بن باديس مستغانم جامعة عبد الحميد

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة المالية و المحاسبة التخصص التدقيق و مراقبة التسيير

العنوان

أثر التدقيق المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية

دراسة حالة مؤسسة ملبنة الساحل لولاية- مستغانم.

- مقدمة من طرف الطالبة تحت إشراف الأستاذ:

-بالي نصيرة. –ولد سعيد محمد

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
الرئيس			
المشرف			
المناقش			

السنة الجامعية 2019/2018.

الإهداء

الإهداء

إلى ذلك الحرف الذي لا منتهى من الحب و الرقة و الحنان أمي

إلى من لاينطوي ذكرها لأنه لايفنى بحقها جدتي العزيزة أطال الله في عمرها

إلى من جاهد الحياة من اجلي و غرس في نفسي محبة الصبر و علمني

الاجتهاد أبي الغالي

إلى سندي في درب الحياة أختي منصورية ،خطيبي محمد،

صديقاتي عائشة، هوارية، حسيبة ،كريمة.

إلى كل العائلة الكريمة و الأهل و الأقارب

إلى كل صديقاتي و زملائي وكل من مد لي يد المساعدة في انجاز هذا العمل

وأسأل الله المزيد من التوفيق و النجاح

التشكرات

شكر و التقدير

ربي أوزعني أن اشكر نعمتك التي أنعمت علي و على والدي و أن اعمل صالحا ترضاه

اعترافا بالفضل و الجميل أتوجه بخالص الشكر و عميق التقدير و الامتنان إلى الأستاذ

الكريم " ولد سعيد محمد "الذي أشرف على عملي هذا و تفانى في توجيهي إلى غاية إنهائه

و جزيل الشكر موصول لكل من ساعدني من قريب أو بعيد

الفهرس

محتوى الفهرس

الإهداء

الشكر و التقدير

قائمة الأشكال.....**ح**

قائمة الجداول.....**ي**

المقدمة العامة.....**02**

الفصل الأول :

مقدمة الفصل الأول **06**

المبحث الأول: ماهية لتدقيق المحاسبي **07**

المطلب الأول : تعريف التدقيق المحاسبي.....**07**

المطلب الثاني: أنواع التدقيق المحاسبي **09**

المطلب الثالث: أهمية التدقيق المحاسبي..... **14**

المبحث الثاني: أسس تطبيق الحساب..... **15**

المطلب الأول: أهداف التدقيق المحاسبي **15**

المطلب الثاني: فروض التدقيق المحاسبي **16**

المطلب الثالث: مبادئ التدقيق المحاسبي **20**

المبحث الثالث: معايير و طرق التدقيق المحاسبي **21**

المطلب الأول: معايير التدقيق المتعارف عليها.....**21**

المطلب الثاني: طرق تدقيق الحسابات.....**25**

المطلب الثالث: تقرير مدقق الحسابات.....**26**

خاتمة الفصل.....**31**

الفصل الثاني: الإطار العام لجودة المعلومة المحاسبية

مقدمة الفصل.....**33**

المبحث الأول: ماهية المعلومة المحاسبية.....**34**

المطلب الأول: نظام المعلومات المحاسبي **34**

المطلب الثاني: ماهية المعلومة المحاسبية **36**

المطلب الثالث: خصائص المعلومة المحاسبية **38**

المبحث الثاني : آلية العمل على المعلومة المحاسبية **40**

المطلب الأول: تصنيف المعلومة المحاسبية **40**

المطلب الثاني: مصادر المعلومة المحاسبية..... **42**

المطلب الثالث: مستخدمة المعلومة المالية.....45
المبحث الثالث: علاقة التدقيق المحاسبي بجودة المعلومة المحاسبية 48
المطلب الأول: ماهية جودة المعلومة المحاسبية .....48.
المطلب الثاني: معايير قياس جودة المعلومة المحاسبية 49
المطلب الثالث: دور التدقيق في تحسين جودة المعلومة المحاسبية 52
خاتمة الفصل 54
الفصل الثالث: دراسة حالة ملبنة الساحل لولاية مستغانم
مقدمة الفصل.....56
المبحث الأول: مفاهيم حول ملبنة الساحل و أهدافها 57
المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة.....57
المطلب الثاني: تعريف المؤسسة (ملبنة الساحل)،و أهدافها 58
المطلب الثالث: مهام مؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم 59
المبحث الثاني: مسار عملية التدقيق المحاسبي بالمؤسسة 60
المطلب الأول: منهجية وظيفة التدقيق داخل المؤسسة 60
المطلب الثاني: نشاط التدقيق 63
المطلب الثالث: التدقيق الداخلي في مؤسسة ملبنة الساحل 65
المبحث الثالث: دور التدقيق في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.....65
المطلب الأول: واقع جودة المعلومات المحاسبية المستعملة..... 65
المطلب الثاني: عرض التقارير و القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة.....69
المطلب الثالث: نتائج الدراسة.....77
خاتمة الفصل 78
خاتمة عامة 80
قائمة المراجع 83
قائمة الملاحق 84

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(01-I)	أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و الخارجي	11
(02-I)	التطور التاريخي لأهداف التدقيق	14
(01-II)	التميز بين مصطلح البيانات ومصطلح المعلومات	36
(01-III)	تطور رقم أعمال مؤسسة الساحل لإنتاج الحليب	66
(02-III)	القيمة المضافة لمؤسسة الساحل	66
(03-III)	الاستعمالات من المادة الأولية لملبنة الساحل لسنة 2018	67
(04-III)	المشتريات وتلبية احتياجات هياكل الشركة التابعة	67
(05-III)	الإنتاج المحقق من الحليب لسنة 2018 لمؤسسة الساحل	69
(06-III)	التقرير اليومي لملبنة الساحل لولاية مستغانم 09-06-2019	70
(07-III)	التقرير الشهري لملبنة الساحل أفريل 2019.	72
(08-III)	التقرير السنوي لمصلحة التوزيع لملبنة الساحل لسنة 2018	73
(09-III)	أصول المؤسسة	74
(10-III)	خصوم المؤسسة	75
(11-III)	جدول حساب النتائج لسنة 2018.	76

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(01- I)	الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات	17
(02-I)	أنواع معايير التدقيق المتعارف عليها	22
(03-I)	أنواع تقارير مدقق الحسابات	28
(01-II)	الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية	39
(02-II)	التقارير المالية	44
(03 -II)	مستخدمو المعلومة المحاسبية	47
(04-II)	معايير جودة المعلومة المحاسبية	50
(01-III)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم	58
(02-III)	تطور مشتريات المواد الخام خلال هذه الفترة2013 - 2014 - 2015 - 2016 -2017	68

المقدمة العامة:

المقدمة العامة

يعتبر التدقيق المحاسبي من المواضيع التي شكلت حيزا كبير في الجانب المالي و المحاسبي والذي يلعب دورا بارزا في الإدارة الاقتصادية للوحدات والموارد المملوكة للمجتمع ، من ناحية توجيه القرارات ، تخطيط الموارد ،ولها تأثير كبير في مجتمع الأعمال بالدولة و تزداد أهميته كلما زادت معايير الشفافية للشركات الخاصة والعامة و من هنا نجد أن مهنة المحاسبة و التدقيق قد تصدرت قائمة الخدمات الصادرة عن منظمة التجارة العالمية باعتبارها مرآة الأداء المالي و الاقتصادي و عصب الحياة للشركات ،و يساعد التدقيق المحاسبي على زيادة دعم الثقة في القوائم المالية ،و مخاطر الغش و التلاعب في تلك القوائم المالية .

فبتطور عالم الأعمال والمال ازداد الاهتمام بالمعلومات المحاسبية وبالحاجة إليها، فقد أضحت مثل السلعة الاقتصادية الثمينة والنادرة، فكل الأعوان الاقتصاديين يتعاملون بها ويسعون جاهدين بغية الحصول عليها لما لها من دور كبير وأساسي في اتخاذ قراراتهم المتعددة، فهي تمثل بالنسبة إليهم نقطة الانطلاق والارتكاز لأي قرار سيقبلون على اتخاذه، ولأن كل قرار كما يتضمن الفرص يتضمن التهديدات التي عواقبها قد تكون وخيمة ومكلفة لمتخذ القرار، فلا بد أن تكون المعلومات المحاسبية التي يستند عليها في هذا الإطار تتصف بالخصائص الضرورية والمناسبة لنوع وطبيعة القرار المتخذ.

وهذا ما يقودنا إلى الحديث عن جودة المعلومات المحاسبية التي بدونها تكون المعلومات المحاسبية من غير فائدة ومضللة إذا ما تم استخدامها واستغلالها في أي غرض كان، وهذا بدوره يقودنا إلى البحث عن المواصفات والخصائص اللازم توفرها بهذا النوع من المعلومات حتى تتمتع بالجودة المناسبة، وبالتالي يمكن الاعتماد عليها من قبل المتعاملين الاقتصاديين كل في ما يعنيه ويخصه.

ومن هنا تم بلورت إشكالية الدراسة " :**ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي الداخلي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية؟**

الأسئلة الفرعية:

على ضوء الإشكالية المقدمة يمكن الإشارة إلى مجموعة من الأسئلة التي تشكل الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع منها:

1-هل يلبي تدقيق و تحليل المعلومة المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية احتياجات مستخدميها في اتخاذ القرارات الاقتصادية؟

2-ماهي الخصائص الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها المدقق لإعداد تقريره؟

- 3-ما مدى تأثير التدقيق المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية؟

الفرضيات:

بغرض الإلمام بحيثيات لموضوع ومحاولة الإجابة عن الأسئلة الفرعية تم الاستعانة بمجموعة من الفرضيات حاولنا إثبات صحتها من خطتنا وهي كالتالي:

1-ممارسة التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير المتعارف عليها يمكن من الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة.

2- القوائم المالية توفر معلومات محاسبية يمكن الاعتماد عليها في إعداد تقارير من قبل مدقق الحسابات.

3-يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية الموجودة بالقوائم المالية .

أهداف البحث:

نسعى من خلال دراستنا لهذا الموضوع إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن إيجازها فيما يلي:

1- تسليط الضوء على التدقيق المحاسبي و التعرف على ماهية جودة المعلومات المحاسبية.

2- ا براز أهمية التدقيق المحاسبي و الدور الذي يقوم به المدقق الخارجي، في النهوض بجودة المعلومة المحاسبية.

3- إبراز الدور الذي يقوم به مدقق الحسابات في تدقيق حسابات المؤسسة الاقتصادية لزيادة تدعيم الثقة في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية.

4- توضيح الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.

أهمية البحث:

يمكن تحديد أهمية الدراسة فيما يلي:

1-إن اعتماد التدقيق المحاسبي الفعالة للنظام المحاسبي، تجعله يولد معلومات ذات جودة مناسبة لعملية اتخاذ القرار.

2-توضيح أثر التدقيق المحاسبي في تحسين جودة المعلومة .

أسباب اختيار الموضوع :

من أهم الأسباب التي ساهمت في اختيار هذا الموضوع هي:

1-الاهتمام المتزايد بموضوع الدراسة من قبل الباحثين في مجال المحاسبة و المالية.

2-الحاجة الماسة إلى المعلومة المحاسبية ذات الجودة، وخاصة في ظل البيئة الاقتصادية الحالية.

3-محاولة إثراء المكتبة الجامعية بدراسة تتناول متغيرات حديثة نسبيا.

4-- الميول الشخصي بمواضيع التدقيق و الرغبة في الاطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع .

حدود البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة و التوصل إلى النتائج فإن الدراسة ارتبطت بحدود مكانية و زمنية:

الحدود المكانية:تم إجراء دراسة على مستوى مؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم

الحدود الزمنية :سنة **2019**

منهجية الدراسة:

نظرا لطبيعة الدراسة وتماشيا مع الموضوع ، ولتحقيق أهدافه والوصول إلى النتائج المرجوة منه،تم استخدامه المنهج الوصفي التحليلي في الجزء النظري،وذلك من خلال وصف وتحليل علاقة التدقيق المحاسبي بجودة المعلومة المحاسبية ،أما في الجانب التطبيقي تم الاعتماد على دراسة حالة "دراسة حالة مؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم" .

الدراسات السابقة:

الدراسة الأولى : فاتح سردوك، مذكرة ماجستير بعنوان:" **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**"، تخصص إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2003 .

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة، وتلبية الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية صالحة لاتخاذ القرارات الملاءمة، وتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من أجل توضيح وفهم الإطار النظري والعملي الذي تقوم عليه مراجعة الحسابات، كما اعتمد على منهج دراسة الحالة من أجل إسقاط مجمل ما تم التطرق إليه في الجانب النظري للدراسة على الشركة محل الدراسة، من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن مراجعة الحسابات أثبتت مرونتها وتجاوبها السريع مع التغيرات الكثيرة التي يشهدها االاقتصاد، وهذا من خلال تكيفها واستجاباتها للاحتياجات لمختلف الأطراف الاقتصادية المستفيدة من خدماتها في الحصول على معلومات تتوفر فيها الصفات المطلوبة من صحة ومصداقية.

الدراسة الثانية : بلعيد وردة، مذكرة الماجستير بعنوان:"مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، تخصص مالية ومحاسبية ،جامعة المسيلة، 2014 .

هدفت هذه الدراسة إلى بيان جودة المعلومات المحاسبية و حاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية لها ، وكذلك لفت الانتباه إلى الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية للحسابات كأداة رقابية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، اعتمد الباحث في معالجة الموضوع على المنهج الوصفي التحليلي لأجل الاطلاع على الأدبيات و الدراسات المتعلقة بالبحث، توصلت هذه الدراسة إلى أن الالتزام بالخطوات و الإجراءات العملية أثناء القيام بمهمة المراجعة من شأنها ضمان حد معتُ من الخصائص النوعية بالقوائم المالية و نتيجة لألعية المعلومات المقدمة عند اتخاذ القرارات و التي تجعل من الألعية بمكان التحقق من مدى جودتها و درجة الاعتماد عليها.

صعوبات البحث:

عند القيام بالبحث واجهتنا جملة من الصعوبات من بينها:

1-صعوبة في الحصول على معلومات نظرا لحساسية الموضوع.

هيكل البحث

سعيا للإجابة عن إشكالية الدراسة و تحقيق أهدافها تناولنا في هذا الموضوع ثلاث فصول .

الفصل الأول يتعلق بالإطار العام حول التدقيق المحاسبي ،ويتضمن ثلاثة بحوث المبحث الأول ماهية التدقيق المحاسبي، المبحث الثاني أسس التدقيق المحاسبي،المبحث الثالث معايير و طرق التدقيق المحاسبي.

أما الفصل الثاني الإطار العام لجودة المعلومة المحاسبية و يتضمن أيضا ثلاثة مباحث، الأول تناولنا فيه ماهية المعلومة المحاسبية، المبحث الثاني آلية العمل على المعلومة المحاسبية ، أما المبحث الثالث علاقة التدقيق المحاسبي بجودة المعلومة المحاسبية .

الفصل الثالث تناولنا فيه الدراسة الميدانية لملبنة الساحل لولاية مستغانم، وتم تقسيمه هو أيضا إلى ثلاثة مباحث ، الأول مفاهيم حول ملبنة الساحل و أهدافها أ المبحث الثاني ، مسار عملية التدقيق المحاسبي بالمؤسسة أما المبحث الثالث تناولنا فيه دور التدقيق في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

الفصل الأول

مقدمة الفصل

يعتبر التدقيق المحاسبي من بين إحدى الميادين الواسعة التي شهدت تطورا كبيرا بشكل ملحوظ و متواصل و ذلك راجع لمهام المدقق المحاسبي،حيث يبدأ عمل المدقق من حيث ينتهي عمل المحاسب.

أخذت مهنة التدقيق حيزا كبيرا من الاهتمام في وقتنا هذا ، نظرا لما لها من أدوار على عدة مستويات ، فعلى الرغم من أنه حتى وقت قريب كان ينظر إليها على أنها مهنة تكتسب بالمران فقط ، إلا أنها وبحكم تشعبها كنتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي وكبر حجم المؤسسات تزايدت الحاجة إليها ، وكان لا بد من إطار نظري يحكمها ، فأصدرت مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية جملة من المفاهيم والأهداف والمعايير محاولة منها حصر الجانب النظري فيها.

لدراسة أكثر تفصيل، وانطلاقا مما سبق، سنحاول في هذا الفصل التطرق للإطار العام لمهنة التدقيق، فقمنا أولا بالإلمام بأهم جوانب التدقيق المحاسبي من مفاهيم و خصائص و أهداف، و الأخير أشرنا بإيجاز إلى معايير و الفروض التي يقوم عليها التدقيق المحاسبي، تقرير مدقق الحسابات.

المبحث الأول: ماهية لتدقيق المحاسبي

يعتبر التدقيق من بين فروع المحاسبة والذي تطور في الفترة الأخيرة بسبب الحاجة إليه،وبسبب الوسائل والتقنيات المستعملة ، فلقد تأثرت مهنة التدقيق المحاسبي بمختلف الظروف التي عايشتها على مر العصور وبتطور الحياة الاجتماعية والاقتصادية ، والمتتبع للتطورات التي شهدتها يمكنه أن يلاحظ حجم الاهتمام المتزايد الذي حضت به ، نظرا للدور الكبير الذي لعبته وتلعبه في تحقيق التقدم والنمو لكل الوحدات الاقتصادية والمجتمع ، ومد الأطراف المختلفة بالآراء التي تعتبر مدخلا أساسيا للقرارات المراد اتخاذها.

سايرت مختلف المنظمات والهيئات الوصية هذه التطورات ، وحاولت تحديد إطار عام يصون مهنة التدقيق ، تفاديا لأي تأويلات قد تنعكس سلبا على الجانب العملي وعلى جودة ومصداقية هذه المهمة.

المطلب الأول:تعريف التدقيق المحاسبي

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم إلا أنها تصب في نفس الهدف، ونذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي:

التدقيق:كلمة مشتقة من اللغة اللاتينية من كلمة(audir)و التي تعني (tohear)يستمع،حيث انه في العصور القديمة كان صاحب العمل(المالك)عندما يشك في وجود خيانة يعين شخص للتحقق من الحسابات و كان هذا الشخص يجلس مع محاسب ري العمل ليستمع إلى مايقوله المحاسب بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل.لقد كان الايطالي باشيليو أول من أوجد نظام القيد المزدوج في عام 1494،و قام بالتنويه ووصف لواجبات و مسؤوليات مدقق الحسابات و فصله عن عملية التسجيل في الدفاتر[1].

كما يعرف "**الدكتور خالد أمين "التدقيق** على أنه أنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات والحسابات و الدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا انتقاديا 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 أو خسارة عن تلك الفترة[2].

في حين يعرف "التميمي" **التدقيق المحاسبي** بأنه " الإجراءات المختلفة التي يقوم بها المحاسب القانوني المستقل والمحايد لأجل التوصل إلى رأي فيما إذا كانت المعلومات المسجلة بالدفاتر تعكس و بعدالة الإحداث الاقتصادية التي تمت خلال السنة و أن هذه البيانات المحاسبية تم تحضيرها حسب المبادئ المحاسبة المتعارف عليها ."[3]

وهناك من عرف **التدقيق المحاسبي** على أنه فحص القوائم المالية،يشتمل على بحث و تقييم تحليلي و انتقاد للسجلات و الإجراءات و نواحي الرقابة،مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة للخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي و نتائج العمليات خلال فترة معينة،وتشمل عملية التدقيق:

---

[1] الدكتور غسان فلاح المطارنة،**تدقيق الحسابات المعاصر- الناحية النظرية**،الطبعة الأولى،دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة،عمان2006،ص13

[2]الدكتور خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية**،الطبعة الأولى،دار وائل للنشر،عمان2004،ص12.

[3] الدكتور هادي التميمي ، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية** ، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن ، 2006 ،ص23.

أ-**الفحص"Examination "** :التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها و تحليلها و تبويبها (فحص القياس المحاسبي).

ب-**التحقيق " Vérification"**:إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

ج-**التقرير " Report"**:بلورة نتائج الفحص و التحقيق و إثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.[1]

أما" **الجمعية المحاسبية الأمريكية** "ذهبت إلى ابعد من ذلك وعرفت **التدقيق** على أنه: "عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وتقويمها، بشكل موضوعي وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية"[2]

بناء على تعريف "**مصف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسي** ، فإن" التدقيق " فحص مهني مؤهل ومستقل ، لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية الميزانية وجدول حسابات النتائج لمؤسسة ما"[3].

بالتالي يمكن صياغة تعريف بسيط وشامل للتدقيق على أنه:

"اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة " .

[1]. الدكتور سامي محمد الوقاد-الأستاذ لؤي محمد و ديان،تدقيق الحسابات·الطبعة الأولى،مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع،عمان2010،ص21

[2]محمد أمين مازون ، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية،فرع المحاسبة و التدقيق،جامعة الجزائر،السنة الجامعية 2010-2011،ص04.

[3]. نفس المرجع السابق ،ص05

المطلب الثاني:أنواع التدقيق المحاسبي

تختلف أنواع التدقيق باختلاف الوجهة التي ينظر لعملية التدقيق من خلالها ويصنف حسب الزوايا المختلفة إلى ما يلي:

1- من حيث نطاق عملية التدقيق :

سوف نتعرض من حيث مجال أو نطاق عملية التدقيق إلى نوعين هما:

1-1-التدقيق الكامل: يقوم المدقق بفحص القيود و المستندات والسجلات بقصد التوصل إلى رأي الفني محايد حول صحة القوائم المالية ككل،وقد كان هذا النوع تدقيقا كاملا تفصيليا(Detailed Audit) أي يقوم المدقق بفحص القيود و غيرها 100% يوم كانت المشاريع التي تدقق حساباتها صغيرة الحجم.

وقد تحول هذا إلى تدقيق كامل اختباري (Test-ChecK Audit)نتيجة للتطور الذي حدث في دنيا الأعمال وما صاحب ذلك من نشوء الصناعات الكبيرة و الشركات المساهمة بحيث لم يصبح من المعقول أن يقوم المدقق بتدقيق جميع العمليات و كافة السجلات و المستندات. وإن إتباع أسلوب العينة و الاختبار في التدقيق زاد من اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية، لأن كمية الاختبارات و حجم العينات يعتمد على درجة متانة تلك الأنظمة المستعملة حيث يزيد المدقق من نسبة اختباراته في حال ضعف تلك الأنظمة و وجود ثغرات فيها.وهكذا يتضح أن الفارق بين هذين النوعين من التدقيق يمكن في اختلاف نطاق عملية التدقيق فقط.ولا يمكن الحد من سلطة المدقق في نوعين بأي شكل من الأشكال فله وحده حق تقرير نطاق عملية التدقيق.

1-2- التدقيق الجزئي: هو العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محددة الهدف أو موجهة لغرض معين كان يعهد إليه فحص عمليات الشراء أو البيع أو جرد المخزونان ولا يهدف إلى الحصول على رأي محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلا لتها على المركز المالي وإنما يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل لتحديد مسؤولياته بوضوح لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات ولذلك يتعين في هذه الحالة الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوبة حتى ينسب إليه إهمال أو تقصير في الأداء وبالتالي يحمي نفسه بواسطة هذا العقد.

2-من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق:

2-1-التدقيق النهائي:ويكلف المدقق بالقيام به بمثل هذا التدقيق بعد إنتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها،وبعد إجراء التسويات و تحضير الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي،وفي ذلك ضمان بعد حدوث أي تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقفلت مسبقا.وهي ميزة لهذا النوع من التدقيق على أنه يعاب عليه:[1]

-فشله في اكتشاف ما قد يوجد من أخطاء أو غش حال وقوعهما.

-استغراقه و قتا طويلا قد يؤدي إلى تأجير تقديم التقرير في موعده.

-إرباكه للعمل في كل من مكتب المدقق و العميل،حيث تتوافق تواريخ إقفال الدفاتر في كثير من المشروعات العملية لنفس المكتب مما يؤدي إلى التضحية ببعض الدقة في الأداء مقابل الإسراع في إنجاز العمل، أضف إلى ذلك أن العمل قد يتوقف بعض الوقت حتى يقوم المدقق بجمع الأدلة و القرائن اللازمة.

[1] الدكتور خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية**،مرجع سبق ذكره،ص32-34

ومن الواضح أن هذا النوع يصلح للتطبيق في المنشئات الصغيرة أو المتوسطة و يقتصر في غالب الأحيان على تدقيق عناصر القوائم المالية و خاصة الميزانية تدقيقا كاملا تفصيليا،و لهذا كثيرا ما يطلق عليه تدقيق الميزانية.

2-2-التدقيق المستمر: يقصد به القيام بعمليات الفحص وإجراء الاختبارات بصفة مستمرة على مدار السنة المالية حيث يقوم المدقق بزيارات منتظمة للمؤسسة لمراجعة البيانات المثبتة بالسجلات والدفاتر مع ضرورة إجراء مراجعة نهائية بعد إقفال الدفاتر نهاية السنة للتحقق من التسويات الضرورية لأعداد القوائم الختامية وظهر هذا النوع لمعالجة عيوب التدقيق النهائي ومن مزاياه ما يلي[1]:

أ-اكتشاف الأخطاء و التزوير و التلاعب أول بأول كون التدقيق المستمر تدقيق تفصيلي و منتظم لدفاتر المنشأة،و لا يوجد وقت كبير بين وقت حدوث الخطأ و وقت اكتشافه.

ب-تردد المدقق و مساعدوه على المنشأة باستمرار يكون له أثر نفسي على سلوك العاملين من حيث الاهتمام بأداء العمل خوفا من الوقوع في الخطأ و الذي من الممكن أن يكتشف بسهولة من قبل المدقق.

ج - إن التدقيق المستمر يساعد المدقق بإنهاء مهامه في وقت يسمح له إعداد تقريره.

بالرغم من المزايا التي يتمتع بها هذا النوع إلا أنه يواجه بعض أوجه القصور و التي تتمثل في:

-الزيارات المتكررة للمدقق لمكتب العميل ربما تؤدي إلى توطيد العلاقة بينه و بينهم مما يؤثر على حياد و استقلالية المدقق عند إبداء الرأي.

-احتمال القيام بتعديل الأرقام التي مت تقديمها لتغطية بعض الأخطاء أو الاختلاسات، حيث أنه لن يعود المدقق لتدقيق تلك الأرقام مرة أخرى.

-إن التدقيق المستمر يتطلب تكاليف أكبر كونه يتطلب زيارات متكررة و مستمرة للعميل مما يجب أن تكون أجور المدقق أكثر في هذه الحالة.

3-من حيث القائم على عملية التدقيق : يمكن تقسيم عملية التدقيق من حيث القائم بها إلى نوعين أساسيين:

3-1-تدقيق داخلي:هو فحص منظم لعمليات المنشأة و دفاترها وسجلاتها و مستنداتها بواسطة هيئة داخلية أو مدققين تابعين كموظفين في المنشأة. و هو يشمل أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية و الإدارية و الضبط الداخلي .

الأسباب الرئيسية لتطور التدقيق الداخلي:

أ-تحول التدقيق من كامل تفصيلي إلى كامل اختياري.

ب-حاجة الإدارة لتقييم و تحليل عمليات المنشأة الداخلية بهدف تحقيق أكثر كفاية إنتاجية ممكنة.

ج-مسؤولية الإدارة اتجاه هيئات الرقابة الحكومية و التزامها بتنفيذ تعليماتها و قراراتها و تزويدها بالبيانات التي تطلبها.

3-2-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

[1]. الدكتور غسان فلاح المطارنة ،**تدقيق الحسابات المعاصر–الناحية النظرية**،مرجع سبق ذكره،ص29.

العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية "المساهمون ،المستثمرين، البنوك ، إدارة الضرائب ، وهيئات أخرى" [1].

جدول(I-01):أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي و الخارجي

م	بيان	التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
1	الهدف	1-يحقق أعلى كفاية إدارية و إنتاجية من خلال القضاء على الإسراف و اكتشاف الأخطاء و التلاعب في الحسابات. 2-التأكد من صحة المعلومات للاسترشاد بها في رسم الخطط و اتخاذ القرارات و تنفيذها.	إبداء الرأي الفني المحا عن مدى صدق و عدالة التقارير المالية عن فترة محاسبية معينة و توصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها.
2	علاقة القائم بعملية التدقيق بالمنشأة	موظف من داخل المنشأة(تابع)	شخص طبيعي أو معنوي مهني خارج المنشأة(مستقل).
3	نطاق و حدود التدقيق	تحدد الإدارة عمل المدقق ، كما أن طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص و الاختبارات لما لديه من وقت و اكمانات تساعده على مراجعة عمليات المنشأة.	يتحدد نطاق و حدود العمل وفقا للعقد الموقع بين المنشأة و المدقق الخارجي و العرف السائد، و معايير التدقيق التعارف عليها ، و ما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق و غالبا ما يكون الخارجي تفصيلي أو اختياري وفقا لطبيعة و حجم عمليات المنشأة محل التدقيق
4	التوقيت المناسب للأداء	1-يتم الفحص بصورة مستمرة طول السنة المالية. 2-اختياري وفقا لحجم المنشأة.	1-يتم الفحص بصورة نهائية طوال السنة المالية (مستمرة). 2-قد يكون كاملا أو جزئي. 3-إلزامي وفقا للقانون السائد.
5	المستفيدون	إدارة المنشأة	1-قراء التقارير المالية. 2-أصحاب المصالح. 3-إدارة المنشأة.

المصدر:الدكتور أحمد حلمي جمعة،مدخل إلى تدقيق الحسابات ، دار صفاء للنشر و التوزيع، الطبعة الثانية 2005،ص18.

[1] الدكتور سامي محمد الوقاد،الأستاذ لؤي محمد وديان،**تدقيق الحسابات** ،مرجع سبق ذكره،ص39.

يلاحظ من خلال الجدول أن التدقيق الخارجي يتم من طرف شخص خارجي ومستقل عن المؤسسة، يهدف أساسا إلى إصدار رأي فني محايد في شكل تقرير حول مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وتقديمه إلى قراء ومستخدمي المعلومات المالية، ويتحدد نطاق العمل وفقا للعقد المبرم بين المدقق والعميل والمعايير والقوانين الموضوعة، أما التدقيق الداخلي فيتم من طرف من داخل المؤسسة، يهدف إلى تحقيق أعلى كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال اكتشاف الأخطاء والغش في الحسابات، وتقييم الإجراءات المعمول بها وتقديم الإرشادات التي تساعد إدارة المؤسسة على رسم الخطط واتخاذ القرارات الملائمة، ويكون اختياري، تحدد الإدارة نطاق عمله، ويتم بصورة مستمرة نظرا لكونه وظيفة في المؤسسة.

4- من حيث درجة الإلزام[1]:

4-1-التدقيق الإلزامي:يجبر القانون القيام به ،حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها ، ويترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة ، وذلك حماية لحقوق الهيئات و الجهات المهتمة بقوائم المنشأة.

4-2- التدقيق غير الإلزامي:حيث تكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع الطالب لعملية التدقيق .ففي المؤسسات الفردية و شركات 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.

5-من حيث مدى الفحص لحجم الاختبارات:ينقسم التدقيق وفق حجم الاختبارات إلى نوعين[2]:

5-1-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 مراعاتهما باستمرار ،وبالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير.

5-2- 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.

6- من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولية في التنفيذ: يمكن تقسيم التدقيق من خلال هذا المعيار إلى تدقيق عادي وتدقيق لغرض معين.[3]

---

[1]. محمد سمير الصبان، محمد الفيومي، "**المراجعة بين التنظير و التطبيق**"، الدار الجامعية ، بيروت ، 1001 ، ص46.

[2]. محمد أمين مازون ، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**،مرجع سبق ذكره،ص12.

[3]. توفيق مصطفى أبو رقبة،عبد الهدي أسحق المصري،**تدقيق و مراجعة الحسابات**،الطبعة الأولى2014،دار و مكتبة الكندي للنشر والتوزيع،ص23.

6-1-التدقيق العادي: هو فحص البيانات و السجلات والدفاتر والتأكد من صحة القوائم المالية و بعد أن يقوم المدقق بالانتهاء من عمله يبدي رأيه الفني المحايد حول ذلك، و المدقق في هذه الحالة مسؤولا عن أية تقصير ينشأ عنه.

6-2-الفحص لغرض معين: يهدف هذا النوع إلى البحث عن حقائق معينة والوصول إلى نتائج معينة و يقوم هذا النوع من التدقيق بفحص السجلات و الدفاتر والبيانات الموجودة في المنشأة. والفحص لغرض معين ينشأ في حال وجود شك في الدفاتر والسجلات عند حدوث تلاعب أو اختلاس فيهم، فلهذا السبب يقوم المدقق بالبحث عن الغش أو الأخطاء أو الاختلاسات إن وجدت.

7-من حيث الغرض من عملية التدقيق: ينقسم إلى خمسة أنواع نوجزها فيما يلي: [1]

7-1-التدقيق المالي: يقصد به فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصا انتقادينا ومنظما بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى تعبير القوائم المالية عن المركز المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمانية معلومة مدى عدالة تصويرها لنتائج إعمالها من ربح أو خسارة في تلك الفترة وهو أكثر أنواع التدقيق شيوعا في الاستعمال.

7-2-التدقيق الإداري: يقصد به تدقيق النواحي الإدارية للمؤسسة للتأكد من أن الإدارة تسير بالمؤسسة نحو تحقيق أقصى منفعة أو عائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

ومن هنا يطلق عليه البعض تدقيق الكفاءة الإدارية حيث يرتكز هذا النوع بالفعل في البحث عن كفاءة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة من اقتصادية وبشرية وغيرها بحيث تحقق أقصى منفعة ممكنة وهو ما يطلق عليه الاستخدام الاقتصادي حيث أصبح لزاما على المدقق أن يعطي رأيا فنيا عن كفاءة إدارة المؤسسة.

7-3- تدقيق الأهداف: يقصد به التحقق من الأهداف المرسومة سالفا والمخطط لها قد تحققت فعلا وعلينا أن نتذكر هنا أن الهدف من عملية التدقيق ليس تصيد الأهداف وإنما تحسين الأهداف بأقصى قدر ممكن من الفعالية.

7-4- التدقيق القانوني: يقصد به تأكد المدقق من أن المؤسسة قد طبقت النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها السلطة التشريعية أو التنفيذية في الدولة.

7-5- التدقيق الاجتماعي: إن تعظيم الربحية لم يعد الهدف الوحيد لوجود أية مؤسسة واستمرارها ،بل شاركه في ذلك أهداف أخرى مهمة منها تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه تلك المؤسسة، أي انه أصبح من مهام المؤسسة واجب وطني تجاه المجتمع ومن هنا يعني هذا النوع من التدقيق بالتأكد من قيام المؤسسة المعنية بمثل هذا الواجب.أما كيفية التدقيق الاجتماعي فهي اقل ما يقال عنها أنها صعبة.

[1]. الدكتور خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية**،مرجع سبق ذكره،ص38-40 .

المطلب الثالث:أهمية التدقيق المحاسبي

إن أهمية التدقيق تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كثيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطرافا داخلية أو خارجية ،إذ تعتمد إلى حد كبير على البيانات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية ،ومن بين المستفيدين من التدقيق نجد:

أ-إدارة المشروع :تعتمد إدارة المؤسسة على التدقيق بشكل كبير خاصة في عملية التخطيط المستقبلي لتحقيق أهدافها المسطرة مسبقا ،وبالتالي فإن مصادقة المدقق على قوائمها سيمنحها درجة كبيرة من الثقة ويزيد من نسبة الاعتماد عليها ،كما يعتبر مفتاح الحكم على مستوى أداء أعضاء مجلس الإدارة.[1]

ب-الملاك والمساهمين:إن ظهور شركات المساهمة ذات الامتداد الإقليمي وانفصال الإدارة عن الملاك عزز من أهمية التدقيق،فكان لا بد من طرف يضمن التسيير الأمثل لأموال المساهمين ومنع حدوث الاختلاسات والتلاعبات ،كما أن تقرير مدقق الحسابات يساهم في جلب مستثمرين جدد يضمن لهم أكبر عائد ممكن.[2]

ج-الدائنين والموردين:يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالي ،ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة ، ما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة .

د-البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي ،تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية،غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

هـ- **أهميته بالنسبة لرجال الاقتصاد:** يعتمدون عليه من خلال دقة البيانات المحاسبية في تقدير الدخل القومي والناتج الدخل الخام في رسم برامج الخطط الاقتصادية.

و- **أهميته بالنسبة لنقابات العمال:** تعتمد نقابات العمال على المركز المالي الصحيح والنتائج المحققة والمصححة في مفاوضتها مع الإدارة بشأن الأجور وتحقيق مزايا للعمال.

ز-الهيئات الحكومية:تعتمد هذه القوائم المالية و تقرير المدقق للتخطيط و المتابعة و الإشراف و الرقابة على الوحدات الاقتصادية،وتأكيد التزامها بالقوانين و اللوائح و التعليمات و الإجراءات و التوجهات وعدم الالتزام بالخطط الموضوعة و تحديد الانحرافات وأسبابها.[3]

---

[1] نفس المرجع السابق،ص16.

[2] الدكتور سامي محمد الوقاد،الأستاذ لؤي محمد وديان ،تدقيق الحسابات،مرجع سبق ذكره،ص26.

[3] الدكتور سامي محمد الوقاد،الأستاذ لؤي محمد وديان ،**تدقيق الحسابات**،مرجع سبق ذكره،ص27.

المبحث الثاني:أسس تطبيق الحساب

عند تحديد مفهوم مهنة تدقيق الحسابات سنجد في ذلك صعوبة بالغة حيث أنه ما زال الجدل مستمر حول ما يمكن اعتباره عملا مهنيا،وما يعتبره عملا غير مهنيا، و رغم وجود اختلافات في هذا الموضوع، إلا أنه يوجد مجموعة من الأسس التي يكاد يكون هناك اتفاق عام عليها، و التي تمثل الخصائص الرئيسية لأي عمل مهني، و في هذا المبحث سوف نتطرق إلى الأسس التي ترتكز عليها هذه المهنة .

المطلب الأول: أهداف التدقيق المحاسبي

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق ،تطور ملحوظ في أهدافه وكذا على مستوى التحقيق والفحص ، إضافة إلى درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ،و يمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي :

الجدول (I-02): التطور التاريخي لأهداف التدقيق

الفترة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش و الاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1905/1850	اكتشاف الغش و الخطأ و الاختلاس	بعض الاختبارات تفصيل مبدئي	غير مهمة
1933/1905	تحديد عدالة المركز الماليو اكتشاف الغش و الأخطاء	فحص اختباري تفصيلي	درجةالاهتمام بسيطة
1940/1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش و الأخطاء	اختباري	بداية الاهتمام
1960/1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش و الأخطاء	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
1960-حتى الآن	مراقبة الخطط،تقييم نتائج الأعمال،تحقيق الرفاهية الاجتماعية و غيرها	اختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

المصدر : غسان فلاح المطارنة ،" تدقيق الحسابات المعاصر(الناحية النظرية)" ،دار المسيرة للنشر ، الأردن ، 2006،ص18.

من الملاحظ أن الفترة التي صاحبت التطورات على مستوى أهداف التدقيق ،هي الفترة التي عقبت الثورة الصناعية ،و التي كانت بمثابة نقطة التحول التي انبثق عنها ظهور الشركات الكبرى التي تغير نشاطها عن سابقاتها ،فإن الهدف الأساسي من عملية التدقيق ليس اكتشاف الأخطاء أو الغش ،و إنما يظهر ذلك كنتيجة ثانوية لعملية التدقيق. عموما ، فإن هدف تدقيق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي و نتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل التدقيق.

كما يمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين : التقليدية ،الحديثة أو المتطورة.

1 -أهداف تقليدية: وهي تنقسم إلى نوعين هما[1] :

1-1-أهداف الرئيسية:

- التحقق من صحة ودقة و صدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ،ومدى الاعتماد عليها.
- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية لاعن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

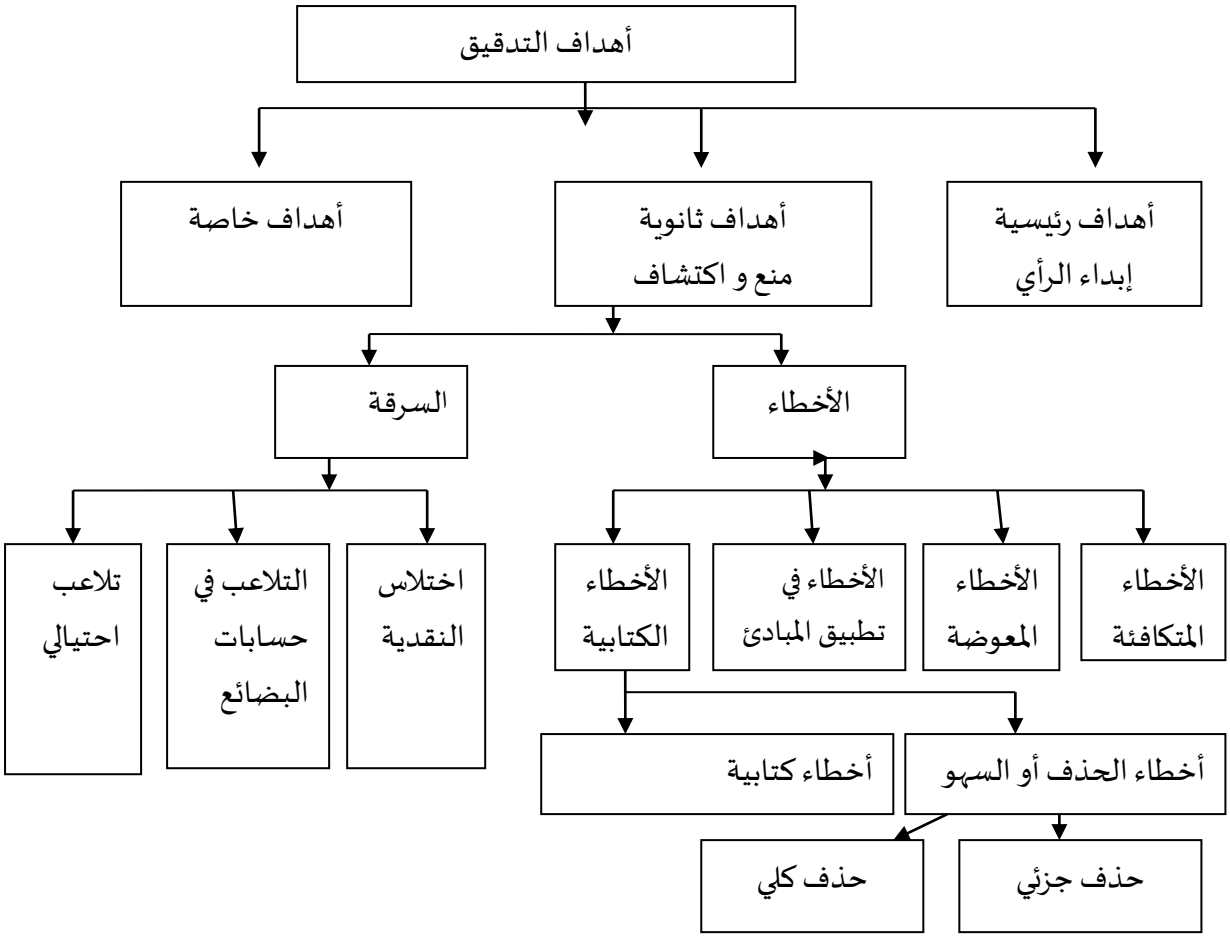
[1] دكتور رأفت سلامة محمود و زملائه، **علم تدقيق الحسابات العلمي**، الطبعة الأولى2011، عمان، دار المسيرة للنشر و التوزيع ،ص19.

-2-الأهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد في السجلات و الدفاتر من غش.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء و الغش.بوضع ضوابط و إجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة على التدقيق يساعد رسم السياسات الإدارية ،و اتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم .
-تقديم التقارير المختلفة و ملأ الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

يمكن حصر الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات في الشكل التالي:

الشكل(I-01):الأهداف التقليدية لمدقق الحسابات



المصدر:دكتور غسان فلاح المطارنة'تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية،دار المسيرة للنشر التوزيع ، الطبعة الأوالى2006،الطبعة الثانية2009،ص24.

-لأهداف حديثة أو متطورة[1]:

-مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها.ومدى تحقيق الأهداف ،و تحديد أسبابها و طرق معالجتها.

- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.

- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة ،عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

[1]الدكتور خالد الخطيب، الدكتور خليل الرفاعي،**علم تدقيق الحسابات النظري وعملي**،الطبعة الأولى 2009،دار المستقبل للنشر و التوزيع عمان،ص11.

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفرد المجتمع.

بالإضافة إلى الأهداف العامة والتي تطرقنا لها ، هناك أهداف أخرى عملية وميدانية نذكر منها ما يلي[1]:

أ- عرض القوائم (الإفصاح): يهدف المدقق من خلال هذا البند إلى التأكد من أن المؤسسة تقيدت بما تنص عليه المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما والطرق والسياسات المحاسبية المتبناة من قبلها ، فضلا عن قياس درجة الثبات في تطبيق هذه الطرق من فترة إلى أخرى ، مما يجبر المدقق على التقرير حول هذه المشاهد المرتبطة بالواقع الفعلي للمؤسسة والمؤثرة على درجة مصداقية عناصر القوائم المالية المفحوصة والمعلن عنها .

ب -الشمولية: يعني أن كل العمليات قد تم تسجيلها من قبل المؤسسة وقت حدوثها دون أي إستثناءات ، وحتى يتأكد المدقق من ذلك عليه الإطلاع على كل الدفاتر والسجلات ، وذلك بغرض توفير معلومات محاسبية شاملة تعبر عن وضعية المؤسسة.

ج-الوجود والتحقق: أي أن يتأكد المدقق من أن جميع العناصر الواردة في الميزانية من أصول وخصوم موجودة فعلا.

د -الملكية والمديونية: هنا يجب على المدقق أن يتأكد عن طريق الوثائق القانونية من ملكية المؤسسة لكل الأصول الواردة في الميزانية ، وأن الديون مستحقة فعلا لأطراف أخرى ، وقد تكون هذه الأخيرة عن طريق المصادقات مثلا.

هـ -التقييم: يعني هذا المبدأ أنه على المدقق التأكد من كون كل العمليات المحاسبية تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، مع ثبات طرق التقييم من دورة لأخرى.

و -إبداء رأي فني: الهدف الأساسي لمدقق الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد مدعم بأدلة وقرائن إ ثبات حول عدالة تمثيل القوائم المالية المدققة للمركز المالي ونتيجة الأعمال.

المطلب الثاني:فروض التدقيق المحاسبي

يمكن تعريف الفروض بأنها معتقدات تستند عليها القواعد و الأفكار،ولكن لو تحظى فروض التدقيق بالأهمية التي أعطيت لفروض المحاسبة مما جعل هذه الفروض تجريبية قابله للتطور و التغيير.

فينما يلي أهم الفروض التي تستند عليها عملية التدقيق[2]:

1-**فرض استقلال المدقق:** الواجب الأساسي للمدقق هو إبداء الرأي في القوائم المالية و أنها تمثل بصورة صادقة و عادلة الوضع المالي الحقيقي للمنشأة و تقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم،أي يجب أن يكون المدقق طرفا محايدا بالنسبة لأصحاب المنشأة و الإدارة .

2- **القوائم فروض إمكانية فحص المعلومات المالية:** يعني أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات و المعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فانه لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق .وحتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية يجب أن يتوفر فيها مجموعة من المعايير مثل:

-الملائمة:يجب أن تكون المعلومة المالية المعدة و المقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها و تفي باحتياجاتهم،و المرتبطة بالفترة المالية الخاصة.

---

[1] شملال نجاة، **مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التجسيد الأمثل لحوكمة الشركات في ظل بيئة دولية** "دراسة إحصائية"،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير ،جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم،السنة الجامعية 2016/2015،ص13.

[2] غسان فلاح المطارنة ،" **تدقيق الحسابات المعاصر(الناحية النظرية)**" ،مرجع سبق ذكره،ص21.

-البعد عن التحيز:أي يتم إعداد المعلومات و البيانات المالية دون تحيز لأي طرف.
-القياس الكمي:أن تكون المعلومة المالية قابلة للقياس الكمي و التعبير عنها رقميا حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة.
-القابلة للفحص:أن تكون المعلومة المالية قابلة للفحص وأن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.

3-**فروض وجود نظام رقابة داخلي سليم:**يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس و المفاهيم والذي يؤدي إلى الابتعاد عن احتمال حدوث الخطأ، مما يجعل مدقق الحسابات يقوم بعمله استنادا إلى وجود نظام الرقابة السليم، ولا يعني ذلك عدم الخطأ، فإذا توفر في المنشأة نظام رقابة سليم و فعال فان مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة اكبر من قبل الإدارة و الملاك، و يشمل نظام الرقابة الداخلية في أي منشأة :

أ-الرقابة المحاسبية.
ب-الرقابة الإدارية.
ج-الضبط الداخلي.

4-**فرض ثبات حقائق الماضي في المستقبل مالم يظهر تغيير في الظروف:**وهو أن يفترض المدقق ثبات الإدارة في مبادئها إذا ما ثبت من خلال خبراته السابقة في المنشأة أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها، أما إذا اتضح للمدقق أن الإدارة تميل إلى عملية التلاعب أو ضعف نظام الرقابة فانه من المفترض أن يكون حريص في الفترات المستقبلية.

5-**فرض خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية أو تلاعب:**يقوم المدقق المحاسبي بعملية تدقيق القوائم المالية المقدمة له بافتراض أنها خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب و في حالة عدم ثبات هذا الفرض فان عمل المدقق يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختباري كما هو مفترض،حيث أن وجود هذه الأخطاء أو التلاعب يتطلب من المدقق الفحص التفصيلي لكافة الدفاتر و السجلات حتى يتأكد من عدم وجود أخطاء.

6-**فرض الصدق في محتويات التقرير:**وهو أهمية وجود الصدق في محتويات التقرير الذي يعده مدقق الحسابات بعد انتهاء من عملية التدقيق و يقدم للجهة التي قامت بتعيينه، و يتطلب ذلك من المدقق أن يتحقق من :

-تطبيق المنشأة محل التدقيق للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
-أن المعلومات الموجودة في التقارير المالية هي معلومات ملائمة.
-أن المبادئ المحاسبية المطبقة في المنشأة تلائم طبيعة نشاطها.[1]

[1] غسان فلاح المطارنة ،" **تدقيق الحسابات المعاصر(الناحية النظرية)**" ،مرجع سبق ذكره ، ص22.

المطلب الثالث: مبادئ التدقيق المحاسبي

يجدر الإشارة إلى تناول مبادئ تدقيق الحسابات يتطلب تحديد أركانه و هي:

1-ركن الفحص.

2-ركن التقرير.

وبناءا على ذلك فإن مبادئ تدقيق الحسابات يمكن تقسيمها غلى مجموعتين هما [1]:

أولا:المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

1-**مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:**يعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة وآثارها الفعلية و المحتملة على كيان المنشأة و علاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، و الوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

2-**مبدأ الشمولية في الفحص الاختباري:**ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى فحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية و الفرعية و كذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف و تلك التقارير.

3-**مبدأ الموضوعية في الفحص:**ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص و ذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤدي رأي المدقق وتدعمه خصوصا تجاه العناصر و المفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، و تلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها اكبر من غيرها.

4-**مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:**يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة،بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة،وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة و هذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة و السلطة و الحوافز و الاتصال و المشاركة.

ثانيا:المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

1-**مبدأ كفاية الاتصال:**ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2-**مبدأ إفصاح:**و يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة، و مدى التطبيق للمبادئ و الإجراءات المحاسبية و التغير فيها،و إظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، و إبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية و المستندات و الدفاتر و السجلات.

3-**مبدأ الإنصاف:**و هو يشير إلى مراعاة محتويات تقارير المدقق، و كذا التقارير المالية المنصفة لجميع المرتبطين و المهتمين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

[1] الدكتور أحمد حلمي جمعة،**المدخل إلى التدقيق الحديث**،الطبعة الثانية2005،دار صفاء للنشر و التوزيع،عمان،الاردن،ص23.

4-مبدأ السببية: وهو يشير إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيرا واضحا لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق،وأن تبني تحفظاته و مقترحاته على أسباب حقيقية و موضوعية.[1]

هذا و قد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم200على أن المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي:

-الاستقلالية.Independence.

-الكرامة.integrity.

-الموضوعية.objectivity.

-الكفاءة المهنية.competence.

-السرية.confidentiality.

-السلوك المهني.Professional behavior.

-المعايير الفنية.Technical Standards.

المبحث الثالث: معايير و طرق التدقيق المحاسبي

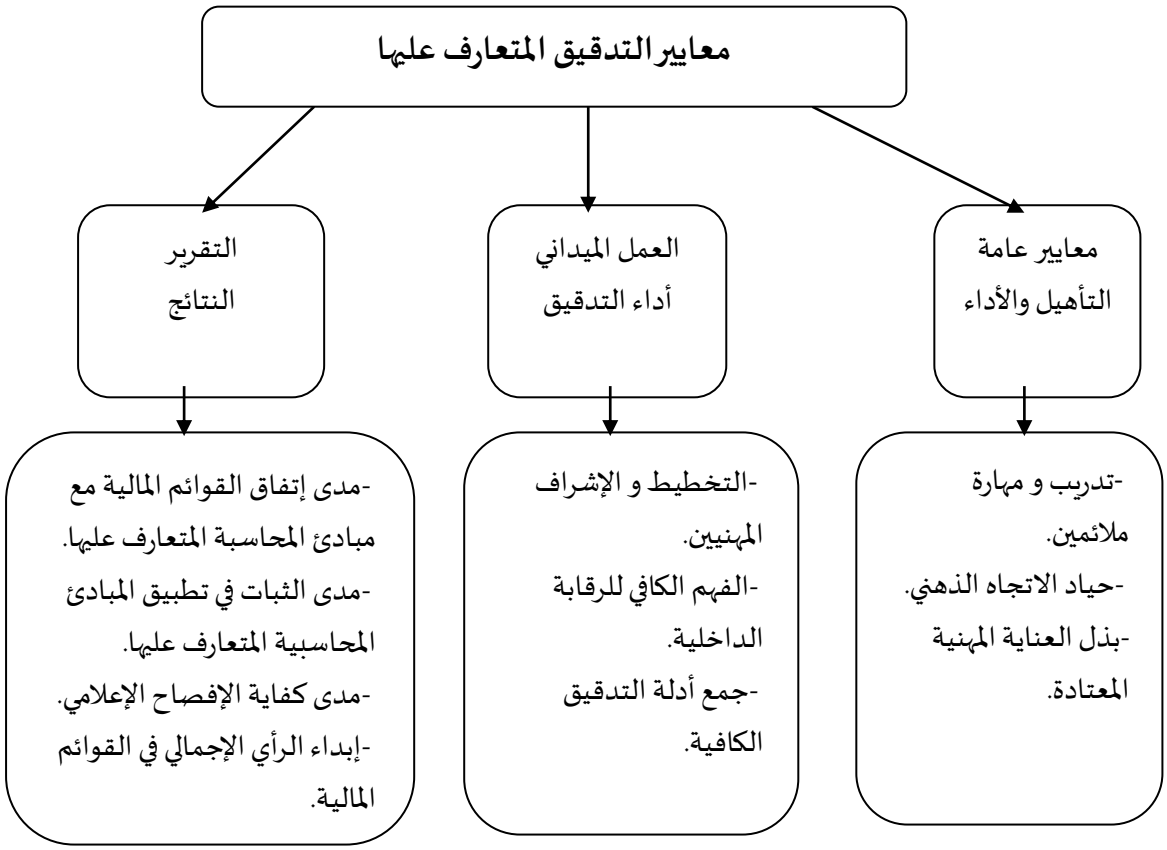
من أهم المقومات الأساسية لأي مهنة هو وجود معايير أساسية لابد أن تكون معتمدة و متعارف عليها من قبل جميع الممارسين و العاملين في مجال معين،إذا هناك العديد من المهن لها معايير متعارف عليها و من هذه المهن مهنة التدقيق،ففي معظم بلدان العالم توجد معايير تدقيق يعمل بموجبها كل المدققين و المحاسبين،وأول من أصدر هذه المعايير هو"المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين"وصدرت في سنة 1954في كتب تحت عنوان معايير التدقيق المتعارف عليها.

المطلب الأول: معايير التدقيق المتعارف عليها

حتى يقدم المدقق رأيه حول القوائم المالية بشكل محايد و مستقل لا بد من معايير تحكم عملية التدقيق و تأخذ أهداف التدقيق بعين الاعتبار وقد تم إصدار هذه المعاير كما ذكرنا سابقا من قبل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين و التي تم تقسيمها إلى ثلاثة أقسام رئيسية كما يوضح الشكل الموالي:

[1] الدكتور أحمد حلمي جمعة،**المدخل إلى التدقيق الحديث**،مرجع سبق ذكره،ص23.

الشكل (I-02): أنواع معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: محمد أمين مازون ، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع المحاسبة و التدقيق، جامعة الجزائر، السنة الجامعية 2010-2011، ص19.

أولا-المعايير العامة أو المعايير الشخصية[1] :General Standards

-يجب أن يقوم بالتدقيق شخص أو أشخاص حائزين على التدريب الفني الملائم والكفاءة اللازمة لتدقيق الحسابات.

-على المدقق أن يلتزم دائما بالاستقلال في تفكيره في جميع الأمور التي تخص المهنة المنوطة به.

- على مدقق الحسابات أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية التدقيق ووضع التقرير.

-وفيما يلي شرح موجز لكل معيار من هذه المعايير العامة:

أ-المعيار التدريب و الكفاءة(معيار التأهيل العلمي و العملي):على المدقق أن يحصل على التدريب و الكفاءة اللازمة التي تأهله بان يمارس مهنة التدقيق بشكل صحيح و جيد فالتدريب المهني يتطلب مواصلة الدراسة و المداومة على الإطلاع على المجلات المهنية و النشرات و البيانات و الإصدارات التي تصدر عن طريق الهيئات المهنية و الرسمية و يشمل أيضا الاشتراك بشكل منتظم في الاجتماعات

و الندوات التي تنعقد من قبل المنظمات المهنية التي لا تختص فقط بالمحاسبة م إنما أيضا بالتخصصات ذات العلاقة بالمحاسبة مثل:إدارة الأعمال و الاقتصاد و غيرها.

[1] الدكتور خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية**، مرجع سبق ذكره ، ص76.

ب-معيار الاستقلال أو الحياد:على مدقق الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور و أن يكون مستقلا أيضا في اتخاذه للقرارات دون أي تحيز يذكر لطرف م أو لأية أطراف معنية داخل المنشأة،فالاستقلالية ضرورة لا غنى عنها و التي من شأنها أن تضفي المزيد من الثقة على البيانات الحسابية التي تكون محل الدراسة و التحليل قصد إعطاء الرأي الفني المناسب حولها،لا سيما و أن المستثمرين و الدائنين و الدوائر الرسمية تعتمد على رأي المدقق كونه طرف مستقل و محايد لا يتأثر بأية جهة سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها.

ج-معيار العناية الواجبة(الحذر المهني المعقول):على المدقق أن يبذل العناية الواجبة في عملية التدقيق و في وضع التقرير النهائي و هذه العناية تتطلب مراجعة إنتقادية لكل مستوى من مستويات التي يتم الإشراف عليها،و أن جانب العناية يتعلق بما يؤديه المدقق من عمل و بدرجة حسن أداءه له.[1]

ثانيا:معايير العمل الميداني Standards of Field work:وتتمثل فيما يلي:

-يجب وضع مخطط واف لعملية التدقيق كما يجب الإشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم المدقق.

-يجب دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية الموضوعة والمطبقة لتقدير مدى الاعتماد عليها ومدى الاختبارات اللازمة.

- يجب التوصل إلى عناصر ثبوتية جديرة بالثقة و ذلك بالمعاينة و الملاحظة و التحريات و الإثباتات التي من شأنها أن تكون أساسا معقولة لإبداء الرأي العائد للبيانات المالية التي يدقق فيها.

وفيما يلي شرح موجز لكل معيار من هذه المعايير:

أ-التخطيط و الإشراف:هنا يفترض أن يكون التخطيط السديد العائد لمهنة التدقيق جدير بتوفير تنظيم صحيح في مكتب المدقق و بين موظفيه،وذلك لضمان حسن سير العمل،و يجب أن تجري كل عملية تدقيق بإشراف صاحب المكتب في حالة الملكية الفردية أو بإشراف أحد الشركاء أو أي شخص آخر أسندت إليه السلطة و لكن تبقى المسؤولية على عاتق صاحب المكتب.

ب-الضبط الداخلي:و هنا يجب على المدقق فحص نظام الرقابة الداخلي،وأن يدرس النظام المطبق و يقيمه و ذلك لتحديد نطاق عملية التدقيق و مدى الاختبارات التي يجب أن تقتصر عليها عملية تدقيق الحسابات ، و هذا يرجع لحكمته و تقرير المدقق الشخصي.

ج-أدلة و قرائن إثبات:و هنا يجب الوصول إلى عناصر إثبات جديرة بالثقة عن طريق المعاينة و الملاحظة و المصادقات و يمكن تقسيم الأدلة إلى أدلة داخلية و أدلة خارجية،فالأدلة الداخلية تشمل دفاتر الحسابات و الشيكات و المستندات و غيرها من الوثائق على مستوى المؤسسة،بينما الأدلة الخارجية فتشمل المصادقات من العملاء و الموردين و نتائج الاطلاع و الاستفسارات التي تجرى خارج حدود المؤسسة.[2]

---

[1] الدكتورخالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات –الناحية النظرية**، مرجع سبق ذكره،ص77.

[2] نفس المرجع،ص78.

ثالثا:معايير إعداد التقرير:Standards of reporting

-يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

-ينبغي أن ينص التقرير على ما إذا كانت الطرق المحاسبية المعتمد عليها في إعداد التقرير والقوائم المحاسبية هي نفسها التي تم الاعتماد عليها في الدورات السابقة كطرق تقييم المخزون والإهلاك.

- يجب أن يحتوي التقرير على الرأي الذي يبديه المدقق حول القوائم المالية وتحمله مسؤوليته في هذا التقرير أمام كل الهيئات المعنية.

و فيما يلي موجز لكل معيار من هذه المعايير[1]:

أ-المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:هي كناية عن قواعد و أصول محاسبية تطبق في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في العمل و يقصد بالمبادئ ليس فقط القوانين و النصوص العريضة الواجب إتباعها وإنما طرق تطبيق تلك المبادئ أيضا.

ب-ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية:و هذا يعني فحص ما إذا كانت المؤسسة تطبق المبادئ المحاسبية في تسجيل عملياتها و إنها مستمرة في تطبيقها من سنة لأخرى دون توقف و أنه في حالة تغيير المؤسسة في سياستها،أو أن المؤسسة قد غيرت أي مبدأ محاسبي معمول به،فيجب أن يتم ذكر ذلك في التقرير.

ج-كفاية المعلومات(إظهار الواقع في التقرير):على المدقق أن يتأكد من أمانة المعلومات المقدمة له من طرف المؤسسة و أنها تعبر تعبير دقيق حول واقع البيانات المالية و أنه يفصح عن كل واقعة جوهرية يتم إغفالها و التي من شأنها أن تؤدي إلى تضليل القارئ و المتعامل مع المؤسسة.

د-إبداء الرأي:هذه القاعدة تتطلب أن يصدر المدقق تقريرا يبين فيه الرأي الفني المحايد المستقل حول صحة القوائم المالية ككل،فإما يكون تقرير نظيفا لا يوجد فيه أية تحفظات على القوائم المالية، و إما أن يكون نظيفا مع فقرة توضيحية حول تحفظ معين لا يؤثر على القوائم المالية بشكل كبير،وإما أن يعترض أو أن يمتنع المدقق عن إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية.

[1] الدكتور خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات،الناحية النظرية**، مرجع سبق ذكره،ص83.

المطلب الثاني:طرق تدقيق الحسابات

تتضمن عملية تدقيق الحسابات استعمال الطرق التالية على سبيل المثال لا الحصر[1]:

-**الملاحظة Observation:** تطبق في الحكم على صلاحية الطرق المحاسبية المستعملة بمشروع العميل و مدى كفاءة نظم الرقابة الداخلية علاوة على استخدامها عند القيام بعمليات الجرد لأصول المشروع المختلفة.

-**التفتيش Inspection :** تطبق في الاستثمارات المالية و الأصول الأخرى الشبيهة لتقرير و جودها الفعلي،كما تستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الأصول، و للإرادات و المصاريف العادية، و ما شابه ذلك من بنود.

-**التثبت (التعزيز) Confirmation:** تطبق في التأكد من أرصدة الحسابات و مبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج المشروع ،وأرصدة الأصول الموجودة في عهدة أشخاص خارج المشروع كالإرساليات و بضائع الأمانة و غيرها.

-**المقارنة Comparison:**تطبق على أرصدة الحسابات و البيانات المالية التجارية بمقارنتها مع بيانات مماثلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان أسباب الكامنة و راء رأي تغيرات هامة.

-**التحليل Analysis :**وتطبق على الحسابات و البيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها و صلاحية نشرها كمعلومات عن المشروع المعني.

-**الاحتساب Computation** :تطبق على البيانات الرقمية المقدمة من العميل كاحتساب بضاعة آخر المدة، و أرصدة العملاء و المدفوعات مقدما و غيرها.

-**الاستفسار Inquiry:**تطبق على سياسات المشروع المعني،و القضايا التي لا يمكن الفحص عنها في القوائم المالية المنشورة،مثل الخطط المستقبلية.

[1] الدكتور خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات،الناحية النظرية**، مرجع سبق ذكره،،ص87.

المطلب الثالث:تقرير مدقق الحسابات

لقد نص معيار التدقيق الدولي رقم 700على أنه يجب على المدقق إعداد تقرير حول البيانات المالية، و إن الغرض من هذا المعيار هو وضع معايير و توفير إرشادات حول شكل و مضمون تقرير مدقق الحسابات الصادر نتيجة التدقيق المنجز من قبل مدقق مستقل لبيانات المنشأة المالية .

1-**تعريف تقرير المدقق المحاسبي**: يمكن تعريف تقرير مدقق الحسابات على أنه عبارة عن بيان مكتوب يلخص فيه مدقق الحسابات المعتمد رأيه حول ما قام به من استخدام أساليب وإجراءات فنية لتنفيذ عملية فحص وتدقيق البيانات المالية التي تتضمنها الدفاتر والسجلات والقوائم المالية، ويتم تقديم التقرير إلى الجمعية العامة للمساميين في حالة مؤسسة الأموال، أو إلى صاحب المؤسسة الفردية، أو إلى الشريك المدير في حالة مؤسسة الأشخاص، ويوضح المدقق رأيه في التقرير بشكل أساسي حول مدى تمثيل القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي للمؤسسة محل التدقيق في نهاية العام المالية بالإضافة إلى عناصر أخرى يتضمنها التقرير.[1]

2-**معايير إعداد التقرير:** على المدقق أن يسترشد بالقواعد التالية عند إعداد تقريره، و هي المعايير التي أوردها المعهد ا أمريكي للمحاسبين القانونيين و المتمثلة فيما يلي[2]:

2-1-إعداد القوائم المالية و فقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:و هذا المعيار يحتم على المدقق أن يكون ملما بكل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و كذلك بالطرق البديلة التي يمكن استعمالها أيضا، لأن المبدأ لا يشمل النص و القاعة فقط وإنما طريقة الاستعمال أيضا.

2-2-**تبيين أن المبادئ المطبقة في السنة الحالية هي نفسها المعمول بها في السنة السابقة:**إن هذا المعيار له أهمية كبيرة و ذلك لإبقاء سلامة المقارنة بين القوائم المالية لنفس المشروع عبر السنوات أو بينه و بين مشاريع أخرى مماثلة تتبع نفس المبدأ.

2-3-**تعبير القوائم المالية بشكل كاف و مناسب عما تضمنه من معلومات :**إن المدقق هو الذي يقرر مدى كفاية المعلومات و البيانات و صحتها لذلك إذا راى و جوب و جود معلومات غير مدرجة في القوائم المالية بحيث تجعل تلك القوائم واضحة و غير مظللة ، فيجب عليه أتباتها في ملاحظات لتلك القوائم .

2-4-رأي المدقق عن القوائم المالية وحدة واحدة:و هنا عللا المدقق إذا لم يحصل على المعلومات عليه الامتناع عن إبداء الرأي حول القوائم المالية للمنشأة،و في هذه الحالة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك.

---

[1] بن زازة منصورية،**التدقيق المحاسبي في ظل العولمة الاقتصادية-دراسة حالة الجزائر**،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية التجارية و المحاسبية ،وعلوم التسيير،جامعة ابن باديس مستغانم،ص122.

[2] الدكتور خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية**، مرجع سبق ذكره، ص131.

3-الأركان الواجب توفرها في تقرير المدقق:هناك عدة أركان يجب توفرها في تقرير مدقق الحسابات من أهمها:[1]

-يجب أن يكون التقرير خطيا.

-يجب أن يكون التقرير موجها إلى الهيئة العامة للمساهمين و إرسال صورة من التقرير إلى مراقب الشركات.

-يجب أن يتضمن التقرير الفترة المالية التي تمثلها القوائم المالية ة التي تغطيها عملية التدقيق و التقرير.

-يجب أن يكون التقرير موقعا عليه من المدقق و تاريخ التدقيق في نهاية العمل.

-يجب أن يكون التقرير مكتوب بأسلوب سهل و بسيط و كلماته تشمل فقط معنى واحد.

-يجب أن يقوم المدقق بقراءة التقرير في اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.

4-العناصر الأساسية لتقرير المدقق :يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات عدد من العناصر التي نص عليها معيار التدقيق الدولي رقم 700على النحو التالي[2]:

أ-عنوان التقرير:يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات عنوان مناسب يساعد في التعرف على هذا التقرير و التفريق بينه و بين التقارير الأخرى التي تصدر من جهات أخرى مثل تقرير مجلس الإدارة.

ب-الجهة التي يوجه إليها التقرير:يجب توجيه التقرير إلى الجهة التي قامت بتعيين مدقق الحسابات مثل الجمعية العامة للمساهمين للمنشأة التي يدقق أعمالها المدقق.

ج-الفقرة الافتتاحية أو(التمهيدية):يجب أن يتضمن ما يلي:

-يجب أن يحدد تقرير المدقق البيانات المالية للمنشأة الخاضعة للتدقيق و الفترة التي تغطيها البيانات المالية.

-يجب أن يتضمن التقرير بيانا بأن إعداد البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة،و تصريحا بأن مسؤوليته هي إبداء الرأي بالبيانات المالية استنادا على عملية التدقيق.

-البيانات المالية هي عرض من الإدارة ، حيث أن إعداد مثل هذه البيانات يتطلب قيام الإدارة بعمل تقديرات و اجتهادات محاسبية مهمة، وكذالك تحديد المبادئ والطرق المحاسبية المناسبة و المتبعة في إعداد البيانات .

د-فقرة النطاق:يجب أن تتضمن ما يلي:

-يجب أن ينص على أن عملية التدقيق قد تم إنجازها وفقا للمعايير الدولية للتدقيق أو وفقا للممارسات الوطنية المناسبة،و كلمة النطاق تشير إلى أن باستطاعة المدقق القيام بإجراءات التدقيق التي يعتقد بأنها ضرورية في تلك الظروف،

-يجب أن يتضمن التقرير بأن عملية التدقيق قد مت التخطيط لها و تنفيذها لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت البيانات المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة.

هـ- فقرة الرأي:يجب أن تنص بشكل واضح على إطار التقارير المالية التي تم استخدامها لإعداد البيانات المالية ، كما عليه أن ينص بشكل واضح على رأي المدقق فيما إذا كانت البيانات تعبر بصورة حقيقية و عادلة وفقا لإطار التقارير المالية.

---

[1] توفيق مصطفى أبو رقبة،عبد الهادي أسحق المصري، **تدقيق و مراجعة الحسابات**،مرجع سبق ذكره،ص66.

[2] الدكتور غسان فلاح المطارنة،**تدقيق الحسابات المعاصر**، مرجع سبق ذكره،ص120.

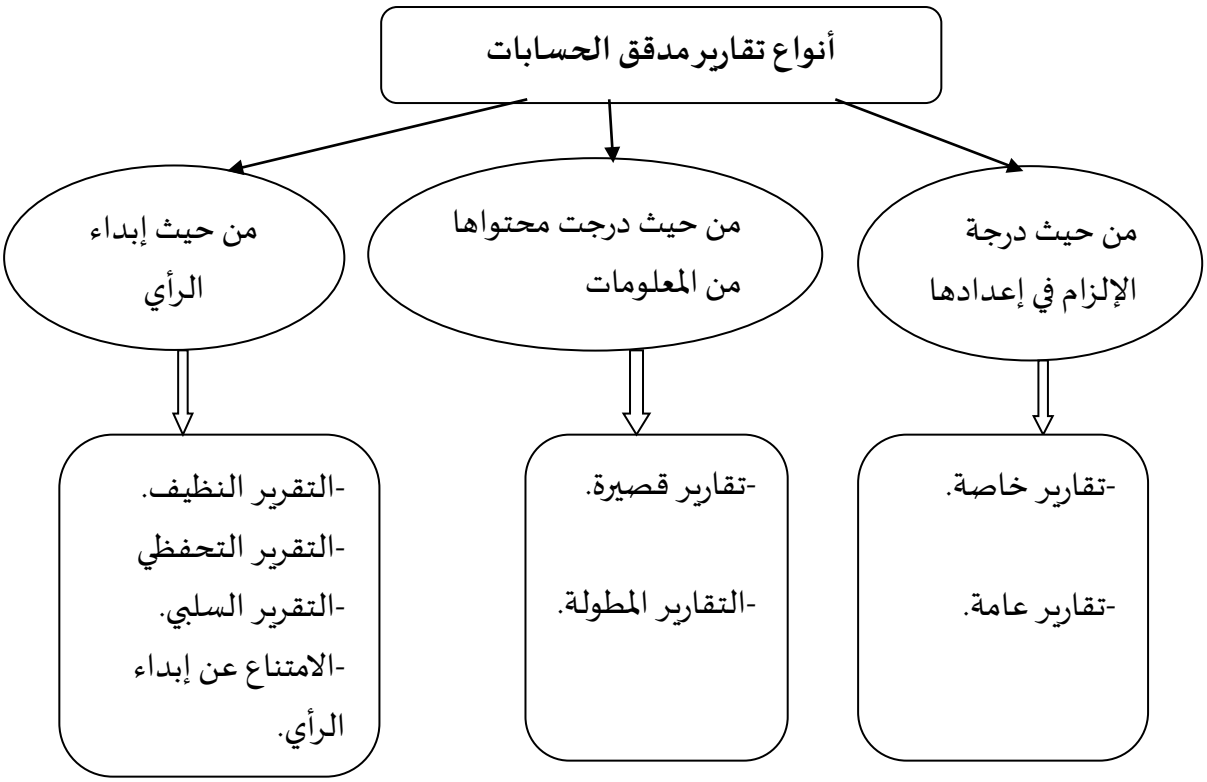
و- تاريخ التقرير:يجب على المدقق أن يؤرخ التقرير بتاريخ إكمال عملية التدقيق،و بما أن مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة و المقدمة من الإدارة ، لذا يجب عليه عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع و مرافقة الإدارة على تلك البيانات .

ز- عنوان المدقق:يجب أن يتضمن التقرير اسم الموقع محدد، وهو عادة المدينة التي يريد فيها المدقق مكتبه المسؤول عن عملية التدقيق تلك[1].

ي-توقيع المدقق:يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو باسم الشخصي للمدقق أو كلاهما معا .

5-أنواع تقارير المدقق:تختلف التقارير باختلاف الزاوية التي ينظر لها منها و نستطيع تقسيمها بصورة إجمالية إلى ما يلي:

شكل(I-03):أنواع تقارير مدقق الحسابات



المصدر: من إعداد الطالبة، بالي نصيرة،بالاستناد على كتاب الدكتور غسان فلاح المطارنة،تدقيق الحسابات المعاصر،ص120.

[1] الدكتور غسان فلاح المطارنة،**تدقيق الحسابات المعاصر**، مرجع سبق ذكره،ص121.

5-1-تقارير من حيث درجة الإلزام في إعدادها:

أ-التقارير الخاصة:وهي التقارير المرتبطة بمهام محددة و خاصة،ولو ينص القانون على إعدادها.

ب-التقارير العامة:هي التقارير التي يعدها المدقق تماشيا مع نصوص القوانين المنظمة للشركات كقانون رقم 22لسنة 1997في الأردن و الذي ألزم شركات المساهمة بتدقيق حساباتها من قبل مدقق خارجي ، و غالبا ما يطلق على هذا النوع من التقارير تقرير الميزانية و هو التقرير الوحيد الذي نص عليه القانون الأردني.

5-2-تقارير من حيث محتوياتها من معلومات :

أ-التقارير القصيرة:و هو التقرير العادي المختصر المتعارف عليه بصورة موحدة في معظم البلدان المتقدمة محاسبيا كالولايات المتحدة و كندا و بريطانيا و أستراليا و هولندا،و يتكون من جزئين أو فقرتين هما:جزء خاص بفقرة النطاق ، و جزء الثاني خاص بفقرة الرأي.و فيها يقوم المدقق بإبداء رأيه الفني في القوائم المالية .**ب-التقرير المطول:**هو تقرير يقدم للإدارة فقط لأنه يحتوي المعلومات التي تهمها هي لا سواها،و لا تؤثر على القوائم المالية ، كاحتوائه على قوائم إحصائية[1].

5-3-تقارير من حيث إبداء الرأي:

أ- التقرير النظيف:يصدر المدقق رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتدقيقها إذا توفرت لديه أربعة شروط هي [2]:

-أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما .

-عدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات سواء في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي .

-صدق وعدالة القوائم المالية ودقة تعبيرها عن نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي .

-حصول المدقق على أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تبرر رأيه على صدق تعبير القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي في نهاية السنة المالية .

ب- التقرير التحفظي.يقوم مدقق الحسابات بالإدلاء برأي متحفظ ، إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه ، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها ، مثل وجود قيود على نطاق عملية التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق ، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في

التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ.

ج-التقرير السلبي:يصدر هذا الرأي عندما يتأكد المدقق من أن القوائم المالية لا تمثل الواقع الصحيح للمؤسسة سواء من حيث المركز المالي أو نتيجة الأعمال طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وتقع على المدقق مسؤولية بيان الأسباب المؤدية لإصدار مثل هذا الرأي من أدلة وبراهين مع ذكرها . يعتبر الرأي السلبي أمرا نادر الحدوث لأن المدقق يقدم عادة مجموعة من التوصيات قبل تقريره السلبي وغالبا ما تلتزم الشركات بتنفيذ هذه التوصيات

.

[1] الدكتور خالد أمين عبد الله،**علم تدقيق الحسابات -الناحية النظرية**،مرجع سبق ذكره،ص135.

[2] نفس المرجع،ص137.

د- الامتناع عن إبداء الرأي.

يعني أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأي فني عن القوائم المالية موضوع التدقيق ، وقد يكون ذلك بناء على ظروف معينة يمكن توضيحها فيما يلي :

-وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرض عليه من إدارة الشركة ، وذلك بعدم تمكينه من حضور عملية الجرد أو عدم تمكينه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدتهم مع الشركة .

-وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية ، مثل دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة كتعديها على حقوق الاختراع لشركة أخرى ، أو قضية من عمال الشركة يطالبون بدفع تعويضاتهم... وغيرها.

-في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية . في هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها .

-عندما يتعذر على المدقق الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تسمح بإبداء رأيه ، فإنه يمتنع عن ذلك .

-وغالبا ما ترجع أسباب الامتناع عن إبداء الرأي إلى تضييق نطاق الفحص الذي يجريه
المدقق ، أو بسبب وجود عناصر هامة لا يمكن التأكد من صحتها ولها تأثير جوهري على القوائم
المالية التي سيبدي المدقق رأيه فيها [1].

[1] الدكتور خالد أمين عبد الله،علم تدقيق الحسابات-الناحية النظرية،مرجع سبق ذكره،ص138.

خاتمة الفصل

على ضوء ما تقدمنا به في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات، أن التدقيق المحاسبي عملية منظمة ومنهجية تستهدف جمع وتقييم الأدلة والقرائن بطريقة موضوعية بواسطة مدقق مستقل محترف يبدي رأي الفني المحايد الموضوعي حول صحة وجودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، ثم تبليغ نتائج التدقيق للأطراف المستخدمة لهذه القوائم المالية سواء داخل المؤسسة أو خارجها لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، هذا الرأي يمر عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمة التدقيق وتسمح باختصار عاملي الوقت والجهد إلى تحصيل أكبر فعالية، من تخطيط لعملية التدقيق، تقييم نظام رقابتها، وكذا اكتشاف الأخطاء والغش ، والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق .

فالمهمة الرئيسية للمدقق تتمثل في فحص وتدقيق القوائم المالية والتحقق من تطبيق المؤسسة للمبادئ والطرق والسياسات المحاسبية بطريقة صحيحة وثابتة من سنة لأخرى تتوافق مع المبادئ والطرق المحاسبية المعمول بها، وبالتالي فإن رأي المدقق المستقل و الذي يمثله تقريره يمثل مقياس لجودة المعلومات المحاسبية وتمثيلها لصورة الحقيقية للمؤسسة.

الفصل الثاني

مقدمة الفصل:

لقد أصبحت المعلومات المحاسبية جزءا هاما من عمل الإدارة، وموردا أساسيا تعتمد عليه في تدعيم قراراتها الإدارية، كما أن المعلومات المحاسبية لها دور كبير وهام في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في الشركات، بحيث لا يمكن للإدارة أن تغفل عن هذا الدور الهام.

وتزداد الحاجة إلى إنتاج المعلومات باعتبارها وسيلة تستمد أهميتها وضرورتها من مدى إسهامها في عملية اتخاذ القرار، وتعتبر القوائم المالية مصدرا أساسيا من مصادر المعلومات المحاسبية المفيدة لاتخاذ القرارات في حين لا تعد أي معلومات محاسبية ذات جدوى في اتخاذ القرارات إلا باستيفائها لعدة خصائص.

ومع اعتبار أن المعلومة المحاسبية وسيلة للتسيير، يتطلب أن تتميز هذه المعلومة بالمصداقية والصحة وتعبيرها العادل عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وهذا بالإضافة إلى الملائمة والموثوقية والتجاوب مع مختلف احتياجات الأطراف المستفيدة منها، ويبعث فيها الثقة عند اعتماد هذه المعلومات في مختلف مجالات اتخاذ القرارات المختلفة

و انطلاقا مما سبق سوف نتطرق في هذا الفصل إلى المفاهيم الأساسية لجودة المعلومة المحاسبية، و نقوم بالإشارة إلى مصادر و مستخدمين هذه المعلومة .

المبحث الأول:ماهية المعلومة المحاسبية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية أحد المكونات الرئيسية لنظم المعلومات الإدارية، ويتضمن كافة الأنشطة والعمليات التي تهدف إلى إنتاج وتوصيل المعلومات إلى مستخدميها الداخليين والخارجيين في المجالات المختلفة.

واستنادا لما سبق يتضح أن المعلومات المحاسبية ذات أهمية كبيرة تؤثر في قيمة الوحدة الاقتصادية، وفي مستوى رفاهية الأفراد والمجتمعات، ولكن لابد لها من صفات وخصائص ومعايير، حتى تزيد من قيمة تلك الوحدات،وترفع من معدلات الرفاهية في المجتمع، وبذلك تكون قد حققت أهداف الوحدة الإقتصادية والمجتمع.

المطلب الأول:نظام المعلومات المحاسبي

إن المعلومات التي تنتجها الأنظمة تعد مورد أساسي من موارد المنظمات على مختلف أشكالها ، فهي العمود الفقري للقرارات المالية سواء كانت قرارات تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية ، حيث أن هذه القرارات تساهم في رفع أداء المنظمة وتحقق ميزة تنافسية تنعكس إيجابيا على القيمة السوقية للمنظمة ومن ثم تعظيم ثروة المساهمين ، واستمرارها في القطاع الذي تعمل فيه .

1-تعريف نظام المعلومات المحاسبية:نظام المعلومات المحاسبية هو أحد مكونات نظام المعلومات الإدارية في المؤسسة، يختص بجمع، ترتيب، معالجة، تحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف داخل المؤسسة أو خارجها، حيث أن نظام المعلومات المحاسبية يعتبر أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية، فالفرق بينهما ينحصر في أن الأول يختص بالبيانات والمعلومات المحاسبية، بينما يختص الثاني بكافة البيانات والمعلومات التي تؤثر على النشاط.

أما جمعية المحاسبين الأمريكية فعرفته على أنه: "يعتبر إنتاج البيانات المالية جزء من وظيفة نظام المعلومات المحاسبية، غير أن المظهر الأساسي للوظيفة يتمثل في عملية الاتصال التي تشمل توزيع البيانات المحاسبية، وتفسير متخذي القرارات للمعلومات التي تحويها هذه البيانات، لذا فهناك دور فعال للمحاسب في المشاركة في تفسير البيانات المعلن عنها في القوائم أو التقارير المالية، حيث أن ذلك من اختصاصاته بل من واجباته لمساعدة الغير في فهم الأمور المعقدة في هذه البيانات".

ومن خلال التعريفين السابقين نجد أن نظام المعلومات المحاسبية يعتبر جزءا لا يتجزأ من التنظيم الإداري المعروف بنظام المعلومات الإدارية والذي يعني بتوفير البيانات والمعلومات التي تؤثر على نشاطات المؤسسة ككل، وجميع نظم المعلومات تهدف إلى نفس الغرض ألا وهو توفير المعلومات الملائمة والموضوعية من أجل اتخاذ قرارات صحيحة تساعد المؤسسة على تحقيق الأهداف[1].

[1] د. السبتي وسيلة د. محمد لمين علون، نظام المعلومات المحاسبية كأداة لتفعيل مسار التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية،جامعة محمد خيضر – بسكرة – مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية ،العدد04-2017،رقم الايداع2016،جامعة محمد بوضياف بالمسيلة الجزائر،ص154.

2- خصائص نظام المعلومات المحاسبية ·

نظام المعلومات المحاسبي يتميز بعدة خصائص إذا ما توفرت تجعله نظاما معلوماتي حيوي في المنشأة المتواجد فيها ، بحيث يكون مؤديا لوظيفته التي طور لأجلها في هذه المنشأة حسب الخصائص التي تؤهل نظام المعلومات المحاسبي لان يكون فاعلا و كفئا هي[1]:

2-1- يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبي درجة عالية من الدقة و السرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها لمعلومات محاسبية.

2-2- أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية و في الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختبار بديل من البدائل المتوفرة للإدارة.

2-3- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة و التقييم لأنشطة المنشأة الاقتصادية.

2-4- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفتها المهمة و هي التخطيط القصير و المتوسط و الطويل الأجل لأعمال المنشأة المستقبلية.

2-5- أن يكون سريعا و دقيقا في استرجاع المعلومات الكمية و الوظيفية المخزنة في قواعد بياناته و ذلك عند الحاجة إليها.

2-6- أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه و تطويره ليتلاءم مع التغيرات الطارئة علي المنشأة.

3- مقومات نظام المعلومات المحاسبية

تمثل مقومات أي نظام مجموعة الأسس التي يقوم عليها عمل النظام بصورة مترابطة ومكملة لبعضهما البعض وهناك مجموعة من المقومات التي تتواجد في النظام المحاسبي قد تختلف تفاصيلها من وحدة اقتصادية إلى أخرى إلا أن توفير هذه المقومات هو أمر ضروري يستلزمه العمل المحاسبي وتتمثل:

3-1-المجموعة المستندية : تمثل المستندات أولى مقومات النظام المحاسبي في أي وحدة اقتصادية والأساس المهم في عمل النظام من حيث الأتي :

-توفر المستندات الدليل الموضوعي الذي يحتوي على البيانات التي تمثل الخطوة الأولى في عمل النظام.

-تمثل أحد الوسائل لمهمة ضمن وسائل الرقابة والتدقيق على كافة الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها الوحدة .

-تمثل المستندات سجلا تاريخيا للوحدة الاقتصادية نظرا لما تحويه من بيانات مؤرخة للأحداث الاقتصادية التي قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال الفترات المالية السابقة.

3-2-المجموعة الدفترية : تتمثل المجموعة الدفترية بكافة الدفاتر والسجلات التي يتم مسكها في الوحدة الاقتصادية فهي تمثل الوعاء الذي يتم تفريغ كافة البيانات المستخرجة من كافة الأدلة الموضوعية المؤيدة للأحداث الاقتصادية التي قامت بها الوحدة الاقتصادية وبالتالي معالجتها من خلال عمليات التسجيل والتجريب والتلخيص والتحليل بتطبيق مجموعة من الإجراءات والفروض والمبادئ والسياسات الحاسبية اللازمة وصولا لتهيئة عرضها في مجموعة التقارير والقوائم المالية التي يتطلب إعدادها من قبل النظام المحاسبي في الوحدة الاقتصادية المعينة.

[1] منذر يحي الداية، **أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية علي جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات في قطاع غزة**،دراسة ميدانية،رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة،السنة الجامعية 2009،ص31،32.

3-3- دليل الحسابات : يمثل أداة مهمة في توجيه العمل المحاسبي من خلال تحديد الحسابات التي يمكن أن تتأثر بها العمليات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وكذلك فهو مساعدة يمكن أن تساهم في توضيح المفاهيم و المصطلحات المحاسبية المستخدمة .

3-4 مجموعة التقارير والقوائم المالية : تتمثل في الناتج عن العمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية وخلاصة لكن ما قامت به من عمليات ضمن نشاطاتها الجارية وغير الجارية، وهي تقدم إلى كافة الجهات التي لها علاقة مباشرة والغير مباشرة للوحدة الاقتصادية والتي يمكن أن تعتمد عليها في اتخاذ القرارات المتعددة.[1]

المطلب الثاني:ماهية المعلومة المحاسبية

تعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية بالغة لمجموعة من المستفيدين الداخليين والخارجيين في تقديم معلومات هامة تخدمهم كل حسب استفادته من تلك المعلومات وقبل التطرق إلى التعريف بالمعلومات المحاسبية و جب علينا التطرق أولا إلى التمييز بين البيانات و المعلومات و من ثم التعريف بالمعلومة و العوامل التي تتأثر بها.

1-الفرق بين المعلومات و البيانات:

تعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية بالغة لمجموعة من المستفيدين الداخليين والخارجيين في تقديم معلومات هامة تخدمهم كل حسب استفادته من تلك المعلومات. وقبل الخوض في تعريف المعلومات المحاسبية، سنتطرق إلى توضيح الفرق بين البيانات والمعلومات، لأنه كثيرا ما يقع الخلط بين هذين المصطلحين حتى أن البعض يعتبرهما مرادفين لبعضهما البعض.

1-1- البيانات: "هي الحقائق التي يتم جمعها و تخزينها و معالجتها بواسطة نظام المعلومات .

1-2-المعلومات :هي البيانات التي تم تنظيمها و معالجتها تصبح ذات معنى و تضيف معرفة و تصبح كأساس لعملية اتخاذ القرار[2].

الجدول(II-01) :التميز بين مصطلح البيانات ومصطلح المعلومات

المجال	البيانات	المعلومات
الترتيب	غير منظمة في هيكل تنظيمي	منظمة في هيكل تنظيمي
القيمة	غير محدودة القيمة	محدودة القيمة بالضبط
الاستعمال	لا تستعمل على الصعيد الرسمي	تستعمل على الصعيدين الرسمي وغير الرسمي
المصدر	متعددة المصادر	محددة المصادر
الدقة	منخفضة	عالية
الموقع	المدخلات	المخرجات
الحجم	كبير جدا	صغيرة جدا مقارنة بحجم البيانات

المصدر:من إعداد الطالبة بالي نصيرة بالاستناد على كتاب الدكتور إبراهيم الجزراوي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية ،الطبعة العربية 2009،دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع،ص16.

[1] اكرام الشادلي،**دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية دراسة ميدانية لدى مكاتب محافظي الحسابات لولاية بسكرة**،مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستير،جامعة محمد خيضر بسكرة،السنة الجامعية 2012-2013،ص48.

[2] د.ابراهيم الجز راوي،د.عامر الجنابي،**أساسيات نظم المعلومات المحاسبية**،الطبعة العربية 2009،دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع،الأردن عمان ،ص15

2-مفهوم المعلومة المحاسبية

تعرف المعلومات المحاسبية بمفهومها البسيط بأنها "المنتج النهائي من البيانات التي تم تشغيلها وفق مراحل النظام المحاسبي كما أن المعلومات تمثل لغة وأداة الاتصال ما بين معدها الذي يجب يليه أن يحدد هدفها بوضوح وبين مستهلكها الذي يتطلب من تلك المعلومات أن تكون فاعلة وذات كفا ءة ومفيدة في اتخاذ القرارات المستقبلية.[1]

المعلومات المحاسبية: "هي كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا.[2]

المعلومات المحاسبية مجموعة من القيم والحقائق النهائية المبوبة والمؤسسة بصورة كمية ووصفية، والتي ترتبط مع بعضها بعلاقات تبادلية، وهي ذات تأثير مباشر في سلوك الأفراد والإدارات المختلفة، وتزداد قيمتها الاقتصادية وفق المنفعة التي تحققها لمستخدميها."[3]

كما عرف مجمع المحاسبة الأمريكي المحاسبة على أنها نظام للمعلومات منذ الستينيات من القرن العشرين، وأن نظام المعلومات بني على مدخل رياضي بطبيعته فهو يجمع البيانات المعرفة جيدا ثم يقوم باستخدامها عن طريق التحليل الرياضي و البرمجة[4]

3-أهمية المعلومة المحاسبية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي في ظل الثورة التقنية الحديثة واستخدام الميكنة من أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات التي يعتمد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية والإدارية والمالية، فالمحاسبة توفر البيانات والمعلومات الكمية والمالية التي تساعد في اتخاذ قرارات الاستثمار وتوظيف الأموال وتخصيصها، وفي المحافظة على الأصول والرقابة عليها كما تساعد في تخطيط العمليات وقياس التكلفة وتحقيق الرقابة وتقييم الأداء والمساهمة في صنع وترشيد القرارات.

تكمن أهمية المعلومات المحاسبية في كونها وسيلة أساسية وأداة فاعلة بيد الإدارة لإنجاز مهامها وتحقيق أهدافها، وتزداد أهمية المعلومات المحاسبية كنتيجة أساسية لمجموعة من العوامل والتي يمكن ذكرها فيما يلي:

3-1- الثروة العلمية والتكنولوجية: وقد انعكست آثارها على الوحدات والمنظمات الاقتصادية المنتجة للمعلومات، وهذا لرفع كفاءتها وتفعيل دورها في المساهمة في حل المشكلات الاقتصادية والإدارية من خلال توفير المعلومات الملائمة.

---

[1] سليمان عتير ، **دور الرقابة الجنائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية** ، دراسة حالة المديرية الضرائب لولاية الوادي،مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة،السنة الجامعية 2011-2012،ص12.

[2] حامدي علي،**اثر جودة المعلومة المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** "دراسة حالة المؤسسة المطاحن لأوراس باتنة،الوحدة الإنتاجية التجارية آريس"،رسالة الماجستير في علوم التسيير،جامعة محمد خيضر بسكرة، السنة الجامعية 2010-2011،ص90.2

[3] علون محمد لمين،**د ور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية** ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر –بسكرة،، السنة الجامعية2015-2016،ص78.

[4] سليمان عتير ،نفس المرجع السابق، ص12.

3-2- العوامل الاقتصادية: لقد أدى كبر حجم المشروعات وظهور الشركات المتعددة الجنسيات وانتشار التجارة الإلكترونية وفي ظل العولمة الاقتصادية زادت الحاجة للمعلومات المحاسبية الملائمة لأغراض الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات وهذا لاستمرار بقاء الشركات.

3-3- العوامل القانونية والتشريعية: تفترض الاحتياطات القانونية والضريبية تقديم معلومات محاسبية ومالية كافية وملائمة للوفاء بهذه المتطلبات وتلبيتها.

3-4- العوامل الجغرافية: أدى وجود الشركات التجارية الكبيرة ذات الأقسام والفروع الداخلية والخارجية إلى زيادة الحاجة للمعلومات المحاسبية لتساعد في عمليات الرقابة والتنسيق بين هذه الأقسام والفروع وإداراتها الرئيسية.

3-5-العوامل الإدارية: تواجه إدارة الشركات أنواعا من المشكلات الإدارية وهنا يبرز دور أهمية المعلومات المحاسبية لأغراض التخطيط والرقبة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.[1]

المطلب الثالث:خصائص المعلومة المحاسبية:

بما أن المعلومة المحاسبية هي عبارة عن مخرجات لنظام المعلومات المحاسبية يجب أن تتميز بخصائص معينة و هي كالتالي[2]:

1-الخصائص الرئيسية:هي الخصائص الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية المنشورة و إلا فقدت هذه الأخيرة أهميتها و أصبحت غير مفيدة للمستخدمين.

1-1-**الملائمة**:وتعني هذه الخاصية أن المعلومات يجب أن تتلاءم مع القرارات التي ستستخدم تلك المعلومات في اختيار بدائل الحل الممكن للمشكلة المدروسة و التي تحتاج لاتخاذ القرار.

وحتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تتحقق فيها الشروط التالية:

أ-**الوقتية**:يجب أن يكون وقت الحصول على المعلومات مناسب مع الحاجة إليه، بمعنى لا يزود نظام المعلومات المحاسبي معلوماته لمتخذي القرار بعد أو قبل اتخاذ القرار.

ب-**التقييم**:يجب أن تكون للمعلومات قيمة يمكن من خلالها مقارنة مع تكلفة الحصول عليها.

ج-**المساعدة على التنبؤ**:يجب للمعلومة المحاسبية المخرجة أن تساعد في التنبؤ المستقبلي، فمثلا معلومات عن مبيعات تاريخية لمنتج معين تكون ملائمة إذا كان بالإمكان استخدامها للتنبؤ المستقبلي بالإضافة لوقتيتها المناسبة و قيمتها العالية.

1-2-الاعتمادية:تتميز المعلومات المحاسبية بهذه الخاصية إذا أمكن للمحاسب الاعتماد عليها كمقياس للظروف و الأحداث الاقتصادية التي تمثلها.

وحتى تكون المعلومات المحاسبية لها هذه الخاصية يجب أن تتميز بما يلي:

أ-**التحقق**:يجب أن تكون المعلومة قابلة للتحقق، و يكون ذلك إذا أمكن الوصول لنفس هذه المعلومات من أطراف مستقلة بأساليب القياس نفسها المستخدمة للحصول عليها.

---

[1] زلاسي رياض،**إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية** "دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية"،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية،جامعة قاصدي مرباح ورقلة،السنة الجامعية2011-2012،ص36.

[2] محمد يوسف الحفناوي،نظم المعلومات المحاسبية،الطبعة الأولى 2001، دار وائل للنشر و الطباعة،عمان الأردن ،ص87-88.

2-2-**الموضوعية**:يجب أن تكون المعلومة غير متحيزة، و تكون كذالك إذا كان التركيز في الحصول على المعلومات منصبا على المعايير المحاسبية المستخدمة للحصول عليها بدلا من التركيز على نتائج تلك المعلومات.

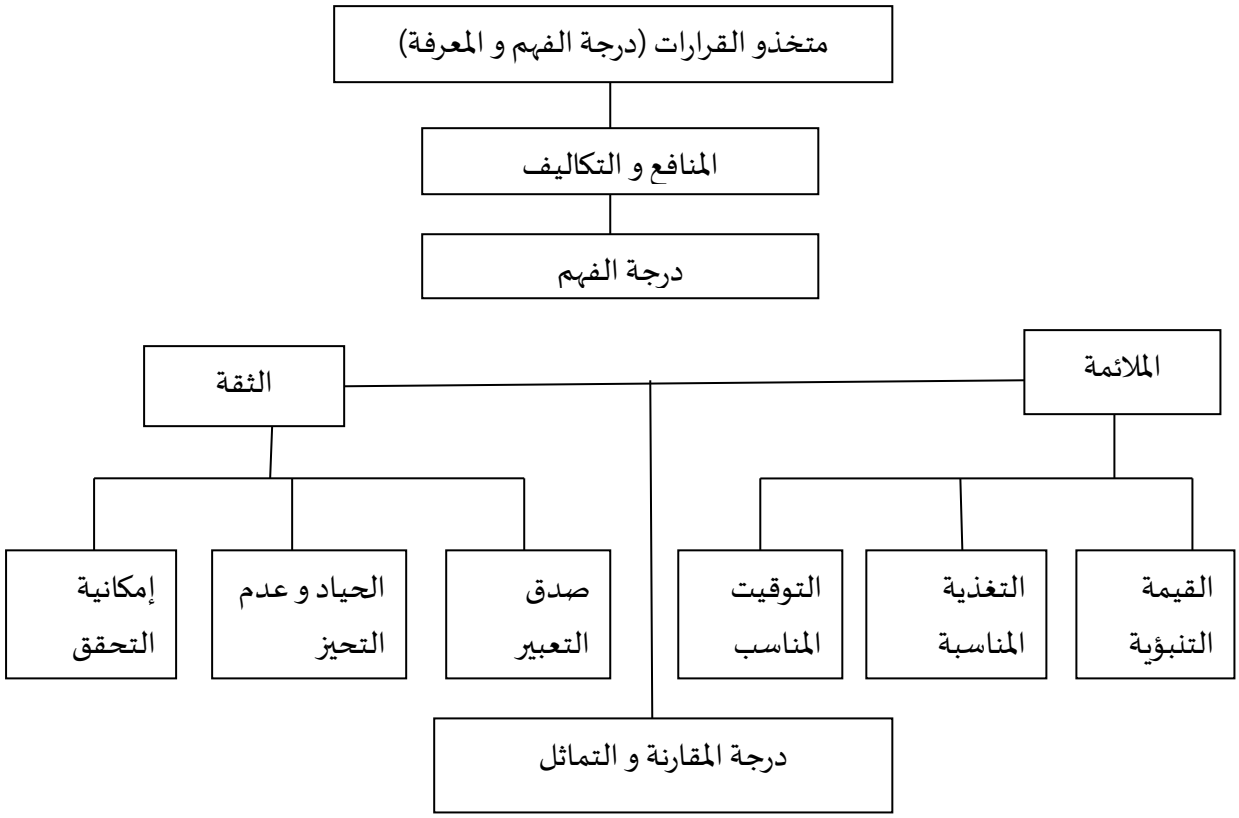
2-3-**المصداقية**:يجب أن تتوافق تكون المعلومات مع الأحداث الاقتصادية و تعبر عنها بأمانة و صدق.

2-الخصائص الثانوية :هي الخصائص التي يتيح توفرها فائدة للمعلومات ولعل توفرها يعزز من الخصائص الرئيسية التي سبق ذكرها وتتلخص هذه الخصائص بما يلي:

2-1-قابلية المعلومات للمقارنة: إن استخدام المعلومات في إجراء المقارنات يشكل أمرا هاما و أساسيا للمستخدم، و ذلك لعدم توفر مقاييس مطلقة لتقييم الأداء، و يسعى المستخدم كمن خلال توفر هذه الخاصية إلى إجراء المقارنات في المنشأة الواحدة لسنوات متعددة أملا في رصد التغيرات و تفسيرها، كما يسعى لإجراء المقارنات بين الوحدات و المنشآت المختلفة في القطاع الواحد لتقييم أدائها و التعرف على مواضع الضعف و القوة.

2-2-الثبات:تعرف بالتماثل و هي خاصية إن توفرت مكنت المستخدم من[1] إجراء المقارنات في المنشأة الواحدة أو بين المنشآت المتعددة و يقصد بالثبات تطبيق نفس الطرق و الأساليب المحاسبية في المنشأة الواحدة لسنوات متعددة في المنشأة.

الشكل(II-01):الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية



المصدر:الدكتور طارق عبد لعادل حماد،التقارير المالية أسس الإعداد و العرض و التحليل،كلي التجارة جامعة عين الشمس2000،الدار الجامعية للنشر و التوزيع،ص

[1]د.مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة. تحليل القوائم المالية مدخل نظري و تطبيقي،الطبعة الأولى206،الطبعة الثانية2009،دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان ،ص20.

المبحث الثاني: آلية العمل على المعلومة المحاسبية

تعتبر المعلومات المحاسبية (مخرجات نظام المعلومات المحاسبي) ، العصب الرئيسي لإدارة أي مشروع اقتصادي، كما أنها تمثل عنصر ربط بين الشركات وفروعها وكوسيلة اتصال بين الشركة ومستخدمي المعلومات المحاسبية عند عملية اتخاذ القرارات، وذلك من خلال عرض القوائم والتقارير المالية المتضمنة للمعلومات المحاسبية.

المطلب الأول:تصنيف المعلومة المحاسبية :

تقسم المعلومات المحاسبية حسب عدة تصنيفات إلى أنواع متعددة، ومن هذه التصنيفات نجد مايلي[1]:

1- **أنواع المعلومات المحاسبية حسب معيار الإفصاح:**حسب هذا المعيار تصنف المعلومات المحاسبية إلى نوعين هما:

1-1- معلومات محاسبية إجبارية: هي تلك المعلومات الواجب إنتاجها والإفصاح عنها قانونا من طرف المؤسسة الاقتصادية وتتمثل على سبيل المثال في المعلومات المدونة في الدفاتر الإجبارية كدفتر اليومية والمعلومات المتضمنة في القوائم المالية المطلوب إعدادها.

1-2- معلومات محاسبية اختيارية: هي تلك المعلومات غير الإلزامية مثل خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين، التقارير الخاصة للإدارة الداخلية (تحليلات وتوقعات الإدارة عن المستقبل)، الموازنات وبطاقات التكاليف وغيرها.

2- أنواع المعلومات المحاسبية حسب معيار الغرض من الاستخدام:حسب هذا المعيار تصنف المعلومات المحاسبية إلى ثلاثة أنواع هي:

2-1- معلومات مالية: وهي معلومات تختص بتوفير سجل للأحداث الاقتصادية التي تحدث نتيجة العمليات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية ، لتحديد وقياس نتيجة النشاط (من ربح أو خسارة) عن فترة مالية معينة وعرض المركز المالي في تاريخ معين لبيان سيولة الوحدة الاقتصادية ومدى الوفاء بالتزاماتها.

ويلاحظ أن هذه المعلومات تهتم بتسجيل التكاليف والإيرادات بعد حدوثها، وبما يعني أنها معلومات فعلية تتعلق بالأحداث الاقتصادية كما وقعت، وهذه المعلومات تستفيد منها إدارة المؤسسة والجهات الخارجية المختلفة. فهي تفيد الإدارة في عمل المقارنات بين فترة وأخرى، وكذلك في اكتشاف الانحرافات(التي يمكن أن تحدث) عن طريق مقارنتها بمعلومات التخطيط المحددة مقدما ،ويمكن أن يقوم بتقديم هذا النوع من المعلومات نظام المحاسبة المالية بالدرجة الأولى.

2-2-معلومات عن التخطيط والرقابة: وهي معلومات تختص بتوجيه اهتمام الإدارة إلى مجالات وفرص تحسين الأداء وتحديد مجالات أوجه انخفاض الكفاءة لتشخيصها واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها في الوقت المناسب، ويتم ذلك من خلال وضع التقديرات اللازمة لأعداد برامج الموازنات الوقت المناسب، ويتم ذلك من خلال وضع التقديرات اللازمة لإعداد برامج الموازنات الاقتصادية في لحظة تاريخية مقبلة، فضلا عن استخدامها في أغراض الرقابة وتقييم الأداء وتحديد مسؤولية الأفراد ومساءلتهم محاسبيًا، أما التكاليف المعيارية فتهتم بالتحديد المسبق لمستويات النشاط بغرض تسهيل عملية المحاسبة لكل مستوى من المستويات الموجودة في المؤسسة.

---

[1] حامدي علي، **اثر جودة المعلومة المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ،مرجع سبق ذكره،ص91.

ويلاحظ أن هذه المعلومات تتعلق بالأنشطة الدورية المتكررة في مجالات التكلفة وتحميل التكاليف الإضافية.

2-3- معلومات لحل المشكلات: وهي تتعلق بتقييم بدائل القرارات والاختيار بينها، وتعتبر ضرورية للأمور غير الروتينية (أي التي تتطلب إجراء تحليلات محاسبية خاصة أو تقارير محاسبية خاصة) وبذلك فهي تتسم بعدم الدورية. وعادة ما تستخدم هذه المعلومات في التخطيط طويل الأجل مثل: قرار تصنيع أجزاء معينة من المنتج داخليا أو شرائها أو إضافة أو استبعاد منتج معين من خط الإنتاج أو شراء موجودات ثابتة جديدة بدلا من المستهلكة وغيرها من القرارات الأخرى.

3-أنواع المعلومات المحاسبية من حيث دلالتها [1]

3-1- معلومات تاريخية :وهي معلومات تتعلق بقياس الأحداث والعمليات التي تمت في الزمن الماضي كالقوائم المالية (الميزانية العمومية، قائمة الدخل...الخ) وتستخدم هذه التقارير في تقييم كفاءة المنشأة في تحقيق أهدافها وبيان حقيقة المركز المالي للمنشأة وكذلك تستخدم لأغراض أخرى (أغراض ضريبية وغيرها).

3-2- معلومات حالية :وهي معلومات يتم إعدادها لأغراض الرقابة الداخلية وتتعلق بالأنظمة التشغيلية للمنشأة وتتوفر فيها المميزات التالية:

- تتعلق بالنشاط الجاري فقط،
- يتم تقديمها بصورة دورية منتظمة،
- يتم تقديمها بصورة فورية وفي الوقت المناسب،
- ذات طابع تحليلي بحيث يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الخطط المرسومة،

3-3- معلومات مستقبلية: وهي معلومات تقديرية يتم إعدادها لأغراض التخطيط والتنبؤ بالمستقبل ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات السليمة، واختيار أفضل البدائل المتاحة وبحيث تصبح هذه المعلومات معيارا وأساسا للحكم على الأداء في المستقبل وتتمثل هذه المعلومات في الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وغيرها.

4- أنواع المعلومات المحاسبية من حيث مصدرها

4-1- معلومات داخلية: هي معلومات يتم الحصول عليها من داخل المؤسسة نفسها، تتمثل في تقارير الأداء، الموازنات،القوائم المالية الدورية أو السنوية وغيرها.

4-2- معلومات خارجية: هي معلومات يتم الحصول عليها من أطراف خارجية عن المؤسسة، تتمثل هذه المعلومات على سبيل المثال في القوائم المالية لمؤسسات أخرى يتم التعامل معها كالموردين والزبائن.

5- أنواع المعلومات حسب قابليتها للقياس

5-1- معلومات كمية: هي تلك المعلومات المعبر عنها سواء بالوحدات النقدية أو بوحدات قياس أخرى والتي تكون معبرة عن أحداث الماضي، الحاضر و المستقبل، كقيمة المبيعات المحققة، عدد الوحدات المنتجة، النقدية الموجودة في الصندوق، الإيرادات المتوقعة من استثمار معين.

[1] حامدي علي، **اثر جودة المعلومة المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ،مرجع سبق ذكره،ص92.

2-5- معلومات وصفية: فهي تلك المعلومات التي تعبر عن عناصر معنوية أو انطباعات وغيرها والتي لا يمكن التعبير عنها بصورة كمية أو عددية، كنوع المادة، نوع وأهمية المنتج، آراء وانطباعات المستهلكين لمنتجات المؤسسة.

المطلب الثاني:مصادر المعلومة المحاسبية

يوفر نظام المعلومات المحاسبي عددا كبيرا من المخرجات المتمثلة في المعلومات و التي تكون على شكل تقارير مالية بحيث تعتبر التقارير المالية المنشورة من قبل الشركات المادة الأساسية للتحليل المالية، و هي مصدرا مهما من مصادر المعلومات التي يلجأ إليها المحلل المالي و يعتمد عليها متخذو القرارات و المستفيدين، و هي الإطار العام الأوسع الذي يضم القوائم المالية و المعلومات غير المالية التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم، كما تحتوي هذه التقارير على تقارير مجلس الإدارة و المدقق الخارجي للحسابات بالإضافة إلى الإيضاحات و التفصيلات المكملة للقوائم المالية، وسنوضح مكونات هذه التقارير كما يلي .

1-القوائم المالية[1]: وقد عرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية في المعيار المحاسبي الدولي الأول الخاص بالقوائم المالية "أنها عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية بما هو نافع لمجموعة عريضة من المستخدمين عند اتخاذ قرارات اقتصادية" ،فالقوائم المالية تضبط تحت مسؤولية مسيري الوحدة مرة كل سنة، وتعد في أجل أربعة أشهر بعد تاريخ انتهاء الفترة باستخدام الوحدة النقدية، وتقدم معلومات تمكن من إجراء المقارنة مع الفترة السابقة وفي حالة تعذر إجراء المقارنة ألي سبب يجب ترتيب وتغيير المعلومات الخاصة بالفترة السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة وتفسر في الملحق و هي تتضمن العناصر التالية:

1-1-الميزانية :هي قائمة توضح الوضع المالي للشركة في لحظة زمنية معينة، فتظهر ما تمتلكه الشركة (موجودات) وما يستحق عليها من ديون ومطالبات اتجاه الغير (مطلوبات)، وكذلك ما يستحق عليها اتجاه المالك أو أصحاب الشركة (حق الملكية)، ويطلق عليها مصطلح (الميزانية) لأنها تتخذ في إحدى أشكالها صورة كشف له جانبين متوازيين من ناحية، كما يطلق عليها مصطلح (عمومية) من ناحية أخرى لأنها تتضمن الآثار العامة لجميع نتائج عمليات الشركة كما وصل إليه الوضع المالي في تأريخ معين، ويطلق عليها أيضا مصطلح (قائمة المركز المالي)ألن الهدف الرئيسي من إعدادها في إظهار(حقيقة) المركز المالي للشركة[2].

1-2-**جدول حسابات النتائج** :عرفه النظام المحاسبي المالي بأنه بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة).

1-3- جدول تدفقات الخزينة :هو يعتبر حديث العهد نسبيا مقارنة مع القوائم المالية الأساسية الأخرى كالميزانية وجدول حسابات النتائج، وقد شهد منذ نشأته عدة تطورات إلى الآن خاصة في مراحل إعدادها والقواعد الملزمة بنشرها، والصادر عن الهيئات المهنية المختلفة، ويوضح المركز المالي للمؤسسة وكيفية تغير هذا المركز، لذلك

---

[1] بن قطيب علي، **دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"** دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية " ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف - المسيلة،السنة الجامعية 2016-2017،ص132.

[2] نفس المرجع،ص133-137.

يعتبر مكمل للميزانية وجدول حسابات النتائج. كما انه بالتفرقة بين تدفقات الاستغلال، تدفقات الاستثمار وتدفقات التمويل، كما و يمكن من المقارنة مع الدورة السابقة وهو ما يعتبر شيئا مهما بالنسبة للتحليل المالي.

4-1- **جدول تغيرات الأموال الخاصة**: هو يشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية المعلومات المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة ب:النتيجة الصافية للسنة المالية،تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال،المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.

5-1- الملاحق :هي تتضمن جداول ملحقة لشرح الأعباء أو النواتج خاصة بالقوائم المالية، كما تحتوي على الطرق المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة للميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة إيضاحات تخص الشركاء، الأسهم الوحدات والفروع والشركة الأم، التحويلات ما بين الفروع والشركة الأم.[1]

2-تقرير مجلس الإدارة : يوضع في هذا التقرير المعلومات المتعلقة بالوحدة إضافة إلى خططها المستقبلية . إذ يعتبر تقرير مجلس الإدارة بمثابة خطاب موجه من قبلها إلى المساهمين في الشركة ، ويجب أن يحتوي التقرير على الأحداث المهمة نسبيا على عمليات الوحدة :

- خطط النمو والتغيرات في العمليات في الفترات المقبلة.
- التوقعات المستقبلية التي تخص الصناعة والاقتصاد ودور الوحدة في ذلك.
- التغيرات في الأسعار أو التحولات في الطلب على منتجات الشركة.
- التغيرات التي حدثت خلال الفترة والتي تؤثر على عمليات الوحدة وكذلك الأحداث غير المالية.
- المقدار والأثر المتوقع للنفقات الرأسمالية والجهود المبذولة في البحوث التجارية .

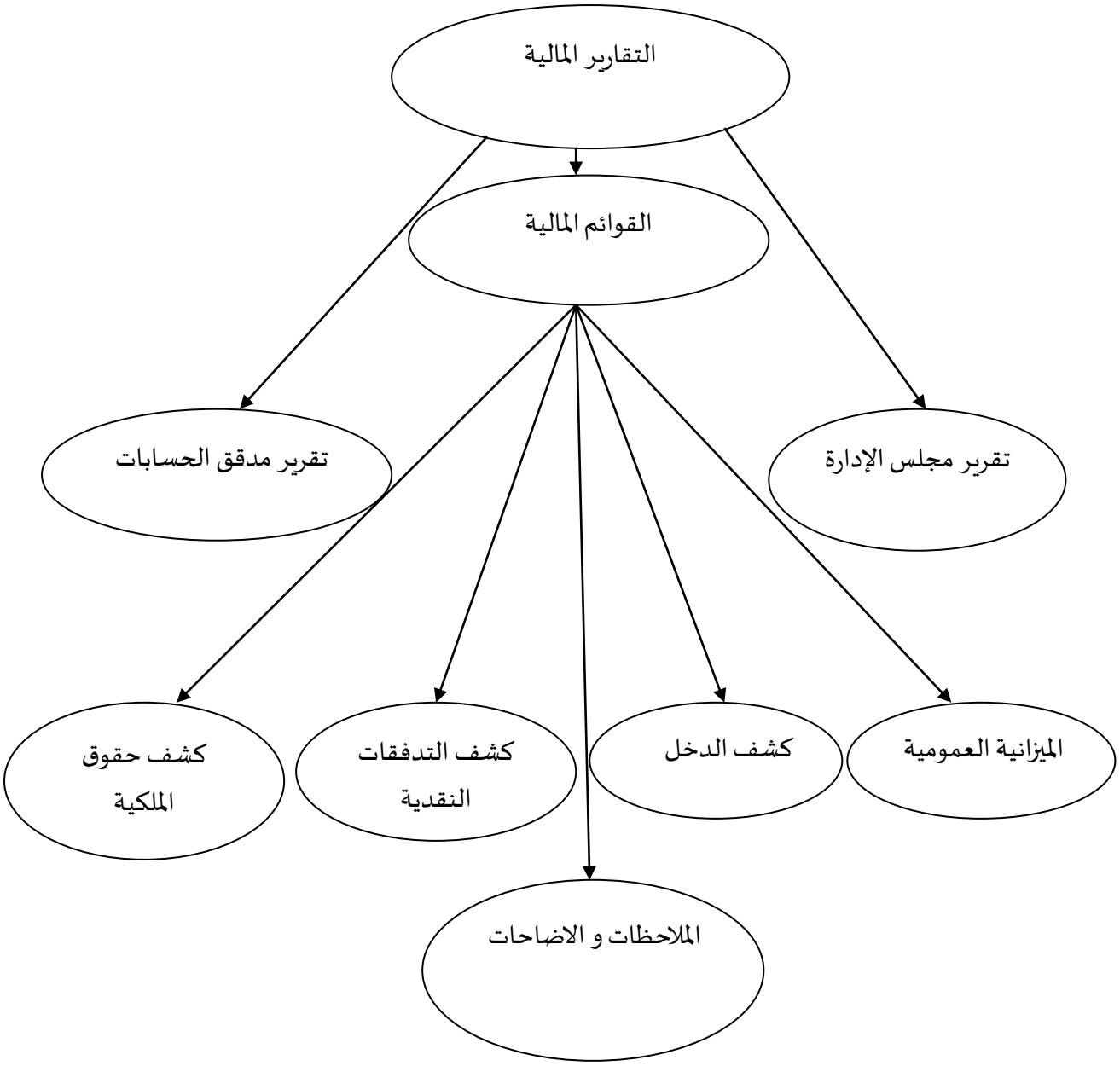
3-تقرير مراقب الحسابات : هو ناتج نهائي لعملية التدقيق ويعرف بأنه وثيقة صادره عن شخص مهني مؤهل لإبداء رأيه لغرض إعلام مستخدمي البيانات المالية بدرجة التطابق بين المعلومات مثل ما يتم في الفحص ألانتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية للبيانات والمعلومات في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية بواسطة المدقق الداخلي ويتم ذلك استفادا إلى المتطلبات القانونية والقواعد المهنية لإبداء رأي ففي محايد عن مدى صحة و دقة البيانات والمعلومات لاعتماد عليها من قبل المستخدمين ويبين تقرير المراقب فيما يخص القوائم المالية المعدة من قبل الوحدة في انها تعطي صوره صادقة وعادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها خلال الفترة المالية محل التدقيق .[2]

---

[1] بن قطيب علي،، **دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية** ،مرجع سبق ذكره ،ص138.

[2] محمد باقر كرجي، **قياس مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحلية وأثره على قرارات الاستثمار**" دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"،رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير،جامعة القادسية، السنة الجامعية2017،ص56.

الشكل(II-02):التقارير المالية



المصدر: محمد باقركرجي، قياس مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية والقواعد المحلية وأثره على قرارات الاستثمار" دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"،رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير،جامعة القادسية، السنة الجامعية2017،ص51.

الطلب الثالث:مستخدمة المعلومة المالية

نجد نوعين من المستخدمين الداخليين و الخارجيين للمعلومة المالية، و مع تنوع الأطراف المستخدمة لها أصبح من الصعب عليها الاستجابة للجميع خاصة أن نوع شكل المعلومات يختلف من مستعمل لآخر، و يمكن تصنيف المستخدمين على النحو التالي:

1-الأطراف الداخلية:هي كافة الأطراف التي يتصل عملها بإدارة أنشطة الشركة و استخدام المعلومات المحاسبية و مواردها الاقتصادية و البشرية في سبيل تحقيق أهداف الشركة و تتمثل هذه الأطراف فيما يلي[1]:

1-1-الإدارة العليا:ويقصد بها مجلس الإدارة أو المدير العام المسؤول عن تنفيذ الخطط و السياسات المرسومة للشركة، حيث أن للإدارة العليا مسؤولية اتجاه المالكين و تستخدم المعلومة المحاسبية لمعرفة نتيجة نشاط الشركة.

1-2-المستويات الإدارية: وهم المدراء في المستويات الوسطى و الدنيا التي تتولى متابعة النشاط و الإشراف على أعمال اتخاذ الإجراءات التصحيحية للنشاط، و تكون مسئولة اتجاه الإدارة العليا في تحقيق الرقابة الإدارية على النشاط، و لذلك هي بحاجة إلى التقارير المحاسبية بصورة ضرورية.

1-3- الموظفين: من أجل مزاولة أعمال الشركة يحتاج الموظفين إلى معلومات لمعرفة مدى استقرار وظائفهم وكذالك مدى ملائمة الأجور و الرواتب التي يتقاضونها مع نتيجة المحققة لمشركة.

2- الأطراف الخارجية: توجد عدة أنواع من المستخدمين الخارجيين للمعلومة المحاسبية و يمكن تقسيمهم إلى نوعين، فئات لها مصالح مالية مباشرة في المؤسسة ،فئات لها مصالح مالية غير مباشرة.

- وتتضمن الفئات ذات المصلحة المالية المباشرة الأطراف التالية[2]:

2-1-المستثمرون الحاليون والمحتملون: (ملاك المؤسسة: شخص أو شركاء أو مساهمون)وهم يستخدمون المعلومات المالية لاتخاذ القرارات سواء بشراء أسهم أو استمرارية الاحتفاظ بها أو بيعها، و هتم هؤلاء المستثمرون بالتعرف على مدى تقدم المؤسسة و قياس نتائج أعمالها من أرباح و خسائر ، و كذلك مقارنة هذه النتائج مع المؤسسات الأخرى.

2-2-المقرضون الحاليون والمحتملون: (البنوك والمؤسسات المالية المختلفة وحاملو سندات الدين) و هم يستخدمون المعلومات المالية لتقييم مخاطر منح الائتمان والقروض و التنبؤ بمقدرة المؤسسة على سداد ديونها.

2-3-العاملون الحاليون والمحتملون: وهم يستخدمون المعلومات المالية لمعرفة المركز المالية للمؤسسة و مدى قدرتها على تحقيق الأرباح بغرض الحكم واستمرارية تلك المؤسسة،و تحقيق الأرباح يساعد على تحقيق الأمن الوظيفي للعاملين و دفع أجورهم و تحقيق العيش الكريم لهم.

2-4-النقابات العمالية:فهي تحتاج إلى المعلومات عن الوضع المالي و مستويات الأرباح المحققة في المؤسسة للدفاع عن حقوق العمال و تحسين ظروف عملهم.

---

[1] العابدي دلال،**حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية -دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية**،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة،السنة الجامعية 2015-2016،ص63.

[2] تدلاوتي يمينة، **دور المعلومات المحاسبية في تقييم الأداء الاستراتيجي للمؤسسات الاقتصادية**- دراسة حالة وحدة موستافي(مجمع تربية الدواجن) بولاية مستغانم،أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه ،جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، السنة الجامعية2015-2016،ص19

أما الفئات ذات المصلحة المالية غير المباشرة فتتمثل في الأطراف التالية[1]:

3-الدوائروالسلطات الحكومية :

3-1-دائرة ضريبة الدخل:التي تهتم بالقوائم المالية الصادرة عن المؤسسة (الميزانية ، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة ، و جدول التغير في رؤوس الأموال ، الملاحق)لاستخدامها لأغراض تحديد الضريبة المستحقة على المؤسسة.

3-2-دائرة الإحصاءات العامة:تهتم بالقوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة لمرعاتها في حسابات الدخل القومي في مختلف القطاعات الاقتصادية (إعداد الحسابات القومية).

4-السلطات القضائية: هي تحتاج للقوائم المالية و المعلومات المحاسبية للفصل في أمور الإفلاس و المنازعات القضائية.

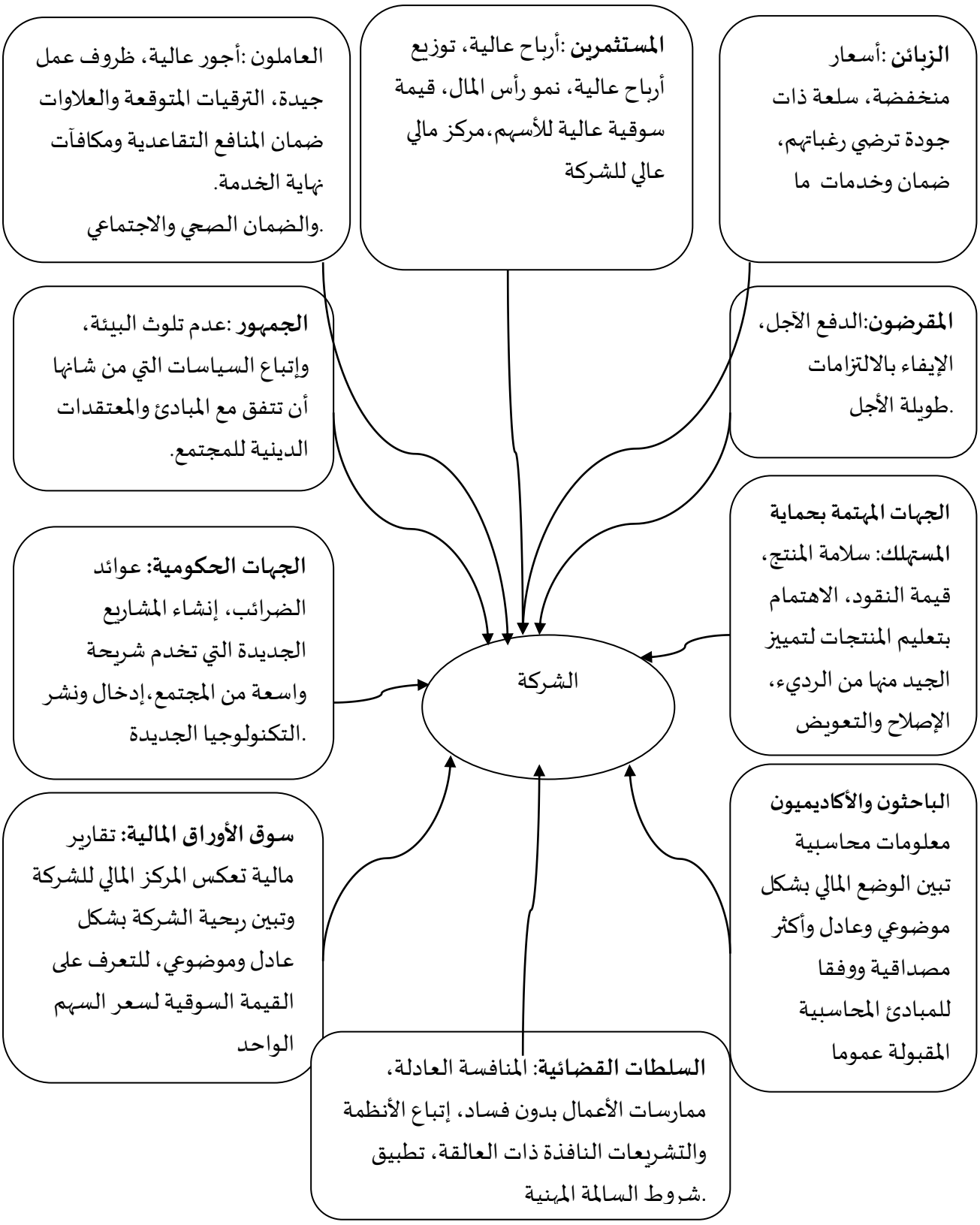
4- المحللون الماليون: يحتاجون للبيانات و القوائم بغرض إجراء التسجيلات المالية و تقديم الاستشارات لاتخاذ القرارات الاستثمارية.

5- المستهلكون أو العملاء: حيث يهتمون بتكوين فكرة عامة عن مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار بتزويدهم بالسلع وفق جودة و نوعية معينة و كميات كافية و بأسعار معقولة،كما يهمهم تقييم مقدرة المؤسسة في الاستمرارية بتقديم خدمات ما بعد البيع و خدمات ضمان المنتج.

6-المخططون الاقتصاديون:هم يحتاجون إلى المعلومات المحاسبية لتحليل النشاط الاقتصادي التنبؤ بتطويره و اتجاهاته.

[1] تدلاوتي يمينة، **دور المعلومات المحاسبية في تقييم الأداء الاستراتيجي للمؤسسات الاقتصادية** ،مرجع سبق ذكره ،ص20.

الشكل(II-03):مستخدمو المعلومة المحاسبية



المصدر: بن قطيب علي، دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية" دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية " ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف - المسيلة،السنة الجامعية 2016-2017،ص84..

المبحث الثالث:علاقة التدقيق المحاسبي بجودة المعلومة المحاسبية

تتوقف مصداقية المعلومات المحاسبية على معايير قياس جودة المعلومات المحاسبية و الخصائص النوعية التي تقوم عليها وتتوقف درجة الاعتماد عليها على عاتق التدقيق المحاسبي الذي يعتبر مركز الثقة في عرض مصداقية المعلومات المحاسبية للقوائم المالية و إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات .

المطلب الأول:ماهية جودة المعلومة المحاسبية

أصبحت المعلومات موردا جوهريا في العصر الحالي، فإذا أرادت المؤسسة أن تبقى فعليها أن تجمع وتخزن وتعالج كما هائلا من المعلومات، أما إذا أ ا ردت التفوق فعليها أن تكون السباقة في الحصول على المعلومات، ولكي تقوم هذه الأخيرة بدورها يجب أن تتوفر على بعض الخصائص والمميزات.

1-مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية: يقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص النوعية التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية المفيدة، أي أن توافر هذه المعلومات على تلك الخصائص يجعلها ذات فائدة كبيرة للأطراف المختلفة المستفيدة منها.

جودة المعلومات المحاسبية: " تعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.[1]

كما تتحدد جودة المعلومات بمدى قدرتها على تحفيز متخذي القرارات لاتخاذ قرار معين وبقدرتها على جعلهم أكثر كفاءة للوصول إلى قرارات تتميز بفعالية أكثر في عملية تسيير المؤسسة بشكل يؤدي إلى تحقيق أهدافها ككل، كما تمكنهم من وضع الخطط اللازمة لأداء الأنشطة المختلفة، والرقابة على مستويات الأداء وللتأكد من تنفيذ ما تم تخطيطه، واتخاذ الإجراءات التصحيحية بعد اكتشاف الانحرافات ومعرفة أسبابها، لذلك يجب أن تتميز المعلومات المحاسبية بخصائص للحكم على جودتها.[2]

أما مجلس معايير المحاسبة المالية عرفت جودة المعلومات المحاسبية " بمدى الامتثال للقواعد و الإجراءات التي يتم تطبيقها بانتظام و إخلاص بشكل يعكس حقيقة حسابات المؤسسة والأهمية النسبية للأحداث المسجلة"[3]

2 : العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية

2-1-العوامل البيئية (بيئة المحاسبة):من أهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية ما يلي[4]:

أ- العوامل الاقتصادية: تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي،ففي الاقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة، إذ يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين، بينما في الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض أحكام المراقبة المركزية.

ب- العوامل الاجتماعية: تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل: اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت ، فالسرية تؤثر على نشر المعلومات المحاسبية.

---

[1] حامدي علي، **اثر جودة المعلومة المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية** ،مرجع سبق ذكره،ص99.

[2] سليمان عتير، **دور الرقابة الجنائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية** ،مرجع سبق ذكره،ص23.

[3] العابدلي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية** ،مرجع سبق ذكره ،ص67.

[4] زلاسي رياض، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية** ،مرجع سبق ذكره،ص44.

2-3- العوامل القانونية: إن العوامل القانونية وأهمها مجموعة الأنظمة والقواعد القانونية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها خصوصا مع ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية والضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية.

2-4- العوامل الثقافية: وتتمثل في المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية، فالمستوى التعليمي يؤثر في الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل خاص.

2-2-العوامل المتعلقة بالمعلومات:تتأثر جودة التقارير المالية بمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار،كما أن لاستخدام الحاسوب في الوقت الحاضر أثر على جودة المعلومات المحاسبية، وكذلك الانتشار الواسع والسريع للإنترنت مما أدى إلى انخفاض كلفة الإنتاج والحصول على المعلومات وزيادة كمية المعلومات الملبية لاحتياجات المؤسسة والمستخدمين وزيادة عدد المستخدمين للمعلومات في العالم وفي الوقت المناسب.

2-3-تقرير مدقق الحسابات (المراجع الخارجي):يعتبر تقرير مدقق الحسابات الركيزة الأساسية في جودة المعلومات المحاسبية للتقارير المالية من خلال مراجعة التقارير المالية المنشورة، وإضفاء الثقة في المعلومات الواردة بها، والتحقق من أن إعداد وعرض التقارير المالية قد تم وفقا لمعايير المحاسبة المعتمدة وكذلك متطلبات القوانين المعمول بها.

المطلب الثاني:معايير قياس جودة المعلومة المحاسبية

لا يوجد تعريف محدد لجودة المعلومات وذلك تابعا لاختلاف وجهات نظر و أهداف مستخدمي المعلومات ولهذا قبل التطرق إلى معايير قياس المعلومة المحاسبية و جب علينا عرض معايير جودة المعلومة .

1- معايير جودة المعلومة المحاسبية: وتعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية، وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلوا من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها ، وفي ضوء هذا المفهوم يمكن اقتراح المعايير التالية لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية[1]:

1-1-معايير قانونية:تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المنشأة، بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلتزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها.

1-2- معايير رقابية:ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين و الأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياستها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز

[1] هواري جمعة،**دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة،جامعة العربي بن مهيدي أم بواقي،ص18.

بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

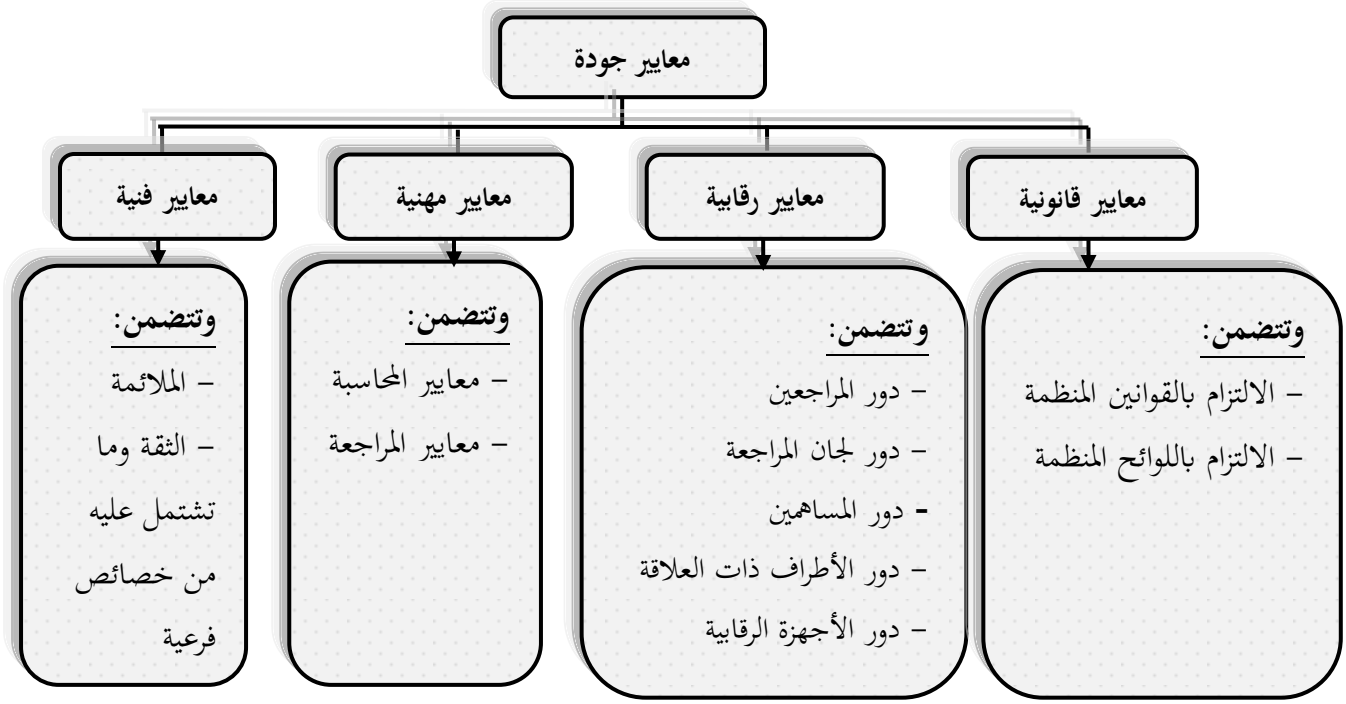
1-3-معايير مهنية: تهتم بالهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة المراجعة لضبط أداء العملية

المحاسبية، مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثمارا تهم والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

1-4-معايير فنية: إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار. هذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة وعلى رئسها مجلس معايير المحاسبية المالية الأمريكي نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات[1].

وعليه تتضح أن وجود معايير لضبط جودة التقارير المالية يكون له أثر كبير في تطوير وتفعيل دور الجهات التنظيمية للحوكمة من خلال وضع هياكل لتنظيم العملية الإدارية وسن القوانين التي تنظم عمل الشركات وتحفظ حقوق المساهمين، وكذلك بيان أهمية الرقابة والدور المنوط بالمراجع الخارجي مع وجود نظام رقابي يظهر الحاجة للمساءلة مما يزيد ثقة المستثمرين بإدارة المنشأة.

الشكل(II-4):معايير جودة المعلومة المحاسبية



المصدر: : محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حكومة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سوق الأوراق المالية- دراسة تطبيقية نظرية- مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، العدد الأول، 2007، ص23.

[1] هواري جمعة ، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**،مرجع سبق ذكره ،ص19.

2-معايير قياس جودة المعلومة المحاسبية: توجد عدة معايير لقياس جودة المعلومات المحاسبية يمكن تحديدها بصفة عامة على النحو التالي[1]:

2-1-الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل ولاشك أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية.

وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات فإنه لا يمكن تحقيقه وذلك لكون المعلومات التي يبنى عليه القرار تنطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة من عدم التأكد. لذا غالبا ما يتم التضحية بالدقة عند توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

2-2- المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: وتتمثل المنفعة في ثلاثة عناصر هي صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الصور الآتية:

أ-المنفعة الشكلية: وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما كانت قيمة هذه المعلومات عالية.

ب-المنفعة الزمنية: وتعنى ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة ومن ثم فإن الاتصال المباشر

بالحاسب الآلي مثلا يعظم كلا من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات.

ج-**المنفعة التقييمية والتصحيحية**: وتعني ارتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج.

2-3- الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من خلال موارد محددة، وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدي تحقيق المعلومات لأهداف المنشأة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة، ومن ثم فإن فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات.

2-4- التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات.

ومن المؤكد أن جودة المعلومات إنما تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ مثل نماذج التنبؤ بالمراكز المالية أو كمدخلات لنماذج الاختبار من بين بدائل القرارات الإدارية.

2-5- الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية: يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المنشأة بأقل استخدام ممكن للموارد، ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصادية على نظم المعلومات والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن تزيد من قيمة المعلومات.

---

[1] عبد الرزاق حسين الشيخ،**دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على سعر الساهم** "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين"،رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل،جامعة الإسلامية غزة، السنة الجامعية 2012،ص45.

المطلب الثالث:دور التدقيق في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

يعتبر تقرير مدقق الحسابات الركيزة الأساسية في جودة المعلومات المحاسبية للتقارير المالية من خلال مراجعة التقارير المالية المنشورة، وإضفاء الثقة في المعلومات الواردة بها، والتحقق من أن إعداد وعرض التقارير المالية قد تم وفقا لمعايير المحاسبة المعتمدة وكذلك متطلبات القوانين المعمول بها.

1-أهمية تدقيق القوائم المالية:باتت الحاجة للتدقيق في وقتنا الحالي أكثر إلحاحا مما كانت عليه في السابق نظرا لحاجة نظام الرقابة في المؤسسات الاقتصادية،كم أن القوائم المالية تعتبر إحدى الآليات العامة في الهيكل الرقابي باعتباره الوسيلة التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى المستثمرين، و يكمن دور التدقيق للقوائم المالية في:

-زيادة موثوقية و مصداقية القوائم المالية وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.

-زيادة القدرات التنافسية للشركة من خلال توفر الموثوقية و الشفافية في القوائم المالية مما ينعكس أثره على برنامج خفض التكلفة و الارتقاء بجودة المنتجات و زيادة حصة الشركة التسويقية.

-زيادة ثقة المتعاملين في البورصة مما يعكس أثره على ارتفاع حجم التداول و أسعار الأسهم.

-تحقيق مزايا ضريبية عند التحاسب الضريبي لثقة المأمور الفاحص في بيئة الرقابة و مصداقية التقارير و القوائم المالية .

- جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلوماتها و مدى الالتزام بتطبيق المعايير و الطرق المحاسبية المتعارف عليها.[1]

2- دور لجان التدقيق في تحسين جودة المعلومة المحاسبية:

لجنة التدقيق :هي عبارة عن لجنة جزئية من أعضاء مجلس إدارة غير تنفيذيين، يتم تأسيسها بهدف القيام بمتابعة أنشطة الرقابة الداخلية، وأعمال المدققين الداخليين والمدقق الخارجي والعمل على رفع مستوى جودة التقارير المالية وتتصف لجنة التدقيق بالسمات التالية:

-لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة.

- تشكل من أعضاء مجلس إدارة غير تنفيذيين.

- يتراوح عددها ما بين 4-9أعضاء.

-لها مجموعة من الاختصاصات حددتها لها الجهات المهنية المنظمة، وارتبطت ارتباطا كبيرا برفع مستوى جودة التقارير المالية وزيادة استقلال المدقق الداخلي والخارجي.

أن وجود لجنة تمثل التدقيق ضمانا لجودة الرقابة الداخلية وإعداد التقارير المالية. وينبغي أن يكون هذا الضمان أقوى على من سيحكم عمل اللجنة بطريقة فعالة، وهكذا فإن وجود أعضاء مستقلين في وجود الخبرة المالية، ومدقق الحسابات سيكون يميل إلى إعطاء مزيد من الثقة في موثوقية المعلومات المحاسبية، وتوقع انخفاض المخاطر وحاجة محدودة للسيطرة الخارجية[2] .

---

[1] دوقاني عثمان،**أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية** "دراسة حالة عينة عند مكتب محافظ الحسابات"،مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر أكاديمي،جامعة عبد لحميد بن باديس، السنة الجامعية 2017-218،ص40.

[2] بن قطيب علي، التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ،مرجع سبق ذكره،ص176.

3-**دور التدقيق في تحسين جودة المعلومة المحاسبية[1]:** يساهم التدقيق في تحسين المعلومة و ذلك من خلال:

-مساهمة التدقيق الداخلي في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعددة أو غير متعددة و بالتالي الحصول على معلومات خالية من الأخطاء.

-المساهمة في تدقيق البيانات و بالتالي الحصول على معلومات محاسبية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

-يعمل على التحقق من صحة البيانات و المعلومات المستخدمة في المؤسسة.

-يعمل التدقيق الداخلي من حماية المؤسسة من عمليات التلاعب و الاحتيال و يعتبر هذا دورا هاما و رئيسيا خصوصا و أن المدقق الخارجي المستقل لا يستطيع اكتشاف جميع حالات الغش و التلاعب في القوائم المالية نظرا لعدم تواجده بصورة دائمة في المؤسسة و اعتماده على العينات الإحصائية بدلا من الفحص الكامل و بالتالي أصبح المدقق الداخلي هو الذي يحمي المؤسسة التي يعمل بها من عمليات التلاعب بالأصول و انه ليس هناك من اقدر منه على ذلك و بالتالي الحصول على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية و الخارجية.

-يعمل على فحص و تقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في لمؤسسة مدى تحقيق أهدافها و التي من بينها دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة.

.

[1] دوقاني عثمان، **أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية** ،مرجع سبق ذكره ،ص41.

الخاتمة الفصل :

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل نستنتج أن للتدقيق المحاسبي دورا هاما في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لمختلف متخذي القرارات ، و ذلك من خلال الشفافية و الإفصاح،و تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية و لكي تكون هذه المعلومات المحاسبية ذات جودة يجب أن تتوفي فيها مجموعة من الخصائص الرئيسية و المتمثلة في الملائمة و التي تعني التوافق المعلومات و احتياجات متخذي القرارات ، و خاصية الثقة التي بدونها تفقد المعلومات المحاسبية مصداقيتها.

الفصل الثالث

-تمهيد:

بعد الدراسة النظرية لهذا البحث ، و المتمثلة في الفصلين السابقين سنقوم في هذا الفصل بإسقاط الجانب النظري على الواقع، حيث أخذنا مؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم كميدان لإجراء هذه الدراسة محاولين بذلك إبراز الجوانب المتعلقة ببحثنا و المتمثلة في أثر التدقيق على جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة من خلال إجراء مقابلة مع المكلفين بتسيير الوحدة و طلب الوثائق المعتمدة في الدراسة في محاولة لمعرفة التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية ، باعتباره أداة و وسيلة لا يمكن الاستغناء عنها نظرا لما يقدمه من معلومات و خدمات عن مدى تحكمه في العمليات المحاسبية التي يقوم بها ، ومن أجل الوصول إلى الهدف قمنا بتسليط على هذه الدراسة و معرفة مدى تطابق ما هو نظري بما هو موجود في الواقع.

المبحث الأول:مفاهيم حول ملبنة الساحل و أهدافها.

بعد الإحاطة بالجانب النظري لأثر التدقيق على جودة المعلومة المحاسبية ، من خلال الدراسة الميدانية ، نحاول في هذا الفصل معرفة مدى مساهمة التدقيق في جودة المعلومة المحاسبية ،سنتطرق في هذا الفصل إلى عرض مسار عملية التدقيق المحاسبي لملبنة الساحل.

المطلب الأول:نبذة تاريخية عن المؤسسة.

بعد سنوات من الاستقلال تم تأسيس مؤسسة إنتاج الحليب سنة 1970 و التي عرفت بالديوان الوطني للحليب و مشتقاته بمرسوم رقم 81-354 و في إطار تركيب المؤسسات قسمت إلى ثلاثة فروع:

1-الديوان الجهوي الشرقي:

أ-وحدة إنتاج قسنطينة.

ب-وحدة إنتاج عنابة .

ج-إنتاج سوق أهراس.

2-الديوان الجهوي الوسط وقرة الجزائر العاصمة ومن بين وحداته.

أ-وحدة أنتاج بومرداس.

ب-وحدة أنتاج دراع نجدة.

3-الديوان الجهوي الغربي الذي تأسس في 12 ديسمبر1981 وضم الوحدات التالية.

أ-وحدة إنتاج سيدي بالعباس.

ب-وحدة إنتاج مستغانم.

ج-وحدة إنتاج سعيدة .

د-وحدة إنتاج معسكر.

هـ-وحدة إنتاج تيارت .

و-وحدة إنتاج بشار (إقلي).

المطلب الثاني:تعريف المؤسسة (ملبنة الساحل)،وأهدافها.

1-تعريف ملبنة الساحل لولاية مستغانم:

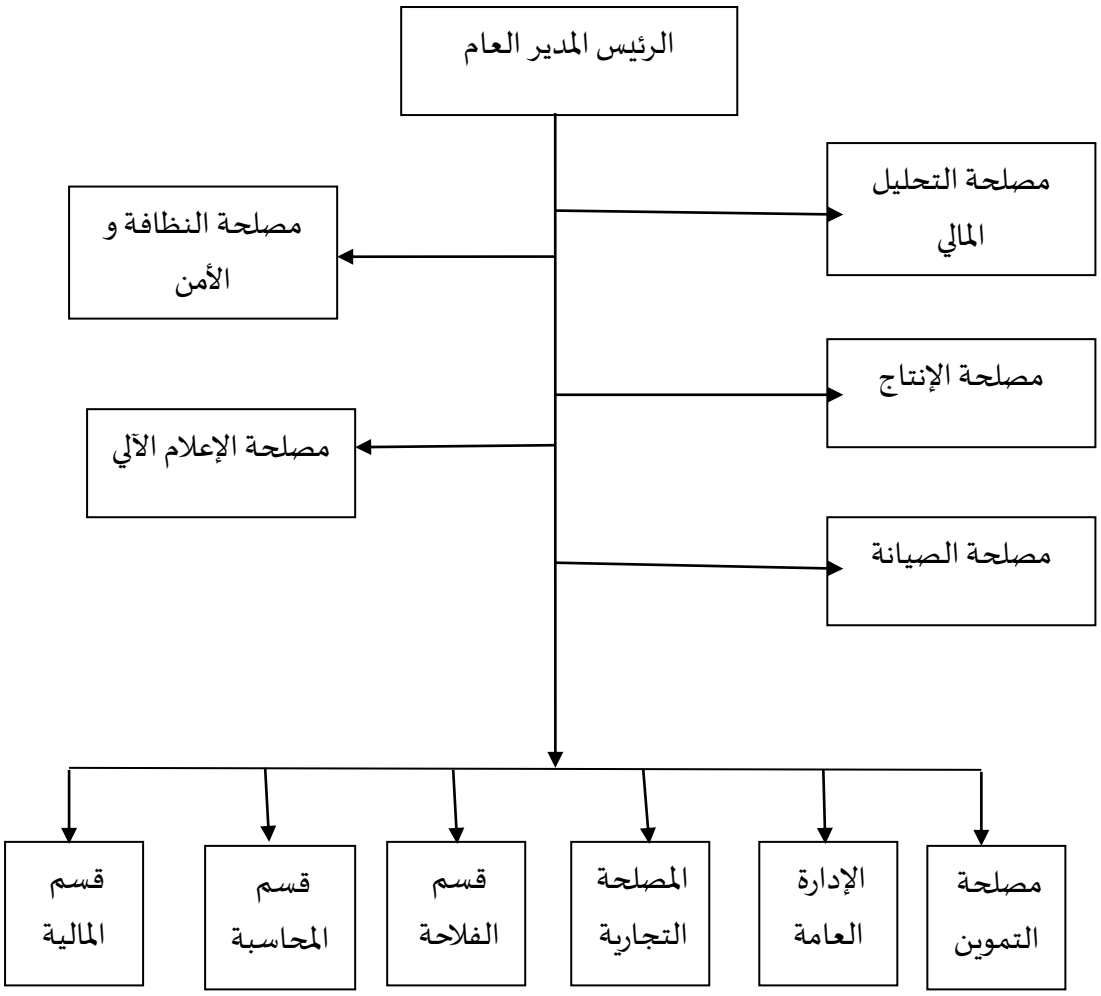
أنشأت ملبنة الساحل لولاية مستغانم في 12ديسمبر 1981 برأس مال قدره 7.000.000.000دج وارتفع إلى 7.003.000.000دج مقرها مستغانم صلامندر ،وتوظف حاليا 110 عامل.

يقتصر عمل الوحدة على الإنتاج والبيع الحليب و اللبن بصلامندر، مستغانم ، وهي مدعمة من طرف الدولة التي تقوم بتزويدهم بالمادة الأولية لإنتاج الحليب .

هذه الوحدة تنتمي إلى الغرب وتضم أربع وحدات فرعية: وهران، مستغانم، غيليزان ، معسكر. فهي مسؤولة عن توزيع الحليب لها وهذا لسد حاجاتها الضرورية والتبادل المشترك للمواد الأولية.

يقيم رقم أعمالها بنسبة 50%من إنتاجها ، 35%مبيعات خاصة للشركات التابعة، 15% خاصة بالكراء.

الشكل (III-01):الهيكل التنظيمي لمؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم.



المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

المطلب الثالث:مهام مؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم.

تتكون ملبنة الساحل من مجموعة من الأقسام الوظيفية بحيث يتميز كل قسم بالمهام الخاصة بنشاطه واتي يمكننا عرضها كتالي:

أ-مهام كل قسم: حيث تظهر هذه المهام على النحو التالي :

1-الرئيس المدير العام : وهو بمثابة المشرف العام وصاحب القرارات.

2- مساعد المدير العام : وهو الذي ينوب عن المدير في حالة الغياب.

3-مكتب مراقبة التسيير:وتشمل مهنته مراقبة. التسيير الحسن للعمل والإعلام عن أي مشكل.

4- مصلحة التحليل المخبرية : وتقوم باجراء التحاليل المخبرية للمنتوج قبل كل عملية توزيع للتأكد من جودة المنتوج وسلامته.

5-**مصلحة النظافة و الأمن**: حيث تتكفل هذه المصلحة بتسيير الشؤون المتعلقة بالنظافة و الأمن.

6-مصلحة الإعلام الآلي:دورها يتمثل في إعداد و صيانة برامج الإعلام الآلي.

7-مصلحة الصيانة : حيث تتكفل بصيانة العداد الكهرباء ..

8- قسم مالي : مسؤول عن كل ما يتعلق بالسيولة المالية .

9-قسم المحاسبة : تساعد المؤسسة على معرفة وضعيتها المالية .

10- قسم الفلاحة: مسؤول عن جمع حليب الأبقار من الفلاحين.

11-مصلحة التجارية : يتكفل بالعمليات التجارية.

12-الإدارة العامة : حيث تتكفل بالتسيير الإدارة الداخلية.

13- مصلحة التموين:تتكفل بتوزيع المنتوجات. 14

14-**مصلحة الإنتاج**: تكمن في مراحل و تحديد الكمية.

15-مصلحة النقل:تمكن من توزيع المنتجات و نقل العمال .

ب- وظائف ملبنة الساحل.

1-وظيفة التموين: وهي تقدير المشتريات الأموال الأولية و منتوجات الجاهزة واختيار الموردين المناسبين لمتابعة حركة المخزون والمحافظة على مخزون الأمان من المواد الأولية وقطع الغيار، جرد المخزونات للتأكد من سلامتها ومطبقتها للمواصفات .

2- وظيفة الإنتاج: يعتبر أهم نشاط اقتصادي تلبي احتياجات العلماء من خلال وضع نظام يتم فيه تحديد نوع المنتوج عن مكان الإنتاج وتنظيم واختيار الوحدة الإنتاجية عن طريق التخطيط وإدارة مراقبة الإنتاج.

3-وظيفة التسويق: فهي تربط بين المؤسسة والسوق،هو مجموعة العمليات والمجهودات المبذولة من طرف المؤسسة

المبحث الثاني:نتائج الدراسة التطبيقية

-المطلب الأول:مراحل وظيفة التدقيق في المؤسسة.

إن أهم المراحل التي مر بها المدقق الداخلي في المؤسسة خلال إنجازه لمهمته ما يلي. :

1-مرحلة الحوار : يتم خلال هذه المرحلة إجراء حوار مع الموظفين ومسؤولي المصالح عن كل إجراءات العمل وكيفية سيرو و تدقيق المعلومات والوثائق، حيث يقوم المدقق الداخلي بتكوين تلك الملاحظات على أوراق العمل .

2-إنشاء خرائط التدفق : بعد تسجيل كل المعلومات عن نظام العمل الداخلي، يتم إعداد خرائط التدفق التي تمثل تعبيرا شكليا عن تدفق وسريان المعلومات والوثائق وتفويض وتوزيع السلطات.

3-إجراء السير: تهدف هذه العملية إلى التأكد من صحة المعلومات الواردة على السجلات وتتمثل في أخذ عينة منها ثم دراستها وإجراء المقارنة اللازمة والخروج في الأخير بنتائج تعمم على كل المجتمع المدروس.

4-. استخراج نقاط القوة ونقاط الضعف : انطلاقا من المقارنة السابقة يمكن اكتشاف نقاط قوة ونقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية أو أي أخطاء أو نقائص يتم ملاحظتها**5** .

5-إعداد التقرير النهائي : بعد الانتهاء من إجراءات التدقيق المتعارف عليها وإتباع النقاط الواردة في برنامج المهمة، يتم إعداد التقرير النهائي الذي يضم ملاحظات المدقق، حيث إذا كانت هذه الملاحظات سلبية سوف يليها سرد للتوصيات اللازم تطبيقها في نظر المدقق لتفادي مثل هذه النقائص ويتم إعداد هذه التقارير في مقر مصلحة التدقيق الداخلي والنظم لدى مؤسسة إنتاج الحليب و مشتقاته حيث يتم الإطلاع عليه من طرف المدير العام الذي يبدي رأيه في طريقة أداء المهمة و وضع الملاحظات ثم يصادق عليه، كما يتم المصادقة عليه من طرف مدير المالية والمحاسبة والاحتفاظ بنسخة رئيس المدير العام، مصلحة التوثيق والأرشيف وأعضاء فرقة التدقيق الداخلي، كما ترسل نسخة إلى مديرية الناحية التي خضعت لعملية التدقيق.

المطلب الثاني:طريقة تقييم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة GIPLAIT

تتمثل المهمة الأساسية لمراقبة التسيير في مؤسسة إنتاج الحليب و مشتقاته ملبنة الساحل لولاية مستغانم في مساعدة المسؤولين العاملين و الإدارة العامة على التحكم بشكل جيد في تسيير نشاطاتهم وتحقيق أهدافهم من خلال سيرورة العمليات القائمة وخطط العمل بغرض تحقيق أهداف كمية ومحدودة، كما يقوم مراقب التسيير أو المدقق الداخلي بالنسبة للمؤسسة حمل الدراسة بمتابعة النتائج الانحرافات ومساعدة المسؤولين على شرح أسبابها ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

سنحاول من خلال هذا المطلب أن نقوم بعرض كيفية تقييم أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة من خلال تقييم أداتي لوحة القيادة ولموازنة التقديرية لمستخدمين في المؤسسة، عبر تحليل الانحرافات التي حدثت في أرقام كلى الأداتين الرقابيتين.

1.لوحة القيادة :

تعد لوحة القيادة من بني أهم الأدوات التي تعتمد عليها مؤسسة إنتاج الحليب و مشتقاته في عملية الرقابة على أنشطتها ومجالها التسييري من خلال إعطاء نظرة شاملة ودقيقة، مختصرة عن وضعية المؤسسة.

و فيما يلي جدول يوضح جزءا مهما من معطيات لوحة القيادة الخاصة بالمؤسسة.

2-الموازنة التقديرية:

تتمثل آلية عمل نظام الموازنة التقديرية في مؤسسة ملبنة الساحل في مرحلتين : الأولى تتعلق بتحضري الموازنة والثانية تتعلق بإجراءات مراقبتها، وتسمح عملية مراقبة الموازنة بتحديد الانحرافات و إتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تهدف إلى تقريب النتائج الحقيقية للتوقعات المنتظرة .

إن فعالية أداء المؤسسة لا يمكن أن تكون إلا في ظل وجود تحكم جيد في استغلال الإمكانيات المتاحة من موارد و طاقات وهذا لتحقيق الأهداف والبرامج المستمدة من الإستراتيجية العامة، ونظرا لأهمية الموازنة التقديرية ومتابعة تنفيذ البرنامج نجد مؤسسة ملبنة الساحل يولي لها أهمية كبيرة إذ أنها تسمح ب:

- ممارسة المراقبة المستمرة والمعرفة التامة لجميع عناصر نشاطات المؤسسة.
- تحديد وبدقة مصادر للربح أي المراكز المربحة وتحديد أسباب الخسارة من خلال إجراءات قياس الانحرافات وتحليلها.
- ضمان تنفيذ البرامج والأهداف الجزئية للإستراتيجية العامة.
- تحديد الوضعيات المتعلقة بالجانب المالي والجوانب الأخرى في الوقت المناسب.

المبحث الثاني:مسارعملية التدقيق المحاسبي بالمؤسسة.

لكي تقوم خلية التدقيق الداخلي بدورها بشكل فعال ، من الضروري وضع برنامج لتدقيق الحسابات و التي هي عملية تابعة لصالح الإدارة.، فإن الهدف الأساسي للتدقيق الداخلي للشركة هو الوقاية و كشف جميع الحقائق التي قد تؤثر على مردودية المؤسسة.

المطلب الأول : منهجية وظيفة التدقيق داخل المؤسسة.

منهجية التدقيق الداخلي بالمؤسسة تشمل ثلاث مراحل :

أ- التخطيط.

ب -التنفيد.

ج -التقرير.

أ -التخطيط : لتنفيذ المهمة بأكبر قدر ممكن من الفعالية و الحد من مخاطره ، يجب على المدقق أن يقوم بالتخطيط السليم و تكون عملية التخطيط كالتالي :

1 -أخذ المعارف العامة :

1 – 1- الاجتماع الأولي مع مسؤولي الوحدة الخاضعة للتدقيق .

الاستفسار حول أهداف عملية التدقيق ، مسؤوليات مدقق الحسابات و طرق و جدول زمني للعمل المحدد.

الاستفسار عن إمكانية الحصول على المعلومات في الوحدة.

1- 2- الوثائق :يجب جمع الوثائق الشاملة عن الوحدة و بيئتها (نصوص و بيانات ، ميزانية .....)، جمع المعلومات المقدمة من طرف الوحدة و المعلومات المتاحة (التدقيق السابق)، المعلومات العامة التي تم جمعها من مراكز موثوقة أو من مؤهلين .

1-3- زيارة الموقع :في الواقع هذه الزيارة تسمح للمدقق بأن يتغلب على العمل على مواضيع مجردة أو معلومات نظرية ، هذه الزيارة يمكنها إثارة ملاحظات تساعد في إعداد التقرير.

1 – 4- وصف الوحدة بتدقيق حساباتها :

عموما يتم دراسة :القوانين و الأنظمة . لمحة تاريخية . الغايات و الأهداف. الهياكل. الموظفين. النظام المعلوماتي و التسيير. الرقابة الداخلية (حماية الأصول)، إنتاجية رأس المال و الموظفين.

1 – 5- التعرف على أنظمة التسيير الرئيسية و المسائل الهامة : هذا يؤدي إلى الفحص الأولي من - حيث نقاط القوة و الضعف التي تعانيها الوحدة.

1- 6- قراءة التقارير الموجودة : و التي تتمثل في :

أ-**التقارير الواردة من عمليات تدقيق حسابات سابقة** : التي تساعد على ضمان الامتثال التام للنتائج و التوصيات ، يجب على المدقق أن يكون قادرا على الحكم إذا ما اضطر إلى إعادة النظر في قضايا درست من قبل.

ب-تقرير التدقيق الداخلي : يجب على المدقق تحديد كيف يمكن الاعتماد على هذا العمل.

1-7- وضع معايير لتدقيق الحسابات :

هذه المعايير هي أساسا تلك المستخدمة في الوحدة لتسيير أنشطتها ، و يجب أن تكون قليلة العدد و تستجيب لمواصفات موضوعية. المدقق قد يواجه ثلاث حالات و هي :

المعايير التوجيهية قد تم تحديدها من قبل ، و سيتم استخدامها في المهمة.

المعايير التوجيهية قد تم تحديدها ، لكن ليست كافية و سوف يقترح توصيات في هذه الحالة.
معايير ليست معروفة ، المدقق سوف يقوم بالتعاون مع المسؤولين في الوحدة بإعداد معايير معمول بها ، من خلال إظهار تحليلات مهنية.

1-8- مصادر المعلومات الملائمة :

يجب على الوحدة إنشاء نظام معلومات ، يستخدم جميع البيانات الإحصائية و المالية اللازمة ، ووضعه تحت إشراف المدقق.
غياب المعطيات للأسف لا يزال يتكرر في الممارسة العملية ، لذلك المدقق يضطر لإعادة إنشاء البيانات لقياس الأداء.

1-9- تحديد نطاق عملية التدقيق : المجال مفتوح كليا للتدقيق و هذا يؤدي بالضرورة إلى التأكيد على أهداف التدقيق ،كما أن نطاق التدقيق يجب أن يكون معروفا في ختام المرحلة الأولية.

2 -تنظيم المهمة:

1 – 2- إختيار فريق العمل :

يجب على الموظفين المكلفين بالعمل في عمليات التدقيق امتلاك خبرات متعددة التخصصات.

2 - 2 **-ميزانية الوقت** ، و الجدول الزمني للمواعيد

التنظيم الجيد للمهمة يتطلب :

أ-تقدير للوقت الإجمالي المطلوب لإتمام عملية التدقيق (تقسيم الوقت حسب برنامج التدقيق) .

ب-تقدير و اختصاصات الأشخاص الذين ينتمون إلى فريق عمل التدقيق.

ج-تحديد تواريخ المواعيد الرئيسية (العرض الشفوي و تسليم التقرير).

3-استنتاجات التخطيط :

1 - 3 -ملاحظات عامة : هي وثيقة داخلية، تلخص عرض رحلة "التخطيط" بانجاز و اختصار ، كما تسهل عملية صنع القرار.

2 - 3- رسالة مهمة :عادة ما تكون وثيقة تعاقدية و ضعت بين المدير العام و خلية التدقيق، تحتوي على العناصر الأساسية للعقد مع الهدف المحدد للمهمة و الجدول الزمني للعمل.

ب- التنفيذ: مرحلة التنفيذ تشمل تقييم الأنظمة و الإجراءات لتحديد و جمع الأدلة الكافية لإبداء الرأي للإمتثال و الكفاءة و الفعالية لعمليات الوحدة.

الأنظمة الأكثر أهمية قد تم تحديدها من خلال المعارف العامة ، و يجب معرفة كيفية ترجمة هذه التحاليل إلى أهداف مراقبة و برنامج التدقيق التفصيلي هو الوثيقة المناسبة للقيام بذلك ، فمن الضروري التمييز بين :

1- عمليات أو أنشطة ذات طبيعة متكررة و هنا الحكم على الكفاءة التشغيلية يتم من خلال إجراء تقييم للنظام من خلال تقدير عمل النظام عن طريق عينات الدراسة .

2 -عمليات أو أنشطة محدودة و يتم الحكم هنا من خلال تقدير تحليل ملف العمليات و التقنيات المستخدمة.

ج -التقرير :

تبليغ النتائج و التوصيات إلى الإدارة العامة للوحدة و هي المرحلة الأساسية للمهمة، إنها تنتج عرضا مكتوبا فيشكل تقرير ، و هو مرغوب فيه عموما على أن يستبقه عرض شفوي.

العرض الشفوي :في سياق المهمة و نتائجها ، فريق التدقيق يقدم خلال الاجتماع النتائج إلى مسؤولي الوحدة ، يجب أن يكتب تقرير (ملخص)، و هذا ليكون كدليل لكتابة التقرير النهائي ، إن العرض الشفوي يسمح ب:

*تبليغ بدون تأخير المسؤولين المعنيين على النتائج التي توصلت إليها المهمة لتمكينهم في النهاية من أخذ قرارات صحيحة على الفور.

معرفة و تسجيل الدراسات و مواقف و كذا الحقائق إن وجدت و الإجراءات الموصى بها من قبل مدقق الحسابات.

*للمدقق الحق بالرد على الحجج التي يمكن استخدامها ضده و تقديم معلومات إضافية.

*تجنب الاستجواب عن المزيد من الحقائق المعلنة.

*تحسين الوضع و صياغة التقرير النهائي.

*تحسين العلاقات مع الأشخاص الخاضعين للرقابة.

وينبغي إدراج نتائج عمل مدقق الحسابات في تقرير مكتوب ، زمن المستحسن أن تتبع التقارير قواعد معينة من حيث الشكل و المضمون:

1 -قواعد شكلية : من الأفضل تيني مخطط عام لجميع التقارير ويتكون المخطط كالتالي :

أ-يتكون الجزء الأول من الملخص التنفيذي على وجه الخصوص .

ب-يكتب عنوان التقرير و المستفيد منه .

ج-تذكير سريع لخطوات إنجاز المهمة و حدودها.

د-استعراض موجز لشروط تنفيذ المهمة و المنهجية المستخدمة.

ه-ملخص استنتاجات التقارير.

و-تاريخ التوقيع و الغرض من هذا الملخص السماح للملتقي فهم النتائج المتوصل إليها.

ي-ملخص التقرير يظهر فورا بعد الملخص التنفيذي ،يجب أن يحتوي على تفاصيل كافية لتوجيه القارئ بسهولة من خلال التقرير نفسه.

2-شرح التقرير.

أ-قواعد موضوعية : المتطلبات الرئيسية التالية يمكن الاعتماد عليها :

المدقق يعرض نتائجه و توصياته إلى الجهات المعنية بال وحدة قبل إصدار التقرير النهائي .

-يصدر التقرير المكتوب و الموقع بعد انتهاء عملية التدقيق، و بدون تأخير.

-يحاول التقرير أن يكون موضوعيا ، واضحا ، محددا ، بناءا ، فتقرير التدقيق المحاسبي هو نتيجة بالغة الأهمية.

-يجب تجنب الحكم على القيم و الأوصاف التي لا لزوم لها.

-يحاول التقرير أن يكون بناءا و يتضمن توصيات بشأن تحسينات ممكنة.

المطلب الثاني:نشاط التدقيق:

يتكون التدقيق من جزأين:

1-تحديد الملف الدائم.

2-فتح ملف العمل الخاص بالسنة المالية.

وعليه بعد جميع المعلومات و النتائج قمنا بطرح الاستنتاجات التي توصل إليها مدقق الحسابات لدى مؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم.

• **الاحتياطيات المنفذة**: وفقاً للتقرير النهائي للمدقق القانوني ، تميزت السنة المالية 2018 بنقطة المحاسبة.

1- الحساب 444090 وهو مبلغ DA 38 674.37 دائن بشكل غير طبيعي في صياغة التقرير المرحلي للسنة المالية "2001-2002-2003 "دون وثيقة داعمة ، تم تنظيف الحساب بتصريح من مدير مجلس الإدارة للشركة التابعة.

2- الحساب 421000 (الأجر المستحق) هوDA 149 554.53 في التفاصيل أدناه:

أ- مبلغ DA 11 424.50 يتعلق السيد تشينين إبراهيم ، تم طرد الشخص في عام 2002 دون تعويض أو إشعار ، المبلغ المعقم.

ب- مبلغ قدره 4،027.48 درهم إماراتي للسيد عدلاني عيك ، كان الشخص المعني سائق توصيل على مستوى قضية الدعوى الفرعية.

ج- مبلغ 2DA 678.12 ميلادي للعامل Messali AEK ومقدار DA 920.31 للسيد Hadelene Maamar ، تم إرسال البرقيات إلى الأطراف المعنية ولكن لم تتم متابعة أي متابعة حتى الآن.

د- مبلغ 47DA 052.05 من السيد Bennacer Lakhdar ، أنهى الشخص المعني عقد العمل دون دفع تعويض. حساب تنظيفها.

هـ- مبلغ DA 27،409.97 من السيد إدريس باشا ، القضية على مستوى المحكمة العليا.

و- مبلغ 53،632.13DA للسيدة سيني جوهر ، الطرف المعني لم يوقع.

3- الحساب 421100 الأجر الآخر الذي يتعين دفعه هو 5DA 550.00 ، فهو يقع في حوالي نفقات المهمة ، الطرف المعني لم يعطي علامة على الحياة ، تنظيف الحساب.

4- الحساب 165100 (سند مستلم) يسجل مبلغ DA 1،203،800.00 تنظيف السجل.

5- دور التعديل الضريبي رقم 2016/42 بتاريخ 2016/03/27 بمبلغ DA 14،139،762.00 ، تم تقديم طلب لجدول السداد من قبل الشركة التابعة مع تقرير مفصل أعده مدقق الحسابات شركة تابعة تتعلق بالمركز المالي للشركة التابعة.

تم منح جدول زمني لإعادة جدولة الدين الضريبي ، وبدأت الشركة التابعة في دفع الدين اعتبارًا من أبريل 2018 ، وهو مبلغ شهري قدره DA 642،716.00.

• المبلغ الذي تم تسويته هوDA 8 355 308 .

• بقي لتسوية: 5DA 784 454 .

الاحتياطيات الحالية:

1- **الحساب 455020** ** ضريبة القيمة المضافة على الاستثمار ** لمدة DA 1 264 425.76 ، تم تحليل جزء من الملف وبقية المبلغ هو DA 181 113.47سيتم تنظيفها قريبًا ، يتطلب الملف البحث.

2- الحساب 44710 ** طوابع ضريبية ** بمبلغ 323.00 34DA تمت إعادة صياغتها ومناقشتها قريباً مع المدقق.

3- معالجة الذمم المدينة ، الملف قيد المعالجة مع دائرة التقاضي.

الشيكات غير المدفوعة والتي بلغت 19،632،515.47 دينارًا ، منها 16،618،265.90DA تمثل 83٪ من المبلغ الإجمالي في التفاصيل أعلاه:

- شايب درعة عايشة: 886.20 1 1 دينار ، قضية على مستوى العدالة (منذ عام 2000).
- بولهبال مولود: 1DA 077 076.38 ، قضية على مستوى المحكمة العليا (منذ 2005).
- بلبشير أحمد: DA 7 633 903.34 قضية مع المدعي العام لمحمدية المسكرة لإخطارها (منذ عام 2000).
- قويدر بوعمران: DA 835 597.98 حالة مصنفة (وصف الدعوى) منذ عام 2005.
- حمادي جميلة: DA 764 857.05 قضية على مستوى الضابط القضائي في طاجين سليمان أرزيو وهران لتنفيذها (تعويض) منذ عام 1999.
- بلحسن مصطفى: DA1.189.945.95 قضية على مستوى الضابط القضائي مسعودي ياسين الشلف لتنفيذها منذ عام 1999.

الاحتياطي في انتظار:

1- يجب على الشركة التابعة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحديث جميع إجراءات الإدارة المكتوبة بشكل فعال ، بما في ذلك إجراءات الشراء.

2- الحساب 422401 سُلفيات اجتماعية مفتوحة بمبلغ 8DA 531 133.94 ، وهو مبلغ مؤرخ منذ عام 1997 يتعلق بدفع راتب شهر لحساب الخدمات الاجتماعية التي لم يتم تنشيطها خلال العام الحالي.

المطلب الثالث: التدقيق الداخلي في مؤسسة ملبنة الساحل

يكتسي التدقيق الداخلي في مؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم دورا أساسيا، حيث تتمثل القيمة المضافة لعملية التدقيق في المعلومات ذات الثقة والتي تساعد في اتخاذ القرار.

ا- الوضع التنظيمي للتدقيق الداخلي في مؤسسة ملبنة الساحل

إن وظيفة التدقيق في مؤسسة ملبنة الساحل هي وظيفة تابعة مباشرة للإدارة العامة، لذا تتضمن استقلالية وموضوعية المدقق الداخلي عند أدائه لمهامه.

ومن أجل تسهيل عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة يتم اقتًراح هيكل تنظيمي للتدقيق الداخلي للمؤسسة.

-2-علاقة التدقيق الداخلي في مؤسسة ملبنة الساحل مع التدقيق الخارجي

-يتأكد المدقق في مؤسسة ملبنة الساحل من مدى تطبيق التوصيات والإرشادات التي قام بها المدقق الخارجي، أثناء قيامه بتدقيق حسابات المؤسسة.

-يعتمد المدقق الخارجي على تقارير التدقيق الداخلي في مؤسسة ملبنة الساحل من أجل إبداء رأيه الفني المحايد.

-3- مجال التدخل

-تمارس وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسسة ملبنة الساحل بدون قيود أثناء تدخل المدقق الداخلي، حيث كل الأنظمة، العمليات، الوظائف والأنشطة المتواجدة على مستوى هذه المؤسسة تخضع لعملية التدقيق الداخلي.

-المدقق الداخلي في مؤسسة له الحق في الحصول على جميع

الوثائق والمعلومات الضرورية من أجل تنفيذ مهامه.

4- أخلاقية المهنة

عند تنفيذ عملية التدقيق الداخلي في مؤسسة ملبنة الساحل تتوفر لدى المدقق مجموعة من الخصائص منها:

-النزاهة والاستقامة.

-الموضوعية.

-الاستقلالية.

-الثقة والسرية.

-الكفاءة الذهنية.

المبحث الثالث:دور التدقيق في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

المطلب الأول:واقع جودة المعلومات المحاسبية المستعملة

لتحديد المجموع الإرادات و مدا خيل التي تحققها ملبنة الساحل خلال السنة وجب على مدقق حساباتها تدقيق جميع حسابات الأنشطة و هذا يكون من خلال جمع مجموعة من المعلومات المحاسبية الخاصة بكل قسم من أقسام ملبنة الساحل لولاية مستغانم و هذا بعرض التأكد من سلامة و صدق القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة أمام موردها أو المستثمرين الجدد...الخ، ومن خلال الواقع العملي في الوحدة يتبين ما يلي:

- المعلومات المحاسبية التي يحتاجها ويعتمد عليها يجدها متوفرة كلها في بعض مخرجات نظام المعلومات المحاسبي و التي نذكر منها:

1-رقم الأعمال لشهري المعني المستخرج من حساب النتائج لسنة 2018،

الجدول رقم(III-01):تطور رقم أعمال مؤسسة الساحل لإنتاج الحليب

	سنة 2019		سنة2018	
	القيمة	النسبة	القيمة	النسبة
المبيعات من البضائع	21200171	%2.02	6030504	%0.64
المنتجات النهائية	1028091824	%97.77	935035535	%99.12
تقديم الخدمات	2261344	%0.22	2310286	%0.24
المجموع	1051553340	%100	943376325	%100

المصدرمن إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

التعليق:

نشاط بيع البضائع: في عام 2018 ، ساهم هذا النشاط في معدل دوران العام بنسبة 2.02٪ وهذا يتعلق ببيع المنتجات المشترات من الشركات التابعة الأخرى للمجموعة .

نشاط مبيعات المنتجات النهائية :حجم الأعمال المسجل في 2017/2018 هو + 9.95 ٪ لجميع المنتجات مجتمعة.

نشاط تقديم الخدمة: انخفض بنسبة0.2 ٪ مقارنة مع عام 2017.

2-القيمة المضافة لسنة 2018 المستخرجة من جدول حسابات النتائج.

الجدول رقم (III-02):القيمة المضافة لمؤسسة الساحل

	سنة 2018	**سنة2017**	**نسبة التطور**
رقم الأعمال المحقق	**1057936417**	**962949825**	**+10%**
مشتريات السنة	**848201737**	**74561924**	**+14%**
الخدمات المقدمة	**15998561**	**16828244**	**-5%**
القيمة المضافة	**193736119**	**200504155**	**-3%**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

طريقة الحساب القيمة المضافة لسنة 2018.

القيمة المضافة=رقم الأعمال المحقق –(المشتريات +الخدمات المقدمة)

القيمة المضافة=1057936417-(848201737+15998561)

القيمة المضافة =193 736 119

بلغت القيمة المضافة DA 193،736،119 ، بحيث شكلت انخفاض بنسبة3.37٪ مقارنة بالعام 2017.

3-المعلومات المتعلقة بالاستعمالات.

تقوم مؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم بإنتاج الحليب (حليب الكيس البلاستيكي المدعم من طرف الدولة ،حليب البقر،رايب) ،و من أجل إنتاج منتوجاتها عليها الاعتماد على المادة الأولية المتمثلة في بودرة الحليب.

الجدول رقم (III-03):الاستعمالات من المادة الأولية لملبنة الساحل لسنة 2018.

البيان	مسحوق الحليب0%MG		مسحوق الحليب 26%MG	
المخزن 01-01-2018	الكمية	القيمة	الكمية	القيمة
	10625	1670592	1300	204516
المشتريات	1630000	256610900	216800	331946432
الاستعمالات	155750	245233523	1992625	313956743
المخزن في 31-12-2018	82875	13047969	1155475	18194204

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الجدول رقم(III-04): المشتريات وتلبية احتياجات هياكل الشركة التابعة

	2017			2017	التغيير 2017-2018	نسبة التغيير 2018-2017
	التحقيق 2018	التوقعات 2018	معدل التحقيق			
مسحوق الحليب 0%MG	1630000	1239800	%131	1256125	+373875	+30%
مسحوق الحليب 26%MG	2106800	1710200	%123	1673000	+433800	+26%
المجموع الكلي	3736800	2950000	%127	2929125	+80765	+28%
مسحوق الحليب بدون اونيل	133000	72000	%185	90000	+43000	+48%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة الداخلية.

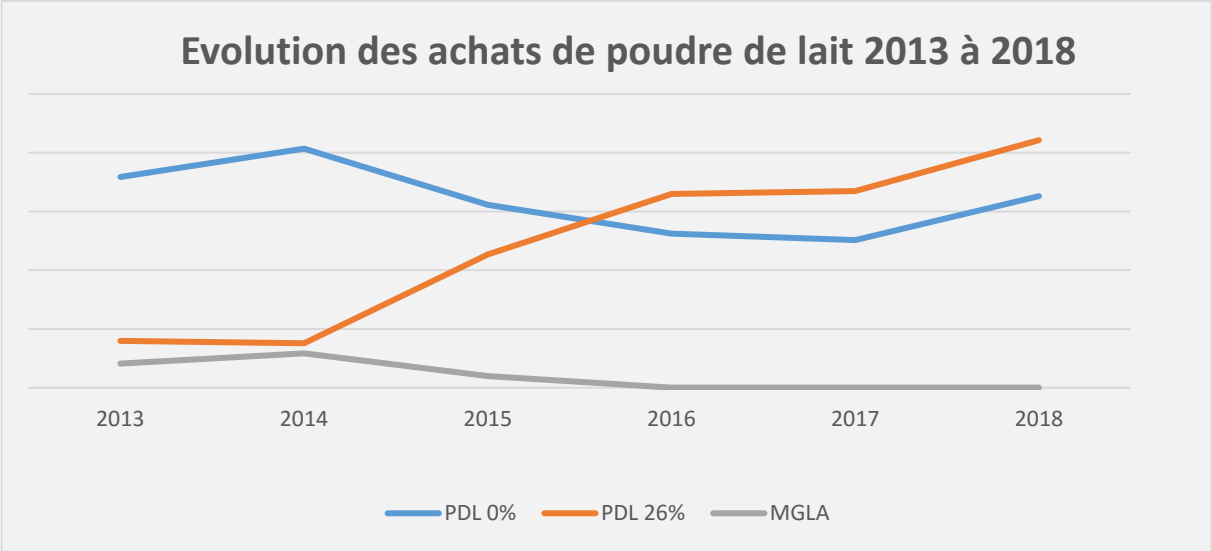
من حيث العرض ، شهد عام 2018 زيادة بنسبة 28 ٪ في الكمية مقارنة بعام 2017.

فيما يتعلق بهذا المكون ، يمكننا ملاحظة ما يلي:

-كمية الحليب المجفف 0٪ التي تم استلامها في عام 2018 هي حوالي 1630000كحجم للتوقعات التي تبلغ 1239800مما يمثل معدل تحصيل قدره 131٪ وزيادة + 30٪ مقارنة بعام 2017.

- كمية الحليب المجفف 26٪ التي تم استلامها في عام 2018 هي حوالي 2106800 كحجم للتوقعات التي تبلغ 1710200، وهو ما يمثل معدل تحصيل قدره 123٪ وزيادة + 26٪ مقارنة بعام 2017 .

الشكل(III-02):تطور مشتريات المواد الخام خلال هذه الفترة2013 - 2014 - 2015 - 2016 -2017



المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

4-المعلومات المتعلقة بالإنتاج

الجدول رقم (III-5):الإنتاج المحقق من الحليب لسنة 2018 لمؤسسة الساحل.

	النسبة%	منتوج 2018الحقيق	تقرير2018	النسبة الحقيقية	تقرير2017	
حليب الكيس المدعم	%87.74	34852134	28500000	122	30345296	14.85+%
حليب البقر	2.44%	971191	875371	111	235318	198.53+%
حليب الدسم	2.46%	975859	2886988	34	2681194	63.60-%
حليب قليل الدسم	0.00%	975859	677216	/	00	/
مجموع الحليب	92.64%	00	32939575	112	33351808	10+%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

المطلب الثاني:عرض التقارير و القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة.

يقوم المدقق عند القيام بمهامه بدراسة مجموعة من التقارير المالية التي تقوم بتحريرها جميع الأقسام الوظيفية الخاصة بالمؤسسة،و الموجهة إلى مجلس الإدارة،فمن أجل الحصول على المعلومات يقوم المدقق لمحاسبي بالتحقق من المعلومات المحاسبية الموجودة لديه و ذلك بالعودة إليها .

1-التقارير المالية الخاصة بالمؤسسة مؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم.

هناك خمسة أنواع من التقارير المالية الخاصة بكل وظيفة من أقسام ملبنة الساحل و هي كاتالي:تقارير يومية ، تقارير شهرية ، تقارير ثلاثية ،تقارير سداسية، تقارير سنوية. ومن هنا سوف نقوم بعرض كل نوع من هذه الأنواع:

1-1-التقارير اليومية الخاصة بملبنة الساحل.

الجدول رقم(III-06):التقرير اليومي لملبنة الساحل لولاية مستغانم 09-06-2019

المنتجات	القيمة	الإعمال	المبيعات			المخزن آخر اليوم
			سعر الوحدة	الكمية	القيمة (DA)	
كيس الحليب المدعم	123000	70000	23.20	62820	147222000	0
الحليب الخام	3500	0	50.00	0	0	0
اللبن الخام	1000	4878	45.00	966	4443000	0
اللبن الخالي من الدسم	6000	0	36.00	0	0	0
إجمالي مستهلك الحليب	133500	74878	151665000	63786	151665000	0

المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال هذا التقرير يتبين لنا بأن مصلحة المبيعات قامت بتحرير هذا التقرير والذي تناول المبيعات من كيس الحليب المدعم من قبل الدول 62820كيس بقيمة DA147222000 .أما إجمالي المستهلاكات من الحليب وصلت إلى 63786كيس و هذا ما عادل قيمة DA151665000.

1-2-التقارير الشهرية:تقوم جميع مصالح ملبنة الساحل كل شهر بإعداد تقارير خاصة بنشاطها.

الجدول رقم (III-07): التقرير الشهري لملبنة الساحل أفريل 2019.

المنتجات	القيمة	المبيعات بالكمية	القيمة	سعر بيع الوحدة
كيس الحليب المدعم	**37755761**	**3775761**	**87955**	**23.20**
الحليب الخام	**165343**	**169344**	**6831**	**39.49**
اللبن الخام	**3518**	**3903**	**195**	**50.00**
اللبن الخالي من الدسم	**16938**	**168288**	**6786**	**39.49**
إجمالي مستهلك الحليب	**8112**	**8081**	**470**	**36.00**
حليب العلب الصغيرة	955	976	59	60.00
حليب العلب	2556	2548	150	58.83
حليب البقر	82174	84303	3844	45.00
المجموع	4200397	4213144	106290	

المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد علة وثائق المؤسسة.

تقوم مؤسسة ملبنة الساحل ببيع الحليب بكل أنواعه و ومنه وصلت مبيعات المؤسسة لشهر أفريل من السنة الجارية ب4213144وحدة .

1-3-التقارير الثلاثية لمؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم

تتمثل تقارير الثلاثي الأول لملبنة الساحل لسنة 2019فيما يلي:

أ-الإنتاج

بلغ الإنتاج المحقق خلال الربع الأول 11897 261 لترًا من اللبن ، مقابل 8 495 646 لترًا لنفس الفترة من عام 2018 ، بزيادة قدرها 40٪. ومع ذلك ، تم تسجيل معدل تحقيق 108 ٪ فيما يتعلق بالأهداف المحددة.

ب- المبيعات:

كانت المبيعات التي تعكس صورة الإنتاج ، خلال الربع الأول من هذا العام ، تصل إلى 11 897 473 لترًا من اللبن ، مقابل 8 482 906 لترا لنفس الفترة من عام 2018 ، بزيادة قدرها + 40 ٪ و معدل تحقيق 108٪ فيما يتعلق بالأهداف المحددة.

ج-دوران:

كانت إيرادات المنتجات النهائية في حدود 306،682 KDA ، مقارنة مع 234،475 KDA لنفس الفترة من عام 2018 ، بزيادة + 31 ٪ ومعدل إنجاز 100 ٪ مقارنة بالأهداف.

د-جمع الحليب الخام:

مجموعة الحليب الخام في الربع الأول من هذا العام تبلغ حوالي 1707026 لترًا ، مقابل 1،120،595 لترًا لنفس الفترة من عام 2018 بزيادة قدرها +50،431 لترًا بمعدل + 4.5٪.

هـ-النتيجة:

سجلت نتيجة التشغيل لهذا الربع الأول مبلغًا إيجابيًا قدره 29 506 KDA مقابل 22343 لنفس الفترة من عام 2018 بزيادة + 7 163 KDA بمعدل + 32٪ ، وهو ما يفسره الجهود التي يبذلها جميع العمال وكذلك الإستراتيجية التجارية الجديدة المكيفة لبيع المنتجات ذات القيمة المضافة العالية (الحليب منزوع الدسم والحليب شبه منزوع الدسم والحليب الكامل والزبدة و Rayeb في الجرار والمنتجات الفرعية للشركات التابعة الشقيقة).

1-3-التقرير السداسي الأول لمؤسسة ملبنة الساحل :

الجدول (III-07):التقرير السداسي الأول لمصلحة الإنتاج لمبلنة الساحل:

	نسبة السداسي الأوG	السداسي الأول			2017	
كيس الحليب المدعم	84.97%	15680400	14278944	111%	15248195	+4%
حليب البقر	2.79%	520838	419871	124%	154557	237%
حليب كامل الدسم	%5.06	943817	1399824	%67	1634661	-42%
حليب خالي الدسم	-	00	306816	-	00	-
مجموع الحليب	92.82%	17037413	106%	16405455	17037413	2+%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

خلال النصف الأول من عام 2018 ، وكما هو مبين في الجدول أعلاه ، بلغ إنتاج الحليب المنتج 17،325،055 لترًا مقارنة بـ 17،037،413 لترًا في النصف الأول من عام 2017 ، بزيادة قدرها 2٪.

***ملاحظة:** لا تقوم أقسام مؤسسة ملبنة الساحل بإعداد تقارير السداسي الثاني بل يدمج و يعرض على شكي التقرير المالي السنوي.

1-5-التقرير السنوي لملبنة الساحل لولاية مستغانم

الشكل رقم(III-08):التقرير السنوي لمصلحة التوزيع لملبنة الساحل لسنة 2018.

الولاية	كمية المبيعات 2018	كميات المبيعات 2017	التطور في الكمية	النسبة
مستغانم	23732730	21732365	+2000365	+%9.20
وهران	5458470	5976176	-517706	-8.66%
غيليزان	4136886	1041795	+309591	+297%
معسكر	1524048	1594960	-70912	-4.44%
المجموع الكلي	34852134	30345296	450838	+%14.85

المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

إجمالاً ، زادت كمية كيس الحليب المدعم من طرف الدولة المباعة حسب المنطقة خلال السنة المالية 2018 بـ 4،506،838 لترًا أو 14.85٪ ويعزى ذلك إلى زيادة حصة مسحوق الحليب وفقًا لبرنامج ONIL.

2- القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة لملبنة الساحل لولاية مستغانم.

2-1-الميزانية العامة لسنة 31-12-2018.

أ-جانب الأصول:

الجدول (III-09): أصول المؤسسة

2017	**2018**			**الأصول**
الصافي	**الصافي**	**الاهتلاكات والمؤونات**	**الإجمالي**	
78901	338901	846349	1185250	**التثبيتات غير المادية**
285829285	285829285		285829285	أراضي
41561152	40832841	128057717	168890558	مباني
94700334	104313943	611223835	251.555.152,58	تثبيتات مادية أخرى
13.827.178,03	32.099.190,19		32.099.190,19	**جاري تثبيتات إنجازها**
22903955	22057122		22057122	ضرائب مؤجلة على الأصول
446045984	494328791	**740127901**	1234456692	**مجموع الأصول غير الجارية**
				الأصول الجارية
59210277	110080116	5818984	115899101	**المخزونات الجاري إنجازها**
77337887	59091585	7441160	133502745	الزبائن
28451630	42591226	16300012	58891238	المدينون الآخرون
28451630	45832776		45832776	الضرائب
164380060	90667058		90667058	الخزينة
375774275	348262761	96530156	444792918	**مجموع الأصول الجارية**
821820259	842591552	271.943.826,31	1.570.392.957,62	**المجموع العام**

المصدر:من وثائق الداخلية للمؤسسة

الهدف الحقيقي للشركة ، تمتلك الشركة التابعة بالكامل الأصول الثابتة الملموسة كما في 2018/12/31 ، بإجمالي صافٍ قدره 430،976،069 DAs تتألف بشكل رئيسي من الأراضي والمباني الإنتاجية والمباني الاجتماعية

والأثاث والمعدات. مكتب وأجهزة الكمبيوتر ، والمركبات الخفيفة ، ومعدات مناولة المواد ، ومعدات الإنتاج ومعدات مكافحة الحرائق.

و مبلغ الاستثمارات في زيادة بمبلغ 63 013 821 DA ، والأصول المالية غير الجارية والضرائب المؤجلة.

ب- جانب الخصوم:

الجدول(III-10) :خصوم المؤسسة.

الخصوم	202018	2017
الأموال الخاصة		
رأس المال الصادر	521400000	290480000
فارق المعادلة		
النتيجة الصافية	126375699	70156005
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى –ترحيل من جديد	56234543)	56219694)
المجموع 1	704010242	416855699
القروض والديون المالية		1203800
الضرائب (المؤجلة والمرصودة لها)	8165052	8165052
الديون الأخرى غير الجارية		
المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا	35568917	42632768
مجموع الخصوم غير الجارية 2	43733968	52001619
الخصوم الجارية		
الموردون والحسابات الملحقة	69292610	94817841
الضرائب	13396226	14446025
الديون الأخرى	12158506	243699075
خزينة الخصوم		
مجموع الخصوم الجارية	94847342	352962941
مجموع العام للخصوم	842591552	821820259

المصدر:من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية.

فيما يتعلق بالالتزامات ، تجدر الإشارة إلى أن حقوق الملكية تغطي 83.55٪ من إجمالي المطلوبات غير المتداولة بنسبة 5.19٪ و 11.26٪ في المطلوبات المتداولة.

2-2-جدول حساب النتائج.

الجدول رقم(III-11):جدول حساب النتائج لسنة 2018.

	رقم الحساب.	المبالغ
رقم الأعمال		110455
الإنتاج المثبت	**72**	**385-**
اعانات الاستغلال	**74**	**669**
انتاج السنة المالية		**110740**
المشتريات المستهلكة	60	(88111)
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	600	(2497)
استهلاك السنة المالية		**89550**
القيمة المضافة للاستغلال		**21189**
أعباء العاملين	63	7898
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	64	157
الفائض الخام للاستغلال		**13135**
المنتجات العملياتية الأخرى		
الأعباء العملياتية الأخرى		
المخصصات للاهتلاكات		(1250)
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات		
النتيجة العملياتية	**111**	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

المطلب الثالث:نتائج الدراسة

أ-تميز ملبنة الساحل لولاية مستغانم بجانبان رئيسيان في إدارة الشركة التابعة خلال السنة المالية 2018 ، وهما على النحو التالي:

أ-الجانب الإيجابي :

1. الزيادة في حصة مسحوق الحليب من 200 طن إلى 382 طن.

ب-الجانب السلبي:

1. عدم تثمين جمع ودمج كمية كبيرة من حليب البقر في إنتاج الحليب المدعم من طرف الدولة.
2. مسابقة الألبان الخاصة بالمقارنة مع سعر شراء حليب البقر الذي تم جمعه (50 دنار / لتر).
3. عدم استلام علاوة التكامل (DA04) خلال السنة المالية 2018.
4. العديد من التوقفات بسبب الحوادث على مستوى الإنتاج بسبب انهيار حليب البقر والتأخير في الشراء

- من خلال النتائج المتوصل إليها سيتم طرح بعض الاستنتاجات متمثلة فيما يلي :

- إن المدقق الخارجي يلعب دورا مهما في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال إبداء الرأي الفني المحايد بنتائج النشاط؛ والمركز المالي التي تتضمنها هذه القوائم وبالتالي اعتماد الأطراف المختلفة عليها في عملية اتخاذ القرارات.

- إن العمل بتطبيق إرشادات و توصيات مدقق الحسابات سيؤدي إلى إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية،

- إن المؤسسة لا تولي اهتمام بإرشادات و توصيات مدقق الحسابات لاعتبار أن هذه التقارير إجراء قانوني؛

- إن عدم تطبيق المؤسسة لمعايير المحاسبية في إعداد القوائم المالية وفقا لنظام المحاسبي المالي سيؤدي إلى ارتكاب أخطاء في إعدادها.

خاتمة الفصل:

من خلال هذا الفصل حولنا الإجابة عن إشكالية الدراسة المتمثلة في ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية، حيث تم إجراء الدراسة الميدانية على مستوى مؤسسة ملبنة الساحل لولاية مستغانم وقمنا بدراسة مجموعة من التقارير المالية الخاصة بكل قسم من أقسام المؤسسة و كذا القوائم المالية الخاصة بها.

حيث توصلنا إلى أن عملية التدقيق المحاسبي التي يقوم بها المدقق المحاسبي تشمل عدة إجراءات وأساليب من اجل الحكم على صلاحية وجودة المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية.

حيث توصلنا إلى أن التدقيق المحاسبي يقوم به شخص ذو كفاءة من داخل المؤسسة يقوم بدراسة مختلف الحالات و مراقبتها و إيجاد الملابسات و تصحيحها ، أما في ما يخص التدقيق

الخارجي فيقوم به شخص من خارج المؤسسة وهو محافظ الحسابات يأتي للحكم على وضعية المؤسسة بالمراقبة الكلية و الملموسة لجميع السجلات و الأوراق و الأدلة و تقديم تقيررها النهائي للشرح التفصيلي لحالة المؤسسة المحاسبية.

الخاتمة العامة

خاتمة العامة

إن موضوع التدقيق المحاسبي من المواضيع التي نالت اهتمام من الباحثين و المهنيين في مجال المحاسبة و تدقيق الحسابات ,حيث شهد تطورا سريعا على مستوى الوظائف خول له تبوأ مكانة هامة .وذلك راجع لدوره الهام في المؤسسة من خلال قيام مدقق الحسابات بفحص و تدقيق المعلومات المحاسبية و ذلك وفقا للمبادئ و المعايير المتعارف عليها و التي ترشده في عمله ليكون على أكمل وجه، و كذلك من خلال إتباع أساليب و إجراءات للخروج برأي فني محايد حول عدالة و ومصداقية الوضعية المالية للمؤسسة.

من خلال معالجة إشكالية البحث التي تدور حول ما مدى مساهمة التدقيق المحاسبي الداخلي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، حيث توصلنا إلى أن التدقيق المحاسبي الداخلي يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية من خلال الدور الفعال الذي يلعبه في تحسين جودة هذه المعلومات بالاعتماد على ضرورة تطبيق معايير التدقيق الدولية وكذا إلزام المؤسسات بضرورة إتباع المبادئ المحاسبية والنظام المحاسبي المالي الجديد، وقد توصلنا إلى أن له دور مهم خلال المهام التي يقوم بها وكذلك النصائح والإرشادات التي يقدمها من أجل الحصول على معلومات محاسبية ذات مصداقية وجودة عالية وتكون مفيدة لنجاح واستمرارية المؤسسة.
من خلال الدراسة التي قمنا بها و المتعلقة بالتدقيق المحاسبي الداخلي و درجة تأثيره على المعلومة المحاسبية يمكننا استخلاص النتائج التالية

1-ممارسة التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير المتعارف عليها يمكن من الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة.بحيث يرفع من مستويات الأداء لدى المدقق مالم يحسن من جودة المعلومات المحاسبية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

2- توفر القوائم المالية معلومات محاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد تقارير من قبل مدقق الحسابات.وقد تم إثبات هذه الفرضية من خلال تحليل تقارير مدقق الحسابات الداخلي فوجدنا أن مدقق الحسابات الذي هو في الأصل محاسب داخل المؤسسة قدم رأي فني محايد من خلال دراسة و تدقيق جميع القوائم المالية ، حيث استنتجنا أنه يمكن الاعتماد على محتوى القوائم المالية في إعداد تقارير مدقق الحسابات الخارجي.

3-يساهم التدقيق المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية الموجودة بالقوائم المالية ذلك من خلال فحص و تقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، و فحص السجلات المحاسبية و القانونية متابعة و تقييم القوائم المالية و بالتالي سيؤدي هذا الأمر إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية و زيادة فعالية ثقة أصحاب المؤسسة و مستخدمي المعلومات المحاسبية لضمان حقوقهم وحمايتها، وهذا ما يثبت صحة الفرضية .

ثانيا: نتائج البحث

1-يمثل رأي المدقق الخارجي قيمة المضافة لعملية التدقيق والذي يساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة.

2- إن جودة المعلومات المحاسبية ترتكز على درجة اكتشاف مدقق الحسابات الخارجي للأخطاء والمخالفات التي توجد بالقوائم المالية و التقرير عنها.

3- يساهم التدقيق المحاسبي بقدر كبير وفعال في الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم، كما تستفيد المؤسسة من هذه المعلومات في إختلاف قراراتها الإدارية.

4-التزام المؤسسة بتطبيق إرشادات و توصيات مدقق الحسابات الخارجي أساس لضمان جودة المعلومات المحاسبية.

5 يسمح العمل بمعايير التدقيق الدولية عند تدقيق القوائم المالية بالرفع من مستويات الأداء لدى المدقق ما يحسن من جودة المعلومات المحاسبية و يزيد من مصداقيتها وبتالي مساعدة مستخدمي تقرير التدقيق على اتخاذ قرارات أحسن.

6- إن معايير التدقيق هي الدليل على مصداقية مدقق الحسابات، لأنها تعتبر بمثابة وسيلة أو قاعدة يتبعها المدقق أثناء القيام بعملية التدقيق مما تجعل مخرجات عمله ذات ثقة عالية.

رابعا : آفاق البحث

في الأخير يمكن اعتبار هذا البحث بداية لدراسات وبحوث أخرى سواء في مجال التدقيق الخارجي أو أداء المؤسسة، لذا نقترح المواضيع الآتية :

1-مدى مساهمة التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية.

2 .مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

3-مدى مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة.

4-حوكمة الشركات و دورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.