

جامعة عبد الحميد ابن باديس  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم مالية ومحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص : التدقيق ومراقبة التسيير

الشعبة : مالية ومحاسبة

## دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

تحت إشراف الأستاذة:

- د. مقداد نادية

مقدمة من طرف الطالب:

- مزبود سهام

- سنوسي فاطمة

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن نعمة فاطمة	أستاذة محاضرا	جامعة مستغانم
مقررا	مقداد نادية	أستاذة محاضرا	جامعة مستغانم
مناقشا	بن حليلة خيرة	أستاذة محاضرا	جامعة مستغانم

السنة الجامعية 2021/2020



جامعة عبد الحميد ابن باديس  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم مالية ومحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص : التدقيق ومراقبة التسيير

الشعبة : مالية ومحاسبة

## دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

تحت إشراف الأستاذة:

- د . مقداد نادية

مقدمة من طرف الطالب:

- مزبود سهام

- سنوسي فاطمة

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بن نعمة فاطمة	أستاذة محاضرا	جامعة مستغانم
مقررا	مقداد نادية	أستاذة محاضرا	جامعة مستغانم
مناقشا	بن حليلة خيرة	أستاذة محاضرا	جامعة مستغانم

السنة الجامعية 2021/2020

## الشكر

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، أشكر الله الذي وفقني لإتمام هذا العمل امثالاً لقوله تعالى: ( رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي) الآية 19 من سورة النمل.

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل لولا فضل الله علينا. يطيب لي أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير إلى الأستاذة المشرفة السيدة "مقداد نادية" التي لم تبخل علينا بتوجيهاتها ونصائحها القيمة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا العمل المتواضع جزاكي الله خيراً ولك كل الاحترام والتقدير.

إلى أعضاء لجنة التقييم الذين سنال شرف تقييمهم لهذه المذكرة بنصائحهم وتوجيهاتهم القيمة. إلى كل الزملاء والزميلات الذين رافقونا في مشوارنا الدراسي، أسأل الله التوفيق والسداد لي ولباقي في مشاورهم.

كما أشكر كافة الاساتذة بكلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. وخير ختام أسأل الله سبحانه وتعالى أن يتقبل منا عملنا هذا و صلى الله وسلم وبارك على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

## الإهداء

إلى الذي قال الله فيهما: "واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربّي رحمهما كما ربّاني صغيراً" صدق الله العظيم.

أهدي ثمرة جهدي إلى جدي الحنون وقرت عيني إلى مصدر سعادتي إلى ايب قلب وسندي في الحياة، جدي العزيز "يوسف" أطال الله في عمره.

إلى من ربّني وسهرت لأجلي التي لا تكفيني قواميس الدنيا أن أكفها حقها إلى أعلى الناس على قلبي وأرق وأحن أم لؤلؤة قلبي أمي الثانية "كلثوم" رحمها الله وأسكنها فسيح جنانه التي لم تمهلها الدنيا لترى نجاحي.

إلى والداي العزيزين أطال الله في عمرهما وحفظهما من كل سوء وأختي "حبيبة" الغالية على قلبي وإخوتي حفظهم الله وجميع أفراد عائلتي وصديقاتي.

إلى كل من ساعته ذاكرتي ولم تسعه مذكرتي.

سهام

## الاهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل لولا فضل الله علينا أما بعد من تنزلت في حقهما الآية الكريمة في قوله تعالى: "وقل ربي رحمهما كما ربياني صغيرا" صدق الله العظيم.

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أمي وأبي حفظهما الله لي الذين سهرا على تعليمي ولم يدخرا جهدا لإتمام دراستي

إلى إخوتي

إلى خطيبي "حمزة".

إلى صديقتي خاصو "وثام"

إلى كل العائلة الكريمة والاقارب والزملاء.

وجزيل الشكر إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد وأسأل الله المزيد من التوفيق والنجاح

فاطمة

## فهرس المحتويات

	العنوان
I	الشكر
II-III	الاهداء
V-IV	الفهرس
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
أ-ب-ج-د-هـ	مقدمة عامة
<b>الفصل الأول: مفاهيم اساسية حول التدقيق الداخلي</b>	
01	تمهيد
02	المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي
02	المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق الداخلي
05	المطلب الثاني: خصائص وأنواع التدقيق الداخلي
07	المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي
10	المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي
10	المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي
12	المطلب الثاني: مجال تطبيق التدقيق الداخلي
14	المطلب الثالث: خطوات تنفيذ التدقيق الداخلي
15	المبحث الثالث: المدقق الداخلي
15	المطلب الأول: ميثاق أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي
17	المطلب الثاني: مراحل تنفيذ التدقيق الداخلي
19	المطلب الثالث: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الداخلي
20	خلاصة
<b>الفصل الثاني: التدقيق الداخلي كآلية تحسين جودة المعلومات المحاسبية</b>	
22	تمهيد
23	المبحث الأول: عموميات عن المعلومات المحاسبية
23	المطلب الأول: مفهوم وخصائص المعلومات المحاسبية
26	المطلب الثاني: أنواع المعلومات المحاسبية

26	المطلب الثالث: الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية
27	المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية
27	المطلب الأول: مفهوم وخصائص جودة المعلومات المحاسبية
34	المطلب الثاني: قياس جودة المعلومات المحاسبية
35	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية
36	المبحث الثالث: التدقيق الداخلي ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية
36	المطلب الأول: مراجعة أوجه التلاعب في القوائم المالية
39	المطلب الثاني: دور المدقق الداخلي في اكتشاف التلاعب في الحسابات
41	المطلب الثالث: تأثير التدقيق الداخلي على تحسين جودة المعلومات المحاسبية
43	خلاصة
الفصل الثالث: الدراسات السابقة	
45	الدراسة الأولى: أطروحة دكتوراه تحت عنوان التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية
46	الدراسة الثانية: أطروحة دكتوراه تحت عنوان دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية
48	الدراسة الثالثة: أطروحة دكتوراه تحت عنوان تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومات المالية
51	خاتمة عامة
54	قائمة المصادر والمراجع
57	ملخص باللغة العربية
58	ملخص باللغة الإنجليزية

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول
3	التطور التاريخي للتدقيق
8	التطور التاريخي لأهداف التدقيق

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الأشكال
5	أنواع التدقيق الداخلي
6	تدقيق المعلومات
9	هدف البناء والاصلاح
18	عناصر ورقة التغطية
24	وظائف نظام المعلومات المحاسبي
30	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما قدمها مجلس معايير المحاسبة الدولية

# مقدمة عامة

### مقدمة عامة:

ازداد الاهتمام بمفهوم التدقيق في العديد من الاقتصاديات الناشئة والمتقدمة خلال العقود الماضية، خاصة في ظل الانهيارات والأزمات المالية التي لحقت باقتصاديات العديد من الدول مما جعل التدقيق يعرف تغيرات جذرية منذ ظهور أول ممارسة له إلى غاية اليوم.

كما ان البيئة الحالية وما يميزها من تغيرات متواصلة مليئة بالفرص والتحديات واتساع حجم المؤسسة وتعدد وتشابك المعاملات فيما أدت إلى بروز الحاجة لوظيفة التدقيق الداخلي كونها وسيلة تقييم مستقلة عن المؤسسة تساعد إدارتها على تحقيق أهدافها بفعالية وكفاءة وهذا من خلال المساهمة في تطبيق سياساتها وإجراءاتها والسهر على السير الحسن لمختلف عملياتها والكشف عن مواطن القوة والضعف وكذلك تنبيه إدارة المؤسسة بما قد تواجهه من أخطار.

ومن أجل تفعيل دور التدقيق الداخلي داخل المؤسسات بادر معهد التدقيق الداخلي بتطوير المعايير الدولية لتدقيق الداخلي وتبيان أخلاقيات عملية التدقيق الداخلي ومنهجية سيرها، وهذا بهدف إضافة قيمة للمؤسسة ومساعدة المدقق الداخلي في إبداء رأيه حول مصداقية المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية.

فالمعلومات المحاسبية تعتبر المقوم والموجه للقرار والتي يتكون منها أساسا لما توفره هذه المعلومات المحاسبية من أمن وضمنان كمتطلبات أساسية وضرورية في عالم الأعمال.

وعليه وجب أن تكون هذه المعلومات المحاسبية ذات جودة ويجب أن تتمتع بخواص الصحة والمصداقية لذا يتطلب فرض أدوات رقابية عليها.

وهذا ما توفره مختلف أعمال التدقيق الداخلي الذي يعتبر كواسطة بين المعلومات المحاسبية والمؤسسة، وضمن أكبر حول مصداقية هذه المعلومات وهذا عن طريق انتهاج مدخل موضوعي ومنظم لتقييم وتحسين إجراءات الرقابة الداخلية وفعالية إدارة المخاطر.

إشكالية الدراسة:

انطلاقا مما سبق، يمكن صياغة التساؤل الرئيسي لهذه الدراسة على النحو التالي:

- كيف يساهم التدقيق الداخلي في تجسين جودة المعلومات المحاسبية؟
- ومن التساؤل الرئيسي تنبثق مجموعة من الأسئلة الفرعية وهي:
- ماهي أهم الخطوات التنفيذية للتدقيق الداخلي؟
- هل يتبع المدقق الداخلي منهجية محددة عند القيام بمهامه؟
- هل يلبي تدقيق الداخلي والمعلومات المحاسبية التي تحوئها القوائم المالية احتياجات مستخدميها في اتخاذ القرارات؟
- ما هي العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية؟

- ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في اكتشاف الأخطاء؟
  - هل التدقيق الداخلي له تأثير على جودة ونوعية المعلومات المحاسبية؟
- فرضيات الدراسة:

- وكإجابة مبدئية للأسئلة المطروحة وضعنا مجموعة من الفرضيات التي سنحاول من خلال دراستنا التحقيق من مدى صحتها أو خطأها وهي كالتالي:
- يقوم التدقيق الداخلي على جملة من الخطوات التنفيذية المهمة.
  - يتبع المدقق الداخلي منهجية محددة المراحل عند القيام بمهمته داخل المؤسسة.
  - ممارسة التدقيق المحاسبي وفقا لمعايير المتعارف عليها يمكن من الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة.
  - هناك عدة عوامل مؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية.
  - يساهم التدقيق الداخلي في اكتشاف الخطأ بنسبة كبيرة.
  - كلما كانت عملية التدقيق الداخلي فعالة أدى ذلك إلى توفير معلومات محاسبية ذات نوعية وموثوقية.
- أهداف الدراسة:

- نسعى من خلال دراستنا لهذا الموضوع إلى تحقيق جملة من الأهداف يضمن إنجازها فيما يلي:
- الإلمام بالإطار النظري للتدقيق الداخلي وجودة المعلومات المحاسبية.
  - إبراز دور التدقيق الداخلي من خلال تحديد مختلف المعايير والإجراءات والسلوكيات التي تزيد من فعالية المعلومات المحاسبية.
  - إبراز أهمية التدقيق الداخلي والدور الذي يقوم به المدقق الداخلي في النهوض بمصداقية وجودة المعلومات المحاسبية.
  - إظهار مدى التزام المؤسسات بتوفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تقاريرها المالية.
  - توضيح الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق المحاسبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
- أسباب اختيار الموضوع:
- أ- الأسباب الذاتية:

- الرغبة في تقديم بحث أكاديمي يتناسب مع التخصص.
  - محاولة تقديم فائدة عملية يستفيد منها ذوي الاختصاص من الطلبة والأكاديميين.
  - الرغبة في الاطلاع أكثر على هذا الموضوع وتوسع فيه في الجانب النظري وتحديث المعلومات.
- ب- الأسباب الموضوعية:
- أهمية المعلومات المحاسبية في الوقت الحالي والحاجة الماسة في الحصول على معلومة محاسبية ذات جودة مع غياب الشفافية في المؤسسة الجزائرية.

- التعرف على الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي من اجل التحسين والرفع من جودة المعلومات المحاسبية.
  - التعرف على أهم المفاهيم المرتبطة بالتدقيق الداخلي وكذا أهم المفاهيم المرتبطة بالمعلومات المحاسبية وخصائص جودتها في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة.
- الأدوات المستخدمة:

تم الاعتماد والاطلاع على مختلف الدراسات والمراجع العلمية المتعلقة بالموضوع بالإضافة إلى الاستفادة من الأفكار والمعلومات التي تم جمعها من الأساتذة ذوي التخصص والخبرة في هذا المجال.

منهج الدراسة:

قصد الإجابة على الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة وكذا اختبار فرضياتها المتبناة يعتمد البحث على المنهج الوصفي من خلال الاستعانة بالمصادر ذات العلاقة بموضوع الدراسة أي مصادر ذات العلاقة بالتدقيق الداخلي والمعلومات المحاسبية بصورة عامة والعلاقة بينهما بصورة خاصة كما يعتمد البحث على المنهج التحليلي من خلال محاكاة دراسات سابقة.

### الدراسات السابقة:

- طواولة ذهبية: دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ( دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية عين تادلس) كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2016-2017، تمثلت الإشكالية الرئيسية في: "كيف تساهم المراجعة الداخلية كأداة من أدوات الرقابة الداخلية في تحسين المعلومات المحاسبية".

وهدفت هذه الدراسة إلى التطرق لماهية المراجعة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية كذلك إبراز دور وأهمية نظام المعلومات المحاسبي وتعريف خصائص النوعية والثانوية للمعلومات المحاسبية وفي الأخير لخصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية: على أن دور المراجعة الداخلي يتمثل في السهر على تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال اكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف ومعالجة هذه الأخيرة وتقديم الاقتراحات والتوصيات واكتساب المعلومات المحاسبية لمجموعة من خصائص النوعية جعل منها وسيلة لترشيد القرار.

- سماح عمرون وجوهريان، تحت عنوان: "دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص: محاسبة وتدقيق، جماعة المسيلة، 2018-2019، حيث تمثلت الإشكالية الرئيسية في: "ما مدى

مساهمة التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟" وهدفت هذه الدراسة إلى الإلمام بالتدقيق الداخلي وجودة المعلومات المحاسبية وإبراز أهمية التدقيق الداخلي في المؤسسة وإيضاح كيف يساهم التدقيق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية وفي الأخير لخصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية: استقلالية مصلحة التدقيق الداخلي عن باقي المصالح، هناك علاقة وطيدة بين التدقيق الداخلي وكفاءة نظام المراقبة الداخلية، أن توفر الاستقلالية والحيادية لدى المدقق الداخلي يعزز من الثقة في الرأي الذي

يبديه في تقريره عن المعلومات المحاسبية وجود مجموعة من المعايير الواجب توفرها في تقرير المدقق الداخلي حتى يلبى حاجات مستخدمي المعلومات، مساهمة التدقيق في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية سواء من حيث ناحية مصداقية المعلومات أو قابليتها للقياس او الحيادية، تزداد جودة المعلومات المحاسبية كلما توفرت الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية مما يساهم في عمليات اتخاذ القرار.

- محمد الأمين حميدة: دور المراجعة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة في مؤسسة نفضال بسكرة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص: التدقيق ومراقبة التسيير، جامعة مستغانم، 2017-2018 تمثلت الإشكالية الرئيسية في: "إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟"

وهدفت هذه الدراسة للتطرق إلى : إبراز الدور الفعال الذي تقوم به عملية المراجعة في زيادة تدعيم ثقة المعلومات المحاسبية وتحسين جودتها وفي الأخير لخصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

مراجعة الحسابات جاءت نتيجة الحاجة إليها، وتطورها كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي، تتيح عملية المراجعة الحسابات فرصة استخدام المعلومات المحاسبية بثقة أكبر حيث توفر لهم تأكيدات منطقية والتي تفيد بأم مالية المؤسسة توفر وتعطي صورة عادية حول ميزانية هذه المؤسسة، تعمل على مراقبة الانظمة الرقابية الداخلية في المؤسسة وبالتالي الحصول على المعلومات المحاسبية موثوقة، أي تعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة، تعد المعلومات المحاسبية خيرة وسيلة للتعبير عن الكم الهائل من العمليات المالية التي تنشأ بين الأعوان الاقتصاديين، يوفر مراجع التقرير الذي بعده بمعلومات محاسبية خالية من التحيز والتي تزيد في ثقة مستخدمي التقارير المالية.

### صعوبات الدراسة:

- ضيق الوقت.
- صعوبة القيام بتربص ميداني بسبب جائحة كورونا ورفض الكثير من المؤسسات التعاون والمساعدة.
- قلة المصادر والمراجع في موضوع جودة المعلومات المحاسبية.
- قلة الدراسات الاكاديمية المتخصصة التي تناوله الموضوع وخاصة أطروحات الدكتوراه.

### هيكل الدراسة:

لإنجاز هذه المذكرة قمنا بتقسيم المذكرة إلى ثلاث فصولك الاول والثاني نظريان والثالث محاكاة دراسات سابقة وتتضمن مختلف الجوانب التي يمكن من خلالها التوصل إلى أهداف الدراسة والإجابة على الإشكالية الموضوعية، ومحاولة التأكد من صحة الفرضيات المنطلق منها، وفيما يلي تبيان هذا التقسيم:

تضمن الفصل الاول مفاهيم أساسية حول التدقيق الداخلي وقد اشتمل ثلاث مباحث، عرضنا في المبحث الأول ماهية التدقيق الداخلي أما في المبحث الثاني فتضمن أساسيات التدقيق الداخلي فيما خصص المبحث الثالث للمدقق الداخلي.

وخصص الفصل الثاني حول التدقيق الداخلي كألية تحسن من جودة المعلومات المحاسبية حيث اشتمل ثلاث مباحث تناولنا في المبحث الاول عموميات عن المعلومات المحاسبية اما المبحث الثاني فتضمن جودة المعلومات المحاسبية فيما خصص المبحث الثالث للتدقيق الداخلي ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

وخصص الفصل الثالث لدراسات سابقة حيث قمنا بتطرق لثلاث أطروحات دكتوراه وتخصيص لكل منها مبحث تضمن الإشكالية الرئيسية وأهم أهداف الدراسة وأبرز النتائج المتوصل إليها وتعقيب على الدراسة.

# الفصل الأول

مفاهيم أساسية حول التدقيق

الداخلي

تمهيد:

إن التطور الذي عرفته مهنة التدقيق الداخلي باعتباره أداة رقابة اتخاذ القرارات يوحى إلى الأهمية القصوى والدور الفعال الذي يلعبه في توجيه المؤسسات وذلك من خلال تقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية، حماية الأصول والممتلكات والتحقيق من دقة واكتمال السجلات المحاسبية اكتشاف الغش والأخطاء والاختلاسات.

وفي الوقت الحاضر أصبح له دور مهم في تحسين وتطوير المؤسسة عامة وتحسين جودة معلوماتها خاصة من خلال فحص وتقييم كفاءة العمليات على مستوى الوحدات التنظيمية وهذا من أجل إعطاء صورة صادقة وصحيحة عن المؤسسة وبالتالي يعتبر التدقيق الداخلي أداة تسيير فعالة تساهم في تطوير الاقتصاد بشكل عام.

ومن هنا تم تقسيم الفصل الأول إلى ثلاث مباحث رئيسية:

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي.

المبحث الثاني: مجال تطبيق التدقيق الداخلي.

المبحث الثالث: المدقق الداخلي

المبحث الأول: ماهية التدقيق الداخلي:

إن ظهور التدقيق وتطوره ووصوله إلى ما هو عليه كان أمر حتمي بسبب توسع المؤسسات وتشعب وظائفها.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم التدقيق الداخلي:

لقد مر التدقيق الداخلي عمليات تطور متلاحقة أدت بدرجة أساسية إلى توسيع نطاقه بشكل يسمح له بالمشاركة بشكل كبير في خدمة المؤسسة التي يعمل بها<sup>1</sup>.

أولاً: نشأة التدقيق للداخلي:

ظهر التدقيق الداخلي من بداية القرن 20 فهي وظيفة حديثة مقارنة بالتدقيق الخارجي ولقد لفت قبول كثير من الدول المتقدمة، واقتربت في بادئ الأمر على المراجعة المحاسبية للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت ولكن مع تطور المشاريع أصبح من الضروري تطوير التدقيق الداخلي و توسيع نطاقه بحيث يستخدم كأداة لفحص وتقويم مدى فعالية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات فهذا أصبح التدقيق الداخلي أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة.

وعلى ذلك سوف نتناول مراحل تطور التدقيق الداخلي في هذا الجدول.

<sup>1</sup> - الأحول جلول، دور التدقيق الداخلي تحسين الأداء الإداري "دراسة حالة ميناء مستغانم"، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، ص4-5.

الجدول (1-1): التطور التاريخي للتدقيق.

السنة	مفهوم التدقيق الداخلي
1947	إصدار قائمة تتضمن مسؤوليات التدقيق الداخلي الصادرة عن معهد المدققين الداخليين IAA
1957	تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات التدقيق الداخلي صادرة عن معهد المدققين الداخليين
1964	تم اعتماد دليل تعريف التدقيق الداخلي على أنه مراجعة الأعمال والسجلات تتم داخل المنشأة بواسطة متخصصين لهذا الغرض
1974	تشكيل لجان عام لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي
1977	تقديم تقرير من طرف اللجان يتضمن نتائج دراستها
1978	التصديق النهائي على معايير الأداء المهني للتدقيق الداخلي وبزوغ مهنة جديدة حيث عرف التدقيق الداخلي حينها على أنه وظيفة تقويم مستقلة لفحص وتقويم أنشطة المنشأة ومساعدة أعضاء التنظيم على تنفيذ مسؤولياتهم بفعالية
1996	إصدار دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين IAA
1999	تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتم تعريف التدقيق الداخلي على أنه نشاط تأكيدى مستقل وموضوعي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمنشأة ولتحسين عملياتها وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها من خلال التحقيق من إتباع السياسات والخطط و الإجراءات الموضوعية وإدخال التحسينات اللازمة
2001	تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة التدقيق الداخلي وتم تعريف التدقيق الداخلي على أنه نشاط تأكيدى مستقل وموضوعي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمنشأة ولتحسين عملياتها وهو يساعد المنشأة على تحقيق الأهداف بإيجاد منهج منظم ودقيق ولتقييم وتحسين فاعلية عمليات الإدارة المخاطر والرقابة والتوجيه والتحكم

المصدر: دور التدقيق الداخلي في تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج ماستر، ص 47.

من خلال الجدول نلاحظ أن التدقيق الداخلي أخذ منحى تصاعدي في تطوره ولم يعد مقتصر على فحص الجوانب المالية واكتشاف الأخطاء فقط بل أصبح أوسع من ذلك حيث أسس لنفسه فرعا رئيسيا داخل المؤسسة كونه أصبح أداة رقابية يعمل على تقديم تأكيدات موضوعية واستشارية.

ثانياً: مفهوم التدقيق الداخلي:

لقد تعددت تعاريف التدقيق الداخلي بين المعاهد العلمية والمتخصصين في مجال التدقيق ونذكر

منها:

#### 1- أولاً: تعريف مجمع المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية:

يعرف بأنه وظيفة يؤديها موظفين من داخل المشروع وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، ذلك بهدف التأكد من تنفيذ العمليات الإدارية والتحقق من أن مقومات الرقابة الداخلية سليمة ومعلوماتها سليمة ودقيقة وكافية<sup>1</sup>.  
ثانياً: تعريف المعهد الفرنسي للمدققين الداخليين(): يرى أنه التدقيق الداخلي هو فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف المديرية قصد مراقبة وتسيير المؤسسة، هذا النشاط تقوم به مصلحة تابعة لمديرية المؤسسة ومستقلة عن باقي المصالح الأخرى وأن الأهداف الرئيسية للمدققين الداخليين في إطار هذا النشاط الدوري هي التدقيق إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتضمن الضمانات الكافية أي أن المعلومات صادقة والمعلومات شرعية التنظيمات فعالة الهياكل واضحة ومناسبة<sup>2</sup>.

ثالثاً: يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً 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<sup>3</sup>.

رابعاً: يعرف التدقيق الداخلي على أنه الفحص الكامل والمنظم للقوائم المالية والسجلات المحاسبية والعمليات المتعلقة بتلك السجلات لتحديد مدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية والمتطلبات الأخرى<sup>4</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التدقيق الداخلي على أنه وظيفة مستقلة داخل المؤسسة، يقوم بها أشخاص تابعون للمؤسسة حيث يتمثل نشاطها في القيام بعملية الفحص الدوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية المؤسسة وهكذا فإن عملية التدقيق الداخلي تشمل الفحص وهو التأكد من صحة قياس المعلومات وسلامتها والتحقق ونوعي به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية و أخبر التقرير وهو بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها يقدم إلى من يهيمه الأمر داخل المشروع أو خارجه.

1 - محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص440.

2 - رضا خلاصي، المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومه، الجزائر، 2013، ص32-33.

3 - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل للنشر، 1999-2000، ص13.

4 - خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، الأردن، 1998، ص126.

المطلب الثاني: خصائص وأنواع التدقيق الداخلي:

أولاً: خصائص التدقيق الداخلي:

يمكن استخلاص مجموعة من الخصائص من التعاريف التي تناولناها سابقاً وهي<sup>1</sup>:

- التدقيق الداخلي وظيفة شاملة: تطبق في المؤسسات وفي كل الوظائف حيث تنصب على كل وظائف المؤسسات بهدف خدمة الإدارة.

- التدقيق الداخلي وظيفة دورية: حيث تخضع لها مختلف الوحدات والمصالح لعمليات الفحص والتقييم بصفة مستمرة.

- الاستقلالية: رغم أن التدقيق الداخلي وظيفة من وظائف المؤسسة إلا أنها مستقلة عن باقي الوظائف الأخرى فعلى المدقق أن يكون مستقلاً حتى يتسم عمله بالموضوعية.

بالإضافة إلى تلك الخصائص نذكر خصائص أخرى لها والمتمثلة في:

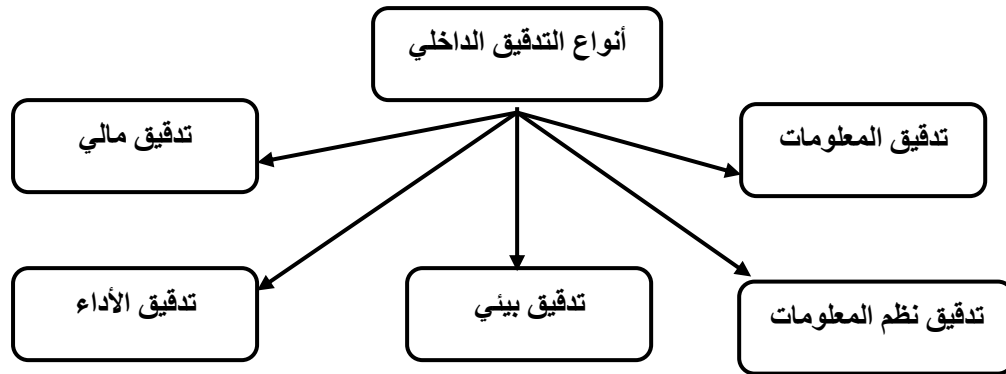
- التدقيق الداخلي دعامة أساسية من دعائم نظام الرقابة الداخلية.

- التدقيق الداخلي وظيفة تقوم بها وحدة إدارية من وحدات المؤسسة.

التدقيق الداخلي يسعلا لترشيد القرارات الإدارية من خلال توفير المعلومات الدقيقة والمناسبة في التوقيت المناسب.

ثانياً أنواع التدقيق الداخلي:

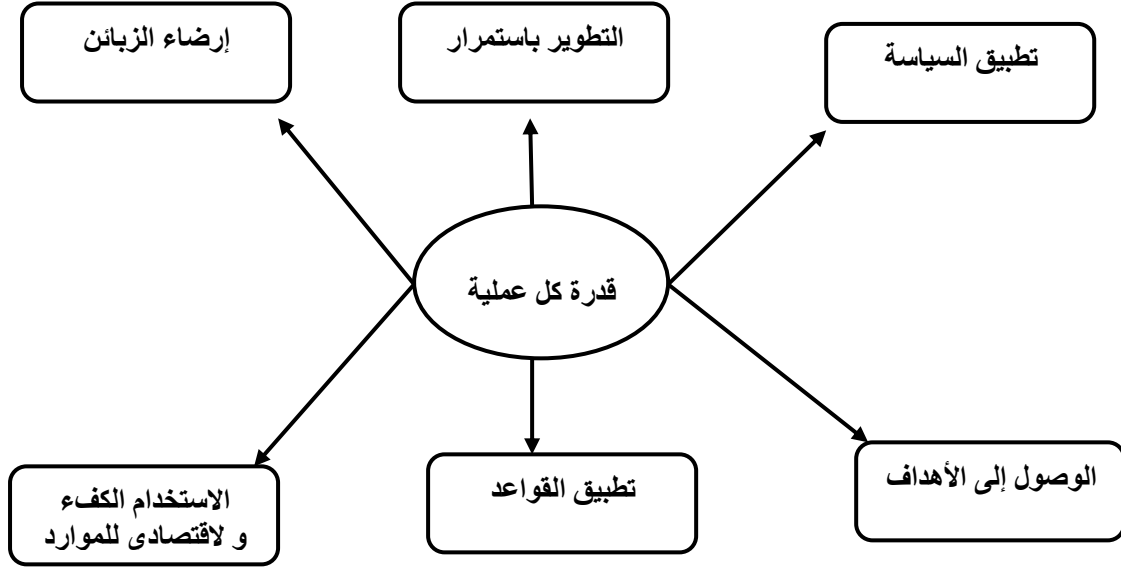
يوجد هناك ثلاث أنواع التدقيق الداخلي وهي كالآتي<sup>2</sup>:



المصدر: محمد لمن عيادي "مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظم المعلومات المحاسبي للمؤسسة" مذكرة ماجستير قسم علوم التسيير، فرع إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2007-2008.

1 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 2، القانون 88-01 الصادر بتاريخ 12/01/1988.  
 2 - نعيم دهمش، عفاف اسحاق أبو زور، مداخلة بعنوان "الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات، مؤتمر الأردن، جامعة الزيتونة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس لاقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، 2005، ص 04.

تدقيق المعلومات: يهدف إلى التحقق من الكفاءة وفعالية الاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها ومساعدة الإدارة على حل المشاكل بتقديم توصيات مجدية من أجل سلوك نهج عمل واقعي ويعرف تدقيق المعلومات بأنه فحص والتقييم الشامل لعمليات المشروع بغرض إعلام الإدارة كما يشمل كفاءة استخدام الموارد البشرية والمادية وأيضا تقييم إجراءات مختلف العمليات.



المصدر: هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق الداخلي من الناحية النظرية والعملية، داروائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2004، ص32.  
 تدقيق نظم المعلومات: ويطلق عليه التدقيق الإلكتروني ويقصد به عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق.  
 التدقيق البيئي: عرفت وكالة حماية البيئة الأمريكية التدقيق البيئي على أنه عبارة عن فحص موضوعي منظم، دوري وموثق للممارسات البيئية للمؤسسة للتحقق من الوفاء بالمتطلبات البيئية التي تفرضها القوانين المنظمة للبيئة وسياسات المؤسسة.

تدقيق الأداء: تتم عمليات تدقيق مستويات الأداء من خلال القيام بفحص مهني مستقل ومنهجي لفاعليات الإدارة ونظم إدارتها وذلك لتقييم مدى نجاعتها وفعاليتها في استخدام مواردها وتعمل عمليات تدقيق مستويات الأداء على تحديد مواقع القوة ومواقع الضعف في نشاطات الإدارة وتقديم التوصيات الملائمة لإدخال المعالجات المطلوبة، لذلك تعتبر عملية تدقيق الأداء وسيلة هامة لتحسين الإدارة، يمكن أن تشمل نتائج عملية تدقيق الأداء على المعلومات هامة حل الفعاليات أو العمليات التي يتم تدقيقها بالإضافة إلى التوصيات التي تهدف إلى مساعدة الإدارة والجهات المسؤولة عن متابعة أعمالها في تحسين خدماتها المقدمة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - خلف الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الصادرة عن IAA، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص234-243.

التدقيق المالي: نعني به مجموعة من المبادئ والسياسات والمعايير العلمية والمشتقة المفاهيم والفروض المتسقة ومع طبيعة العمليات اللازمة للقيام بعملية المراجعة والتي تحكم مدى دقة وفعالية التدقيق في إطار الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع، ويهدف إلى التحقق من دقة البيانات ومدى الاعتماد على المعلومات المالية وكذلك المحافظة تحويه دفاتر وسجلات المؤسسة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد في صدق وعدالة التقارير.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق الداخلي:

أولاً: أهمية التدقيق الداخلي

اكتسبت مهنة التدقيق الداخلي أهمية كبيرة حيث أصبح لها دور هام في المؤسسات وذلك لما أثبتته من ضبط المخالفات والانحرافات عن الأهداف التي تسعى الإدارة لتحقيقها.

- التأكد من صحة البيانات المستخرجة من سجلات المؤسسة والتأكد من وجود الحماية الكافية للأصول.

- التأكد من مدى الالتزام بالخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية.

-- قياس مدى فعالية وكفاءة أداء الإدارات والأقسام المختلفة داخل المؤسسة.

- التأكد من مدى نجاح الإدارة في تحقيق متطلبات نظام الجودة المستهدفة<sup>1</sup>.

ومن العوامل التي ساهمت في تطوير الاهتمام بالتدقيق الداخلي كالاتي:

- تطور حجم المؤسسات وانتشارها جغرافياً على نطاق واسع مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا و كافة العاملين.

- ظهور الشركات المساهمة وحاجتها للمعلومة لسلامة استثمار أموالها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والقوائم والحسابات الختامية المنشورة.

- الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في المؤسسة مما دفع الإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات ومن ثم حاجة الإدارة للتأكد من سلامة استعمال وتحمل المسؤوليات وفعال السياسات والنظم والإجراءات المعمول بها.

- حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير ولأجل التأكد من ذلك لابد من سلامة نظام التدقيق<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - جيهان عبد المعز، المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، دار الجامعي، بيروت، الطبعة الأولى، ص385.  
<sup>2</sup> - خالد راغب الخطيبين مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010، ص127.

ثانياً: أهداف التدقيق الداخلي:

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق الداخلي تطور ملحوظ في أهدافه ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الآتي:

الجدول (1-2): التطور التاريخي لأهداف التدقيق:

الفترة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل 1850	اكتشاف الغش والاختلاس	تفصيلي	غير مهمة
1850-1905	اكتشاف الغش والخطأ والاختلاس	بعض الاختبارات تفصيلي مبدئي	غير مهمة
1905-1933	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	فحص اختباري تفصيلي	درجة الاهتمام بسيطة
1933-1940	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	اختباري	بداية الاهتمام
1940-1960	تحديد عدالة المركز المالي واكتشاف الغش والأخطاء	اختباري	اهتمام قوي وجوهري
1960 حتى الآن	مراقبة الخطط، تقسيم نتائج الأعمال، تحقيق الرفاهية الاجتماعية وغيرها	اختباري	أهمية جوهرية للبدء بعملية التدقيق

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

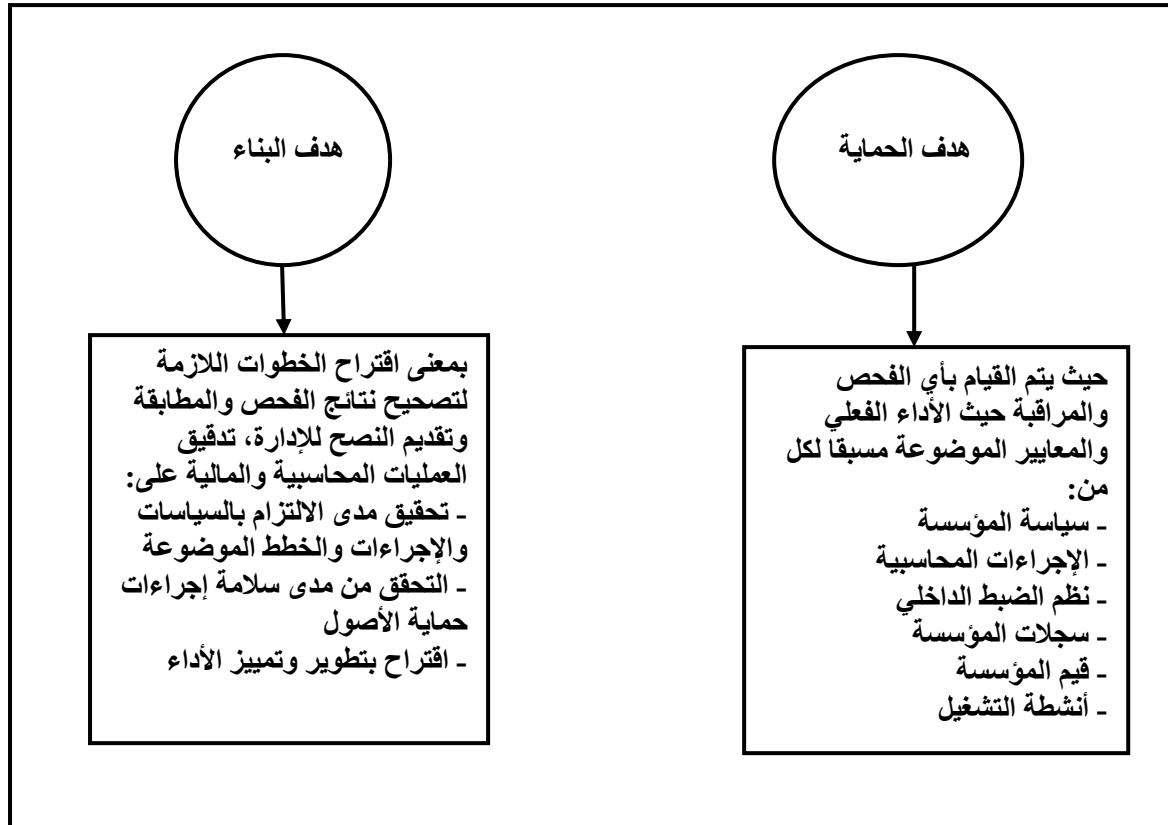
من الملاحظ أن الفترة التي صاحبت التطورات على مستوى أهداف التدقيق هي الفترة التي عكبت الثورة الصناعية والتي كانت بمثابة التحول التي انبثقت عنها ظهور الشركات الكبرى التي تغير نشاطها عن سابقاتها، فهدف التدقيق يظهر نتيجة ثانوية لعملية التدقيق عموماً فإن هدف التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعبر عن صورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل التدقيق. ويرجع الهدف الرئيس للتدقيق الداخلي في بداية عهده القرن العشرين في اكتشاف الأخطاء والغش الذي يمكن أن يقع من قبل العاملين بالمنشأة ويعود السبب في ذلك إلى أن هذا الهدف كان متماشياً مع صغر حجم المشتريات وزيادة الاعتماد على جمهور المستثمرين في الحصول على رأس المال ثم تطور هدفه من مجرد اكتشاف الأخطاء والغش إلى إبداء الرأي في مدى صدق وعدالة القوائم المالية وعلى ذلك فإن اكتشاف

الأخطاء والغش وتقليل احتمال حدوثه يعتبر ناتجا عرضيا لعملية التدقيق الداخلي يتحقق أثناء قيام المدقق بتأدية الواجبات اللازمة لتحقيق هدف التدقيق المالي.

وبناء على ما سبق يمكن تقسيم أهداف التدقيق كما يلي<sup>1</sup>:

1- هدف الحماية: يسعى المدقق الداخلي إلى حماية مصالح المؤسسة وممتلكاتها من الغش والأخطاء والضياع والانحراف باستخدام إجراءات ملائمة كما أنه يسعى إلى إظهار نواحي الضعف عن طريق فحص دقة البيانات المحاسبية، ويعتمد لتحقيق هذه الأهداف على برنامج لتدقيق النواحي المالية والمحاسبية عن طريق التدقيق المالي وتتضمن فحص كامل من النظام المحاسبي والرقابة الداخلية للتأكد من سلامتها وفعاليتها من حيث التصميم والتنفيذ واختيار السجلات والقوائم المالية وتحقيق عناصر المركز المالي.

2- هدف البناء والإصلاح: يتمثل هذا الهدف في وظيفة التدقيق التي تعد وظيفة رقابية علاجية وإرشادية إذ يتم اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص والمراقبة وتقديم النصح للإدارة من أجل اتخاذ قرارات سليمة وفعالة، وعلى ذلك يعمل المدقق الداخلي على فحص وتدقيق وتتبع وتحديد وتحليل النتائج الإيجابية والسلبية ووضع الحلول لها والقيام بعملية التشخيص الممكنة أين يتم تحديد نقاط القوى والضعف ورفع كذا هذا بتوصيات ومقترحات إلى الإدارة وهو ما يوضحه الشكل الموالي:



المصدر: عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزق السوافيري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص209.

<sup>1</sup> - عمو علي عبد الصمد دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة المدينة، الجزائر، 2009، ص52.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أنه يوجد هدفين للتدقيق الداخلي وهما هدف الحماية وهدف البناء ولكسبهما خصائص يختص بها.

المبحث الثاني: أساسيات التدقيق الداخلي:

لا شك أن كل مهنة منظمة لها أساسيات قامت عليها وعلى ضوءها تحددت الخطوات والإجراءات اللازمة لهذه المهنة وذلك مهنة التدقيق تكون أساسية ومعايير ومجال التطبيق والخطوات.

المطلب الأول: معايير التدقيق الداخلي:

أصدر معهد المدققين الداخليين معايير التدقيق وهي عبارة عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي يجب مراعاتها بالنسبة للقائمين بعمل المدقق الداخلي والتي يمكن تقييم عمليات وخدمات وأداء وقسم التدقيق الداخلي بالمنشأة وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:

أولاً: معايير الصفات:

1000- الغرض والسلطة والمسؤولية: ينبغي تحديد الغرض والسلطة والمسؤولية فيما يتصل بأنشطة التدقيق الداخلي بشكل رسمي في قانون يتسق ويتوافق عليه المجلس.

1100- الاستقلالية والموضوعية: ينبغي أن يكون التدقيق الداخلي نشاطه مستقلاً كما ينبغي أن يكون مستقلاً كما ينبغي أن يتسم المدققين الداخليين بالموضوعية في أداء عملهم.

1120- الموضوعية الفردية: على المدققين الداخليين أن يتسموا بالنزاهة والتجرد وعلمهم كذلك تجنب أي تعارض في المصالح.

1130- العوامل التي تهدد الاستقلالية أو الموضوعية: إذا تعارضت الاستقلالية أو الموضوعية للتهديد شكلاً أو موضوعاً فإنه ينبغي الإبلاغ عن ذلك للجهات المعنية.

1200 الكفاءة والعناية المهنية اللازمة: ينبغي أن تؤدي المهام بالكفاءة والعناية المهنية اللازمة.

1210- الكفاءة: ينبغي أن يتوافر لدى المدققين الداخليين المعرفة والمهارة وغير ذلك من الممتلكات لأداء المسؤولية الفردية.

1220- العناية المهنية اللازمة: على المدققين الداخليين أن يلتزموا بالعناية المهنية اللازمة والمهارة المتوقعة من مدقق منصرف وكفاء بصورة معقولة وهذا لا يعني أن المدقق الداخلي معصوم من الخطأ.

1230- التطوير المهني المستمر: على المدققين الداخليين أن يعملوا على تعزيز معارفهم ومهاراتهم من خلال التطوير المهني المستمر.

1300- تأكيد الجودة وبرامج التحسين: وعلى كبير المدققين الداخليين أن يعمل على تطوير والمحافظة على تأكيد الجودة وبرامج التحسين وكذلك مراقبة استمرارية فعاليتها.

1310- تقييم برنامج الجودة: ينبغي أن يتكيف نشاط التدقيق الداخلي لمراقبة وتقييم الفعالية الكلية لبرنامج الجودة وينبغي أن يتضمن عملية التقييم كلاً من عمليتي التقييم الداخلية والخارجية.

1311- التقييم الداخلي: الفحص المستمر لأداء أنشطة التدقيق الداخلي.

- الفحص الدوري من خلال التقييم الذاتي أو بواسطة أفراد داخل المنظمة على معرفة ممارسات التدقيق الداخلي وبالمعايير.

1312- التقرير الخارجي: ينبغي أن تتم عملية التقييم الخارجي مثل فحص تأكيد الجودة، مرة على الأقل كل خمس سنوات من جانب فاحص مؤهل ومستقل أو من جانب فريق من خارج المنظمة.

1320- التقرير عن برنامج الجودة: على كبير المدققين أن يرفع تقريراً عن نتائج التقييم الخارجي إلى مجلس الإدارة.

1330- استخدام عبارة "تم وفقاً للمعايير": ينبغي أن يستخدم المدققين الداخليين تلك العبارة فقط ، إن ظهور تقييم برنامج تحسين الجودة أن أنشطة التدقيق الداخلي تسير وفقاً لمعايير الخاصة بالتدقيق الداخلي.

1340- الإفصاح عن عدم الالتزام: على الرغم من أن نشاط التدقيق الداخلي ينبغي أن يتوافق توافقاً مع المعايير ومع الميثاق الأخلاقي فإنه قد توجد هناك بعض الحالات التي لا يتم فيها تحقيق الالتزام التام بذلك وعندما يؤدي عدم الالتزام إلى التأثير في نطاق أو عمليات أو نشاط التدقيق الداخلي فإنه ينبغي رفع تقرير بذلك لمجلس الإدارة.

ثانياً: معايير الأداء:

فهي تصف طبيعة أنشطة التدقيق الداخلي وتضع المقاييس النوعية التي يمكن أن يقاس عليها أداء التدقيق الداخلي، وهي تتضمن كلا من المعايير التالية:

2000- إدارة نشاط التدقيق الداخلي: يجب على رئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع خطط مبنية على أساس المخاطرة لتحديد أولويات نشاط التدقيق الداخلي منسجمة مع أنظمة المنشأة.

2100- طبيعة العمل: أن يقوم نشاط التدقيق الداخلي بتقسيم مواقع الخطط الهامة والمساهمة في تحسين أنظمة الحوكمة بواسطة تقييم وتحسين هذه العملية من خلال:

- وضع القيم الأهداف والإعلان عنها.

- التأكد من فعالية الأداء ومسائلة الإدارة.

- إيصال ملاحظات التدقيق<sup>1</sup>.

2200- التخطيط للمهمة: يحدد هذا المعيار المبادئ الأساسية لتخطيط عملية التدقيق الداخلي ويجب وضع وتدوين خطة لبرامج تدقيق لكل مهمة متضمنة الأهداف والنطاق والوقت وتوزيع المصادر.

2300- تنفيذ المهمة: يجب على المدققين الداخليين تعريف، تحليل، تقييم وتدوين معلومات كافية لتحقيق أهداف المهمة.

<sup>1</sup> - أحمد حلمي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان ، الطبعة الأولى، 2011، ص36-40-44.

2400- إيصال النتائج: يجب على المدققين الداخليين إيصال النتائج أهداف المهمة ونطاق بالإضافة إلى النتائج الملائمة، التوصيات وخطط إنجاز التوصيات.

2500- رصد مراحل الإنجاز: يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق وضع المحافظة على نظام المراقبة متابعة النتائج التي تم التقرير عنها للإدارة.

2600- قبول الإدارة المخاطر: عندما يعتمد الرئيس التنفيذي للتدقيق أن الإدارة قد قبلت مستوى من المخاطرة غير مقبول المنشأة عليه مناقشة الأمر مع الإدارة التنفيذية إذا لم يتم حل هذه المسائل المتعلقة بالمخاطرة، فعلى الرئيس التنفيذي للتدقيق والإدارة التنفيذية التقرير عن ذلك لمجلس الإدارة لإيجاد الحل.

ثالثاً: معايير التنفيذ: فهي تطبيق كل من معايير الخواص ومعايير الأداء في حالات:

- الاختبارات الالتزام

- التحقيق بالغش والاحتيال.

- التقييم الذاتي للرقابة<sup>1</sup>.

المطلب الثاني: مجال تطبيق التدقيق الداخلي:

يعتبر تخطيط عملية المراجعة والإشراف على المساعدين المعيار الأول من معايير العمل الميداني ويتطلب هذا المعيار ضرورة تنفيذ عملية المراجعة وفقاً لملائمة، كما يتطلب هذا المعيار التخصيص السليم للوظائف الفنية والإدارية بالمكتب والقدرة على إنجاز عملية المراجعة بمستوى مهني يجوز الثقة على حل جميع المشاكل العالقة بين مساعديه وإدارة المنشأة والاطمئنان لأدائهم للمهام الموكلة إليهم حسب الخطة الموضوعية.

ولهذا تتطلب عملية التخطيط والإشراف القيام بالخطوات التالية<sup>2</sup>:

1- الحصول على المعلومات حول المؤسسة لأجل التخطيط الجيد للمراجعة على المراجع الحصول على فهم ومعلومات كافية، لأجل فهم طبيعة عملية المحاسبية والتي ربما تؤثر على البيانات المالية ومن هذه المعلومات نوع الإنتاج أو الخدمة المقدمة ومواقع الشركة والموردون الرئيسيون وطريقة التسويق والأسواق الرئيسية وهل هناك تعليمات حكومية تؤثر على هذا النوع من النشاط على سبيل المثال نمو وكساد بالإضافة إلى ذلك أخذ فكرة عامة عن المصنع إذ كانت صناعية وذلك من خلال السير في المصنع بمعرفة خطوات التطبيق؟ أو الإنتاج ومن ثم الاجتماع مع لجنة التدقيق إن وجدت والاستفسار حول النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وكذلك عمل بعض الاستفسارات مع الإدارة العليا حول الأطراف ذات العلاقة وحول الفروع والشركات الرئيسية وحول استعمال الموازنات التقديرية وما شابه ذلك من معلومات.

1 - خلف الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الصادرة عن IAA نفس المرجع السابق، ص 169-170.  
2 - بن حليمة، بن حمو نسرين، "دور لمراجعة الداخلية في تحسين المعلومة المحاسبية"، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2019-2020، ص 8-9.

2- برنامج المراجعة: هو عبارة عن خطة عمل المراجع والتي سيتبعها في مراجعة الدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات كما تحوي هذه الخطة على الأهداف الواجب تحقيقها والخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق هذه الأهداف والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة والشخص المسؤول عن تنفيذها.

وهذا البرنامج قد يخدم عدة أغراض منها أنه ملخص لما يجب أن يقوم به المراجع من أعمال وهو أيضا تعليمات فنية تفصيلية يطلب المدقق تنفيذها من مساعديه وهو سجل بالعمل المنتهي أي بما تم مراجعته ومن هنا يأتي دور البرنامج في إدارة ورقابة وتخطيط يستطيع المراجع بواسطتها تتبع عملية المراجعة وعدد الساعات التي أمضيت في كل عملية ويجب الأخذ بالاعتبارات التالية عند تصميم برنامج المراجعة:

- التقييد بنطاق عمليات التحقيق كاملة كانت أم جزئية لأن لكل مهام خطوات معينة كفيلا بتحقيقها.
- مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية الموجودة بالمؤسسة حيث على ضوء على درجة الكفاية تلك يتحدد نطاق عملية المراجعة.
- الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها لأن المراجعة وسيلة وليست غاية في حد ذاتها فيجب أن يتبع البرنامج تلك الأهداف.
- استخدام وسائل التحقيق التي يمكن المدقق من الحصول على فوائدها قوية في حجمها.
- عدم المشاركة في نشأ غير مشروع أو القيام بأي أفعال وتصرفات تسيء إلى مهنة المراجعة وإلى المؤسسة.

- المساهمة في تحقيق الأهداف المشروعة والسليمة للمؤسسة:

- الموضوعية: يجب على المراجع الداخلي مراعاة رفع مستويات الموضوعية في جمع وتقييم المعلومات المتعلقة بالنشاط الذي يقوم بمراجعته ويجب عليه مراعاة عدم التأثير في تكوينه لرأيه أو حكمه للمعالجة الشخصية أو بآراء أو تأثيرات الآخرين ولتحقيق مبدأ الموضوعية فإن المراجع الداخلي عليه إتباع قواعد السلوك المهني التالية:

- عدم المشاركة في أي نشاط أو علاقة قد تسيء أو يتوقه أن تسيء إلى تقييمه المحايد ويشمل ذلك عدم المشاركة في الأنشطة أو العلاقات التي قد تتعارض مع مصالح المؤسسة.

- عدم قبول أي شيء من شأنه أن يسيء إلى تقييمه المهني.

- تجنب إخفاء بعض الحقائق والتي تنشأ من عدم الإفصاح عنها، تحريف أو تشويه في تقاريره عن الأنشطة التي ترجى مراجعتها.

- السرية: على المراجع الداخلي احترام قيمة وملكية المعلومات التي يتلقاها أو يطلع عليها وعدم الإفصاح عن تلك المعلومات بدون الحصول على الإذن أو التفويض المناسب اللازم، وذلك ما لم يكن هناك التزام قانوني

أو مهني بالإفصاح عنها لذلك فإن عليه حماية المعلومات التي يحصل عليها في سياق أدائه وواجباته وعدم استخدامها لتحقيق بأي من منفعة شخصية أو نحو من شأنه مخالفة القوانين أو الإساءة إلى المؤسسة.

• الكفاءة: يجب على المراجع الداخلي استخدام المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة في أداء خدمات المراجعة

الداخلية من خلال إتباع قواعد السلوك المهني التالية:

- أداء الخدمات التي تتوافر لديه المعرفة والخبرة اللازمة لها.

- أداء خدمات المراجعة الداخلية وفق المعايير الداخلية المهنية لممارسة المراجع الداخلية.

- العمل باستمرار على تحسين مهاراتهم وفعالية وجودة الخدمات التي يؤدونها .

المطلب الثالث: خطوات تنفيذ التدقيق الداخلي:

من أجل القيام بعملية لابد من العمل على مراحل أساسية وهي كالتالي:

1- مرحلة التحقيق: ويهدف التحقيق إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية والمستندية وسلامة التوجيه المحاسبي وجمع الأدلة والقرائن الجثث بث صدق ما تتضمنه السجلات وما يترتب عليه من أمانة البيانات وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ويعتبر التحقيق عاملا مشتركا بين المراجعة الداخلية والخارجية إلا أنه يتم تفصيلا ومستمرًا على المتن العام.

2- مرحلة التحليل: ويتمثل هذا العنصر في مرحلة الفحص الاستفادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية وسجلات والتقارير لتحديد نقاط الضعف فيها ويستعمل المدقق العديد من الأساليب لتنفيذ عملية المراجعة التحليلية هذه، منها أدوات التحليل المالي والمقارنات وإيجاد العلاقات المختلفة بين عناصر القوائم المالية في المؤسسة وتحليل النتائج على مستوى الأقسام وتحليلها على مستوى المؤسسة لعدد من السنوات لغير ذلك من الأساليب.

3- مرحلة الالتزام: يتم هذا العنصر في الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في سبيل التأكد من مدى التزام العاملين بالمؤسسة بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء تنفيذ العمليات وفقا للنظم الموضوعية والقدرات المتخذة في هذا المجال وفي سبيل تنفيذ هذا العنصر من عناصر المراجعة الداخلية ضمن حق المراجع الداخلي أين يستعيد عند الحاجة ببعض القوانين في المؤسسة لدرائهم الكاملة بالجوانب القانونية والحكم على مدى الالتزام بها.

4- مرحلة التقييم: التقرير هو المصلحة النهائية لعملية المراجعة وهذا التقرير يشمل رأي المراجعة في القوائم المالية والنتائج التي توصل إليها وما يبدو له من ملاحظات وانحرافات أو مخلفات والتوصيات التي يراها ضرورية.

ضمن التقرير عموما 3 أفراد، الجزء الأول يحتوي على ملخص عن المهمة والذي يسمح لإدارة المؤسسة بالإطلاع السريع على نتائج المراجعة والمراجع يشرح رأيه بشكل عام أما الجزء الثاني فنجد فيه تقريرا مفصلا للمهمة، بينما يكون منهجيا كما يجب أن يحتوي التقرير على بعض العناصر كعنوان التقرير، تاريخ ومكان

الإعداد، إمضاء المراجع، المهمة التي كلف بها المراجع، الجهة الموجه إليها التقرير التصريح برأي المراجع بوضوح في ما قام بمراجعته والملاحظات والتوصيات التي يراها ضرورية.  
ويوجه التقرير إلى الأشخاص المعنيين كمسؤولية (المراجع والإدارة العامة) والمراجع لا يتدخل في تطبيق التوصيات<sup>1</sup>.

### المبحث الثالث: المدقق الداخلي:

لقيام بعملية التدقيق يعمل المدقق المهنة بالإشراف على مهمات التدقيق الرئيسية وتنسيق أعمال التدقيق الجارية تتم وفقا للخطط الموضوعية.  
المطلب الأول: ميثاق وأخلاقيات المدقق الداخلي:  
يعتبر ميثاق أخلاقيات المهنة الأخلاقية التي تحكم مهنة المراجعة الداخلية ضرورية وأساسية لنشاط المراجع الداخلي.

تقوم مهنة المراجعة الداخلية أساسا على ثقة في تأكيدها الموضوعي بشأن إدارة المخاطر والرقابة ويمتد نطاق مبادئ أخلاقيات المهنة إلى ما هو أبعد من تعريف مهنة المراجعة الداخلية لكي يشمل أيضا عنصرين أساسيين هما كما يلي:

- المبادئ وثيقة الصلة بمهمة المراجعة الداخلية وممارستها.
- قواعد السلوك المهني التي تحدد المعايير التي يتوقع من المراجعين الداخليين مراعاتها.
- وفيما يلي توضيح لقواعد السلوك المهني الواردة في ميثاق أخلاقيات مهنة المراجع الداخلي بحيث تعد هذه القواعد مثبت عامل مساعده في تحويل المبادئ إلى تطبيقات عملية كما أن المقصود منها توجيه السلوك الأخلاقي للمراجعين الداخليين وإرساء ثقافة أخلاقية محددة تحكم مهنة المراجعة الداخلية وهي كما يلي:
- الاستقامة: والتي من شأنها إرساء دعائم الثقة وهذا ما يشكل الأساس للاعتماد على الآراء وأحكام المراجع الداخلي ولتحقيق مبدأ الاستقامة فعلى المراجع الداخلي إتباع قواعد السلوك المهني التالية:
- تأكيد الأعمال بنزاهة والحرص والشعور بالمسؤولية.
- الالتزام بالقوانين المعمول بها ومراعاة الإفصاح عما يتوفر لهم من معلومات في الحدود المتوقعة منهم وفقا لأصول المهنة<sup>2</sup>.

### أولا: المبادئ المرتبطة بالمهنة وتطبيق معايير التدقيق:

- النزاهة: المدقق يجب أن يكون مستقل فعليا وظاهريا عن إنجاز المهنة وكما هو مطلوب من قبل المجموعة المهنية أو الدولية المعنية بالنزاهة تعتبر العمود الفقري لممارسة مهنة التدقيق<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - عائشة بوعلاق، وليد هادفي، أثر المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة سونطراك تبسة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص: مالية، مؤسسة جامعة تبسة، 2016-2017، ص 21-22.

<sup>2</sup> - خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين نظرية والتطبيق وفق معايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 268.

<sup>3</sup> - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة، 2006، ص 62.

- الموضوعية: عند إنجاز مدقق الحسابات العمل المهني يجب أن يكون موضوعيا وأن لا يوجد لديه تضارب في المصالح وأن لا يكون متحيز لأي جهة ولا يقوم بتغيير الحقائق أو يخضع لضغوط الآخرين.
- السرية: حيث أن هناك حاجة للتأكيد على أن هناك الخدمات التي يقدمها المحاسبون المهنيون على أساس مستويات الأداء.
- الكفاءة: حيث أن هناك حاجة لأفراد يمكن تحديدهم بوضوح من قبل العملاء وأصحاب العمل والفئات المهتمة الأخرى كأفراد مهنيين في مجال المحاسبة.
- ثالثا: المبادئ المرتبطة بالسلوك:
  - النزاهة: يتضمن القواعد السلوكية التالية:
    - يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية.
    - يجب على المدققين الداخليين أن يحافظوا على القانون وان يتوقعوا اكتشاف أية أفعال بواسطة القانون أو المهنة.
    - يجب على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أي أنشطة غير قانونية أو غير معروفة.
    - يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا أو يساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية والأخلاقية للمنظمة التي يعملون بها.
  - الموضوعية: وتضمن القواعد السلوكية التالية:
    - يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركوا في أية أنشطة أو علاقات من المفترض أن تضعف تقييم غير محتجز.
    - يجب على المدققين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم والتي لم يفصحوا عنها.
    - يجب على المدققين الداخليين أن لا يقبلوا أي شيء ربما يضعف أو من المفترض أن يضعف حكمهم المهني.
  - السرية: وتضمن القواعد السلوكية التالية:
    - يجب على المدققين الداخليين أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم.
    - يجب على المدققين الداخليين أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضرب بالأهداف الأخلاقية للمنظمة التي يعملون بها.
  - الكفاءة: وتضمن القواعد السلوكية التالية:
    - يجب على المدققين الداخليين أن يؤدوا الخدمات التي يملكون المعرفة والمهارة والضرورة والخبرة اللازمة لأدائها.

- يجب على المدققين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وفعالية وجودة خدماتهم<sup>1</sup>.

المطلب الثاني: مراحل تنفيذ التدقيق الداخلي:

من أجل القيام بعملية التدقيق الداخلي يقوم المدقق بإتباع مجموعة من المراحل كل مرحلة مرتبطة بالأخرى وتميز بثلاث مراحل أساسية وهي:

1- مرحلة الدراسة: وهي المرحلة التي من خلالها يتم انجاز كافة الأعمال التحضيرية للأنشطة محل التدقيق:

- الأمر بعملية التدقيق: وتتمثل في رسالة تتضمن توكيل من طرف الإدارة العامة للتدقيق الداخلي، يحدد من خلاله المسؤولين الرئيسيين المعنيين بالتدخل القريب للمدققين الداخليين.

- تخطيط عملية التدقيق الداخلي: يقوم المدقق الداخلي بتخطيط عملية التدقيق ويجب أن يكون التخطيط موثق ويتم من خلال مجموعة من الخطوات التالية:

- تحديد أهداف ونطاق المدقق الداخلي.

- الحصول على معلومات تمثل الخلفية للأنشطة محل التدقيق مقل أوراق العمل، تدقيق في الفترات الماضية.

- تحديد الموارد اللازمة لأداء التدقيق.

- التواصل مع كافة الأطراف التي يحتاج أن تعرف معلومات حول عملية التدقيق الداخلي.

- يجب أن يحدد مدير إدارة التدقيق الداخلي توقيت والكيفية ولن سيتم تقديم التقرير إدارياً<sup>2</sup>.

تخطيط جدول تبيان القوة والضعف: ويتم من خلال الجدول تقديم رأي المدقق حول تحليل مصادر القوة ومواطن الضعف بالنسبة لأهداف الرقابة الداخلية وتقليل مخاطر التدقيق بهدف تحضير تقرير التوجيه.

تتوقف مخاطر التدقيق على تقدير كل من المخاطر الثلاثة والتي تعتمد على الحكم المهني للمدقق وهي المخاطر الكاملة، مخاطر الرقابة الداخلية، مخاطر الكشف.

تقرير التوجيه: ويتم من خلال توضيح أهداف التدقيق إلى مسؤولي الأنشطة محل التدقيق وذلك انطلاقاً من نتائج جدول تبيان القوة والضعف.

2- مرحلة التنفيذ: وهي المرحلة التي يقوم فريق التدقيق الداخلي بالعمل ميدانيا وتشمل العناصر التالية:

فحص وتقييم المعلومات: يقوم المدقق الداخلي بجمع وتحليل وتفسير وتوثيق المعلومات وذلك من لتدعيم نتائج عملية التدقيق الداخلي حيث:

- جمع المعلومات التي يجب أن يحكمه أهداف نطاق عملية التدقيق.

- يجب أن تكون المعلومات كافية وتتميز بالكفاءة ومناسبة ونافعة وأن توفر أساساً سليماً للتوصل إلى النتائج وتوصيات سليمة لعملية التدقيق.

<sup>1</sup> - خلف عبد الله الواردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2014، ص166.

<sup>2</sup> - د. عبد الوهاب نصر وشحاتة السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية في بيئة تكنولوجيات المعلومات، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى، 2001، ص501-502.

- الإجراءات بما فيها أساليب المعاينة يجب أن يتم تحديدها بشكل مسبق.
  - عملية جمع البيانات وتحليلها وتفسيرها يجب أن تتم تحت إشراف المدقق الداخلي.
  - أوراق العمل الخاصة بعملية التدقيق الداخلي يجب أن يتم إعدادها بواسطة المدقق الداخلي على أن يقوم مدير إدارة التدقيق الداخلي بفحصها<sup>1</sup>.
  - البحث عن الأدلة والإثبات: يقوم المدقق الداخلي بالبحث عن الأدلة الكافية من أجل إعطاء رأي فني محايد، اعتماداً على التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات وغرض المعلومات وكذا من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي توفر المدقق رأياً معقولاً وقاعدة متينة يستطيع على ضوءها من إبداء رأي فني محايد يحول موضع التدقيق.
  - برنامج الفحص: وهو وثيقة داخلية لإدارة التدقيق موجهة لتحديد وتوزيع مهام فريق التدقيق، وتخطيط ومتابعة أعمال المدققين من أجل تحقيق الأهداف المتعلقة بتقرير التوجيه.
  - ورقة التغطية: وهي ورقة يتم إعدادها لفترة قبل وبعد نهاية المهام المحددة في برنامج التحقيق وذلك لأنه ربما يتغير أو تتغير أو يتسع نطاق الإجراءات إذا كان هناك ضرورة لذلك ويتضمن أهداف التدقيق، شروط تنفيذ العمل والاستنتاجات بصورة واضحة ومفهومة<sup>2</sup>.
- الشكل (04): عناصر ورقة التغطية:

التدقيق حول: .....	برنامج الفحص	المحور
--------------------	--------------	--------

ورقة التغطية حول: .....	التعليمات
الهدف	.....
شروط التنفيذ	.....
النتائج	.....
الاستنتاجات	.....

المصدر: PIERRE SCHICK- MOMONT D'AUDIT INTERNE – DONOD COMPUS France.2007.P10

ورقة إظهار وتحليل المشكل: وتتمثل في ورقة عمل تشكل من عدة عناصر يقوم المدقق بالبحث عن المشكل ومعاينة وشرح أسبابه ونتائجه واقتراح الحلول.

3- المرحلة الختامية: يقوم المدقق في هذه المرحلة بجمع عناصر عمله من خلال أوراق العمل التي هي عبارة عن كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والإجراءات

<sup>1</sup> - عبد الوهاب نصر وشحاتة السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية في بيئة التكنولوجيات المعلومات، مرجع سبق ذكره، ص502.  
<sup>2</sup> -محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق المحاسبات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003، ص52.

يتبعها والنتائج التي توصل إليها وبواسطتها يكون لدى المدقق الأسس التي يعتمد عليها في إعداد التقرير والقرائن لمدى الفحص الذي يقوم به والدليل على نتائج العناية المهنية أثناء عملية الفحص<sup>1</sup>.

المطلب الثالث: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الداخلي:

أولاً: مسؤوليات المدقق الداخلي<sup>2</sup>:

1- المدقق الداخلي:

إن المدقق الداخلي هو موظف تابع للشركة وحسب التطورات الحديثة تم ربط المدقق الداخلي تنظيمياً بلجنة التدقيق لكي يضمن نوع الاستقلال عن الإدارة ويكون مسؤولاً فقط اتجاه لجنة التدقيق وليس المدير العام أو رئيس الشركة.

2- مسؤوليات المدقق الداخلي:

- القيام بأعمال المسح الميداني الأول عن النشاط الداخلي لعملية المراجعة لفهم وتحديد أسلوب العمل ووضع التوصيات المتعلقة باحتياجات عملية المراجعة.

- وضع خطة شاملة النطاق والأسلوب وتحديد الفترة اللازمة لأداء المهمة.

- مراجعة المستندات والقيود والسجلات والوثائق المختلفة اللازمة للقيام بعملية المراجعة كما هو مخطط لها.

- التنسيق مع جهة إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة وتحديد الاحتياجات اللازمة لتنفيذ المراجعة الداخلية.

- تسجيل جميع الملاحظات والنتائج والاستنتاجات حول عملية المراجعة لإعداد التقرير حول النشاط الخاضع لعملية المراجعة الداخلية.

- تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.

- الاحتفاظ بملف أوراق المراجعة الداخلية وتوزيعها حسب قياسات الإدارة.

- الحفاظ على العلاقات الإنسانية داخل المؤسسة.

- اكتشاف الأخطاء الموجودة بكل أشكالها.

ثانياً: صلاحيات المدقق الداخلي<sup>3</sup>:

- الاطلاع الكامل على كافة مستندات وسجلات المؤسسة.

- الوصول الكامل إلى الموارد البشرية للمؤسسة وأصولها وممتلكاتها.

- طلب أي بيانات وإيضاحات يراها المدقق ضرورية للمساعدة على القيام بعمله.

- صلاحية دعوة الهيئة العامة للانعقاد وذلك في حالات الضرورة القصوى.

1 - د. محمد النهامي ومسعود صديقي، مراجعة وتدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص53.

2 - خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، مرجع سبق ذكره، ص268.

3 - يوسف سعيد، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري للأوراق المالية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2006-2007، ص62.

## خلاصة:

لقد تبين دور وأهمية التدقيق الداخلي خاصة في الوقت الحالي، فهو بمثابة وظيفة قيادية لما يقدمه من خدمات متنوعة للمؤسسة باختلاف أنشطتها وحجمها حيث يهدف إلى تحقيق النفعية لها من خلال تحسين أدائها وتفعيل الرقابة سواء الإدارية والمالية والحفاظ على أصول المؤسسة.

وتمارس عملية التدقيق الداخلي في ظل معايير متطورة ومنهجية منظمة بالإضافة إلى علم التدقيق الداخلي بالمبادئ والسلوكيات الأخلاقية الذي يجب الالتزام بها أثناء القيام بمهمته من أجل الممارسة الحسنة والمتقنة للتدقيق الداخلي، وإبداء رأيه بكل مصداقية وموضوعية بما يعكس الصورة الصادقة والجيدة للمؤسسة.

الفصل الثاني  
التدقيق الداخلي كألية تحسين  
جودة المعلومات المحاسبية

تمهيد:

إن المعلومات المحاسبية في الوقت المعاصر ذات أهمية كبيرة، إذ أن التحكم والاستغلال الأمثل لها يحقق أرباحا ونجاحا للخطط المستقبلية وضمانا للاستمرار وتطور المؤسسات، كما ان جودة المعلومات المحاسبية المترجمة في القوائم والتقارير المالية ودقتها تتوقف على مجموعة من العوامل، وتتطلب توفر مجموعة من الخصائص.

فعملية التدقيق الداخلي تعطي تأكيدا على صدق المعلومات وتتيح مجالا أكبر من الأمان وتقليل المخاطر عند استخدام هذه المعلومات على اعتبار أن تدقيق يمثل الطرف الثالث والمستقل والذي يقوم بإبداء رأيه بكل موضوعية في ظل المعايير التي تنظم هذا العلم وتدعم جانبه العلمي.

المبحث الأول: عموميات عن المعلومات الحسابية:

تعتبر المعلومات على اختلافها من الحاجات الضرورية للإدارة في الوقت الحالي، حيث تعتبر العمود التي تبنى عليه القرارات الإدارية وتحدد فعالية وكفاءة المؤسسات، لذلك كان من الضروري أن تنتهج هذه الأخيرة نظام المعلومات الخاصة بعد الزيادة في حجم التنظيمات الإدارية وزيادة استخدامها للتقنيات المتطورة، وهذا بهدف التحكم في الكم الهائل للمعلومات وضمان وصولها إلى كافة المستويات الإدارية بالشكل الصحيح والموثوق والتدقيق.

المطلب الأول: مفهوم وخصائص المعلومات المحاسبية:

مع تزايد أهمية القرارات ذات الطابع الاقتصادي في المؤسسات الاقتصادية ازدادت الحاجة إلى معلومات مفيدة من بينها المعلومات المحاسبية التي تستخدم في صنع قرارات فعالة.

أولاً: مفهوم المعلومات المحاسبية<sup>1</sup>:

إن المعلومات المحاسبية عدة تعاريف ومن أهمها:

المعلومة المحاسبية "هي تلك المعلومة ذات مصادر مختلفة وهي التي تشكل مادة الحية التي يمكن التعامل معها تحليلًا وتفسيرًا وتشرحًا في عملية ووصفًا لمعالجتها وإخراجها في شكل معلومات تمثل المعطيات التي تفيده في عملية اتخاذ القرار".

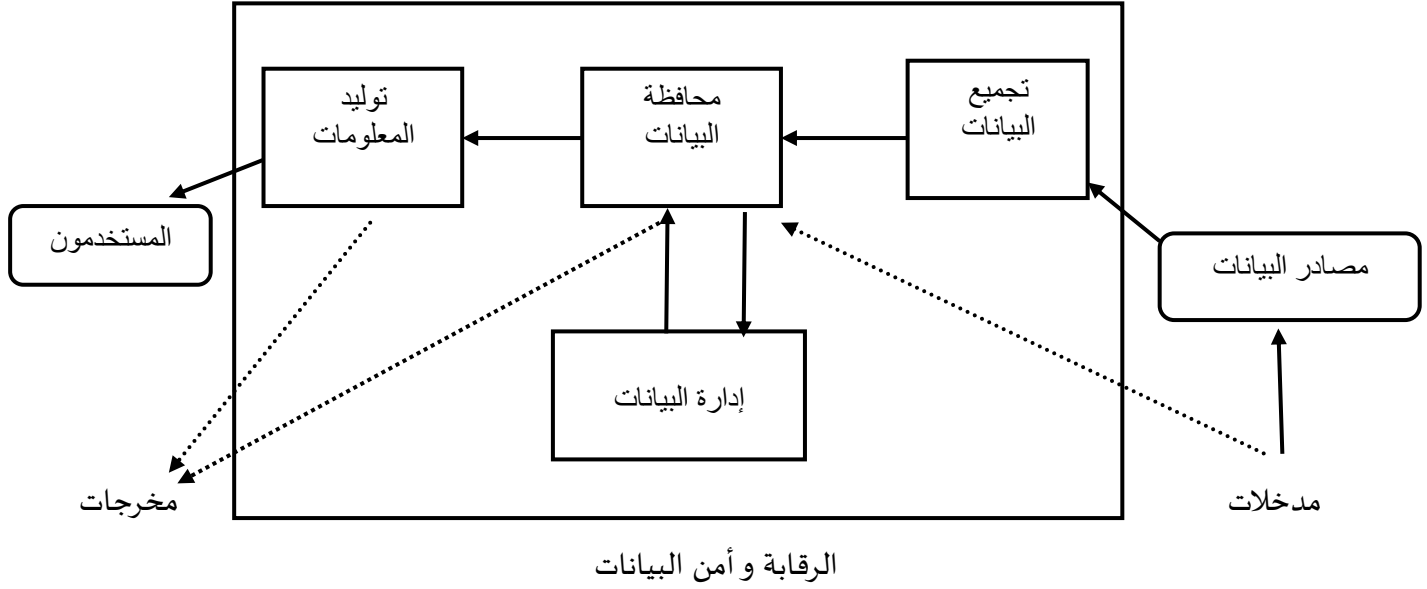
وقد عرفت المعلومات المحاسبية: "بأنها ناتج نظام المعلومات المحاسبي الذي تم تغذيته بالبيانات وتسجيلها لمعالجتها وإخراجها في شكل تقارير مالية، تكون الغاية منها بمثابة المحرك للمؤسسة لاستخدامها في إدارة مشاريعها كما تتوقف فعالية المؤسسة على مدى توفر هذه المعلومات المحاسبية اللازمة للتخطيط والتوجيه والرقابة.

وفي الأخير تعرف المعلومات على أنها بيانات تمت معالجتها من خلال تصنيفها وتحليلها وتنظيمها وتلخيصها بشكل يسمح باستخدامها والاستفادة منها حيث أصبحت ذات معنى ذلك فإن البيانات قبل معالجتها قد لا تكون صالحة ومفيدة لاتخاذ القرار فالمعلومات هي البيانات التي تخضع للمعالجة.

<sup>1</sup> - طواولة دهبية، دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2016-2017، ص32.

شكل (5): وظائف نظام المعلومات المحاسبي:

إن نظام المعلومات المحاسبي الفعال ينفذ وظائف أساسية من خلال المراحل الثلاث (المدخلات - المعالجة - المخرجات) والشكل التالي يوضح ذلك:



مصدر: إبراهيم الجزراوي وعامر الجنابي، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة العربية 2009، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، ص30.

ثانياً: خصائص المعلومات المحاسبية<sup>1</sup>:

- 1- الملائمة (relevance): حتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تؤدي بالمستخدم إلى اتخاذ قرار اقل خطأ وأكثر نفعاً.
- 2- القابلية للقياس: أي قابلية المعلومات في أن تحدد في شكل قيم رقمية.
- 3- الدقة (accuracy): وتعني ان تصور المعلومات الواقع الحقيقي للمراد التقرير عنه هذا من جهة ومن جهة أخرى خلق المعلومات من الأخطاء.
- 4- الوقائية (زمنية) (timeliness): يقصد بها أن تقدم المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب بحيث تمكن المستخدمين من اتخاذ القرارات المناسبة.
- 5- مستوى التجميع: أي درجة تجميع المعلومات وتلخيصها بالتجميع هو مزج مجموعة من العناصر المميزة وأن الدافع للتجميع هو تكلفة المعلومات مع انه يؤدي إلى خسارة في المعلومات.
- 6- درجة الاستثناء: يقصد بدرجة الاستثناء المدى الذي يظهر فيه المعلومة المعينة حالة مفردة أو مجموعة من المفردات بمعنى أنه كلما زادت درجة الاستثناء فهذا يعني البعد عن التفصيل.

<sup>1</sup> - د. ياسر مطيع وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، 2007، الأردن، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، ص54-55.

- 7- الصحة (correctness): يجب أن يتم التجميع البيانات وتسجيلها ومعالجتها بشكل صحيح أو خلو المدخلات والمعالجة والمخرجات من الأخطاء.
- 8- الشمول والاكتمال (completeness): أي أن تتضمن القوائم المالية جميع المعلومات عن موارد المنشأة والتزاماتها أي أن تتضمن المعلومات جميع الجوانب المطلوبة.
- 9- الحياد (neutrality): أي عدم تحيز المعلومات المحاسبية لمستخدم دون الآخر.
- 10- الحماية (security): أي وصول من لهم صلاحيات إلى هذه المعلومات.
- 11- قابلية التحقيق (veifibility): أي في حالة قياس المعلومات المحاسبية من أكثر من شخص أو جهة فإنهم يتوصلون إلى نفس النتيجة إذا ما تم تحديد أساليب القياس المحاسبي.
- 12- الاقتصادية (economy): وهي عبارة عن حجم التكلفة اللازم تخصيصها من أجل الحصول على المعلومات المطلوبة.
- 13- الكفاية (efficiency): وهي عبارة عن حجم الموارد اللازمة لإنتاج وحدة واحدة من المعلومات.
- 14- الاعتمادية (reliability): وهي عبارة عن وصف لوضع نظام المعلومات على شكل متوسطات مثل متوسط زمن استجابة النظام.
- 15- قابلية الاستخدام (usability): إمكانية فهم المستخدم للمعلومة بسهولة واستخدامها بسرعة.
- 16- القابلية للمقارنة (comparability): يقصد بهذه الخاصية أن تعد البيانات المحاسبية باستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية من عام إلى آخر ولنفس المنشآت التي تعمل ضمن نفس المجال الاقتصادي وذلك للتمكن من إجراء المقارنات بين عام وآخر وبين أداء الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية المشابهة.

## المطلب الثاني: أنواع المعلومات المحاسبية:

يمكن تبويب أنواع المعلومات كما يلي<sup>1</sup>:

- 1- معلومات تاريخية: وهي معلومات تختص بتوفير سجلات للأحداث الاقتصادية الناتجة عن مختلف العمليات الاقتصادية لتحديد قياس النشاط ربح أو خسارة في فترة مالية معينة وعرض المركز المالي يلاحظ على هذه المعلومات أنها فعلية لأن العمليات تسجل بعد، يعد نوعها كما أنها تركز على الاستخدام الخارجي أكثر وتفيد الإدارة في عملية المقارنة بين فترة وأخرى وكذلك كشف الانحرافات عن طريق مقارنتها بالمعلومات التخطيطية ورغم أهميتها إلا أنها تأتي متأخرة بالنسبة لمتخذ القرار، لذا على المحاسب الإعلام عنها مسبقاً لتصبح أكثر فائدة.
- 2- معلومات عن التخطيط والرقابة: وهي معلومات تختص بتوجيه الاهتمام إلى مجالات وفرض تحسين الأداء واتخاذ القرارات المناسبة ويتم ذلك من خلال وضع التقديرات اللازمة لإعداد برنامج الموازنة التخطيطية والتكاليف المعيارية حيث يبرز الموازنات الوضع المالي للمؤسسة مستقبلاً كما تستخدم في الرقابة والتقييم الأداء، وتحديد المسؤوليات ويلاحظ على هذه المعلومات أنها تتعلق بالأنشطة الدورية المتكررة في مجالات التكلفة التخطيط والرقابة حيث أنها تهتم بالأداء الحالي والمستقبلي ويقوم بتقديم هذا النوع من المعلومات ككل من:
- نظام محاسبة التكاليف عندما تكون المعلومات متعلقة بالتخطيط قصير الأجل من خلال نظامي محاسبة التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية.
- 3- الموردين: تساعد المعلومات الموردين على معرفة وضع ومدى نجاح الشركة حتى يستمر التعامل معها باعتبارها زبون للموردين.
- 4- الجهات الحكومية: وتشمل دائرة الضرائب ودائرة الإحصاء والسلطات القضائية والمخططون الاقتصاديون، حيث تستعمل هذه الأطراف المعلومات المحاسبية لغرض فرض الضرائب على أرباح الشركة وحساب الدخل اليومي وفض النزاعات وتحليل النشاط الاقتصادي.
- 5- نقابات العمل: يهتم هؤلاء بخطط الشركة في الأجور والمكافآت ومعرفة مدى قدرة الشركة على سداد معاشاتهم.
- 6- العملاء: يهتم العملاء بمعرفة مستقبل الشركة ومدى قدرتها في إمدادهم بالسلع والخدمات.
- 7- الجمهور: يهتم جمهورهم بمعرفة مستوى أرباح الشركات وأثارها على مستويات الأسعار والدخل القومي كما يهتم الجمهور بالأداء الاقتصادي .

<sup>1</sup> - بن حمو نسرين وبن حليلة حليلة، دور المراجعة الداخلية في تحسين المعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2019-2020، ص20.

ثانيا: الأطراف الداخلية:

هي كافة الأطراف التي يتصل عملها بإدارة أنشطة الشركات واستخدام المعلومات المحاسبية

ومواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق أهداف الشركة وتمثل هذه الأطراف فيما يلي:

1- الإدارة العليا: ويقصد بها مجلس الإدارة أو المدير العام المسؤول عن تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة للشركة، حيث أن الإدارة العليا مسؤولة اتجاه المالكين وتستخدم المعلومات المحاسبية لمعرفة نتيجة نشاط الشركة.

- نظام المحاسبة الإدارية من خلال نظام الموازنات التقديرية.

- نظام الرقابة الداخلية.

2- معلومات لحل المشكلات: وهي تتعلق بتقييم بدائل القرارات والاختيار بينهما وتعتبر ضرورية للأمور الغير روتينية وبذلك فهي تتسم بعدم دورية وعادة ما تستخدم في التخطيط طويل الأجل مثل قرار تصنيع اقتناء استثمارات جديدة وغيرها من القرارات.

المطلب الثالث: الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية:

مع تنوع الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية، أصبح من الصعب لهذه الأخيرة

الاستجابة للجميع خاصة أن نوع وشكل المعلومات يختلف من مستعلم إلى آخر، وقد صنف جلال ساسي (Djalal saci) هذه الأطراف فيما يلي<sup>1</sup>:

1- المالكين الحاليين والمستثمرين والسماصرة: يرغب هؤلاء في معرفة المعلومات والنشاط الذي تزاوله الشركة لاتخاذ القرارات سواء لإبقاء على استثماراتهم أو سحبها أو بشراء حصص جديدة، وهذا من خلال معرفة نتيجة أعمال الشركة ومقارنتها بشركات أخرى.

2- المقرضون: هي المؤسسات المالية والمصارف، حيث يستخدم هؤلاء المعلومات المحاسبية لتقييم مخاطر القروض ومعرفة مدى القدرة على الالتزام بسداد الديون.

3- المستويات الإدارية: ويقصد بها المدراء في مستويات الوسطى والدنيا التي تتولى متابعة النشاط والإشراف على الأعمال اتخاذ الاجراءات التصحيحية للنشاط وتكون مسؤولة اتجاه الادارة العليا في تحقيق الرقابة الادارية على النشاط ولذلك هي بحاجة إلى التقارير المحاسبية بصورة دورية.

4- الموظفين: من اجل مزاولة أعمال الشركة يحتاج الموظفين إلى المعلومات لمعرفة مدى استقرار وظائفهم وكذلك مدى ملائمة الأجور والرواتب التي يتقاضونها مع النتيجة المحققة للشركة.

<sup>1</sup> - العابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير، بسكرة، الجزائر، 2015-2016، ص62-64.

المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية:

حتى تكون المعلومة المحاسبية ذات فائدة ومنفعة لمستخدميها في اتخاذ القرارات يجب أن تتصف بمجموعة من الخصائص وتستوفي المعايير التي تجعل من المعلومات المحاسبية قابلة للفهم والاستخدام من قبل المستفيدين منها وبالتالي فإن جودة المعلومات المحاسبية تتوقف على مدى توفر الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والتي سنتطرق إليها بالتفصيل في هذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم وخصائص جودة المعلومات المحاسبية:

جودة المعلومات هي تلك الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة لأن هذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب البديلة.

أولاً: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية<sup>1</sup>:

تعني جودة المعلومات المحاسبية في المحاسبة ما تتمتع به المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة لكل الأطراف ذوي العلاقة وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.

ويعتبر مفهوم جودة المعلومات المحاسبية من المفاهيم المعاصرة التي تهتم بها مختلف المجامع العلمية والمهنية وذلك لما لها من أهمية عند إعداد القوائم المالية وتحقيق متطلبات الإفصاح اللازمة في تلك القوائم بما يخدم مستخدمي المعلومات المحاسبية ولعل هذه الأهمية هي ما دفعت بمجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية إلى إصدار بيان رقم (2) سنة 1980 "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية" والتي تمثل المدخل الضروري لتطوير المفاهيم المحاسبية اللازمة لوضع مجموعة من المعايير التي يمكن الاعتماد عليها عالمياً في إعداد القوائم والتقارير المالية وخدمة متخذي القرارات والمستفيدين منها.

وعليه مفهوم جودة المعلومات المحاسبية يعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، وأن تخلو من التعريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.

<sup>1</sup> - خولة مرزقان، التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2015-2016، ص69.

ثانياً: خصائص جودة المعلومات المحاسبية:

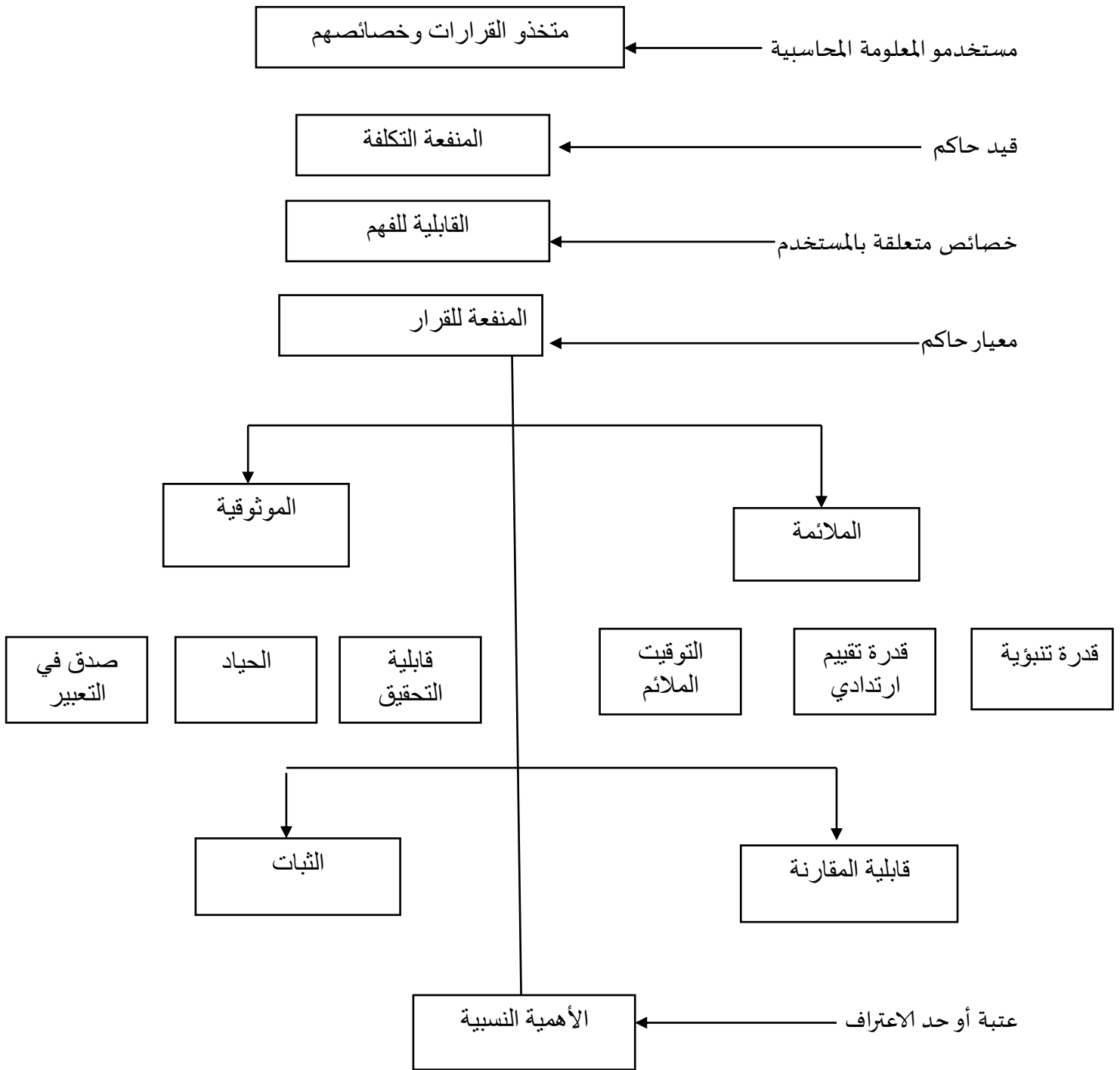
لكي تحقق المعلومة المحاسبية الأهداف المرجوة منها، والتي تتمحور حول غرض أساسي هو منفعة المستخدم متخذ القرار، لا بد أن تتوفر في تلك المعلومات مجموعة من الخصائص النوعية، الهدف الرئيسي من تحديد هذه الخصائص هو استخدامها كأساس مستوى جودة المعلومة المحاسبية.

#### 1- الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية<sup>1</sup>

تعتبر الدراسة التي قام بها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) (financial accounting standard board) والتي وردت في البيان رقم 02 سنة 1980 بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، هي الدراسة الأكثر شمولية وأهمية على مجموعة الدراسات السابقة والتي يمكن على ضوءها التمييز بين معلومات الأكثر منفعة والمعلومات الأقل منفعة لأغراض اتخاذ القرارات وما زالت تمثل المرجعية الأولية في تقييم وتطوير الممارسات المحاسبية والشكل أدناه يوضح الخصائص النوعية المحاسبية كما قدمها (FASB).

<sup>1</sup> - خولة مرزقان، التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مكرع سبق ذكره.

الشكل رقم (6): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما قدمها مجلس معايير المحاسبة الدولية.



المصدر: خولة مرزقان، التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2015-2016، ص72.

يوضح الشكل السابق النقاط الأربع الموالية:

- خصائص تتعلق بمتخذ القرارات، أي مستخدمي المعلومات المحاسبية.
- خصائص ذاتية للمعلومات المحاسبية وتنقسم إلى خاصيتين أساسيتين وهما: خاصية ملائمة المعلومات وخاصية موثوقية المعلومات ومصداقيتها وهما بدورهما ينقسمان إلى خصائص ثانوية.
- ينتج تفاعل أو تداخل الخاصيتين الأساسيتين ويجب انصاف المعلومات المحاسبية بقابليتها للمقارنة وما تطلبه ذلك من الثبات في تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية من دورة مالية إلى أخرى.
- هناك قيود رئيسيان لاستخدام الخصائص السابقة،/ هما قيد الحاكم أو متحكم ويتمثل في كون المنفعة المتوقعة من المعلومات أكثر من تكلفة انتاجها وتوصيها فيما يتجسد القيد الثاني من الأهمية النسبية وهي نقطة الفصل في الاعتراف المحاسبي لبنود القوائم المالية.

كما تجدر الملاحظة إلى أن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية قابلة للتطبيق على جميع الوحدات المحاسبية بغض النظر عن طبيعة النشاط الذي تقوم به الوحدة وسواء كانت وحدات أعمال تسمى لتحقيق الربح أو وحدات غير تجارية لا تهدف لتحقيق الربح. ويمكن شرح هذه الخصائص النوعية كما يلي:

#### 1-1- الملائمة:

تكون المعلومة المحاسبية ملائمة بمدى تأثيرها على قرار المستخدم، وتكون غير ملائمة من ضعف ذلك التأثير على ذلك القرار وحتى تكون ملائمة يجب أن تتوفر فيها خصائص الفرعية الموالية.

#### - التوقيت الملائم:

يعد التوقيت مهما من عناصر النجاح في اتخاذ القرار، إذ لا فائدة من المعلومات المحاسبية إذا لم تتخذ القرار في الوقت المناسب ومن ناحية أخرى فإن عدم وصول المعلومات المحاسبية في وقتها للفريق الإداري قد يؤدي إلى تأخير عملية اتخاذ القرار خصوصا إذا كانت هذه المعلومات تتعلق بالتنبؤ بالمستقبل والتخطيط أو وضع المعايير والأرقام التقديرية على شكل خطط أو موازنات.

#### - القدرة على التنبؤ:

تكون المعلومات المحاسبية مفيدة للقرار فيما إذا كانت تساعد على التنبؤ بما يمكن حدوثه في المستقبل، فينبغي تقييم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية في ضوء الغرض أو الهدف أو الاستخدام لأن التنبؤ خاصية ملازمة جدا لعملية اتخاذ القرار.

#### - ملائمة المعلومات لإمكانية التحقيق من التوقعات (التغذية العكسية):

أي أن تكون المعلومات المحاسبية قادرة على تقييم نتائج الاختبارات السابقة مما يوفر للمستخدم إمكانية تأكيد أو تصحيح توقعات سابقة.

## 2-1- الموثوقية:

وتعرف بأنها أمانة المعلومات والقدرة على اعتماد المعلومات المحاسبية والمالية من قبل مستخدميها بأقل خوف ممكنة ويتحقق هذا إذا تميزت المعلومات المحاسبية بالخصائص الموالية:

- الصدق في التمثيل:

ويعني التوافق بين المعلومات المستمدة من المعلومات المالية وبين الواقع حيث أن التمثيل الصادق هو العنصر الأكثر أهمية، فهو يتعلق بمسألة التطابق أو تماثل بين قياس أو وصف ما والحدث الاقتصادي الذي يدعى القياس أو الوصف أن يمثله وان التمثيل الصادق يعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها.

- إمكانية التحقيق من المعلومات:

ويقصد بهت تطابق النتائج التي يتوصل لها شخص معين إذا استخدم أساليب محددة من القياس والافصاح مع نتائج شخص آخر استخدم هو الآخر نفس الأساليب في القياس والافصاح، وتكمن أهمية هذه الخاصية في التحيز الذي قد ينشأ عن الشخص الذي يقوم بعملية القياس وبالتالي ذلك إلى ما يعرف بحيادية المعلومات وتجربتها.

- حيادية المعلومات:

تعني خاصية الحياد أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى أو تحقيق غرض أو هدف محدد وإنما الاستخدام العام ودون تحيز بحيث يجب عدم إخفاء معلومات محاسبية عن دائرة ضريبة الدخل مثلاً لخدمة مصالح أصحاب المؤسسة وتحيز الهم وعدم استخدام معالجات محاسبية تضخم الأرباح بشكل مقصود لخدمة الإدارة وتحسين تقييم الأداء.

2- خصائص جودة المعلومات المحاسبية الثانوية<sup>1</sup>:

إضافة إلى الخصائص الرئيسية لجودة المعلومات المحاسبية توجد خصائص ثانوية يمكن ذكرها في النقاط التالية:

## 2-1- القابلية للفهم:

تعتبر القابلية للفهم من جانب المستخدمين أحد أهم الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات الواردة بالبيانات المالية ولهذا الغرض فإنه يفترض أن يكون المستخدمين على علم كاف بالأنشطة التجارية والاقتصادية وبالمحاسبة، وأن يكون لديهم الرغبة لدراسة المعلومات بعناية مع ذلك فإنه لا يجوز استبعاد أية معلومات تتعلق بمسائل معقدة وتعتبر ملائمة لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية بمعرفة المستخدمين بحجة أنه قد يصعب على بعض المستخدمين فهمها.

<sup>1</sup> - خولة مرزقان، التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 75-77.

**- درجة الوضوح والبساطة:**

البساطة لا تعني التخلي عن الجوهر والاهتمام بالشكل لأن البساطة في التعبير هدف سهل الفهم للشخص ذوي المستوى المتوسط، ويؤدي التعقيد إلى عدم نجاح المعلومات في إيصال جوهرها، وبالتالي انعدام فائدتها. وحتى يتم الفهم للمعلومات المحاسبية المعروفة في التقارير المالية يجب أن تكون موضوعية في وصفها للأحداث والعمليات الاقتصادية ويتم الإفصاح عنها بالشكل الذي يسهل للمستخدم تلقيها وفهمها.

**- مستوى الفهم والإدراك لدى مستخدمي المعلومات:**

يمكن هذا الشرط مستخدم المعلومات من فهمها بصورة معقولة دون الحاجة لبذل جهود غير اعتيادية أو ذات طبيعة مخصصة وبالمقابل يشترط أن يكون الشخص ذو معرفة معقولة بطبيعة المعلومات.

**2-2- الثبات في اتباع النسق الواحد:**

يجعل تطبيق خاصية الثبات في استخدام المبادئ والاجراءات المحاسبية المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة وأكثر فائدة للمستفيدين، إضافة إلى إمكانية تطبيق الطرق الاحصائية لتحديد اتجاهات التطور في أنشطة المشروع في الدورات السابقة والتنبؤ بطورها في الدورات اللاحقة، مع مراعاة الظروف الخارجية بالمشروع حتى يصبح التنبؤ واقعيًا قدر الإمكان.

**2-3- القابلية للمقارنة:**

يقصد بقابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية إمكانية مقارنة المعلومات المحاسبية لفترة مالية معينة مع المعلومات المحاسبية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المؤسسة، أو مقارنة المعلومات المحاسبية للمؤسسة مع المعلومات المحاسبية لمؤسسة أخرى ولنفس الفترة، ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الاستثمار والتمويل وتبعية أداء المؤسسة ومركزها المالي من فترة لأخرى وإجراء المقارنة بين المؤسسات المختلفة.

وتقضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى أي الاتساق في تطبيق السياسات كذلك يجب الثبات في أسلوب عرض المعلومات المحاسبية من فترة لأخرى.

**2-4- الشمول:**

لكي تكون المعلومة الواردة بالبيانات المالية موثوقا بها فإنها يجب أن تكون شاملة في حدود ما تسمح به اعتبارات الأهمية النسبية للتكلفة فقد يؤدي حذف بعض المعلومات إلى جعل البيانات المالية مزيفة ومضللة ومن ثم تفقد مصداقيتها ولا تكون ملائمة.

المطلب الثاني: قياس جودة المعلومات المحاسبية:

توجد عدة معايير لقياس جودة المعلومات المحاسبية يمكن تحديدها بصفة عامة على النحو التالي<sup>1</sup>:

#### 1- الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي درجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل ولاشك أن كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو في التوقعات المستقبلية.

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

#### 2- المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية.

وتتمثل المنفعة في عنصرين هما 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 قيمت هذه المعلومات العالية.

ب- المنفعة الزمنية: وتعني 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.

#### 3- الفاعلية كمقياس المعلومات المحاسبية:

تعتبر الفاعلية عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من خلال موارد محددة، وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفاعلية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف المنشأة أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة، ومن ثم فإن فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات.

#### 4- التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يقصد بالتنبؤ بأنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات.

<sup>1</sup> - حامدي علي، أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير، بسكرة، الجزائر، 2010-2011، ص103.

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

#### 5- الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يقصد بالكفاءة تحقيق الأهداف المنشأة بأقل استخدام ممكن للموارد ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصاد على نظم المعلومات والذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن تزيد من قيمة المعلومات.

#### المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية:

تتأثر جودة المعلومات المحاسبية بعدة عوامل يمكن تلخيصها فيما يلي<sup>1</sup>:

#### أولاً: العوامل البيئية المحاسبية:

من أهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية ما يلي:

#### 1- العوامل الاقتصادية:

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

#### 2- العوامل الاجتماعية:

تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت.....

#### 3- العوامل القانونية:

إن العوامل القانونية وأهمها مجموعة من الأنظمة والقواعد القانونية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارسته خصوصاً مع ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية على الإدارة مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية والضريبية.

#### 4- العوامل الثقافية:

وتتمثل في المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل خاص.

<sup>1</sup> - محمد الامين حميدة، دور المراجعة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017-2018، ص43-44.

ثانياً: العوامل المتعلقة بالمعلومات:

تتأثر جودة التقارير المالية لمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار وكما أن استخدام الحاسوب في الوقت الحاضر قد أثر على جودة المعلومات المحاسبية، وكذلك الانتشار الواسع والسريع لشبكة الأنترنت مما أدى إلى خفض كلفة الانتاج والحصول على المعلومات وزيادة كمية المعلومات المالية لاحتياجات المؤسسة والمستخدمين وزيادة عدد المستخدمين للمعلومات في العالم في الوقت المناسب.

ثالثاً: تقرير مدقق الحسابات:

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

المبحث الثالث: التدقيق الداخلي ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية:

إن اهتمام إدارة المؤسسة بضرورة التعرف على مدى كفاءة النظام المعمول به ومدى اتباعها للخطط والسياسات المنتهجة كان من الضروري أن تكون هناك خلية داخلية للتدقيق تهدف إلى التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية والمالية، السعي لكشف الأخطاء والغش وأداة لتقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وازدادت الحاجة إليه وتطورت ليصبح أوسع نطاقاً وأكثر شمولاً ليشمل تعريف المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة وتقديم التوصيات اللازمة لذلك.

المطلب الأول: مراجعة أوجه التلاعب في القوائم المالية:

إن مراجعة أوجه التلاعب في القوائم المالية تهدف إلى الكشف عن التضليل المقصود في السجلات أو أية عملية تخصيص غير مناسب للأصول والموجودات وذلك لعدة أسباب أهمها وجود تغيرات في نظام الرقابة الداخلية أو عدم نزاهة بعض الأطراف الأمر الذي يدعي من المراجع الداخلي عدم السماح لأي عمل يوجي بحدوث الفس ورسدها ومتابعتها.

أولاً: مفهوم الخطأ وأنواعه<sup>1</sup>:

أ- مفهوم الخطأ: أشار معيار التدقيق الدولي رقم (240) إلى أن الخطأ يعني تحريفات غير مقصودة في التقارير المالية مثل الخطأ في جمع البيانات أو في معالجتها أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو والتفسير مغلوط للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح.

ب- أنواع الأخطاء المحاسبية: تنقسم الأخطاء المحاسبية التي تواجه مدقق الحسابات عند فحصه للدفاتر والسجلات إلى أنواع متعددة إذا نظرنا إليها من زوايا مختلفة نذكر منها:

<sup>1</sup> - شيرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012، ص 15-18.

- من حيث توافر القصد في ارتكاب الخطأ
- أخطاء غير عمدية: وهي تلك الأخطاء التي لا ترتكب عن قصد أو عمد أو تدبير سابق بل تحدث نتيجة جهل من موظفي قسم الحسابات بالأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو نتيجة تقصيرهم في أداء أعمالهم.
- تقسم الأخطاء من الناحية المحاسبية إلى الأنواع التالية:
  - أخطاء الحذف أو السهو: وهي الأخطاء التي تنشأ عن قصد أو غير قصد وهي تنتج عن عدم قيد عملية بالكامل أو أحد طرفيها في دفتر اليومية أو عدم القيام بترحيلها إلى دفتر الأستاذ كلياً أو جزئياً أو حذف العملية بالكامل وفي هذه الحالة فإن هذا الحذف لا يؤثر على توازن ميزان المراجعة أو دفتر الأستاذ بسبب حذف الطرفين المدين والدائن أما الحذف أو السهو الجزئي يمكن اكتشافه بسهولة لأنه يؤدي إلى عدم توازن ميزان المراجعة مما يسهل معه اكتشاف الخطأ، يمكن أن تكون أخطاء الحذف أو السهو على النحو التالي:
    - عدم قيد عملية بيع أجل وشراء أجل.
    - عدم احتساب المخصصات اللازمة لمقابلة التزامات المستقبلية.
    - عدم احتساب الاختلاق للأصول الثابتة.
    - عدم قيد مقبوضات نقدية.
  - الأخطاء الارتكابية: وتنتج عن الخطأ في العمليات المحاسبية ( جمع، طرح...) أو في الترحيل والترصيد وقد يكون كلياً أي في طرفي العملية وقد يكون جزئياً أي في طرف واحد، ويكشف الخطأ الكلي عن طريق المراجعة المستندية والمقارنات والمصادقات.
  - الأخطاء الفنية (أخطاء تطبيق الأصول والمبادئ المحاسبية): وتتمثل في قياس العمليات المالية وتسجيلها في الدفاتر والسجلات بشكل لا يتفق مع الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو عدم الأخذ بهذه الأصول والمبادئ وتؤثر على قوائم نتيجة الأعمال المتعلقة بأرباح أو خسائر المشروع ومركزه المالي ومن أمثلتها الخلط بين المصاريف الإيرادية والمصاريف الرأسمالية وبالتالي تحميل حساب الأرباح والخسائر بمصاريف غير صحيحة.
  - وكذلك عدم إجراء قيود استهلاك الأصول الثابتة أو إجراء هذه القيود بقيمة أكبر أو أقل من المفترض فعلاً، أو عدم التطبيق السليم لمبدأ المقابلة فضلاً عن تجاهل القياس المحاسبي السليم لعناصر الإيرادات والمصروفات وكذلك عدم اتباع سياسة الحيطة والحذر بعدم تكوين احتياطات لمقابلة الخسائر المحتمل حدوثها.
  - ولاكتشاف مثل هذه الأخطاء يتطلب من المدقق خبرة ودراية واسعة بالأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
  - الأخطاء المتكافئة: ويقصد بها الأخطاء التي تتكافأ مع بعضها بحيث يمحو خطأ آخر خطأ آخر بالدفاتر وتكافؤ الأخطاء يمنع من تأثيرها على توازن ميزان المراجعة فيزيد بذلك من صعوبة اكتشافها ولن يتسنى للمدقق

اكتشاف مثل هذه الأخطاء إلا إذا دقق في مراجعته المستندية والحسابية وقد يكون التكافؤ بين خطأين في حساب واحد، ولن يكون لذلك الخطأ تأثير خطير على نتائج أعمال المشروع أو مركزه المالي، وقد يكون التكافؤ بين الأخطاء في حسابين مختلفين فينتج على ذلك تأثير على نتيجة أعمال المشروع أو مركزه المالي.

- الأخطاء الكتابية: تنشأ هذه الأخطاء نتيجة ترحيل لمبلغ بنفس الجانب ولكن لحساب آخر مثل ترحيل مشتريات أجله من مورد بالجانب الدائن ولكن بحساب مورد آخر في هذه الحالة نجد أن مثل هذا الخطأ لا يؤثر على ميزان المراجعة.

وفي حالة أخرى ترحيل نفس المبلغ إلى نفس الحساب ولكن بجانب المدين مثلاً بدلاً من الجانب الدائن، في هذه الحالة يمكن اكتشاف مثل هذا الخطأ حيث أن ميزان المراجعة ان تتساوى أطرافه من زاوية تأثيرها على توازن ميزان المراجعة.

يمكن أن نفرق بين نوعين من الأخطاء:

1- الأخطاء التي تؤثر على توازن ميزان المراجعة:

أ- أخطاء الحذف الجزئي والأخطاء الكتابية إذا كانت جزئية.

ب- أخطاء تكشف عن نفسها.

2- الأخطاء التي لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة:

أ- أخطاء الحذف الكلي.

ب- أخطاء ارتكابية إذا كانت كلية.

ج- أخطاء متكافئة.

ثانياً: مفهوم الغش (الاحتيال) وأنواعه<sup>1</sup>:

أ- مفهوم الغش: أشار المعيار الدولي للتدقيق رقم (240) إلى أن الغش يعني فعلاً مقصوداً من قبل شخص أو أكثر في الإدارة وأولئك المكلفون بالرقابة والموظفون أو أطراف خارجية ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية والذي ينتج عنه تحريف في التقارير المالية.

ويمكن أن يرتكب الغش عن طريق:

1- التلاعب في الدفاتر والسجلات: بقصد إخفاء عجز أو اختلاس أو بفسد إساءة استعمال أحد الموجودات ومن أمثلة على هذا النوع:

- إثبات مدفوعات وهمية في دفاتر المشروع وسجلاته واختلاسها أو استعمالها لتغطية اختلاس بخزينة المشروع كإضافة أسماء وهمية إلى كشف أجور العمال أو تزويد ايصالات دفع وهمية.

- عدم إثبات بضائع واردة بسجلات المستودعات واختلاسها أو استعمالها في تغطية اختلاسات سابقة.

<sup>1</sup> - شيرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات واكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية، مرجع سبق ذكره، ص 19-20.

2- التلاعب في الحسابات: بالدفاتر والسجلات بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.

ويحدث مثل هذا التلاعب بوعي وتوجيه من غدارة المشروع قصد تحقيق أحد الأهداف التالية:

- تضخيم أرباح المشروع كأن يثبت مبيعات وهمية أو يغالي في تقدير بصاعة آخر المدة أو يؤجل قيد بعض المشتريات للفترة اللاحقة أو لا يؤخذ مخصصات كافية للاستهلاك أو تظهر المصروفات على حقيقتها وغير ذلك.
- تقليل أو تخفيض الأرباح بقصد المضاربة في الأسهم في السوق المالية أو بقصد تكوين احتياطات سرية قد يساء استخدامها مستقبلاً لتحقيق أهداف خاصة بالإدارة، قد يكون ذلك بهدف التهرب من الضرائب أو طلب إعانة من الدولة خاصة إذا كانت الدولة تضمن حداً أدنى من الأرباح.

**المطلب الثاني: دور المدقق في اكتشاف التلاعب في الحسابات:**

إن دراية وإلمام مدقق الحسابات بأسباب وأنواع الأخطاء والغش غير كافية له ما لم يصاحب دراية وإلمام بمواطن ومجالات الأخطاء والغش لكي تساعده إلى حد كبير للقيام بعمله.

حيث تمر البيانات والمعلومات المحاسبية بثلاث مراحل رئيسية ففي الدورة المحاسبية وتعتبر هذه المراحل مواطن ارتكاب الخطأ والغش وفيها يقع مجالات متعددة لارتكابها والمراحل هي<sup>1</sup>:

**1- مرحلة إثبات أي مرحلة القيد الأولى:**

يرتكب الخطأ (الغش) في هذه المرحلة أثناء تحليل العمليات المحاسبية إلى طرفيها المدين والدائن، ويتم الخطأ (أو الغش) إما في التوجيه المحاسبي أي قيد عمليات رأسمالية على أنها إيرادية أو العكس أو حذف عمليات كأن يجب قيدها وتخص الفترة المحاسبية أو قيد عمليات لا تخص هذه الفترة وقد يكون الخطأ سهواً عن غير عمد بحسن نية، أو قد يكون عن عمد غش وتلاعب بسوء نية.

**2- مرحلة الترحيل والتجميع:**

ترتكب أخطاء في هذه المرحلة في تجميع دفاتر اليومية ونقل الأرقام من صفحة إلى أخرى أو في عملية الترحيل من اليومية للأستاذ المساعد أو العام أو في استخراج الارصدة من مراكز الحسابات أو عند إعداد قوائم الجرد وفي ميزان تدقيق الحسابات النهائي تكون الأخطاء في هذه المرحلة عما ارتكبت بحسن نية أو بقصد الغش والتلاعب أو بسوء نية وهذا يتوقف على طبيعة والخطأ المرتكب.

**3- مرحلة إعداد القوائم المالية:**

تنوع الأخطاء في هذه المرحلة فقد يتم إظهار قيم بعض الأصول بأكثر من قيمتها الحقيقية أو إظهار بعض بنود إيرادات غير محققة أو إخفاء الرقم الحقيقي لبند الدائنين وإظهاره بأقل من قيمته وعدم التفرقة بين الإيرادات العادية وغير العادية في حسابات النتيجة، أو عدم التمييز بين أنواع الأصول الثابتة والمتداولة

<sup>1</sup> - شرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالي، مرجع سبق ذكره ص، 21-22.

كإدراج أصول ثابتة ضمن الأصول المتداولة بهدف التضليل لإظهار نسبة سيولة غير عادية وعدم التفصيل اللازم للالتزامات العرفية والتي تظهر في الميزانية العمومية كبند مستقل في شكل حسابات نظامية.

### - تصحيح الأخطاء<sup>1</sup>:

عند اكتشاف المدقق خطأً بالدفاتر والسجلات عليه أولاً أن يقررها ما إذا كان ذلك الخطأ يستلزم تصحيحاً لأنه ليس من الضروري تصحيح جميع الأخطاء التي يكشفها المدقق، فقد لا تستدعي طبيعة الخطأ أو أهميته النسبية ضرورة تصحيحه وهذا أمر عائد لتقرير المدقق وخبرته المهنية أما إذا كان الخطأ ذا أهمية نسبية أي له تأثيراً على المركز المالي فلا بد عندها من إجراء التصحيح اللازم وفقاً للمبادئ المحاسبية.

وتقسم الأخطاء المحاسبية من هذه الوجهة إلى مجموعتين:

1- أخطاء تؤثر على أرصدة الحسابات الأستاذ العام.

2- أخطاء لا تؤثر ولن يكون لها أثر على الرصدة.

ويجب تصحيح أخطاء المجموعة الأولى بإجراء قيد اليومية مصحوب بالشرح الكافي لطبيعة القيد وسبب إجرائه كما يجب أن يؤدي القيد الجديد إلى تصحيح الخطأ الموجود فعلاً بالدفاتر والسجلات.

وتنقسم قيود تصحيح التي ينصح المدقق بإجرائها أو ذلك لمجموعة الأخطاء الأولى المؤثرة على أرصدة الحسابات بالأستاذ العام إلى مجموعتين هما:

أ- قيد التسوية: وهي تلك التي تؤثر على مبلغ الأرباح أو خسائر المدة الحالية والمستقبلية ولذلك يجب إجرائها لتسوية ذلك الأثر ومثالها الخلط بين مصروف إيرادي وآخر رأسمالي حيث يستدعي ذلك بالضرورة إجراء قيد أو قيود تصحيحية لإعطاء صورة عادلة عن نتائج الأعمال والمركز المالي للمشروع للسنة المعنية والسنوات المقبلة أيضاً.

ب- قيود إعادة التبويب: وهذه يجب إجرائها بهدف إعداد قوائم مالية سليمة للفترة المعنية فقط، ولكنها غير ضرورية بالنسبة للقوائم السنوات التالية، ومثالها الخلط بين مصروفين إيراديين كتحميل مصروفات الانتقال على حساب مصروفات الإعلان مثلاً.

ومعظم الأخطاء التي يكتشفها المدقق تكون قد سبق ترحيلها بصورة خاطئة إلى دفتر الأستاذ العام ويستدعي الأمر تصحيحها بقيد في دفتر اليومية.

فإذا كان حدث خطأً في جمع خانات دفتر النقدية واكتشاف الخطأ قبل الترحيل لحساب النقدية بدفتر الأستاذ فإنه من الممكن تصحيح جمع الخانة التي حصل فيها الخطأ ويجب أن يصحح بإجراء قيد في اليومية العامة لأن الخطأ قد انتقل إلى دفتر الأستاذ العام.

والمدقق يجمع الأخطاء التي يكتشفها في سجل ملاحظاته ثم يتقدم بكشف الأخطاء واقتراح القيود اللازمة للتصحيح وشرح واف لكل قيد تصحيح.

<sup>1</sup> - شرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالي، مرجع سبق ذكره، ص 22-23.

ويقدم الكشف إلى الموظف المسؤول عن الخطأ وفي هذه الحالة هناك عامل نفسي وهو اي شخص يكره أن يقال له أن عمله خطأ ويجب أن يصححه وهو لن يقبل أن يقال له هناك خطأ بدون توضيح للخطأ وسببه ولذلك على المدقق أن يكون حريصا عند تقديمه لهذا الكشف وأن لا يظهر أنه قد أظهر للموظف أخطاء وإنما يجب أن يقدم الكشف بطريقة لا تنفر الشخص منه.

والنقطة المهمة الثانية في هذا المجال هو أن المدقق في مركز مختلف عن الموظف الذي قام أصلا بتقييد العملية، فالأخير قام بتحليل العملية وتقييد القيد أما المدقق فإنه يدقق في تحليل العملية وطريقة تقييدها وإذا كان التحليل والتقييد خطأ فإنه يقترح قيد التصحيح بأطرافه المدينة والدائنة وعلى الموظف المسؤول عن الخطأ أن يصحح الخطأ الذي اكتشفه المدقق أي أن المدقق لا يقوم هو بتصحيح الخطأ وإنما يشير على الموظف بإجراء تصحيح.

ويراعى في التصحيح الأخطاء أن لا تفتح حسابات جديدة بل يقتصر على الحسابات الموجودة في الدفاتر كما أن قيود التعديل والتصحيح يجب أن لا تجرى مباشرة لحساب الأرباح والخسائر وإنما للحسابات التي تأثرت بالقيود الخطأ والحالة الوحيدة التي تجرى القيود فيها للحسابات الختامية هي عندما تقفل الدفاتر في نهاية المدة التجارية وأن يكشف الخطأ بعد إقفال الدفاتر بحساب الأرباح والخسائر خاص يستعمل فقط عند اقفال الدفاتر فجميع العمليات سبق أن تأثرت على حسابات الأصول أو الالتزامات أو حسابات الدخل او حسابات المصاريف وأي تصحيح للخطأ في عمليات سبق أن قيدت يجب أن يؤثر على هذه الحسابات المصاريف وأي تصحيح للخطأ في عمليات سبق أن قيدت يجب أن يؤثر على هذه الحسابات والقيود التي يقترحها لتصحيح الأخطاء التي اكتشفها أثناء تدقيقه متعددة الأنواع ومختلفة في طريقة المعالجة فمثلا يمكن تقسيمها إلى قيود تعديل وقيود تصنيف.

#### المطلب الثالث: تأثير التدقيق الداخلي على جودة المعلومات المحاسبية:

يعتبر التدقيق المحاسبي الأداة الفعالة في تحسين المعلومات المالي والمحاسبية إذ يساهم مدقق الحسابات في اكتشاف أعمال الغش والأخطاء والتزوير كما يعمل على زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من اجل خلق قيمة مضافة لها تتمثل في زيادة فعالية ثقة أصحاب المؤسسة ومستخدمو القوائم المالية لضمان حقوقهم وحمايتهم إذ أن أسلوب التدقيق المحاسبي المطبق يبرز مدى إثبات صحة ودقة وسلامة القوائم المالية ومدى إمكانية الاعتماد على نتائج التدقيق المحاسبي.

مما يوضح الدور المحوري الذي يلعبه المدقق المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة عبر فحصه الدقيق لحساباتها باعتباره متخصص ونزيها لإتقان عمله، إذ لا مصلحة له في التأثير على حقيقة البيانات المالية المدروسة بما يمكنه من التأكد من مصداقيتها واعتمادها لفروض التدقيق المحاسبي والمبادئ المحاسبية وكذا احترام القوانين الجاري العمل بها وجعلها تعكس صورة وفيه لواقع المؤسسة كونها خالية من الأخطاء والغش والتزوير وهذا ما ينتج مصطلح جودة القوائم المالية أي سلامة وصحة ودقة هذه القوائم كما

يعتبر تقرير المدقق المحاسبي أداة ضغط على الإدارة من أجل تفعيل الأداء المحاسبي مما تبرز هذه التقارير انعكاسا إيجابيا في تطبيق المؤسسة لإرشاداتها على جودة القوائم المالية، وأهم ما توفره هذه التقارير للمستخدمين هو إمكانية الوثوق والاعتماد على تقرير منشور بشهادة طرف خارجي محايد كالمدقق المحاسبي الذي يبدي رايه الفني حول مصداقية القوائم المالية والتأكيد من سلامة وصحة ودقة المعلومات المحاسبية لضمان جودة فعالة للقوائم المالية وبالتالي تفعيل الاداء المحاسبي للمؤسسة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - لبنى محداد، أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013-2014، ص14-15.

## خلاصة الفصل:

إن الهدف النهائي للمعلومات المحاسبية هو زيادة المعرفة وتخفيض حالات عدم التأكد لدى المستخدمين الداخليين والخارجيين لهذه المعلومة، مما يساعدهم على اتخاذ التصرفات والقرارات الهادفة في إطار موضوعي.

وعليه فإن التطرق إلى نفعية المعلومات المحاسبية يعني التركيز على الخصائص النوعية التي يجب أن تتصف بها المعلومات وكفاءة تصميم نظام المعلومات المحاسبي الذي له أثر كبير في تفعيل القوائم والتقارير المالية. ولا تكتسب هذه الشخصية إلا إذا تم تدقيقها من قبل المدققين داخليين والتأكد من ملائمة المعلومات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها وهذا من خلال المساهمة في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية وكذلك تحديد مختلف المخاطر التي تواجهها المؤسسة ومتابعة كيفية علاجها.

# الفصل الثالث

## الدراسات السابقة

## الدراسة الأولى:

أطروحة دكتوراه تحت عنوان: "التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية" (دراسة مقارنة) من إعداد الطالب: "يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة" من جامعة بوبكر بلقايد، تلمسان، السنة الجامعية: 2014-2015 .

ولمعالجة هذا الموضوع تطرح الإشكالية التالية:

- ما هو تدقيق الحسابات وما هي الخطوات اللازمة لتنفيذ عملية التدقيق وما هو الإطار التنظيمي لعملية تدقيق الحسابات في الجزائر وموريتانيا؟

ومن أهم الأهداف والنتائج التي توصل إليها الباحث هي كالاتي:

- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- محاولة تشخيص الواقع النظري والعملي لمهنة تدقيق الحسابات في الجزائر وموريتانيا.

- معرفة المشاكل والمصاعب التي تواجه مهنة التدقيق في كل من الجزائر وموريتانيا.

نتائج الدراسة:

ومن خلال الدراسة نستنتج أن القوانين والأحكام التي تحكم تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر وموريتانيا لازالت تحتاج إلى المزيد من التطور حتى يرقى أداؤها على المستوى اللائق به، وبالتالي مواكبة التطورات والتحديات التي يواجهها البلدين، كما أن القوانين والتشريعات التي تنظم مهنة التدقيق لا تستجيب لمتطلبات الممارسة المهنية بالإضافة إلى أن مختلف الهيئات والنقابات لا تقوم بدورها كما يجب، كذلك نقص تنظيم هذه الهيئات الذي أدى إلى زيادة مشاكل المدققين عوض حلها والسهر على مصالحهم. يتمثل الهدف العام للتدقيق في الفحص للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد والإجراءات المحددة وقد قامت هذه المهنة على مجموعة من الفروض والمبادئ التي من خلالها تحددت الإجراءات لعملية التدقيق.

تعتبر معايير التدقيق مرجع ومرشد لتنفيذ عملية التدقيق بكفاءة وفعالية فالمعايير العامة تم التطرق فيها لمعايير التدريب والكفاءة والذي يشمل مستوى التأهيل العلمي والعملي ومدق الحسابات واستقلاله والعناية والمسؤولية المهنية اللازمة لتنفيذ عملية التدقيق أما معايير العمل الميداني فتتناول التخطيط والإشراف وتقييم نظام الداخلية وكفاية الأدلة وقرائن الإثبات في عملية التدقيق وكذلك معايير إعداد التقرير.

التعليق على الدراسة:

وما يجدر الإشارة إليه في هذا الإطار من إصلاح لقوانين وتشريعات تنظيمية لمهنة التدقيق في الجزائر وموريتانيا لن يكون كافيا للنهوض بالمهنة ما لم يصاحبه إصلاحات جذرية وعميقة على مستوى كل

القطاعات المكتملة للمجال بما فيها المؤسسات الضريبية والمصرفية والهيئات المحاسبية وحتى الأسواق المالية، وتكييفها مع متطلبات المؤسسات الاقتصادية ومتطلبات مهنة التدقيق والرقابة من أجل تنظيم المهنة في إطار توسيع الصلاحيات وتحديد المسؤوليات للمدققين والمراقبين على اختلاف طبيعتهم القانونية.

النتائج التي قدمها الباحث كانت جد معبرة عن واقع مهنة التدقيق في الجزائر وموريتانيا في ظل المحاولات التي تقوم بها الدولتين لمواكبة التطورات.

#### الدراسة الثانية:

أطروحة دكتوراه بعنوان "دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي للمؤسسة الاقتصادية" (دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة OPGI) من إعداد الطالب: "علوان محمد أمين" من جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016.

ولمعالجة هذا الموضوع تطرح الإشكالية التالية:

كيف يساهم نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية؟

ومن أبرز الأهداف والنتائج التي توصل إليها الباحث هي كالاتي:

#### أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة الامام بمختلف الجوانب النظرية والتنظيمية والعملية للتدقيق الداخلي وتسلط الضوء على أهم التحديات في هذا المجال.
- تحديد ميكانيزمات نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة من خلال الوثائق والمستندات المحاسبية المستعملة وكيفية تدفق وتشغيل البيانات فيها للحصول على مخرجات تساعد مستخدميها في اتخاذ القرارات اللازمة.
- إبراز الأهمية ودرجة الاستفادة من نظام المعلومات المحاسبية في ديوان الترقية لولاية بسكرة للوقوف على أهميته في عملية التدقيق الداخلي بالنسبة لديوان الترقية من جهة وأهمية استخدامها لتحقيق أهدافه من جهة أخرى.

#### نتائج الدراسة:

بناء على ما ورد في الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- أصبح التدقيق الداخلي ضرورة وجزء من أنشطة جميع المؤسسات على اختلاف أعمالها وتشمل أعمال التدقيق الداخلي أبعادا أوسع من عملية التدقيق الخارجين حيث تتضمن بالإضافة لتدقيق عينات لكافة معاملات أنشطة المؤسسة، دراسة مدى التزام الأفراد بذلك التطبيق.
- يعتبر التدقيق الداخلي أداة إدارية تابعة للإدارة العامة للمؤسسة حيث تعمل على تطوير وتحسين أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر والحوكمة.

- الوظائف الإدارية والمتمثلة أساسا في اتخاذ القرارات الصحيحة تتوقف على جودة المعلومات المتوفرة لديها حيث تعتمد هذه الأخيرة أيضا على دقة مصادرها ونتيجة لارتفاع الطلب على المعلومات من حيث كميتها ونوعيتها، اقتضى بالضرورة وجود نظام معلومات محاسبية يسمح بالمعالجة والتخزين وإيصال المعلومات بكفاءة وفعالية.

- يتعامل نظام المعلومات المحاسبية مع عدة أنظمة فرعية داخل المؤسسة يستمد منها مدخلاته الأساسية ومن المهم التأكد من صحة ودقة البيانات التي تنتجها هذه الأخيرة لضمان صحة المعلومات المحاسبية ولذا كان من الضروري المعرفة التامة بالمستندات التي تستخدمها والإجراءات التي تتحكم في معالجة بياناتها وانتقالها حتى وصولها إلى نظام المعلومات المحاسبية الذي يقوم بدوره برقابة على مدى صحة هذه الوثائق والبيانات التي تحملها.

- نظام الرقابة الداخلية هام جدا في المؤسسة مهما كان حجمها ونوع نشاطها فما هي إلا مجموع إجراءات تنظم العمل داخل المؤسسة وتهدف لضمان تطبيق السياسات، القوانين واللوائح الموضوعة والجري العمل بها.

- زيادة أهمية دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبية الإلكتروني وذلك للوقاية من زيادة مخاطر التلاعب والوقوع بالخطأ لذلك يستوجب وجود نظام داخلي فعال للرقابة لمواكبة التطورات في بيئة تكنولوجيا المعلومات.

- يجب أن تأسس خطة التدقيق على تقييم وتحسين عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة ذلك من خلال السعي المستمر لتطوير خطة التدقيق في ضوء دراسة موارد التدقيق المتاحة، بما يضمن تنوع الخبرات والتخصصات داخل إدارة التدقيق الداخلي.

#### التعقيب على الدراسة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع نستنتج أن لنظام المعلومات المحاسبي أثر على جودة التدقيق الداخلي حيث تبين أن لنظام المعلومات المحاسبي دور مهم في المؤسسة، ويتعكس هذا الدور في تلبية احتياجات الأطراف ذات المصلحة حيث يساهم في رفع من جودة التدقيق وذلك من خلال توفير مخرجات تتميز بالدقة والتي يمتلكها المساهمة في تسهيل العمل على المدقق الداخلي والخارجي ومن شأنها أن تساعد على القيام بعملية التدقيق بالمستوى المطلوب.

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بشكل عام وعن دراستنا بشكل خاص حيث ركزنا على إبراز أهمية التدقيق الداخلي ودوره الذي يلعبه في الرفع من كفاءة وفعالية نظام المعلومات المحاسبية من خلال تصميم إجراءات محكمة لنظام الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسة والبحث على التطبيق الجيد للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد وعرض مخرجات هذا النظام بينما هذه الدراسة بعنوان دور

نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي للمؤسسة الاقتصادية تمثلت في محاولة إبراز أهمية استخدام نظام المعلومات المحاسبية في مسار ومنهجية التدقيق الداخلي.

نستنتج أن نظام المعلومات المحاسبي يتميز بالدقة والمصدقية وتوفير معلومات ذات جودة من شأنها أن تساهم في التحسين من جودة التدقيق الداخلي ويوجد عدة دراسات متناقضة بخصوص هذا الموضوع فهناك من يرى أن التدقيق الداخلي هو من يحسن من جودة المعلومات المحاسبية والبعض الآخر يرى أن المعلومات المحاسبية هي من تحسن من جودة التدقيق الداخلي.

من منظورنا الشخصي تعتبر المعلومات المحاسبية العصب الإداري لأي مؤسسة اقتصادية كما انها عنصر ربط بين الأطراف المستخدمة للمعلومة والمؤسسة عند اتخاذ القرار، إذ تعتمد دقة القرارات على جودة المعلومات المحاسبية من خلال مصداقية وشفافية القوائم والتقارير المالية المتضمنة للمعلومة المحاسبية ولا تكتسب المعلومة المحاسبية الموثوقية والشفافية إلا إذا تم مراجعتها والتأكد من صحتها ومدى مواكبتها لمبادئ التدقيق والمعايير المحاسبية والتأكد من خلوها من الأخطاء والتلاعبات ويتم ذلك من قبل المدققين.

#### الدراسة الثالثة:

أطروحة دكتوراه تحت عنوان "تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية" (دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية) من إعداد الطالب الباحث "محمد أمين لونيس" من جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2017.

ولمعالجة هذا الموضوع نطرح الإشكالية التالية:

ما مدى مواكبة تطور مهنة التدقيق في الجزائر للتطورات العالمية وأثرها على تحسين جودة المعلومات المالية؟  
ومن أهم الأهداف والنتائج التي توصل إليها الباحث هي كالاتي:

#### أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- قياس مدى تأثير تطور مهنة المدقق على المعلومات المالية.
- محاولة ربط أسس الحوكمة الناجحة في المؤسسات بالتدقيق.
- دراسة أسس وقواعد عملية تدقيق المعلومات المالية وسبل التحسين من جودتها.

#### نتائج الدراسة:

- التدقيق هو عملية فحص الدفاتر والسجلات المحاسبية للوقوف على صحة ومصداقية المعلومات المنشورة بعد وصول المدقق لقناعة تثبت أن العمليات كلها تمت وفق المعايير المحاسبية المتعارف عليها في البلد محل تواجد المنشأة المدققة.

- تتعالى أصوات المنظمات والجمعيات والمجتمع الدولي لإصدار معايير تدقيق توفر المزيد من حرية واستقلالية للمدقق في ممارسة مهامه وحمايته من اي يقضي بوقوعه تحت ضغوط مباشرة أو غير مباشرة ممارسة أو مفتعلة تضرب حياديته وشرعيته في إبداء رأيه حول معلومة مالية أو محاسبية تحدث الفارق أو تدنس الحقائق، نجد الجزائر لا تزال تتحفظ على بعض الأمور في صياغة نصوص قوانينها المرتبطة بالمهنة.

أما بخصوص الفصل التطبيقي فنستنتج ما يلي من نتائج اختبار المتغيرات المختلفة من عينات الدراسة أن هناك مواكبة متوسطة ذات دلالة إحصائية بين مستويات تطور مهنة التدقيق في الجزائر ومستويات تطور المهنة عالميا، هذه المواكبة كانت ذات تأثير متوسط بطبيعة الحال على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر من خلال تأثير في ممارسات المهنة على المستوى الوطني بإصدار معايير تدقيق جزائرية تستند إلى المعايير الدولية للتدقيق بما يلائم مع المناخ الاقتصادي وحتى البيئة المهنية الجزائرية في سبيل تحسين جودة المعلومة المالية.

#### التعقيب على الدراسة:

نظرا لما شهدته السنوات الأخيرة من اختلالات مالية ومحاسبية وما انجر عنها من انهيار لعدة شركات محلية ودولية ويعود السبب إلى افتقار إدارتها إلى الممارسات السليمة في الرقابة والإشراف بالإضافة لعدم الاهتمام بتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الافصاح والشفافية المتعلقة بالمعلومات المحاسبية والعاكسة لحقيقة الأوضاع المالية للشركات.

باعتبار أن الجزائر بدأت تسعى نحو التغيير المحاسبي والمالي من خلال النظام العالمي المبني على اقتصاد السوق كان لابد عليها بالمقابل أن تستحدث إصلاحات متعلقة بمهنة التدقيق والقوانين والمبادئ والهيئات المشرفة على هذا المجال باعتبار أنهما ماجلين متكاملين لا يمكن فصل أحدهما عن الآخر. بناء على ما ورد في دراسة من نتائج لعلاج الإشكالية المطروحة نرى ما توصل إليه الباحث من نتائج مقبول علميا ومتطابق مع واقع مهنة التدقيق في الجزائر.

# الخاتمة

## خاتمة عامة:

من خلال دراستنا لموضوع دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتحقيق لأهداف البحث، لقد حاولنا التطرق لمختلف الجوانب التي لها علاقة بالموضوع حيث وجدنا أن التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة تمارس بكل موضوعية في جميع مجالات وظائف المؤسسة، والتي ترمز بصفة عامة إلى فحص مدى صحة المعلومات المحاسبية والتي تلعب دور مهم وأساسي فهي تمثل نقطة الانطلاق والارتكاز لأي قرار سيتم اتخاذه.

فبعد تحليلنا ومعالجتنا لمختلف جوانب الموضوع في الفصول الثلاثة حاولنا الإجابة على الإشكالية

المطروحة:

- كيف يساهم التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟

الفرضيات:

- الفرضية الأولى: يقوم التدقيق الداخلي على جملة من الخطوات التنفيذية المهمة فرضية صحيحة اعتماداً على ما جاء في البحث من خطوات وهي: مرحلة التحقيق والتحليل والالتزامات والتقييم.
- الفرضية الثانية: يتبع المدقق الداخلي منهجية محددة المراحل عند القيام بمهمته داخل المؤسسة فرضية صحيحة وهي الحصول على المعلومات، برنامج المراجعة والكفاءة.
- الفرضية الثالثة: ممارسة التدقيق المحاسبي وفق للمعايير المتعارف عليها يمكن من الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة، فرضية صحيحة بحيث يرفع مستويات الأداء لدى المدقق ما لم يحسن من جودة المعلومات المحاسبية.
- الفرضية الرابعة: هناك عدة عوامل مؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية، فرضية صحيحة فمن بين العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية وهي: العوامل البيئية (بيئة المحاسبة) والعوامل المتعلقة بالمعلومات.
- الفرضية الخامسة: يساهم التدقيق الداخلي في اكتشاف الخطأ بنسبة كبيرة، فرضية صحيحة وذلك يكون بفحص القوائم المالية.
- الفرضية السادسة: كلما كانت عملية التدقيق الداخلي فعالة أدى ذلك على توفر المعلومات ذات نوعية وموثوقية، فرضية صحيحة فهو من يكشف الخطأ والغش والتلاعبات.

النتائج:

من أهم النتائج التي تم الوصول إليها من خلال الفصول الثلاثة:

- يساهم التدقيق الداخلي بإضافة قيمة للمؤسسة وذلك من خلال التوصيات والاقتراحات التي يقدمها بشأن نقاط القصور الموجودة داخل المؤسسة.

- جودة المعلومات المحاسبية مرتبطة بكفاءة التدقيق الداخلي فهو كفيلا بالسير الجيد للمعلومات المحاسبية والوثائق المالية وحمايتها من العديد من الأخطاء والغش والتزوير.
- يساهم التدقيق الداخلي في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية سواء من ناحية المصدقية للمعلومات أو قابليتها للقياس.
- تعتمد إدارة المؤسسة على وظيفة التدقيق من أجل تعزيز نظام الرقابة الداخلية.
- يعمل التدقيق الداخلي على تحسين ملائمة المعلومة المحاسبية من خلال القيمة التنبؤية للمعلومة وتوقيتها المناسب وصحة التوقعات السابقة.
- يساهم تطبيق التدقيق الداخلي بشكل عام في حماية أصول المؤسسة.

#### الاقتراحات:

- على المؤسسة تطبيق وظيفة التدقيق الداخلي من أجل حماية أصولها.
- تكثيف دورات لتنمية قدرات المدققين الداخليين من أجل اكتساب مهارات وقدرات جديدة.
- ضرورة العمل على تحسين جودة التقارير المالية من خلال توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- العمل على التأكد من نزاهة مدقق الحسابات وشفافيته وذلك لتأثيره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ومصدقيتها.

# المصادر والمراجع

### قائمة المصادر والمراجع:

- 01- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد2، القانون 88-01 الصادر بتاريخ 12/01/1988.
- 02- د. ياسر مطيع وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، 2007، الأردن، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
- 03- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- 04- رضا خلاصي، المراجعة الداخلية للمؤسسة، دار هومه، الجزائر، 2013.
- 05- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، دار وائل للنشر، 1999-2000.
- 06- خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، الأردن، 1998.
- 07- خلف الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الصادرة عن IAA، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- 08- جيهان عبد المعز، المراجعة الداخلية وحوكمة الشركات، دار الجامعي، بيروت، الطبعة الأولى.
- 09- خالد راغب الخطيبين مفاهيم حديثة في الرقابة المالية والداخلية، مكتبة المجتمع العربي، عمان، 2010.
- 10- أحمد حلي جمعة، التدقيق الداخلي والحكومي، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2011.
- 11- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الثالثة، 2006.
- 12- د. عبد الوهاب نصر وشحاتة السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية في بيئة تكنولوجيات المعلومات، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى، 2001.
- 13- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق المحاسبات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003.
- 14- العابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير، بسكرة، الجزائر، 2015-2016.
- 15- يوسف سعيد، دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري للأوراق المالية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2006-2007.
- 16- حامدي علي، أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خضير، بسكرة، الجزائر، 2010-2011.
- 17- شيرين مصطفى الحلو، المسؤولية المهنية لمدقي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012.

- 18- لبنى محداد، أثر التدقيق المحاسبي على جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013-2014.
- 19- محمد الامين حميدة، دور المراجعة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2017-2018.
- 20- خولة مرزقان، التكامل بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2015-2016.
- 21- طواولة دهبية، دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2016-2017.
- 22- بن حليلة، بن حمونسرين، "دور لمراجعة الداخلية في تحسين المعلومة المحاسبية"، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2019-2020.
- 23- عائشة بوعلاق، وليد هادفي، أثر المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة سونطراك تبسة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص: مالية، مؤسسة جامعة تبسة، 2016-2017.
- 24- نعيم دهمش، عفاف اسحاق أبو زور، مداخلة بعنوان "الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات، مؤتمر الأردن، جامعة الزيتونة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس لاقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، 2005.

# المخلص

### الملخص باللغة العربية:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر التدقيق الداخلي على جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية حيث يعتبر وجود التدقيق الداخلي الفعال بالمؤسسة من شأنه أن يعزز من تحقيق الجودة على مستوى المعلومة المحاسبية حيث ان غياب الجودة في المعلومات الحسابية في ظل التطبيق غير السليم لمعايير التدقيق الداخلي له أثر سلبي على المخرجات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية.

وقد تم التوصل من خلال هذه الدراسة على جملة من النتائج من شأنها إبراز الدور الهام والمعتبر للمدقق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتوكيد الثقة بها خاصة إذا توفرت فيه المؤهلات المطلوبة هذا من جهة ومن جهة أخرى بيان التأثير الإيجابي والفعال في استخدام تكنولوجيا المعلومات في آلية التدقيق الداخلي مما يعني جودة ومصداقية جودة ومصداقية هذه المعلومات المحاسبية.

### الكلمات المفتاحية:

- التدقيق الداخلي - المعلومات المحاسبية - جودة المعلومات المحاسبية - استخدام التكنولوجيا

**Summary :**

The objective of this study is to know the impact of internal audit on the quality of accounting information in the economic institution the presence of effective internal auditing at the institution will enhance the quality of the accounting information the absence of quality in the accounting information due to improper application of internal auditing standards has a negative impact on the accounting outputs of the economic institution.

In the study, a number of results were presented to highlight the important role of the internal auditor in improving the quality of the accounting information and the assurance of confidence in it, especially if this qualification is available on the one hand, the statement of the positive and effective impact on the use of information technology in credibility of these accounting information.

**Key words:**

- internal audit - accounting information - quality of accounting information - use of technology