتحصيل، وتقدير العمر الاقتصادي المحتمل للمصنع والمعدات وعدد مطالبات التعويضات التي من الممكن أن تحدث، إن ممارسة الحذر لا يسمح مثلا لإيجاد احتياطات سرية أو مخصصات مبالغ فيها، أو تقليل متعمد للأصول والدخل أو مبالغة متعمدة للالتزامات والمصروفات، لأن البيانات المالية لن تكون محايدة، وعليه فإنها لن تمتلك خاصية الموثوقية.

09-الاكتمال :إن المعلومات في البيانات المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة، وأي حذف في المعلومات يمكن أن يجعمها خاطئة أو مضللة، وبالتالي تصبح غير موثوقة وضعيفة من حيث ملاءمتها.

10-القابلية للمقارنة :يجب أف يتمكن المستخدمون من إجراء مقارنة للقوائم المالية للمنشاة على مرور الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في مركزه المالي وفي الأداء، كما يجب أن يكون بإمكاني مقارنة القوائم المالية للمشاريع المختلفة من أجل التقييم النسبي لم ا ركزها المالية، والأداء والتغيرات في المركز المالي، ومن هنا فان عملية قياس وعرض الأثر المالي لعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت على مرور الزمن ضمن المنشاة وبطريقة متماثلة في كل المنشآت.

[1]محمد أبو نصار وجمعية حميدات ،**معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية** ،مرجع سابق ،ص:9.

خلاصة:

تعد المحاسبة من أهم وأقدم نظم المعلومات ضمن المنظمة، فهي أحد المصادر الرئيسية للمعلومات التي تحتاجها كافة المستويات الإدارية والجهات الخارجية، كما أنها تعالج كما هائلا من البيانات عبر طرق وأساليب متعددة بالإضافة إلى علاقتها المتشابكة مع بقية أنظمة المعلومات ضمن المنظمة، وتؤدي المحاسبة هذا الدور المتميز من خلال عمليات مترابطة ومتسلسلة ومتكاملة تتعدد معالمها الرئيسية في ثلاث خطوات متتالية هي حصر العمليات المتعلقة بنشاط المنشأة، وتمثيلها على شكل بيانات أولية ،وتسجيلها في الدفاتر والسجلات المحاسبية وكذا تشغيل ومعالجة البيانات الأولية في ظل مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتحول هذه البيانات إلى معلومات اقتصادية توضع في خدمة المستفيدين مع إيصال المعلومات المعالجة إلى الأطراف المستفيدة على شكل قوائم وتقارير مالية.

هذا النظام يمثل شبكة من الإجراءات المحاسبية المترابطة مع بعضها البعض ،بحيث تعد بطريقة متكاملة تقوم بتوفير المعلومات الملائمة التي تعتبر الأساس في اتخاذ القرارات في جميع مستويات الاقتصاد.

تمهيد:

بعد أن يتأكد المدقق من صحة تعيينه ويحصل على معلومات تمهيدية عن المؤسسة محل التدقيق ،يبدأ في الشروع في تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي والتي تنطلق من دارسة وتقييم نضام الرقابة الداخلية ،ذلك لأنه يترتب على نتيجة هذا التقييم تحديد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به مدقق الحسابات وعلى أساس هذا التقييم فإنه إذا اتضح للمدقق أن نضام الرقابة الداخلية سليم وفعال فإنه يستطيع أن يختصر جزء كبير من برنامج التدقيق أما في حالة عدم فعالية هذا النظام فإن المدقق يكون مضطرا لتوسيع مدى ونطاق الفحص ومن ثم يقوم بتدقيق عناصر القوائم المالية وجمع أدلة إثبات تدعم أريه ،وعليه سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى:

- دارسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- حصول على أدلة الإثبات (المعلومات).
- تدقيق عناصر القوائم المالية.

المبحث الأول: دارسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم المدقق بفهم ودارسة نظام الرقابة الداخلية المطبق وهذا بعد أن يأخذ صورة عامة عن المؤسسة محل التدقيق ويقوم بتتبع مختلف إجراءات التدقيق المبدئية التي سبق ذكرها، وسوف نقوم في هذا العنصر التطرق إلى برنامج التدقيق و أوراق العمل التي يقوم المدقق بتحضيرهما بعد القيام بالإجراءات التمهيدية ومن ثم إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول:إعداد برنامج التدقيق

بعد انتهاء المدقق من كافة الإجراءات التمهيدية يقوم المدقق بوضع خطة عمل له ولمساعديه لإتمام الإجراءات الفنية لعملية التدقيق وتترجم هذه الخطة وفق برنامج مرسوم، وهذا ما سوف نتطرق في هذا العنصر من خلال تعريف برنامج التدقيق ومعرفة أهدافه وأنواعه.

أولا: تعريف برنامج التدقيق وأهدافه

برنامج التدقيق عبارة عن خطة عمل المدقق والتي سيتبعها في تدقيق الدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات، كما تحتوي هذه الخطة على الأهداف الواجب تحقيقها ،والخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق هذه الأهداف ،والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة، والشخص المسئول عن تنفيذها[1].

والبرنامج يخدم عدة أغراض منها:[2]

أنه ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق من أعمال، وهو أيضا تعليمات فنية تفصيلية يطلب المدقق تنفيذها من مساعديه، وهو سجل بالعمل المنتهي أي بما تم تدقيقه، ومن هنا يأتي دور البرنامج في كونه إدارة رقابة وتخطيط يستطيع المدقق بواسطتها تتبع عملية التدقيق وعدد المساعدين التي أمضيت في كل عملية.

ثانيا: أنواع برامج التدقيق :لا يمكن للمدقق وضع برنامج موحد للتدقيق في كامل المؤسسات التي يقوم بتدقيقها حتى لو كانت هذه المؤسسات تنشط في نفس القطاع لأن لكل مؤسسة خصوصياتها سواء على مستوى الهدف أو حتى على مستوى حجم المعطيات والمعلومات المحاسبية المتواجدة بها، فلكل مؤسسة ظروف العمل الخاصة بها وما يميزها عن غيرها، ويمكن القول بان هناك نوعين من برامج التدقيق هما:

[1] خالد أمين عبد الله ،**علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعلمية)** ،دار وائل ،الأردن ،2000 ،ص223 .

[2] خالد أمين عبد الله ،**مرجع نفسه** ،ص223 .

-برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدما :وهي نماذج مطبوعة ثابتة تحوي على كافة الخطوات التي تدخل في كافة عمليات التدقيق، يتقيد بها المدقق ومساعديه أثناء أدائهم لمهامهم، غير انه لا تخلو من بعض التعديلات في نقطة أو أكثر في ضوء ما يحصل عليه من بيانات ومعلومات من المؤسسة، ولهذه البرامج مزايا عديدة أهمها[1]:

- أنها تعتبر تعليمات صريحة واضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها.
- أنها ضرورية في المؤسسات الكبيرة.
- أنها تمكن بل تساعد على تقسيم العمل بين المدقق ومساعديه كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه .
- أنها تطمئن المدقق إلى عدم السهو عن اتخاذ بعض الإجراءات أو الخطوات الضرورية، كما تحول دون التكرار لبعض الخطوات.
- وباستعمالها يستطيع أي مساعد أن يتمم العمل دون عناء أو ضياع وقت في حالة غياب المساعد الآخر المنوط به مثل هذا العمل.
- ويعتبر البرنامج سجلا كاملا بما قام المدقق بأدائه، وبذلك يستخدم كدليل في حال المنازعات، كما يستخدم كأداة م ا رقبة على المساعدين.

لكن بالرغم من هذه المزايا، يعاب على هذا النوع من البرامج أنه يحول خطوات التدقيق إلى عمليا روتينية تنقص من استقلالية تفكير المدقق وتقديره الشخصي، كما أنه يقتل روح الإبداع والابتكار لديه، ولكن يمكن تفادي هذه العيوب أيضا إذا ما شجع المدقق موظفي مكتبه دوما على إبداء ملاحظاتهم عن تلك البرامج الموضوعة واقتراح التعديلات التي يرونها مناسبة، إضافة إلى قيام المدقق بمراجعة البرنامج الثابت.

-برامج تدقيق متدرجة :تتمثل في تحديد الخطوط الرئيسية لعملية التدقيق، وترك الخطوات التفصيلية الواجب إتباعها وكمية الاختبارات إلى ما بعد الشروع في عملية التدقيق، أي يتم تقريرها أثناء القيام بعملية التدقيق، ويمكن هذا النوع الموظفين من استغلال خبراتهم والتماشي مع الظروف المحيطة بهم، وأهم ميزة في هذا النوع من البرامج هو كونه يسمح للقائمين بأعمال التدقيق من التفاعل مع الظروف المحيطة التي قد تطرأ خلال القيام بعملية التدقيق، دون شروط أو قيود مسبقة قد تحد من فعالية الحلول.

[1] خالد أمين عبد الله ،**علم تدقيق الحسابات(الناحية النظرية والعلمية)** ،مرجع سابق ،ص:224 .

- **اوراق العمل :**إن أوراق العمل تشكل مجموعة متكاملة تحتوي على جميع البرامج من أدلة وبراهين وما تحصل عليه المدقق من بيانات ومعلومات أثناء التدقيق ونظرا لأهميتها سوف نتطرق لتعريفها وأنواعها وأغراضها.
- **تعريف أوراق العمل :**تعرف أوراق العمل بأنها " سجلات يحتفظ بها المدقق للإجراءات التي تم تنفيذها، والاختبارات التي تم إجراؤها والمعلومات التي تم الحصول عليها والنتائج المتوصل إليها خلال قيامه بعملية التدقيق"[1].
  - **أنواع اوراق العمل :**هناك نوعين رئيسيين هما :
  - **الملف الدائم :**يحتوي الملف الدائم على البيانات والمستندات التي لها صفة الاستمرارية النسبية، والتي ليست دائمة التغير ويحتوي الملف الدائم على بيانات أهمها:

معلومات أساسية عن المؤسسة تشمل ما يلي:[2]

عقد التأسيس والنظام الداخلي ،ملخص لطبيعة أعمال المؤسسة .

أسماء وعناوين المسؤولية عن الإدارة مع نسخ من توقيعهم .

- مخطط تنظيمي لمختلف أقسام المؤسسة.
- معلومات على النظام الحسابي والضبط الداخلي .
- العقود والاتفاقيات :وتشمل نظام الخدمة التعاقدية أو صندوق التقاعد ،أو أية اتفاقية حول المشاركة في توزيع الأرباح مع العمال والموظفين ،نسخ من عقود شراء الموجودات الثابتة عقود الإيجار للموجودات الثابتة ،عقود لاقترض،و أية عقود أخرى.
- صور البيانات الضريبية في الأعوام السابقة و ملخص عن نضم الرقابة الداخلية .

- **الملف الجاري :**بالإضافة إلى الملف الدائم يحتفظ المدقق بملف جاري والذي يحوي على أوراق عمل التدقيق وهي تلك البيانات والمستندات التي تتغير من فترة لأخرى مثال ذلك:
  - برنامج المراجعة للسنة الحالية

[1] هادي التميمي ،**مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية** ،الطبعة الثالثة ،دار وائل للنشر ،عمان ،الأردن ، 2004 ،ص:81.

[2] صبيح الطحان ،**أصول التدقيق الحديث** ،الطبعة الثانية ،مطبعة الزمان ،بغداد ،العراق ،1976 ،ص: 122-124.

- نسخة من المراسلات والتي تخص عملية التدقيق
- نسخة من القوائم المالية الخاضعة للتدقيق .
- نسخة من قيود التسويات ،الإقفال ،والقيود العكسية ويمكن للمدقق أن يضيق للملف الجاري أي مستندات أو بيانات أخرى يرى ضرورة إضافتها

ثالثا: أغراض أو ا رق العمل:

تخدم أوراق عمل المراجعة عدة أغراض منها:

1-تنظيم وتنسيق عملية التدقيق :أوراق عمل التدقيق تعتبر أداة مهمة لتنظيم وتنسيق الأوجه المختلفة لتنفيذ عملية التدقيق حيث يستطيع المدقق من خلال أوراق العمل الإشراف على مساعديه ومتابعة سير العمل حسب الخطة الموضوعة والموضحة لبرنامج التدقيق، ومن ثم تقييم النتائج المتوصل إليها.

2-مصدر للمعلومات :تعتبر أوراق عمل التدقيق مصدرا مهما للمعلومات أو البيانات التي يرى المدقق ذكرها سواء في تقريره الذي على يحوي رأيه الفني المحايد ،أو في شكل ملاحظات أو جداول أو غيرها من الإيضاحات.

3-تدعيم أ ري المدقق :تعتبر أوراق عمل التدقيق دليلا قويا وأساسا متينا لرأي المراجع الذي أعطاه في تقريره حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها.

4-الحجية القانونية :أوراق عمل التدقيق يمكن استخدامها كدليل إثبات أو كحجية قانونية أمام القضاء إذ ما تعرض المدقق للمساءلة القانونية أو اتهم بالإهمال والتقصير أو عدم بذل العناية المهنية المعقولة عند أدائه لعمله.

5-أساس لمراجعات قادمة :تعتبر أوراق عمل التدقيق في سنة سابقة مرجعا مهما للمدقق عند بدايته لعملية التدقيق في سنة لاحقة لنفس المؤسسة.

المطلب الثاني :طرق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية

لأجل تدقيق فعال وكفء فإن على المدقق الحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية كما أن معايير التدقيق الدولية والمعيار الثاني من معايير التدقيق الأمريكية يتطلب دارسة وفهم الرقابة الداخلية ولأجل دراسة وفهم الرقابة الداخلية سوف نتطرق إلى نظام الرقابة الداخلية من خلال تعريفها وذكر أهدافها وأقسامها ومن ثم إلى أساليب فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.

أولا:تعريف نظام الرقابة الداخلية وأهدافها .

يقصد بالرقابة الداخلية كل الوسائل الإجراءات التي تستخدمها المؤسسات لحماية أصولها ومجوداتها ،وللتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية ولرفع الكفاية الإنتاجية في المؤسسة وتحقيق الفعالية.

وتشمل هذه الوسائل ،الهيكل التنظيمي ،السياسات ،الأنظمة ،الإجراءات ،التعليمات ،المعايير ،دليل الحسابات الموازنات التقديرية ،التقارير ،القيود ،والتدقيق الداخلي.

يمكن حصر أهداف الرقابة الداخلية في الآتي:[1]

- حماية أصول المؤسسة من أي تلاعب أو اختلاس أو سوء استخدام.
- التأكد من الدقة المحاسبية المسجلة بالدفاتر لإمكان تحديد درجة الاعتماد عليها قبل اتخاذ أية قرارات أو رسم أي خطط مستقبلا.
- الرقابة على استخدام الموارد المتاحة.
- زياد الكفاية الإنتاجية للمؤسسة.
- وضع نظام للسلطات والمسئوليات وتحديد الاختصاصات.
- يعمل نظام الرقابة الداخلية بفاعلية لمنع أو اكتشاف الأحداث التي تسبب أضرار محتملة .

ثانيا :أقسام الرقابة الداخلية .

يمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أنواع هي:[2]

1-الرقابة الإدارية :وتهدف إلى رفع الكفاية الإنتاجية وإتباع السياسات المرسومة، وستند إلى تحضير التقارير المالية والإدارية والموازنات التقديرية والدراسات الإحصائية وتقارير الإنتاج و برامج التدريب وغير ذلك.

2-الرقابة المحاسبية :وتهدف إلى اختبار الدقة المحاسبية للمعلومات ومدى الاعتماد عليها، وتعتمد هذه الرقابة على الاستخدام الأمثل للحاسب الآلي وإتباع طريقة القيد المزدوج وحفظ حسابات مراقبة .

3-الضبط الداخلي :ويهدف إلى حماية الموجودات من السرقة أو الضياع أو التلف، ويعتمد الضبط الداخل على تقسيم العمل، وتحديد الصلاحيات والاختصاصات، وفصل الواجبات المتعارضة .

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي ،**المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال** ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،مصر ،2005 ،ص:652.

[2] أمين السيد أحمد لطفي ،**المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال** ،مرجع سابق ،ص:653.

ثالثا: أساليب فحص وتقييم الرقابة الداخلية

هناك عدة أساليب للتقييم منها [1] :

1-طريقة قائمة الأسئلة :يستخدم المدقق طريقة قائمة الأسئلة للحصول على المعلومات اللازمة للتعرف على مقومات الرقابة في النظم الالكترونية، وللحكم على مدى فاعلية هذه النظم في إنتاج البيانات المحاسبية.

2-طريقة تحليل خرائط النظم :إن خرائط النظم هي عبارة عن عرض بياني لإجراءات تدقيق البيانات في نظام أو في دورة محددة.

3-طريقة فحص كشوفات الأخطاء :تعد هذه الطريقة مكملة للطريقتين السابقتين، إن كشوف الأخطاء تبين الأخطاء الفعلية التي تم اكتشافها خلال عمليات التشغيل الخاصة بالتطبيقات المختلفة، إن تحليل الأخطاء والتعرف على الإجراءات التي اتبعت لتصحيحها تساعد المدقق بالأدلة والبراهين على بيان نواحي الضعف والقوة في إجراءات الرقابة المتبعة، وتساعد المدقق على تقرير مدى الاعتماد عليها لضمان دقة البيانات المحاسبية وسلامتها.

4-التقرير الوصفي :يقوم المدقق بوصف الإجراءات المتبعة في المؤسسة لكل عملية من عمليات النشاط، ومن يقوم بها، ونوعية المستندات والسجلات المستعملة، ومن المسئول عنها وهي مناسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ويعاب عليها صعوبة الشرح المطول[2].

[1] عطا الله سويلم الحسبان ،مرجع سابق ،ص: 654.

[2] خالد أمين عبد الله ،**علم تدقيق الحسابات**،مرجع سبق ذكره ،ص: 239.

المبحث الثاني: الحصول على أدلة الإثبات

إن التدقيق المحاسبي في حد ذاته هو عملية تجميع للأدلة والإثباتات التي على أساسها تمكن المدقق من إبداء رايه حول الشيء محل التدقيق ومن ثم فإنه من الضر وري للمدقق أن يحصل على قرائن كافية ومقنعة.

المطلب الأول: تعريف الأدلة الإثبات وأنواعه

سوف نتطرق إلى تعريف الأدلة الإثبات وأنوعها مع الشرح في هذا المطلب

أولا :تعريف أدلة الإثبات :

تعرف على أنها" المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبين على أساسها راية الفني المحايد".[1]

ثانيا: أنواع أدلة الإثبات وأهمها:[2]

1- **الوجود الفعلي :**هو نوع من أنواع الأدلة الموثوق فيها ويستخدم نظام الجرد الفعلي للتحقق من الوجود الفعلي للأصول مثل :المخزون، النقدية.

2 **المستندات :**تعتبر المستندات من أهم أدلة الإثبات في التدقيق والتي يقوم مدقق الحسابات بجمعها حيث أنها تعطي فرصة للمدقق للتحقق من المعلومات المسجلة في الدفاتر والسجلات ومثل هذه المستندات فواتير بيع البضاعة، فواتير الشراء، تقارير استلام المخزون.

3 **المصادقات (التقارير المعدة خارج المؤسسة)**:وهي التقارير التي يحصل عليها المدقق من أطراف خارج المؤسسة مثل :فواتير الشراء الواردة من الموردين، كشوف حسابات البنك، وتعبير التقارير المعدة خارج المؤسسة أقوى من حيث الاعتماد عليها عند قيام المدقق بفحصه.

4 **التقارير المعددة داخل المؤسسة من قبل الإدارة :**تعد هذه التقارير من قبل إدارة المؤسسة ويطلبها مدقق الحسابات للتحقيق من بعض الأمور الغامضة.

وبالإضافة إلى :[1]

[1] غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة**، دار المسيرة، الأردن،2006،ص: 180.

[2] غسان فلاح المطارنة ،مرجع نفسه ،ص:181.

5 **الدقة الحسابية :**تعتبر الدقة الحسابية وصحتها في دفاتر وسجلات المؤسسة دليل وقرينه يستند إليها المدقق عند قيامه بفحص الدفاتر والسجلات والتحقق من عمليات الجمع والطرح والضرب والقسمة لدفتر اليومية ودفتر الأستاذ وكذلك المصروفات والإيرادات وإعداد الحسابات الختامية والتحقق من ذلك كله يعطي للمدقق دليل على صحة ما تحويه الدفاتر والسجلات.

6 **وجود نظام رقابة داخلي سليم :**يعتبر نظام الرقابة الداخلي السليم الخالي من الثغرات دليلا على صحة الدفاتر وخلوها من الأخطاء والتلاعب.

7 **الأحداث اللاحقة لإعداد الميزانية :**بعد أن ينهي مدقق الحسابات أعمال التدقيق وبعد إعداد تقريره النهائي، قد تقع أحداث بعد إعداد التقرير وربما تكون قرينة أو دليل على صحة بعض العناصر الواردة في القوائم المالية المدققة.

8 **الارتباط بين البيانات :**النظام المحاسبي السليم يؤدي إلى ارتباط البيانات والمعلومات مما يعني أنه يؤدي هدفه بدقة وبما أن المدقق يسعى للحصول على أدلة وقرائن، فالارتباط بين البيانات بحد ذاته يعتبر دليلا قويا مثل يجب أن يكون هناك ارتباط بين الفوائد المقبوضة والقروض المستحقة للمؤسسة.

المطلب الثاني :وسائل الحصول على أدلة الإثبات

عند الحصول على فهم للمؤسسة وأداء الإجراءات التمهيدية يبدأ المدقق بجمع أدلة الإثبات وللحصول عليها يحتاج المدقق إلى التعاون مع المؤسسة و بصورة مستقلة، على شكل تقارير أو أراء أو تقييمات أو بيانات من خبير ما ومن أمثلة ذلك تقييمات لأنواع معينة من الأصول، كالأراضي والمباني، قياس العمل المنجز والعمل الذي سيتم انجازه في المقاولات تحت الانجاز، الآراء القانونية المتعلقة بتفسير القوانين والاتفاقيات والأنظمة[2] .

ومن إجراءات التدقيق التي يستعين بها المدقق تتمثل فيما يلي [3]:

---

[1] حسن القاضي وحسين حدوح ،**أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية** ،مؤسسة للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن ،2003 ،ص: 309-311.

[2] أحمد حلمي جمعة ،**تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية** ،مرجع سبق ذكره ،2009 ،ص:81.

[3] نواف محمد عباس الرماحي ،**مراجعة المعاملات المالية** ،دار صفاء للنشر والتوزيع ،عمان ،الأردن ،2009 ،ص:43.

اولا:الجرد العملي : يعتبر

الجرد من أقوى أدلة الإثبات باعتباره دليلا ماديا ملموسا فالمدقق عند قيامه بتدقيق بعض عناصر الأصول تدقيقا مستنديا قد يشك في صحة هذه المستندات أو في ما تحتويه كميا من بيانات لذا فإنه يلجأ إلى عملية الجرد الفعلي التي تعتبر قرينة قاطعة على صحة ما ورد في المستندات أو في الدفاتر وينطبق ذلك على عناصر الأصول مثل المخزون والنقدية في الصندوق والاستثمارات الموجودة في المؤسسة في نهاية العام ومن مهام المدقق في عملية الجرد ما يلي:

- يجب التأكد من ملكية المؤسسة للعنصر الخاضع للجرد ليعتبر الوجود الفعلي دليلا قاطعا.
- التأكد من صحة الجرد الكمي، و مراجعة تقييم والتأكد من أنه لم يحدث تغيير في أسس تقييم المخزون ولا في أسس الجرد عن الأعوام السابقة.
- يجب إجراء عملية الجرد للنقدية من قبل المدقق أو أحد مندوبيه أو تحت إشرافهم المباشر.

ثانيا: التدقيق الحسابي:

- تدقيق العمليات الحسابية للأرقام الواردة في المستندات المحاسبي للتأكد من صحتها.
- تدقيق دفاتر اليومية والتأكد من صحة المجاميع فيها ومن صحة نقل هذه المجاميع.
- تدقيق ترحيل العمليات من دفتر أو دفاتر اليومية إلى الحسابات الخاصة بها في دفتر أو دفاتر الأستاذ.
- التأكد من استخراج أرصدة الحسابات المختلفة سواء في دفتر الأستاذ العام أو دفاتر الأستاذ المساعدة مع مطابقة الأرصدة الإجمالية للحسابات دفتر الأستاذ العام مع مجموع الأرصدة التحليلية لكل حساب إجمالي في دفتر الأستاذ المساعد.
- تدقيق قوائم الجرد للتأكد من دقة استخراج قيم المخزون السلعي حيث يتم ضرب سعر الوحدة في عدد الوحدات لاستخراج إجمالي القيمة لكل عنصر على حدة ومن ثم لإجمالي العناصر.
- التأكد من توازن ميزان المراجعة بالمجاميع وبالأرصدة وكذلك التأكد من توازن قائمة المركز المالي من الناحية الحسابية لأن عدم التوازن يدل على وقوع أخطاء حسابية و التوازن لا يعني صحة العمليات.

ثالثا:التدقيق المستندي تعتبر

المستندات المحاسبية أساس القيد في الدفاتر فهي المرحلة الأولى من مراحل الدورة المحاسبية ولابد لكل عملية مالية من مستند يؤيدها أو يؤيد حدوثها فيجب التأكد من:

- أن لكل عملية تم قيدها بالدفاتر مستند أو أكثر يؤيدها.
- أن هذه المستندات مستندات صحيحة وقانونية.

التدقيق المستندي والتدقيق الحسابي يتم تنفيذها بطريقة اختبار ولعدم الإمكانية بتدقيق جميع المستندات التي بحوزة المؤسسة إلا أن العينات التي يتم اختيارها لتدقيقها يجب أن تكون كافية وملائمة.

رابعا:المصادقات الشهادات

أو الإقرارات أو المصادقات هي وثائق مكتوبة تهدف إلى إقرار حقيقة ما أو تأكيدها يحصل عليها المدقق من داخل أو خارج المؤسسة لتدعيم الفحص الذي قام به، وتمثل الإقرارات الخارجية شهادات تصدر عن جهات ليس لها مصلحة في اختلاس أو تزوير البيانات المتعلقة بالمؤسسة وبذلك يمكن الاعتماد عليها كأدلة إثبات قوية، حيث يمكن الحصول على وسائل التأكيد الخارجية من خلال رسائل من المدينين الدائنين، عملاء، بنوك تؤكد أرصدتهم الظاهرة في حسابات المؤسسة وذلك بناءا على رسائل توجهها المؤسسة إليهم تطلب فيها تأكيد الأرصدة.

خامسا:الاستفسارات

يتضمن نظام الاستفسارات ما يقوم المدقق بتوجيهه من أسئلة أو إيضاحات أو طلب معلومات أو بيانات من الجهات المختلفة خصوصا إدارة المؤسسة وذلك لتأكيد صحة بعض الأدلة أو القرائن الذي قام بجمعها أثناء عملية التدقيق ،فقد يرى المدقق أثناء جمعه للمستندات والدفاتر والسجلات أن بعض النقاط بحاجة إلى إيضاح أو تفسير ولهذا فإنه يلجأ إلى الجهات المسئولة لطلب المزيد من الإيضاحات أو البيانات وهذه الجهات قد تكون الإدارة العليا للمؤسسة أو موظفيه ومن خلال هده الإيضاحات أو التفسيرات يتمكن المدقق من تكوين راية النهائي في الموضوع محل التدقيق وقد تكون الإيضاحات أو الاستفسارات شفوية أو قد تكون مكتوبة، وعلى المدقق في حالة عدم تمكينه من حق طلب البيانات أو الإيضاحات التي احتاج إليها أثناء عملية التدقيق إثبات ذلك في تقريره إلى مجلس الإدارة.

سادسا:التدقيق الانتقادي :تعتمد هذه الوسيلة من وسائل جمع أدلة الإثبات على مهارة المدقق وخبرته فهي تشمل الفحص السريع الخاطف للمستندات والدفاتر والسجلات والقوائم المالية مثل وجود اسم شخص أو شركة لم

يسبق وان ظهر له حساب بدفتر الأستاذ العام عند ورود المصادقات للمدقق وهنا قد يكتشف المدقق إرسال المؤسسة خطابات(رسائل)إلى أشخاص وهميين ويتوقف مدى نجاح التدقيق الانتقادي على القدرة الفنية والخبرة السابقة للمدقق كما أن هذه الوسيلة تفيد كثيرا في اختصار جزء كبير من الوقت والجهد الذي يبذله المدقق أثناء قيامه بواجباته كما أنها تمثل أدلة إضافية لإثبات العمليات التي لا تكون واضحة إذا تم تدقيقها من واقع الدفاتر والسجلات ولهذا كثيرا ما يعتمد التدقيق الانتقادي على الخروج من نطاق السجلات والدفاتر والمستندات إلى تقصي الحقائق من مصادر أخرى والاعتماد على الاستنتاج السليم.

سابعا:المقارنات :المقارنة هي عبارة عن إجراء مقابلة بين شيئين أو أكثر بقصد تحقيق هدف معين وبالتالي فإن المقارنات كوسيلة من ووسائل الحصول على أدلة وقرائن الإثبات، حيث يقارن مدقق الحسابات عناصر قوائم نتيجة الأعمال بعضها ببعض للفترة محل الفحص أو بالفترات السابقة بقصد التحقق من صحة العناصر التي تتضمنها هذه القوائم والنتائج التي تفصح عنها والكشف عن أية انحرافات أو أخطاء وقعت ومعرفة الأسباب والتغيرات التي أدت إلى وقوعها.

ثامنا:فحص السجلات الفرعية :كثيرا ما يتضمن دفتر الأستاذ العام حسابات إجمالية مثل حساب إجمالي المدينين وحساب إجمالي الدائنين والتي يتم تفصيلها في دفاتر أستاذ مساعدة أو خاصة ن لذا فإن مدقق الحسابات عند فحصه لأرصدة الحسابات الإجمالية يجب أن يقوم أيضا بفحص البيانات التحليلية للحسابات الإجمالية في دفاتر الأستاذ المساعدة رغم تساوي مجموع أرصدة الحسابات التحليلية بدفاتر الأستاذ المساعدة مع رصيد الحساب الإجمالي لها بدفتر الأستاذ العام.

تسعا:التحليل المالي :يعد أحد الوسائل التي يمكن من خلالها الحصول على دليل إثبات وذلك من خلال اللجوء إلى استخدام النسب المالية :مثل نسب السيولة.[1]

[1] نواف محمد عباس الرماحي ،**مراجعة المعاملات المالية** ،مرجع سابق ،ص:44-45.

المبحث الثالث:تدقيق عناصر القوائم المالية

بعد الانتهاء من تسجيل وتلخيص العمليات المالية، تقوم المؤسسة بإعداد أربع قوائم مالية وذلك من البيانات المحاسبية التي قامت بتلخيصها، ونظرا لأهمية القوائم المالية سوف نتطرق إلى تعريفها وذكر أهدافها وتدقيق عناصر القوائم المالية التي تتمثل في تدقيق عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج.

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية وأنواعها

أولا: مفهوم القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية المنتج الرئيسي لنظام المعلومات المحاسبية التي تقوم بمعالجة الأحداث المالية المختلفة وعرضها خلال السنة لإنتاج مخرجات تساعد متخذي القرارات الإدارية في اتخاذ قرارات رشيدة، فمن خلال الكم الهائل من الأحداث والبيانات المالية التي تقع خلال السنة ينتج نظام المعلومات المحاسبية القوائم المالية السنوية التي تعكس الحالة المادية والاقتصادية للمؤسسة، ولكي تكون المعلومات المحاسبية المستخرجة من القوائم المالية ذات فائدة لمستخدمي تلك القوائم، يجب أن تتصف بخصائص معينة أي وجود مقاييس ومعايير تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدمي تلك المعلومات وذلك لتحقيق الأهداف المرغوبة.

إن الخصائص النوعية للقوائم المالية هي القابلية للفهم كما يفترض أن يكون لدى مستخدمي القوائم المالية مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية، كما أن من ضمن الخصائص النوعية الملائمة أي يجب أن تكون المعلومات ملائمة لحاجات صناع القرارات، كما يجب أن تتمتع المعلومات المحاسبية بالموثوقية حتى يمكن الاعتماد عليها، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز، ما يجب أن تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة، كما يجب أخذ التوقيت في الاعتبار، أي يجب أن تقدم في الوقت المناسب كي لا تفقد قيمتها[1].

كما تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة لتكون صالحة لقاعدة عريضة من المستخدمين[2].

[1] يوسف محمود جربوع ،" **مجالات مساهمة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية في تحسين القرارات الإدارية للشركات المساهمة العامة في فلسطين**"، مجلة الجامعة الإسلامية(سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الخامس عشر ،العدد الثاني ،غزة ،فلسطين ،2007 ،ص: 509.

[2] هوام جمعة ،**المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية** ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ، 2010، ص: 30.

وتتمثل القوائم المالية في الأنواع التالية:[1]

قائمة المركز المالي(الميزانية):تعرض هذه القائمة معلومات مفيدة حول الوضع المالي للمؤسسة في مدة تاريخية معينة ،وتضم معلومات حول الأصول والالتزامات وحقوق الملكية .

حيث تترجم الميزانية وضعية ممتلكات المؤسسة من خلال عرض توضيحي مفصل لمختلف استخدامات المؤسسة والموارد التي سمحت بتمويلها خلال فترة زمنية معينة، وينبغي أن تشمل الميزانية على:[2]

الأصول :والتي يميز فيها بين الأصول غير الجارية والأصول الجارية، فمعيار التمييز يتمثل في المدة أي ما كان أكثر من سنة فهو أصل غير جاري أما الذي اقل من سنة فهو أصل جاري.

الخصوم :كذلك ميز النظام المحاسبي المالي عناصر الخصوم إلى خصوم غير جارية و أخرى جارية و عليه فإن الأموال الخاصة والديون الأكثر من سنة هي خصوم غير جارية أما الديون التي هي اقل من سنة فهي خصوم جارية.

2- جدول حساب النتيجة(قائمة الدخل):وهو بيان ملخص للأعباء والنواتج خلال سنة مالية ويهدف إلى بيان نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن فترة زمنية معينة غالبا ما تكون سنة كاملة.

3- جدول تدفقات الخزينة(قائمة التدفقات النقدية):وتقوم هذه القائمة بتوضيح التدفقات النقدية الداخلة

والتدفقات النقدية الخارجة وذلك من الأنشطة التشغيلية والأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية.

4- جدول تغيرات الأموال الخاصة(قائمة التغيرات في حقوق الملكية):وهذه القائمة تقوم بتلخيص التغيرات في حقوق الملكية عن فترة زمنية معينة.

5- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة: يوفر معلومات مكملة للمي ا زنية ولحسابات النتائج.

[1] مسعد محمود الشرقاوي ،**مبادئ المحاسبة المالية** ،اثراء للنشر والتوزيع ،الأردن ، 2009 ،ص:30.

[2] وهيبة ناصري،" **نظام المعلومات المحاسبية أساس للتشخيص المالي**"، الملتقى الوطني حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية، المركز الجامعي محمد الشريف مساعدية سوق أهراس، الجزائر، يومي 22-23ماي2012،ص9.

المطلب الثاني:تدقيق حسابات الميزانية وجدول النتائج

سنتناول في هذا العنصر تدقيق عناصر القوائم المالية من خلال التطرق إلى تدقيق حسابات الميزانية والجدول النتائج.

أولا: تدقيق حسابات الميزانية.

سوف نتطرق إلى تدقيق حسابات التثبيتات حسابات المخزونات وحسابات الغير وتدقيق حسابات رؤوس الأموال والحسابات المالية حيث ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي:[1]

- **الوجود :**يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية.
- **التقييم :**أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر تم تقييمها بشكل سليم.
- **التسجيل المحاسبي :**يعني كل العمليات تم تسجيلها محاسبيا بشكل سليم.

1 –التحقق من التثبيتات :كما يفضل تسميتها البعض بالأصول الثابتة وهي كل الأصول ذات القيمة الثابتة نسبيا أي أكثر من سنة وهي مدة الدورة المحاسبية المالية العادية وقد تكون هذه الأصول أصول غير ملموسة أي معنوية ولكنها ذات قيمة ثابتة وتدر منافع مستقبلية وقد تكون ملموسة كالعتاد و الأراضي وكل ماله وجود فعلي ملموس ويستخدم في توليد منافع اقتصادية مستقبلية.

يقوم المدقق من التحقق من هذه العناصر عبر الآتي: [2]

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

–الحيازة :يتحقق المدقق من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة والتي هي ظاهرة في القوائم المالية، من خلال فواتير الشراء أو عقود تثبيت ملكية المؤسسة للأصل موضوع التدقيق.

---

[1] حسين بلعجوز ،" **التشخيص المالي للمؤسسة الاقتصادية من منظور التحليل الوظيفي للميز نية المالية**" ،الملتقى الوطني حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية ،المركز الجامعي محمد الشريف مساعدية سوق أهراس ،الجزائر ،يومي22-23ماي2012،ص:3.

[2] لبوز نوح ،**مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة** ،مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية ،الجزائر، 2007 ،ص: 40.

-التقييم :يعمل المدقق على التحقق من صحة تقييم الأصول الثابتة للمؤسسة، وذلك بالتأكد من صحة التقييم الأولي للأصل من خلال تسجيل ثمن شرائه زائد المصاريف التي تحملتها المؤسسة لقاء الحصول علية، كما يتحقق من صحة حساب وتسجيل إهلاكه تبعا للطريقة المحددة(إهلاك ثابت، متزايد أو متناقص)، ومراعاة الثبات في طرق الإهلاك من سنة لأخرى وطرق التقييم للأصول الثابتة (التقييم وفقا لسعر السوق أو التكلفة التاريخية).

-التسجيل المحاسبي :يعمل المدقق على التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة ومرفقة معه.

2-التحقق من المخزونات :تشتمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخزن سواء التي تنتجها المؤسسة 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 المدقق بذل العناية المهنية اللازمة للتحقق من عناصر المخزون باعتبار الحركة الكثيرة والمستمرة لعناصره من خلال الآتي [1]:

-الوجود :يسعى المدقق إلى التأكد من أن المخزون موجود فعلا 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 مطابق لما هو موجود بالدفاتر.

-الحيازة :يجب على المدقق أن يتحقق من ملكية المؤسسة للعناصر، انطلاقا من تدقيق العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون، كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارجها.

-التقييم :ينبغي على المدقق التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طرق التقييم المتعلقة بالمخزونات من سنة إلى أخرى، وتبني طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات كطريقة (LIFO) مثلا أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.

[1]لبوز نوح ،**مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة** ،مرجع سابق ،ص: 41.

-التسجيل المحاسبي :يسعى المدقق إلى التحقق من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما وأن كل الوثائق المدعمة بهذا التسجيل موجودة فعلا ومرفقة معه.

3-التحقق من حسابات الغير(المتعاملين)والحسابات المالية :[1]

ويقصد بحسابات الغير أو حسابات المتعاملين الأطراف الأكثر تعاملا مع الكيان كالموردين و الزبائن ،أما الحسابات المالية تمثل كل حساب مالي وهو كيان يحتفظ فيه الأموال سواء في صندوق أو لدى هيئة مالية هذه الهيئة لا ينظر لها نظرة المتعامل وإنما ينظر للحساب لديها وكأنه مستقل عنها.

يمكن أن يتحقق المدقق من هذين العنصرين من خلال النقاط التالية:

-الوجود :يعمل المدقق على التحقق من الوجود الفعلي لحسابات المتعاملين والحسابات المالية من خلا القيام بالمقاربات الضرورية بين ما هو مسجل محاسبيا وبين ما هو مسجل عند الغير، كأن يتأكد من صحة رصيد المورد مع ما هو مسجل عنده عن طريق المصادقات التي يتحصل عليها المدقق.

-الحيازة :إن حسابات المتعاملين والحسابات المالية المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة ينبغي أن تتعلق بها فلا يصح تسجيل أي شيء لا تكون المؤسسة طرفا فيه.

-التقييم :يستعمل المدقق التدقيق المستندي والحسابي للوقوف على تقييم سليم لحسابات المتعاملين والحسابات المالية وفق طرق معتمدة للتقييم، كأن يستعمل طريقة التقييم وفقا لسعر السوق أو اعتماد أي طريقة أخرى معتمدة من طرف المؤسسة وكذلك من طرف الجهة الأخرى المدينة أو الدائنة للمؤسسة.

-التسجيل المحاسبي :بغية تقديم معلومات محاسبية معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ينبغي أن تعالج البيانات المتعلقة بالعمليات المختلفة للعنصر وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وأن يستند هذا التسجيل إلى وثائق تبرر العملية والتسجيل.

[1] لبوز نوح ،**مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة** ، مرجع سابق،ص:88.

4-التحقق من حسابات الغير(المتعاملين)والحسابات المالية :ويقصد بحسابات الغير أو حسابات المتعاملين الأطراف الأكثر تعاملا مع الكيان كالموردين والزبائن، أما الحسابات المالية تمثل كل حساب مالي وهو كيان يحتفظ فيه الأموال سواء في صندوق أو لدى هيئة مالية هذه الهيئة لا ينظر لها نظرة المتعامل وإنما ينظر للحساب لديها وكأنه مستقل عنها.

يمكن أن يتحقق المدقق من هذين العنصرين من خلال النقاط التالية:[1]

-الوجود :يعمل المدقق على التحقق من الوجود الفعلي لحسابات المتعاملين والحسابات المالية من خلا القيام بالمقاربات الضرورية بين ما هو مسجل محاسبيا وبين ما هو مسجل عند الغير، كأن يتأكد من صحة رصيد المورد مع ما هو مسجل عنده عن طريق المصادقات التي يتحصل عليها المدقق.

-الحيازة :إن حسابات المتعاملين والحسابات المالية المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة ينبغي أن تتعلق بها فلا يصح تسجيل أي شيء لا تكون المؤسسة طرفا فيه.

-التقييم :يستعمل المدقق التدقيق المستندي والحسابي للوقوف على تقييم سليم لحسابات المتعاملين والحسابات المالية وفق طرق معتمدة للتقييم، كأن يستعمل طريقة التقييم وفقا لسعر السوق أو اعتماد أي طريقة أخرى معتمدة من طرف المؤسسة وكذلك من طرف الجهة الأخرى المدينة أو الدائنة للمؤسسة.

-التسجيل المحاسبي :بغية تقديم معلومات محاسبية معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة ينبغي أن تعالج البيانات المتعلقة بالعمليات المختلفة للعنصر وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وأن يستند هذا التسجيل إلى وثائق تبرر العملية والتسجيل.

5-التحقق من حسابات رأس المال :إن تفكير المستثمرين بالنشاط والاستثمار في قطاع معين يؤدي إلى إنشاء مؤسسة بشكل قانوني معروف وبعقد تأسيسي ضمن حقوق كل الأطراف المساهمة فيها، ففي هذا الإطار يقدم المساهمون أموالهم وتقسم إلى أسهم تكون حصة كل واحد منهم بقدر مساهمته ويحدد في لها عدد أسهمه، لذا وجب على المدقق التحقق من أسهم الشركاء وعددها ومن تقييمها بشكل سليم وتسجيلها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية، وكذا تتبع تداول أسهم المؤسسة في السوق المالية والتأكد من التوزيع السليم للأرباح والخسائر الناتجة عن الدورة موضوع التدقيق وكذا تخصيص الاحتياطات بما يتفق مع قرارات مجلس

[1] لبوز نوح ،**مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة**، مرجع سابق ،ص:98.

الإدارة والقانون المعمل به، ففي ظل الذي سبق يمكن سن أحكام عامة للتحقق من حسابات رؤوس الأموال هي على النحو الآتي:[1]

التأكد من القانون الأساسي الأصلي وتأشيره من قبل الموثق وتسجيله لدى مصلحة الضرائب بالأخص مصلحة التسجيل ويطلب المدقق القانون الأساسي لمعرفة إسم الشركة وطبيعة النشاط وعدد الشركاء وعمرها كما يطلب الملحق ويجب أن يكون مؤشر عليه من قبل الموثق ومن خلال يتعرف على المسير ومسؤولياته، ويطلب السجل التجاري.

- الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة بخصوص التخصيص وزيادة أو خفض رأس المال وتعديل حقوق المساهمين
- يفحص المكتتبين في الأسهم ويطلع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب والتخصيص والسداد الكلي لهم .
- يتحقق من أن المساهمين قد سددوا ما عليهم اتجاه المؤسسة.
- فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه من حيث عدد وقيم شهادات الأسهم وكل ما يرتبط بالمساهمين.
- في حالة عدم سداد رأس المال بالكامل يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

ثانيا: تدقيق حسابات النتائج

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

الوجود :يعمل المدقق في هذا الإطار على التحقق من أن النواتج والأعباء تتعلق مباشرة بالمؤسسة، أي أن تكون طرفا فيها، ويكون ذلك باستعمال التدقيق المستندي من حيث أن لكل عملية مستند تقوم عليه وأن يتأكد من الوجود الفعلي للعملية.

[1] مسعد محمود الشرقاوي ،**مبادئ المحاسبة المالية** ،مرجع سبق ذكره ،ص:45-46.

- **التقييم :**تظهر النواتج والأعباء بأرصدة نهائية في القوائم المالية الختامية، لذلك ينبغي على المدقق أن يتحقق من صحة تقييمها من حيث تبويبها وصحة معالجتها وتقييمها وفقا لطرق واضحة وثابتة من سنة لأخرى.
- **التسجيل المحاسبي :**يسعى المدقق إلى التحقق من سلامة تسجيل الأعباء والنواتج والتقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، إذ يجب تسجيل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفقا للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة موضوع التدقيق.

خلاصة :

من خلال ما سبق نستنتج من هذا الفصل أن التدقيق هو فحص مهني مستقل للقوائم والبيانات المالية المتعلقة بمؤسسة معينة وصولا إلى تأكيد معقول لإبداء أ ري فني مستقل ومحايد حول عدالة القوائم المالية في نهاية سنة مالية معينة، كما أنه يمكن من اكتشاف الأخطاء والغش والتحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها، كما أن المدقق يلتزم بمجموعة من المعايير والإجراءات التي تساعده في عملية التدقيق وعند قيام المدقق بتنفيذ مهمته فإنه يبدأ بدارسة نضام الرقابة الداخلية ويقوم بإعداد برنامج للتدقيق وهو عبارة عن خطة يتقيد بها أثناء عملية التدقيق وإعداد أوراق عمل وهي عبارة عن سجلات تحتوي على برامج وأدلة براهين وما تحصل علية المدقق أثناء التدقيق ومن ثم يقوم بجمع أدلة الإثبات التي تدعم رأيه ومن ثم تدقيق عناصر القوائم المالية من خلال تدقيق عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج، حيث ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي :الوجود، الحيازة، التقييم، والتسجيل المحاسبي في الأخير تنتهي عملية التدقيق المحاسبي بإعداد تقرير يبدي فيه المدقق رأيه حول عدالة القوائم المالية.

تمهيد:

التدقيق قد عرف تطورا معتبرا ويبقى هذا التطور مستمرا في مجال العلاقات الاقتصادية مما جعل المؤسسة تتعامل مع هيئات لها مصالح مباشرة أو غير مباشرة حتى أصبح في وقتنا الحالي يمس تقريبا جميع الميادين والمعلومات التي تستطيع معالجتها وتحليلها ،وجب أن تتمتع مهمة التدقيق بصفة الحياد والموضوعية في لإيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر على هذا الأساس نبرز مختلف التعاريف والمقاربات للتدقيق.

وسوف نتناول في هذا الفصل:

- الإطار النظري للتدقيق المحاسبي.
- مبادئ التدقيق المحاسبي وأنواعه.
- معايير التدقيق وشروط مدقق الحسابات.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

تعتبر مهنة التدقيق بمثابة المرحلة النهائية في مجال الدراسات المحاسبة، فمن يزاول مهنة التدقيق يجب أن يكون ملما بالمبادئ والقواعد والأساسات والإجراءات المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة من فترة مالية لأخرى والغرض من قيامه بالتدقيق هو اعدد تقرير يتضمن رأيه المهني والمحايد في القوائم المالية كوحدة واحدة ،يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم.

المطلب الأول: التعاريف المختلقة للتدقيق المحاسبي

تم تعريف عملية تدقيق الحسابات من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي والهيئات والمجالس المهنية، إلا أنها تصب في نفس الهدف، ومن أهم تلك التعاريف ما يلي:[1]

التعريف الأول: " التدقيق هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع فحصا اقتصاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة".

التعريف الثاني: " التدقيق علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة".

التعريف الثالث: ومن خلال التعريف الذي ورد في قائمة المفاهيم الأساسية للتدقيق الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية يمكن تحديد ماهية تدقيق الحسابات في النقاط التالية:

1-تدقيق الحسابات عملية منتظمة ويعني ذلك أن الفحص الذي يقوم به المدقق يعتمد على التخطيط المسبق والمتمثل في برنامج التدقيق المعد قبل البدء في عملية التدقيق.

[1] محمد فضل مسعد و د. خالد راغب الخطيب ،**دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات** ،دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع ،عمان ،الطبعة الأولي 2009 ،ص:9.

2-تمثل أدلة الإثبات الأداة الأساسية الدالة على الأحداث الاقتصادية لتقييمها بصورة موضوعية.

3-يمثل الحكم الشخصي للمدقق دورا أساسيا في إجراء التطابق بين العناصر محل الفحص والمعايير الموضوعة، وتحديد ماهية الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية.

التعريف الشامل : من التعاريف السابقة يمكن استخلاص التعريف الشامل: التدقيق هو فحص انتقادي فني محايد من أجل إبداء رأي في شكل تقرير حول المعلومات المالية لأي مؤسسة بغد النظر عن هدفها سواء كان الهدف تجاري وربحي أو غير ذلك وعن حجمها أو شكلها القانوني خلال نهاية فترة زمنية معينة.

وبالتالي يشمل التدقيق العناصر التالية: [1]

الفحص : فحص المستندات السجلات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها ،تحليلها ،تبويبها أي فحص القياس المحاسبي (الكمي، النقدي).

التحقيق : هو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المؤسسة عن فترة زمنية معينة.

إن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان إذ تمكنا، المدقق من إبداء رأيه وذلك من خلال إثبات صورة عادلة لنتيجة المؤسسة ومركزها المالي.

التقرير : وهو ختام عملية التدقيق إذ هو بلورة حقيقية لنتائج عملية الفحص والتحقيق في شكل التقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها.

المطلب الثاني: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي أهميته وأهدافه

أولا: التطور التاريخي للتدقيق[2]

تشتق كلمة التدقيق auditing (audit) من التعبير اللاتيني audite وتعني الاستماع ,حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة و التي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع ,و بعد الجلسة يقدم المدققين

[1] احمد حلمي جمعة ، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ، دار صفاء للنشرو التوزيع ،عمان ،2000 ،ص: 10،11.

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات ،الناحية النظرية والعملية** ،دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن ،2007 ،ص: 71.

تقاريرهم مع ملاحظة ان عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية ,وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المكتسبة .

الفترة من العصر القديم إلى غاية 1500م:ما يعرف المحاسبة على أنها كانت مقتصرة على الهيئات الحكومية ,و كذا المشروعات العائلية و كان الهدف منها الوصول إلى الدقة و منع حدوث أي تلاعبات أو غش بالدفاتر المحاسبية و كان المدقق ان هذه الفترة يكتفي بالاستماع للحسابات التي كانت تتلى عليه ,على أن يقف على مدى صحة هذه المعلومة بناء على تجربته.

الفترة من1500م إلى 1850م: لم يتغير هدف التدقيق خلال هذه الفترة عن الفترة السابقة، إذ اقتصر على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير في الدفاتر المحاسبية، غير أن هذه الفترة شهدت ما يسمى بانفصال الملكية وهو مزاد من الحاجة إلى المدققين، ورغم ذلك بقيت ممارسة التدقيق بصفة تفصيلية.

الفترة من1850م إلى 1905م:شهدت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة الكبيرة تزامنا مع الثروة الصناعية في الملكية المتحدة وتطور التجارة، وزيادة الفجوة بين المالكين والإدارة المحترفة.

ثانيا: أهمية التدقيق المحاسبي وأهدافه

1-أهمية التدقيق المحاسبي: تمثل أهمية التدقيق المحاسبي في اعتباره وسيلة لا غاية وهدف هذه الوسيلة هو خدمة مجموعة متعددة من الطوائف والتي تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المحاسبية للمؤسسة في اتخاذ قراراتهم ورسم خططها المستقبلية وتتجلى هذه الأهمية في:[1]

- اعتماد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية من أجل وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، ولهذا فإنها تعتمد اعتمادا أساسيا على البيانات المحاسبية الصحيحة وليس هناك من ضمان لصحة ودقة البيانات المحاسبية إلا عن طريق فحصها من قبل هيئة فنية محايدة .

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2003 ،ص: 7،8.

- إن الملاك والمستخدمين يلجئون إلى القوائم المالية المختلفة من أجل معرفة الوضع المالي للوحدة الاقتصادية مدى قوة المركز المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم واستثماراتهم من أجل تحقيق أكبر عائد ممكن.
- اعتماد الموردين والدائنين على تقرير المدقق الذي يوضح إذا كانت القوائم المالية صحيحة وسليمة من أجل تحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على تسديد المؤسسة لالتزاماتها قبل الشروع في منح الائتمان التجاري وتوسيعه.
- كما يعتبر التدقيق هاما بالنسبة للبنوك ومؤسسات الاقتراض حيث أن هذه المؤسسات والبنوك تعتمد على القوائم المالية وتقارير المدقق ولدراسة وتحليل القوائم المالية قبل الشروع في إعطاء القروض ويعتبر التدقيق الأساس من أجل إعطاء القروض (الائتمان المصرفي) أي التمويل قصير الأجل.
- اعتماد الهيئات الحكومية على البيانات التي تصدرها المؤسسات لأغراض متعددة كمراقبة النشاط الاقتصادي أو فرض الضرائب وذلك عن طريق اعتمادها لبيانات واقعية حقيقة صحيحة، بالإضافة إلى أن بعض الدول تقوم بتحديد أسعار سلع ومنتجات وتقديم الإعانات معتمدة في ذلك على جهات محايدة التي تقوم بالفحص للبيانات والتحقيق فيها لإبداء الرأي الفني على مدى صحة تلك البيانات ومدى الاعتماد عليها.
- اعتماد رجال الاقتصاد على القوائم المالية وما تحتويه من بيانات محاسبية في تحليل وتقدير الدخل القومي ووضع برامج للخطط الاقتصادية، كما تعتمد دقة تقديراتهم على دقة البيانات المحاسبية المعتمدة.
- اعتماد نقابة العمال على القوائم المالية من أجل مفاوضة مع الإدارة من أجل وضع سياسة عامة للأجور وتحقيق مزايا العمال.
- مساهمة التدقيق المحاسبي في تخصيص الموارد المتاحة.
- المساهمة الفعالة في تنمية المجتمعات بهدف حماية الاستثمارات وإيضاح حالات الإسراف والتلاعب ويعتبر التدقيق خير عون للدولة من أجل تحقيق أهدافها الخاصة ورفع المستوى المعيشي وتوفير الرفاهية للمجتمع لتحقيق التنمية الاقتصادية.

2-أهداف التدقيق المحاسبي:

هناك نوعين من الأهداف: أهداف تقليدية، وأخرى حديثة أو متطورة[1].

(ا) **الأهداف التقليدية:** بدورها تتفرع إلى:

1أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2 أهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا ومستقبلا.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملأ الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

(ب) الأهداف الحديثة المتطورة:

مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.

- تقييم نتائج الأعمال ووفقا للنتائج المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

[1]علي حاج بكري ،أصول **مراجعة الحسابات: أساسيات وعمليات**، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، سوريا ،2004 ،ص:47.

(ج) أهداف أخرى:

- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.

- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.

- دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.

ومن خلال هذه الأهداف العامة للمراجعة يمكن استخراج أهداف عملية وميدانية.

أهداف عملية وميدانية:[1]

1-الشمولية:

نقصد بهذا المعيار أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقيدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبيا، عدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.

2-الوجود:

هو أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة (استثمارات، مخزونات) لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى (الديون، النفقات، الإيرادات) يتأكد المراجع أيضا من وجودها أي من واقعيتها بحيث لا تمثل حقوقا أو ديونا أو إيرادات أو نفقات وهمية.

[1] غسان فلاح المطارنة ،**تدقيق الحسابات المعاصر (التاحية النظرية)** ،دار المسيرة للنشر الأردن ،2006 ،ص: 18.

3-الملكية:

نقصد بمبدأ الملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلا أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية بحيث لم تدمج للأصول عناصر ليس ملكا للمؤسسة لكنها موجودة في الخارج قد تم تسجيلها أيضا، تعتبر كل الحقوق التي ليست ملك للمؤسسة كالتزامات خارج الميزانية ولابد أن تقيد في دفاتر خاصة تبين طبيعتها، هذا بحيث إذ لم تكن الملكية للمؤسسة لا يحق لها تسجيلها في الوثائق المحاسبية ومن حق المراجع التأكد من صحة الملكية وذلك بوجود مستند قانوني.

4-التقييم:

معنى هذا المبدأ هو أن كل العمليات التي تمت قد تم تقيمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى.

5-التسجيل المحاسبي:

نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب.

إضافة إلى ذلك هناك أهداف أخرى نذكر منها:

6-أهداف التدقيق تاريخيا:

و ذلك من خلال النقاط التالية:

-قبل عام 1900م كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس و الأخطاء ،ولذلك كان التدقيق التفصيلي ولا وجود لنظام الرقابة الداخلية.

-من 1905م إلى 1940م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء ولذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية.

-من 1940م إلى 1960م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية.

-من 1960م حتى الآن: أضيفت أهداف عديدة.

-مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حقق من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.

-تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى الأهداف المسطرة.

- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصي كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط.
- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق علي العميل أو المنشآت محل التدقيق.

المبحث الثاني: مبادئ التدقيق المحاسبي وأنواعه

المطلب الأول: مبادئ التدقيق المحاسبي [1]

مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشاة وعلاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة، ولوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

مبدأ الشمول في مدى التدقيق الاختياري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي

هناك أنواع عديدة للتدقيق المحاسبي، تختلف والزاوية التي ينظر إليه منه، إلا أن ذلك لا يغير من جوهر عملية التدقيق. وسنقوم بدراسة أنواع التدقيق على النحو التالي:[2]

- من حيث الإلزام؛
- من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات)؛
- من حيث توقيت عملية التدقيق؛
- من حيث نطاق عملية التدقيق؛
- من حيث القائم بعملية التدقيق؛

أولا: من حيث الإلزام.

ينقسم التدقيق من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين، تدقيق إلزامي، وتدقيق اختياري.[3]

---

[1] أحمد حلمي جمعة ،**المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ،مرجع سبق ذكره ،ص:25.

[2] أحمد حلمي جمعة ،**المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ،مرجع سابق ،ص:51.

[3] غسان فلاح المطارنة ،**تدقيق الحسابات المعاصر–الناحية النظرية** ،دار الميسرة للنشر والتوزيع ،الأردن ،الطبعة الثانية 2009 ،ص: 13.

1-التدقيق الإلزامي.

يحتم القانون القيام به، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقي ق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة.

2-التدقيق الاختياري.

هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون، وتكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها، وتكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق.

ففي المؤسسات الفردية وشركات الأشخاص، قد يتم الاستعانة بخدمات مدقق خارجي لتدقيق حسابات المؤسسة واعتماد قوائمها المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد. أما في حالة المؤسسات الفردية، فوجود المدقق يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب.

ثانيا: من حيث مدى الفحص (حجم الاختبارات).[1]

ينقسم التدقيق وفق حجم الاختبارات إلى نوعين:

1-تدقيق **شامل (تفصيلي).**

المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود والدفاتر والمستندات والأعمال التي تمت خلال السنة المالية، ويتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا ووقتا كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة، فهو يتعارض مع عاملي الوقت والتكلفة والتي يحرص المدقق على مراعاتها باستمرار، وبالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.

[1] غسان فلاح المطارنة ، **تدقيق الحسابات المعاصر-الناحية النظرية ،**مرجع سبق ذكره ،ص:17.

2-تدقيق اختباري.

ظهر هذا النوع من التدقيق مع ظهور الشركات الكبرى، ويرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج، ويعتمد حجم العينة على مدى قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في الدفاتر والسجلات وجب على المدقق توسيع حجم العينة.

ثالثا: من حيث توقيت عملية التدقيق.

وفق هذا المعيار يمكن تقسيم التدقيق إلى نوعين:[1]

1-تدقيق مستمر.

تتم من خلاله عمليات الفحص وإجراء الاختبارات خلال السنة المالية ككل وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا سواء كانت بطريقة منتظمة، كأن تتم بصفة أسبوعية أو شهرية... أو بطريقة غير منتظمة. وهذا النوع من التدقيق يتبعه المدقق بصفة خاصة في حالة:

- ✓ كبر حجم المؤسسة وكذا كبر وتعدد عملياتها ؛
- ✓ عدم التمكن من تقييم نظام الرقابة الداخلية للحكم على مدى كفاءته ؛
- ✓ توافر عدد كبير من مساعدي المدقق ، ما يمكنهم من التردد على المؤسسة بصفة مستمرة. ولهذا النوع مزايا وعيوب يمكن تلخيصها فيما يلي:

2-تدقيق نهائي.

يتميز بكونه يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم و التي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة. ومن المزايا التي يحققها التدقيق النهائي:

[1] محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب ،**دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات** ،مرجع سبق ذكره ،ص :28،29.

- ✓ تخفيض احتمالات التلاعب وتعديل البيانات والأرقام التي يتم تدقيقها ،حيث أن جميع الحسابات تكون قد تمت تسويتها وإقفالها؛
- ✓ عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة ،لأن المدقق ومعاونيه لن يترددوا كثيرا على المؤسسة ولن يحتاجوا إلى السجلات والدفاتر إلا بعد الانتهاء من عملية الإقفال؛
- ✓ تضعف من احتمالات السهو من جانب المدقق ومساعديه في تتبع العمليات وإجراء الاختبارات لمحدودية الوقت؛

رابعا: من حيث نطاق عملية التدقيق.

يقسم التدقيق من حيث النطاق إلى ما يلي:[1]

1-تدقيق كامل.

هو التدقيق الذي لا تضع فيه الإدارة أو الطرف المتعاقد مع المدقق قيودا حول مجال ونطاق عمله، وهذا لا يعني قيام المدقق بفحص كل العمليات التي تمت خلال الدورة ، ولكن يشترط في تقرير المدقق في نهاية عمله والذي يتضمن رأيه الفني والمحايد أن يمس كل القوائم المالية دون استثناء ، وتكون للمدقق حرية اختيار المفردات التي يخضعها لاختباراته مع تحمله المسؤولية كاملة حول كل المفردات .

2- تدقيق جزئي.

هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين، كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة، أو فحص عمليات البيع النقدي أو الآجل خلال فترة محددة، أو فحص حسابات المخازن، أو التأكد من جرد المخزون.

[1] زاهرة توفيق سواد ،**مراجعة الحسابات والتدقيق** ،دار الراية للنشر والتوزيع – الأردن، الطبعة الأولى ،2009 ،ص: 27.

خامسا: من حيث القائم بعملية التدقيق.

يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين:[1]

1-تدقيق داخلي.

هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة متواجدة على مستوى المؤسسة، لها الحرية التامة في الحكم وتتمتع بالاستقلالية في التصرف، وتخول للتدقيق الداخل ي مهام التقييم والتطابق والتحقق، وعمل التدقيق الداخلي هو عمل دائم كونه ينفذ من طرف مصلحة دائمة بالمؤسسة.

عرفه المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين على أنه " عبارة عن فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة. هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى".

الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التأكد مما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية، أن المعلومات صادقة، العمليات شرعية التنظيمات فعالة، الهياكل واضحة ومناسبة.

2- تدقيق خارجي.

التدقيق الخارجي هو الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة، بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية(المساهمون، المستثمرين، البنوك، إدارة الضرائب، وهيئات أخرى).

كربط بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، يمكن القول أنه بوجود التدقيق الداخلي على مستوى المؤسسة فإن ذلك يعطي نوعا من الثقة للمدقق الخارجي في صحة ومصداقية حساباتها ونتائج أعمالها كما يمكن له أن يعتمد على بعض إجراءات وأعمال التدقيق الداخلي.

[1] نفس المرجع ذكره ،**مراجعة الحسابات والتدقيق** ،مرجع سبق ذكره ،ص:28.

المبحث الثالث: معايير التدقيق وشروط مدقق الحسابات

سوف نتطرق في دراستنا لهذا المبحث لمختلف الضوابط والإجراءات التي تحكم مهنة التدقيق ولكي يتمكن المدقق من ذلك يجب أن يتصف بمؤهلات وصفات ويعرف حقوقه وواجباته ولهذا سوف نتطرق إليها بالتفصيل في المطلبين التاليين:[1]

1-معايير التدقيق.

2-شروط مدقق الحسابات.

المطلب الأول: معايير التدقيق المحاسبي ومراحله

المعايير هي مستويات مهنية لضمان التزام مدقق الحسابات ووفائه بمسؤولياته المهنية في قبول التكليف وتخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق وإعداد التقرير بكفاءة ، وتشمل هذه المعايير مراعاة مدقق الحسابات للصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلال ومتطلبات التقرير والأدلة.[2]

أولا: المعايير العامة أو الشخصية.

سميت هذه المعايير بالشخصية كونها مرتبطة مباشرة بالتكوين الذاتي لمدقق الحسابات، ويمكن حصرها في الآتي:

1-أن تتم عملية الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لهم قدر كافي من التأهيل العلمي والعملي؛

2-أن يتوافر لدى المدقق عنصري الحياد والاستقلال؛

3-أن يتحلى المدقق بالعناية المهنية المعتادة أثناء عمله وكذا في إعداد التقرير.

1- التأهيل العلمي والعملي.

ينص هذا المعيار على أن عملية التدقيق يجب أن تتم بواسطة شخص لديه المعرفة العلمية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق.

---

[1] غسان فلاح المطارنة ،**دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات** ،مرجع سبق ذكره ،ص :61.

[2] عبد الوهاب نصر علي ،**خدمات مراقب الحسابات لسوق المال** ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،دون تاريخ ،ص: 41.

المعرفة العلمية الكافية في مجالات المحاسبة والضرائب والتدقيق وغيرها من المجالات المرتبطة بالممارسة المهنية. استمرار المدقق في التدريب والتعليم طوال ممارسته للمهنة ليظل ملما بالتطورات الحديثة في تلك المجالات، ويظل مستعدا لاكتساب المعرفة في مجالات جديدة.

2- الاستقلال.

تتمثل أهمية هذا المعيار في كون درجة مصداقية رأي المدقق في تقريره النهائي مرتبطة بمدى حياد هذا الأخير واستقلاله عن المؤسسة محل التدقيق.

تتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المدقق، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية، وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة. كما عليه باعتباره الضامن لشرعية وصدق الحسابات، أن يكون مستقلا فعلا، أي يتمتع بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة، وألا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالشركة عقد عمل.

3- العناية المهنية.

يوجب هذا المعيار على المدقق ضرورة التزامه بالمعايير الفنية والأخلاقية لمهنة التدقيق، كما أنه مطالب بتحسين جودة خدماته، وأن يعطي الاهتمام الكافي لجميع خطوات عملية التدقيق. فتوفر عنصري الكفاءة والاستقلال غير كافي، وبالتالي يشترط توفر جدية في العمل ترفع من مستوى جودة أدائه المهني.

كما تتطلب التخطيط والإشراف الكامل لأي نشاط أو مهمة مهنية يكون مسؤولا عنها، وأن يقوم بإعداد أوراق عمل كاملة ودقيقة.

ثانيا: معايير العمل الميداني.[1]

1- التخطيط والإشراف الملائمين.

يعني هذا المعيار أن المدقق مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلاءم والمعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل التدقيق، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها، مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمل.

[1] غسان فلاح المطارنة ،**تدقيق الحسابات المعاصر من الناحية النظرية** ،مرجع سبق ذكره ،ص: 63.

2-الفهم الكافي للرقابة الداخلية.

يمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية: بعد الدراسة السابقة، يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن:

- **الإلمام بنظام الموضوع:** يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة والاطلاع واستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها خذا النظام.
- **تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام:** قد يكون هذا الأخير سليما نظريا ولكنه غير مطبق واقعيا ويمكن ذلك بتتبع العينات الإحصائية.
- تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعية والمستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات.

3-جمع أدلة التدقيق الكافية.

ينص المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على أن يحصل المدقق على الأدلة والقرائن الكافية لتكون أساسا سليما يستند إليه في إبدائه لرأيه حول القوائم المالية ،شريطة أن تقوم هذه الأدلة على فرض قابلية التحقق. فالقرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم.

4-معايير إعداد التقرير: تنتهي مهمة كل مدقق عقب أداء عملية الفحص بكتابة تقرير نهائي، يتضمن رأيه الصريح المحايد حول شرعية وصدق الحسابات. غير أن مهمة كتابة التقرير لا تخلو من مجموعة من الضوابط التي يتعين على المدقق أخذها بعين الاعتبار، وتنقسم إلى أربعة معايير:[1]

- مدى اتفاق القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية؛
- كفاية الإفصاح المحاسبي وملاءمته؛
- إبداء الرأي في القوائم المالية؛

[1] غسان فلاح المطارنة ،**تدقيق الحسابات المعاصر– الناحية النظرية** ،مرجع سبق ذكره ،ص :64.

❖ **مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.**

يعني المعيار الأول من معايير التقرير، أن يتضمن توضيحا من المدقق حول ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من وجهة نظر هذا المعيار إلى المجموعات التالية: [1]

المجموعة الأولى: المبادئ العامة.

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

1) مبدأ الحيطة والحذر؛ 2) مبدأ الثبات؛ 3) مبدأ الشمول ؛4) مبدأ الأهمية النسبية؛ 5) مبدأ الإفصاح.

يمكن إضافة مبدأ آخر جديد يتعلق بأمن المعلومات المحاسبية، نتيجة لقيام العديد من الشركات بتطبيق الأعمال المحاسبية من خلال ما يسمى بالتجارة الالكترونية، والت ي نتجت عن استخدام تكنولوجيا المعلومات.

المجموعة الثانية: المبادئ العلمية المرتبطة بالربح.

يمكن إجمال هذه المبادئ في الآتي:

1) مبدأ تحقق الإيراد؛ 2) مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

المجموعة الثالثة: المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي.

تتضمن المبدأ الآتي:

1) مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا؛ 2) مبدأ التكلفة التاريخية.

❖ **مدى الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.**

يتعين على المدقق أن يشير في تقريره إلى استمرارية وثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من فترة إلى أخرى، استنادا إلى اطلاعه على المبادئ التي استخدمت عند إعداد القوائم المالية للسنوات السابقة من

[1] أحمد حلمي جمعة ،**المدخل إلي التدقيق الحديث** ،مرجع سبق ذكره ،ص: 74.

خلال التقارير والغاية من هذا الإثبات هو القدرة على إجراء المقارنات بين القوائم المالية على اختلاف الدورات كما يتوجب على المدقق توضيح التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية المطبقة وانعكاساتها على القوائم المالية .

4-: الإفصاح الكافي.

يقتضي هذا المعيار من المدقق ضرورة إشارته إلى أية معلومات مالية تعد ضرورية قد أغفلتها القوائم المالية عن حسن أو سوء نية من معديها ،وذلك تفاديا للتضليل المحتمل للجهات المستعملة للقوائم المالية والتي قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة كان من الممكن تفاديها.

المقصود بكفاية الإفصاح هنا ،أن يرتكز على المعلومات الجوهرية دون أن يتعداها إلى التفصيلات غير المجدية.

5-: إبداء الرأي.

يجب على المدقق التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة و في حالة امتناعه عن إبداء رأي في أمور معينة فعليه يجب ان بتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك و ينبغيان يوضح تقريره بصورة واضحة طبيعة الفحص الذي قام به و درجة مسؤوليته على القوائم المالية و يتخذ المدقق في مجال التعبير عن رايه في القوائم اخذ أربعة مواقف طبقا لقواعد التدقيق.

- إبداء الرأي دون تحفظ
- إبداء الرأي ينطوي على تحفظات
- إبداء الرأي مخالف

تنطوي فقرة الرأي في تقرير المدقق ثلاثة اعتبارات هامة تمثل الأركان الرئيسية لمعرفة طبيعة مسؤولية المدقق في مجال التعبير عن رأيه.

المطلب الثاني: شروط مدقق الحسابات

ويجب أن تتوفر فيه المؤهلات التالية:[1]

- يجب أن تكون له شهادة الليسانس على الأقل في الاقتصاد (فرع العلوم المالية أو التسيير أو التخطيط) والليسانس على الأقل في العلوم التجارية والمالية (فرع المالية أو المحاسبية أو التسيير) والشهادة المدرسية الوطنية للإدارة (فرع الاحتساب) أو شهادة جامعية تعادل في نفس الاختصاص شهادة الدراسات العليا في التجارة (فرع مالية ومحاسبة) وفضلا عن ذلك خبرة مهنية خمس سنوات في مجال المالية أو المحاسبة أو التسيير.
- يجب أن تكون اسمه مقيدا في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بحيث يتضمن هذا السجل ثلاث جداول
- جدول المحاسبين.
- جدول محافظي الحسابات.
- جدول مساعدي المحاسبي.

1- ولتنفيذ هذا السجل هناك إجراءات هي:

تقديم طلبات القيد أحد الجداول الثلاث للجنة القيد الطلب يتوفر فيه اسم الطالب ولقبه وسننه وجنسيته ومحل إقامته ومؤهلاته العلمية وتاريخ حصوله عليها وتاريخ مزاولته المهنية.

2- تقرر اللجنة بعد التحقق من توفر الشروط في الطالب قيد اسمه في السجل ويجب على اللجنة إن تفصل في كل طلب مدة أربعة أشهر من تاريخ تقديمه وان تعلن بقرارها فور صدوره وإلا اعتبر الطلب مرفوض.

[1] حاتم محمد الشيشيني ،**أساسيات المراجعة** ،كلية التجارة جامعة طنطا ،المكتبة العصرية ،2005 ،ص:115.

خلاصة:

تعتبر وظيفة التدقيق من أهم الوظائف التي تقوم بها المؤسسة وهي تعتمد على مجموعة المبادئ والمعايير المتعارف عليها، ان تنظيم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية، ومحتويات الدفاتر والسجلات المالية كما أن عدة أنواع وأهداف مختلفة وتتمثل هذه الأهداف في تقييم نتائج، أعمال المشروع، والتعبير عن المركز المالي في نهاية مدة معينة.

الفـــــــــــــهرس

المحتويات	الصفحة
الإهداء	
التشكرات	
قائمة الجداول	
قائمة الاختصارات	
المقدمة العامة	ا-ح
الفصل الأول: نظام المعلومات المحاسبي	
تمهيد	2
المبحث الأول: مدخل إلى نظم المعلومات	3
المطلب الأول: مفهوم النظام ونظم المعلومات	3
المطلب الثاني: عناصر نظم المعلومات	5
المبحث الثاني: نظام المعلومات المحاسبي	7
المطلب الأول: تعريف وخصائص نظام المعلومات المحاسبي	7
المطلب الثاني: وظائف و مراحل نظم المعلومات المحاسبية	10
المبحث الثالث: البيانات والمعلومات المحاسبية	13
المطلب الأول: تعريف البيانات و المعلومات المحاسبية و الفرق بينهما	13
المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	15
خلاصة	18
الفصل الثاني: عموميات حول التدقيق	
تمهيد	20
المبحث الاول :اطار النظاري للتدقيق المحاسبي	21
المطلب الأول : التعريف المختلفة حول التدقيق	21
المطلب الثاني: التطور التاريخي للتدقيق و أهميته و اهدافه.	22
المبحث الثاني: مبادئ التدقيق وانواعه	29
المطلب الأول:مبادئ التدقيق	29
المطلب الثاني:أنواع التدقيق	29

الفـــــــــــــهرس

المبحث الثالث:معايير التدقيق و شروط مدقق الحسابات.	34
المطلب الأول: معايير التدقيق .	34
المطلب الثاني: شر.وط مدقق الحسابات	39
خلاصة	40
الفصل الثالث: التطبيق العملي للمدقق داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية	
تمهيد	42
المبحث الأول: دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية	43
المطلب الأول: إعادة برنامج التدقيق	43
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمركز الضرائب لولاية مستغانم	46
المبحث الثاني: طرق فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية	49
المطلب الأول: حصول على ادلة الاثبات (المعلومات)	49
المطلب الثاني: تعريف الأدلة و انواعه	50
المبحث الثالث:وسائل الحصول على ادلة الاثبات	54
المطلب الأول: تدقيق عناصر القوائم المالية و أنواعها	54
المطلب الثاني: تدقيق حسابات الميزانية و جدول النتائج	56
خلاصة	62
الفصل التطبيقي: عملية التدقيق على مستوى مجمع	
تمهيد	64
المبحث الأول: تقديم مجمع تربية الدواجن للغرب	65
المطلب الأول: نشأة وتطور المؤسسة	65
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمجمع تربية الدواجن للغرب	65
المبحث الثاني: نشاط التدقيق حسب الميثاق في المجمع	66
المطلب الأول: المبادئ العامة للتدقيق داخل المؤسسة	66
المطلب الثاني: إجراءات مهمة التدقيق داخل المؤسسة	68
المبحث الثالث: أنواع التدقيق المطبقة في المجمع	72
المطلب الأول: التدقيق الداخلي للمؤسسة	72
المطلب الثاني: التدقيق الخارجي للمؤسسة	74

الفـــــــــــــهرس

خلاصة	80
الخاتمة العامة المراجع الملاحق	82

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1 -1	حدود النظام	4
2-1	عناصر نظم المعلومات	5
3-1	المحاسبة كنظام للمعلومات	9

المقدمة العامة

منذ القدم والإنسان يهتم بالاحتفاظ بالسجلات المحاسبية فكانت المحاسبة العنصر الأساسي المستخدم من قبل الجماعات البشرية ومن خلال تطرقنا وتتابعنا للآثار وجدنا أن السجلات التي كان يستعملها اليونانيون والمصريون والرومانيين، حيث كانوا يحتفظون بالسجلات التي تبين كميات المحاصيل المردودة إلى المخازن والكميات التي تصرف منها وذلك من أجل حصر المحاصيل ووضع نظام عادل لتوزيعها على الشعب، ومع تطور الأحداث جاءت الثورة الصناعية التي كانت بمثابة نقطة تحول في تاريخ التطور الاقتصادي. وعلى هذا الأساس أصبح من الضروري الاعتماد على وسيلة أخرى تمكن من إدارة رشيدة حيث أنه أثبتت التقارير المحاسبية والبيانات الموجودة فيها، أن أحسن وسيلة لرسم الخطط ومراقبة تنفيذها والتنبؤ بالمستقبل كي تحقق هذه الوسيلة غايتها لابد من وجود نظام معلومات محاسبي فعال يلبي حاجيات المنشأة. وقد اتجه المسيرون نحو نظام الرقابة الداخلية نظرا الأهمية ودودة في تحقيق أهداف المؤسسة، كما إن لنظام الرقابة الداخلية مجموعة من العناصر يعتمد عليها في أي نظام سليم ورشيد للرقابة الداخلية ، ومن هذا فإنه لابد من وجود وظيفة مختصة لقياس فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة ألا وهي "التدقيق "حيث إن هذه العملية تعمل على كشف نقاط الضعف الموجودة على مستوى المؤسسة واقتراح الحلول الملائمة لها، لاسيما عند تقيم نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة كما إن وجود التدقيق يؤدي إلى تقليل الأخطاء والانحرافات وتمكن من اكتشافها بسرعة ، وكذلك مراجعة البيانات المالية والمحاسبية وتقديم الصور الحقيقية عن المركز المالي، وإعطاء الحلول والفروض اللازمة المسيرين لاتخاذ القرارات المثلى، لذلك من واجبات المدقق أن يتأكد من أن عملية التدقيق تقوم بدورها على أكمل وجه.

إن التدقيق المحاسبي يعتبر عنصر أساسي في المؤسسات الاقتصادية،فالتحول الذي عرفته المؤسسة الجزائرية من البيئة موجهة إلى الاستقلالية المؤسسات الاقتصادية العمومية، أدى الى مراجعة النصوص التشريع والتنظيمية وخاصة القانون التجاري، فالتدقيق المحاسبي عرف ضوابط تطبيقية في بلادنا.

ومنها نصوص تشريعية:

- ❖ المادة 40من الفانون 01/91على أن المؤسسات الاقتصادية العمومية مدعومة لإقامة وتدعيم نظام الرقابة الداخلية لمراجعة المؤسسات وتحسين ادائها دائما بشكل ملحوظ.

المؤسسات العمومية الخدماتية ملزمة بالتدقيق.

- ❖ قانون 1988/1/12 قانون توجيه المؤسسات (تنظيم، التدعيم، هياكل المؤسسات خاصة بالمراقبة)
- ❖ قانون 10/90المؤرخ في 1994/4/14 و المتعلق بالنقد والقرض الذي ألغى احتكار الدولة للمؤسسات العمومية وإجبارية التدقيق في المؤسسات الخاصة والعامة.
- ❖ قانون المالية التكميلي 2005المادة 12 تفرض على الشركات المحدودية.
- ❖ القانون 6/91النادة 40 : كل المؤسسات العمومية ملزمة بنشر القوائم المالية قبل 31 جويلية من كل سنة. وذلك هو اجتماع الجمعية العامة للمؤسسة التي يجب أن تجتمع قبل 31 جوان كل سنة.

تنشر القوائم من الفترة 6/31الى 7/31، وإذا لم تنشر تتعرض المؤسسة إلى العقوبات تصل إلى 300.000دج و يحال الملف إلى القضاء.

إن نظام الاقتصاد الموجه والذي يقوم على مبدأ التخطيط والرقابة المركزية بالنسبة للمؤسسات الكبيرة ،فوزارة المالية باشرت بتعيين محافظ الحسابات من بين أعوان الوظيف العمومي،لكن تكن هناك رقابة مهنية احترافية على أساس القانون التجاري الجزائري بل كانت تداخلات من حين إلى لأخر بالاطلاع على مدى تطبيق النصوص الجديدة في حياة الشركات.

هدا ما يوضح أن علم التدقيق المحاسبي لن يدرس في المعاهد والجامعات فالمهنيين المتكونين في الجزائر كانوا يفتقدون لمعانية ميدانية ويتمتعون بمعرفة نظرية فقط.

الهدف الأسمى لتقرير المدقق هو إعلام الجهات المعانية على تسوية صدق ومطابقة القوائم المالية للمؤسسة.

ولكن يقوم محافظ الحسابات أو مدقق الحسابات بهذه المهمة على أكمل، وجه ويجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحيادية والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لن يهمهم الأمر هذا الأساس نشأت وظيفة التدقيق لمساعدة المؤسسة.

وعليه يمكننا طره الإشكالية التالية:

الإشكالية:

- ❖ ما هي وظيفة التدقيق في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وكيف يتم حصول على المعلومات؟

الأسئلة الفرعية:

وتندرج تحت الإشكالية الأساسية مجموعة من الأسئلة الفرعية:

- ✓ ما هو نظام المعلومات ؟
- ✓ ما هو نظام المعلومات المحاسبية؟
- ✓ ما هي الأدلة الإثبات؟
- ✓ طرق التدقيق ؟
- ✓ فيما تتجلى آلية التدقيق المحاسبي ؟

لإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية السابقة أضفنا الفرضيات التالية:

الفرضيات:

- ✓ يقوم نظام المعلومات بتوفير المعلومات الملائمة التي تعتبر الأساس في اتخاذ القرارات في جميع مستويات المؤسسة.
- ✓ النظام المعلومات المحاسبية يعالج البيانات لتصبح معلومات صالح لاتخاذ القرارات.
- ✓ أدلة الإثبات هي المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبين على أساسها راية الفني المحايد.
- ✓ التدقيق هو فحص مهني مستقل للقوائم والبيانات المالية المتعلقة بمؤسسة معينة وصولا إلى تأكيد معقول لإبداء أ ري فني مستقل ومحايد حول عدالة القوائم المالية في نهاية سنة مالية معينة
- ✓ التدقيق عملية تشمل الفحص التحقيق والتقرير.

أهمية البحث:

تكمن أهمية دراسة هذا الموضوع في حاجة المؤسسات لتطبيق مهمة التدقيق التي تساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات بصفة مستمرة عن كامل مستوياتها الإدارة ويحافظ على كيان المؤسسة ويضمن استمراريتها و نموها في ظل متغيرة.

أهداف البحث:

محاولة إبراز الفائدة من تداول التدقيق في المؤسسات الاقتصادية.

معرفة مدى تأثير مهمة التدقيق في المؤسسة.

محاولة معرفة مدى مساهمة طرق التدقيق في التطوير المؤسسات الاقتصادية.

أسباب اختيار البحث:

إن اختيار الموضوع يشمل جملة من الدوافع الذاتية والموضوعية.

الدوافع الذاتية:

مناسبة الموضوعية للاختصاص الدراسي.

الميول الشخصي لمواضيع التدقيق وما يتعلق بالمحاسبة.

إثراء مجال البحث في مواضيع التدقيق.

الجزائر شرعت في إصلاحات مالية ومحاسبة منها النظام المحاسبي المالي.

الدوافع الموضوعية:

معرفة وظيفة التدقيق في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والمصادر المعلومات التي يعتمد عليها في عمله.

منهج البحث:

المنهج المتبع في الدراسة متمثل في منهج وصفي وتحليل ففي الجانب النظري اعتمدت على المنهج الوصفي،أما الجانب التطبيقي فاعتمدت على المنهج التحليل وهذا من اجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة سبقا.

البحوث السابقة:

هناك العديد من الدراسات على المستوى الوطني التي تناولت موضوع التدقيق ، وفي حدود علم الباحث فإن الدراسات التي تناولت مواضيع وظيفة التدقيق في المؤسسة الاقتصادية كانت الدراسات التالية:

شهلال إسمهان ،تطبيق التدقيق المحاسبي والمالي في المؤسسة الجزائرية،أطروحة ماستر،جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم ،الجزائر، 2013-2014.

هاجر بوبصلة، دور وظيفة **التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير،** جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر،2013-2014.

صعوبات البحث:

من بين الصعوبات التي واجهتني في انجاز هذا البحث تتمثل في:

تقص المعلومات في الموقع التربص أي عدم التمكن من الحصول علة المعلومات الكافية بالنسبة للجانب التطبيقي.

حساسية الموضع بالنسبة للجزائر من جانب النظام المحاسبي المالي.

هيكل البحث:

من خلال محاولة الوصول إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة اعتمدت في خطة البحث على ما يلي: المقدمة، ثلاث فصول، والخاتمة

الفصل الأول: نظام المعلومات المحاسبي

المبحث الأول: مدخل إلى نظم المعلومات

المبحث الثاني :نظام المعلومات المحاسبي

المبحث الثالث :البيانات والمعلومات المحاسبية

الفصل الثاني:عموميات حول التدقيق.

المبحث الأول:مدخل إلى مفهوم التدقيق .

المبحث الثاني: مبادئ التدقيق وأنواعه.

المبحث الثالث معايير التدقيق وشروط مدقق الحسابات.

الفصل الثالث: التطبيق العملي للمدقق داخل المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: دارسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

المبحث الثاني:حصول على أدلة الإثبات (المعلومات).

المبحث الثالث: تدقيق عناصر القوائم المالية.

الفصل التطبيقي: عملية التدقيق على مستوى مجمع.

المبحث الأول :تقديم مجمع تربية الدواجن للغرب.

المبحث الثاني: نشاط التدقيق حسب الميثاق في المجمع.

المبحث الثالث: أنواع التدقيق المطبقة في المجمع.

اهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا

إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها واقترن رضاها برضى الرحمن

وارتبطت طاعتها بطاعة الخالق

-والدتي حفظها الله وبارك في عمرها-

إلى من يسر لي طريق العلم وعلمني حب العمل والصبر والمثابرة

-والدي حفظه الله وبارك في عمره-

إلى أخواتي وكل أفراد عائلتي

والى كل الزملاءخاصة اسية، خالد لهم كل شكر و تقدير، وكل من جمعتني بهم مسيرة الدراسة.

شكر و عرفان

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لانجاز هذا العمل ، فهو القائل

(لئن شكرتم لأزيدنكم).

ولقول رسول الله عليه الصلاة والسلام

(من لم يشكر الناس لم يشكر الله)

لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير للأستاذ موزاوي عبد القادر ، التي لم يبخل علينا بالكثير من وقته و من النصائح القيمة ، وعلى تواضعه اللام تناهي في المعاملة فكان نعم المشرف.

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة المذكرة،وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة.

أشكر كل هؤلاء على مدهم يد العون لي.

قائمة الجدول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
1-4	الهيكل التنظيمي لمجمع تربية دواجن الغرب	65
2-4	رقم الاعمال حسب شركات الفرعية التابعة لمجمع تربية **الدواجن للغرب**	76

قائمة المراجع

أولا : الكتب باللغة العربية

1. إبراهيم الجزراوي وعامر الجانبي، **أساسيات نظم المعلومات المحاسبية**، دار اليازوري للنشر والتوزيع عمان2009
2. . **احمد حلمي جمعة ، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ، دار صفاء للنشرو التوزيع، عمان، 2000
3. . **أحمد صلاح** الدين، **مبادئ المحاسبة** المالية **نظم معلومات لخدمة متخذي القرارات، الدار** الجامعية، **ط0** ، الإسكندرية، **مصر**، 2007.
4. **احمد حلمي. تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية، دار صفاء للنشر** والتوزيع، **عمان، الأردن**،2009،ص81.7

5.احمد علي حسين، **نظم المعلومات المحاسبية**، الأكاديمية العربية والتكنولوجيا، الاسكندارية،1996.

6. أمين السيد **أحمد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار** الجامعية، الإسكندرية، **مصر**، 2005

7. السيد محمود السيد الناغي ،**المنهج المحاسبي في البنوك التجارية_التأصيل وإطار التطبيق**، المكتبة العصرية، مصر، 2007.

8. حاتم محمد الشيشيني، **أساسيات المراجعة**، كلية التجارة جامعة طنطا، المكتبة العصرية، ص.

9. **حسن القاضي و** حسين **دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الو رق للنشر** والتوزيع، **عمان، الأردن**،2003.

10. حسين القاضي ومأمون حمدان، **نظرية المحاسبية**، دار النشر والتوزيع، الأردن ،2007.

11. **حكمت الراوي ،نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة**، دار للنشر والتوزيع ،عمان، ط1 ،،1999.

12. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن 2007ص223.

13. زاهرة توفيق سواد، **مراجعة الحسابات والتدقيق**، دار الراية للنشر والتوزيع – **الأردن، الطبعة الأولي** 2009.

14. ستيفينا. موسكوف ومارك ج سميكن، ترجمة كمال الدين سعيد احمد حامد حجاج، **تصميم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات**، دار المريخ، السعودية،2002.

15.صبيح **الطحان، أصول التدقيق الحديث**،ط 2، مطبعة الزمان، بغداد، العراق، 1976، ص 122،124..

16. **عبد الرزاق محمد قاسم تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة لمنشر** والتوزيع، **الأردن**، 2008.

17. عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال**، الدار الجامعية، الإسكندرية، دون تاريخ،41.

18. **علي حاج بكري، أصول مراجعة الحسابات: أساسيات وعمليات**، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، سوريا، 2004.

19. **غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية**، دار الميسرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية 2009

20. **لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة، مؤسسة الفنون** المطبعية والمكتبية، **الجزائر**، 2007.

21. محمد أبو نصار وجمعية حميدات، **معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة** الثانية،2009.

22. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)**، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2003.

23. محمد فضل مسعد و د. خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولي 2009

24. مسعد محمود الشرقاوي، **مبادئ المحاسبة المالية**، إث ا رء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009 .

25. نواف محمد عباس الرماحي، **تصميم نظم المعلومات المحاسبية وتحليلها**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان،2009.

26. نواف محمد عباس الرماحي، **مرا رجعة المعاملات المالية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2009.

27. هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية**،ط3 ، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004 .

28. هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

الأطروحات والمذكرات:

29. مداني بلغيث ¸**أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتورة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر ،2004...

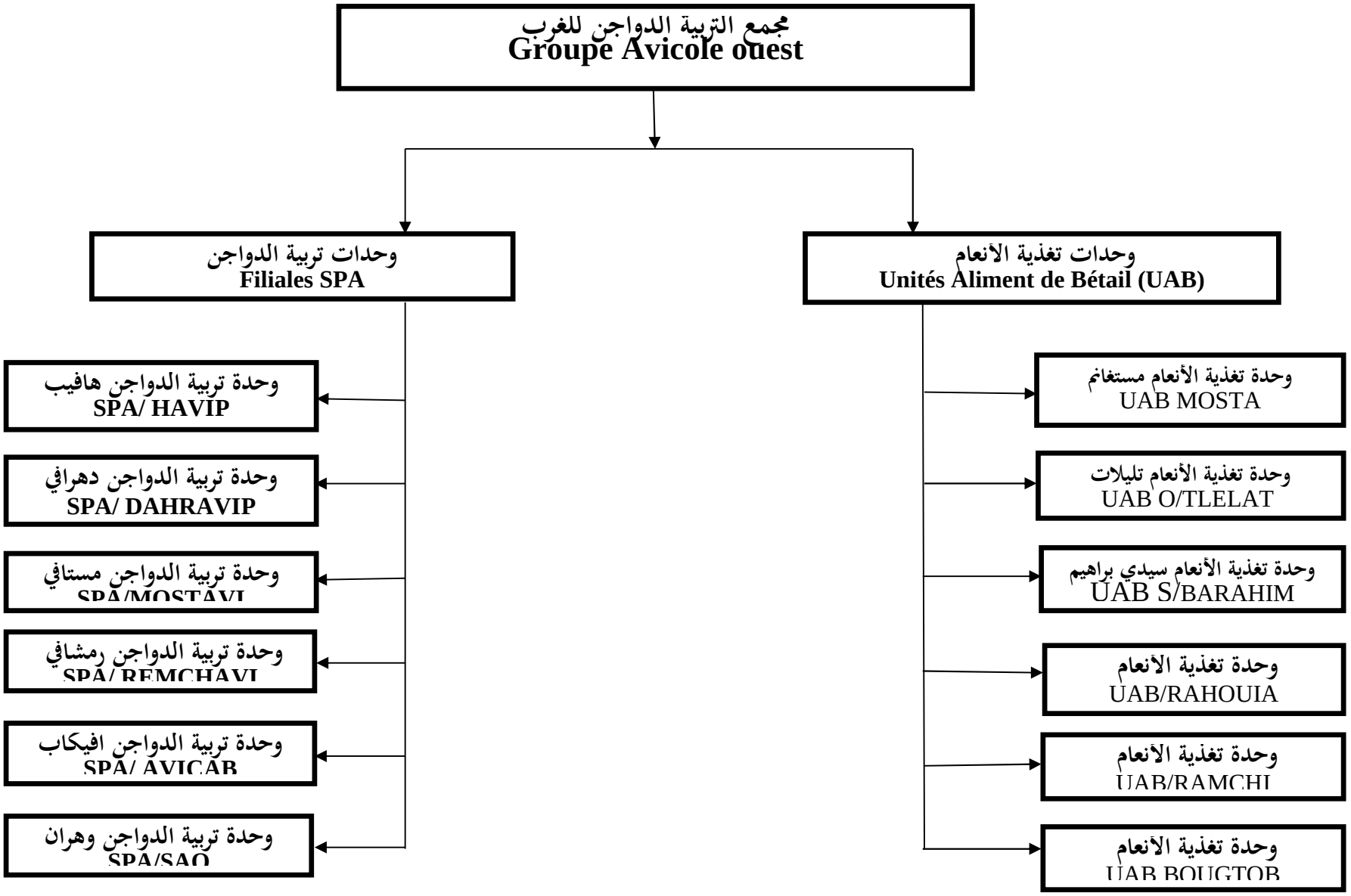
المداخلات والمقالات:

30.حسين بلعجوز، **" التشخيص المالي للمؤسسة الاقتصادية من مظور التحليل الوظيفي للميز نية المالية"**، الملتقى الوطني حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية، المركز الجامعي محمد الشريف مساعديةسوق أهراس، الجزائر، يومي22 -23ماي2012.

31.وهيبة ناصري، **" نظام المعلومات المحاسبية أساس للتشخيص المالي"**، الملتقى الوطني حول التشخيص المالي للمؤسسات الاقتصادية، المركز الجامعي محمد الشريف مساعديةسوق أهراس، الجزائر، يومي 22-23ماي2012.

32.يوسف محمود جربوع، **" مجالات مساهمة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية في تحسين القرارات الإدارية للشركات المساهمة العامةفي فلسطين"**، مجلة الجامعة الإسلامية(سلسلة الدرلسات الإنسانية)، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، غزة، فلسطين،2007 .

الخاتمة العامة


مجمع التربية الدواجن للغرب
Groupe Avicole ouest
وحدات تربية الدواجن
Filiales SPA
وحدات تغذية الأنعام
Unités Aliment de Bétail (UAB)
وحدة تربية الدواجن هافيب
SPA/ HAVIP
وحدة تربية الدواجن دهرافي
SPA/ DAHRAVIP
وحدة تربية الدواجن مستافي
SPA/MOSTAVI
وحدة تربية الدواجن رمشافي
SPA/ REMCHAVI
وحدة تربية الدواجن افيكاب
SPA/ AVICAB
وحدة تربية الدواجن وهران
SPA/SAO
وحدة تغذية الأنعام مستغانم
UAB MOSTA
وحدة تغذية الأنعام تليلات
UAB O/TLELAT
وحدة تغذية الأنعام سيدي براهيم
UAB S/BARAHIM
وحدة تغذية الأنعام
UAB/RAHOUIA
وحدة تغذية الأنعام
UAB/RAMCHI
وحدة تغذية الأنعام
UAB BOUGTOB

قائمة الاختصارات

الاختصارات	الشرح
A.G.E.X	الجمعية العامة الاستثنائية
E.U.R.L	مؤسسة الشخص الوحيد ذات المسؤولية الوحيدة
G.A.O	مجمع تربية الدواجن للغرب
I.A.S	المعايير الدولية المحاسبة
I.F.R.S	المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية
O.M.C	المنظمة العالمية للتجارة
S.P.A	شركات ذات الاسهم

المقدمة العامة

يعبر مضمون المذكرة بأي حال عن رأي صاحبها