

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضوع

دور المدقق الخارجي في رفع جودة المعلومة المالية في

المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

- دراسة حالة بوحدة سوناريك فرجوية -

مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إشراف الأستاذ

عمران بوريب

إعداد الطالبة

حياة زغمار

أمام اللجنة المشكلة من:

رئيسا	الرتبة	أ. عبد الحكيم بولحيلة
مشرفا ومقررا	الرتبة	أ. عمران بوريب
عضوا مناقشا	الرتبة	أ. أمينة فداوي

السنة الجامعية 2016 - 2017

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

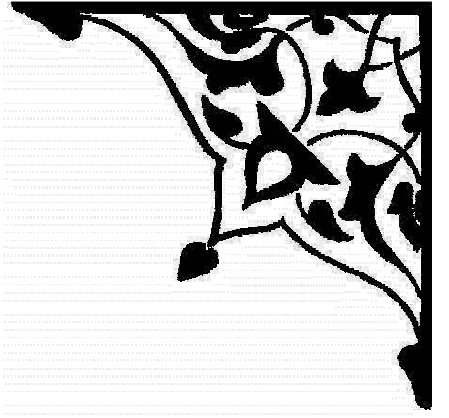
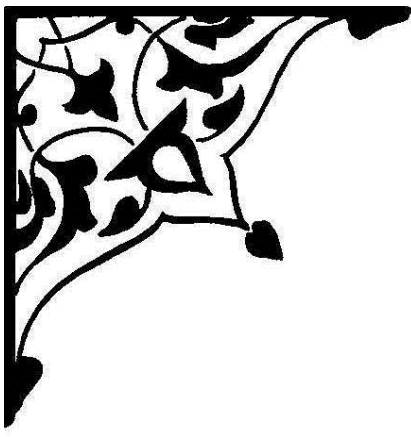
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



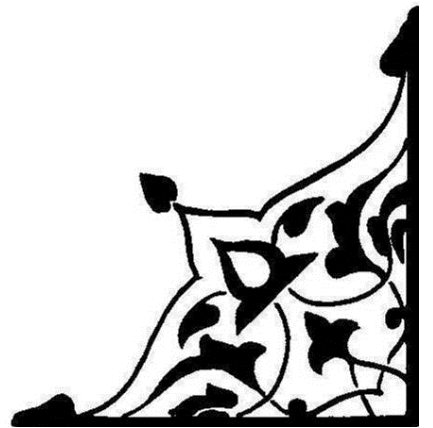
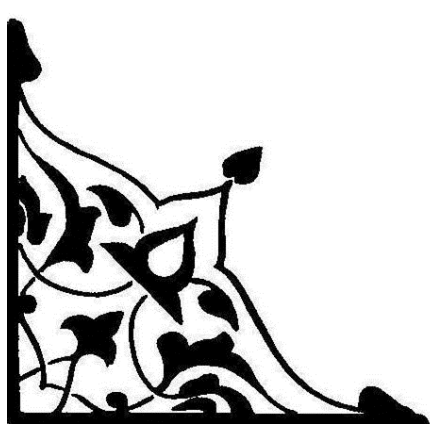
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

الموضوع



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



تشكرات

إن الحمد لله نحمده ونستعينه ونستغفره ونتوب إليك ونعوذ بالله من شرور أنفسنا ومن سيئات أعمالنا، من يهدي الله فلا مضل له، ومن يضلل فلا هادي له، وأشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له، وأشهد أن محمدا عبده ورسوله، أما بعد فنتقدم بأسمى عبارات الشكر:

إلى خالقنا ومولانا وموفقنا إلى هذا العمل المتواضع، إلى من له الفضل أولاً وأخيراً، إلى الذي لا إله إلا هو، إلى أرحم الراحمين وأكرم الأكرمين، إلى من نسأله بكل اسم هو له أن يجعل هذا الجهد في ميزان حسناتنا، وأن يجعل نياتنا خالصة لوجهه الكريم، إلى الذي تعجز الكلمات عن حمده وشكره، فيا رب لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك.

ربنا أوزعنا أن نشكر نعمتك التي أنعمت علينا وعلى والدينا وأن نعمل صالحاً ترضاه، وأدخلنا برحمتك في عبادك الصالحين.

إلى من كان رحمة للعالمين، إلى من هو قدوتنا في كل حين، إلى من نسعى دوماً لإتباع خطاه، إلى من أوصانا بطلب العلم، إلى سيدنا وحبیبنا ورسولنا الكريم الصادق الأمين، محمد وعلى آله الطيبين وأصحابه الطاهرين صلاة وسلاماً دائماً إلى يوم الدين.

إلى الأستاذ المشرف << عمران بوريب >> الذي أكن له فائق الاحترام والتقدير والذي لم يبخل علينا بالنصح والتوجيه .

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى جميع موظفي مؤسسة سوناريك - فرجيوة - ونخص بالذكر السيد صالح، كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى محافظ الحسابات بوحلوف رابح الذي ساعدني في عملي هذا إلى كل من ساعدني ولو بكلمة طيبة.

إلى كل هؤلاء الشكر الجزيل.

حياة

" الإهداء "

أهدي عملي إلى كل صاحب فكر ودين، إلى كل من يؤمن بالله واليوم
الآخر، من أختار الإسلام منهاجا لحياته، إلى كل من يحمل في قلبه حبا
لخالقه ورسوله محمد، إلى كل من يسعى ليضيف للحياة.

إلى من قال فيهما عز وجل: << وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا >>.

إلى أعلى إنسانة في الوجود، إلى من تفانت في تربيته، إلى من ضحت بحياتها وآمالها من أجلنا، إلى
التي لوفديتها بروحي فلن أوفي قسط من حقها، إلى من وضعت الجنة تحت أقدامها، إلى أمي أمي أمي
الغالية << رحمها الله وأدخلها فسيح جناته >>.

إلى دليل في ومن ضاع فيه الدليل، إلى مثلي الأعلى في الحياة، إلى تاج رئسي الذي لو مازال على
قيد الحياة لأهدى حياته قربانا من أجلي كي أعيش، ولم يبخل علينا بحبه وحنانه، إلى أبي أبي
أبي الغالي << رحمه الله وأدخله فسيح جناته >>.

إلى أختي الغالية << صباح >> التي كانت أماحنونا علينا ولم تبخل علينا بالنصح، الإرشاد
والتوجيه، إلى الصدر الدافئ الذي ألجأ إليه كلما ضاقت بي الدنيا وإلى زوجها هشام والكنكوتة إكرام
والكنكوت يوسف، والكنكوت إسلام.

إلى أختي الغالية سعاد التي كانت سندا لي لإكمال هذا العمل المتواضع وقاسمتني أحزاني وأفراحي
وإلى زوجها محمد والكنكوت جهاد.

إلى أخي العزيز والغالي عمار الذي أتمنى له كل السعادة في حياته حفظه الله وأطال في عمره.

إلى أعلى وأعز وأخلص ما عرفت، إلى اللواتي لهن فوق مستوى كل كلام، أدعوا الله عز وجل أن
يحفظهن ويوفقهن، إلى صديقاتي سناء، صليحة، وافية، آسية، سهام.

إلى كل الطلبة بدون استثناء خاصة طلبة السنة الثانية تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة.

إلى كل الأهل والأقارب ومن يحمل لقب زعمار.

إلى كل أصدقائي وصديقاتي الذين لم يسعني أن أذكرهم لأن مكانتهم تتعدى حيز الورقة.

إلى كل من أخطأت في حقه ملتمة من الجميع العذر.

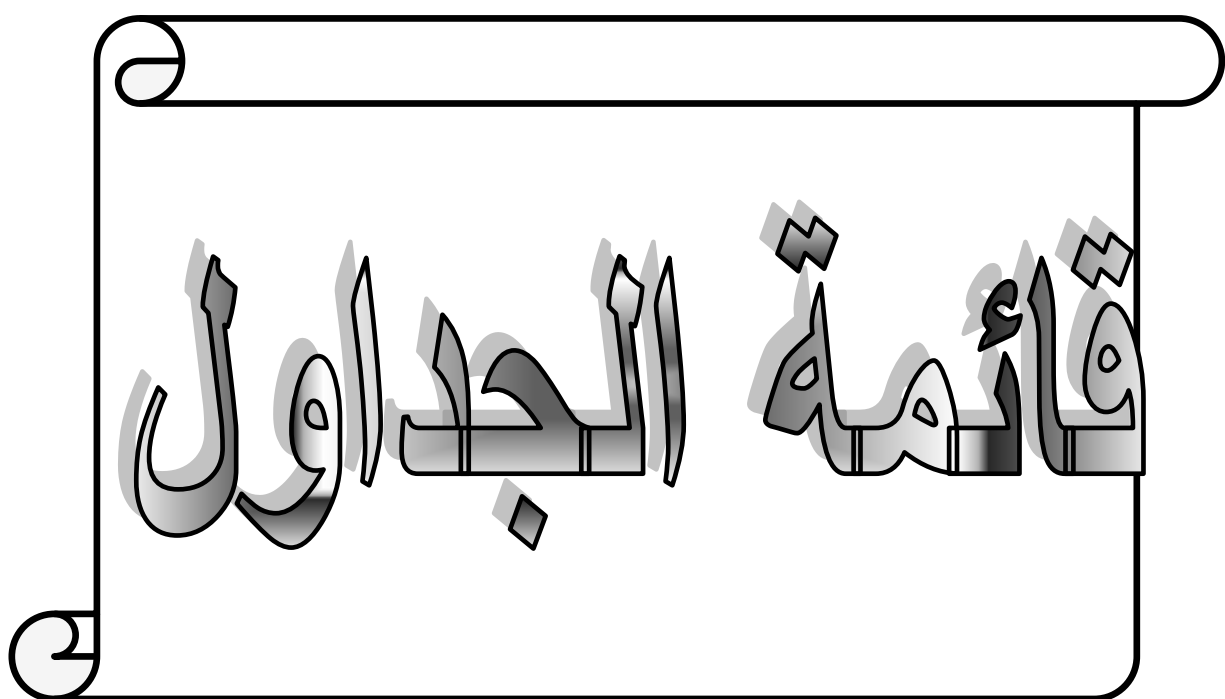
حياة



الصفحة	قائمة المحتويات
I	الشكر
II	الإهداء
III	قائمة المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
VII	قائمة المختصرات
أ	مقدمة عامة
الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي	
08	تمهيد
09	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي
09	المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي وتاريخ نشأته
15	المطلب الثاني: فروض ومبادئ التدقيق الخارجي
17	المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي
19	المبحث الثاني: محددات العمل الميداني لمدقق الحسابات
19	المطلب الأول: معايير التدقيق الخارجي
23	المطلب الثاني: حقوق وواجبات المدقق الخارجي
26	المطلب الثالث: مسؤوليات المدقق الخارجي
28	المطلب الرابع: مبادئ وقواعد السلوك المهني
30	المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق
30	المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق
34	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
37	المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات
39	المطلب الرابع: إعداد التقرير
43	خلاصة
الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومات المالية	
45	تمهيد
46	المبحث الأول: ماهية المعلومات المالية

46	المطلب الأول: نظام المعلومات المالي كمنتج للمعلومات المالية
52	المطلب الثاني: القوائم المالية كوعاء للمعلومات المالية
54	المطلب الثالث: عموميات حول المعلومات المالية
57	المبحث الثاني: جودة المعلومات المالية
57	المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات المالية
58	المطلب الثاني: خصائص جودة المعلومات المالية
63	المطلب الثالث: قياس جودة المعلومات المالية
64	المطلب الرابع: معايير تحقق جودة المعلومات المالية
65	المبحث الثالث: إجراءات تدقيق القوائم المالية
65	المطلب الأول: إجراءات تدقيق الميزانية
78	المطلب الثاني: إجراءات تدقيق جدول حسابات النتائج
83	خلاصة
الفصل الثالث: دور المدقق الخارجي في رفع جودة المعلومة المالية في مؤسسة سوناريك وحدة فرجية	
85	تمهيد
86	المبحث الأول: تقديم مؤسسة سوناريك
86	المطلب الأول: لمحة عن مؤسسة سوناريك الأم
87	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم وأهم وحداتها الإنتاجية
88	المطلب الثالث: التعريف بوحدة سوناريك فرجية
94	المطلب الرابع: أهمية وحدة فرجية، أهدافها، عوامل إنتاجها
95	المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة من طرف مدقق حسابات مؤسسة سوناريك في تدقيق القوائم المالية
96	المطلب الأول: الإجراءات التمهيدية لتدقيق حسابات مؤسسة سوناريك
97	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف مؤسسة سوناريك والإطلاع على أدلة الإثبات المؤيدة للتسجيلات المحاسبية
99	المطلب الثالث: تدقيق القوائم المالية لمؤسسة سوناريك
111	المطلب الرابع: تقرير تدقيق حسابات مؤسسة سوناريك
113	المبحث الثالث: التأكد من مدى توفر الخصائص النوعية في المعلومات المالية لمؤسسة سوناريك

113	المطلب الأول: التأكد من مدى توفر الإجراءات المحققة لخاصية القابلية للفهم
115	المطلب الثاني: التأكد من مدى توفر الإجراءات المحققة لخاصية الملائمة
116	المطلب الثالث: التأكد من مدى توفر الإجراءات المحققة لخاصية الوثوقية
118	المطلب الرابع: التأكد من مدى توفر الإجراءات المحققة لخاصية القابلية للمقارنة
119	خلاصة
122	الخاتمة العامة
125	قائمة المراجع
VIII	الملخص
IX	الملاحق



قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
(01-3)	جانب الأصول لميزانية سوناريك بتاريخ 2014/12/31	100
(02-3)	جانب الخصوم لميزانية سوناريك بتاريخ 2014/12/31	100
(03-3)	جدول حسابات نتائج مؤسسة سوناريك بتاريخ 2014/12/31	101
(04-3)	يبين التغيرات الإجمالية الحاصلة على التثبيتات بين دورة 2013 و 2014	102
(05-3)	يبين التغيرات الصافية الحاصلة على التثبيتات بين دورة 2013 و 2014.	102
(06-3)	يبين قيمة الإهلاكات	103
(07-3)	التغيرات الحاصلة بين سنة 2013 و 2014	104
(08-3)	يبين قيمة الأصول المهلكة	104
(09-3)	يبين تطور المخزونات بين 2013 و 2014	105
(10-3)	يبين التطور للحقوق بين 2013-2014	106
(11-3)	يبين المؤونات على الزبائن	107
(12-3)	يبين التغير في قيمة الضرائب بين العام 2013 و 2014	107
(13-3)	يبين التطور في الأموال الخاصة بين العام 2013 والعام 2014	108
(14-3)	يبين التطورات الخاصة ب 2013، 2014	109
(15-3)	يبين التغير في الخصوم الجارية مقارنة بالعام 2013	109
(16-3)	يبين تفصيل الأعباء	110
(17-3)	يبين تفصيل النواتج	110
(18-3)	يبين نتائج السنوات الخمس الأخيرة للمؤسسة	112
(19-3)	يبين أحسن الأجور في المؤسسة	113

فائمة الأشكال

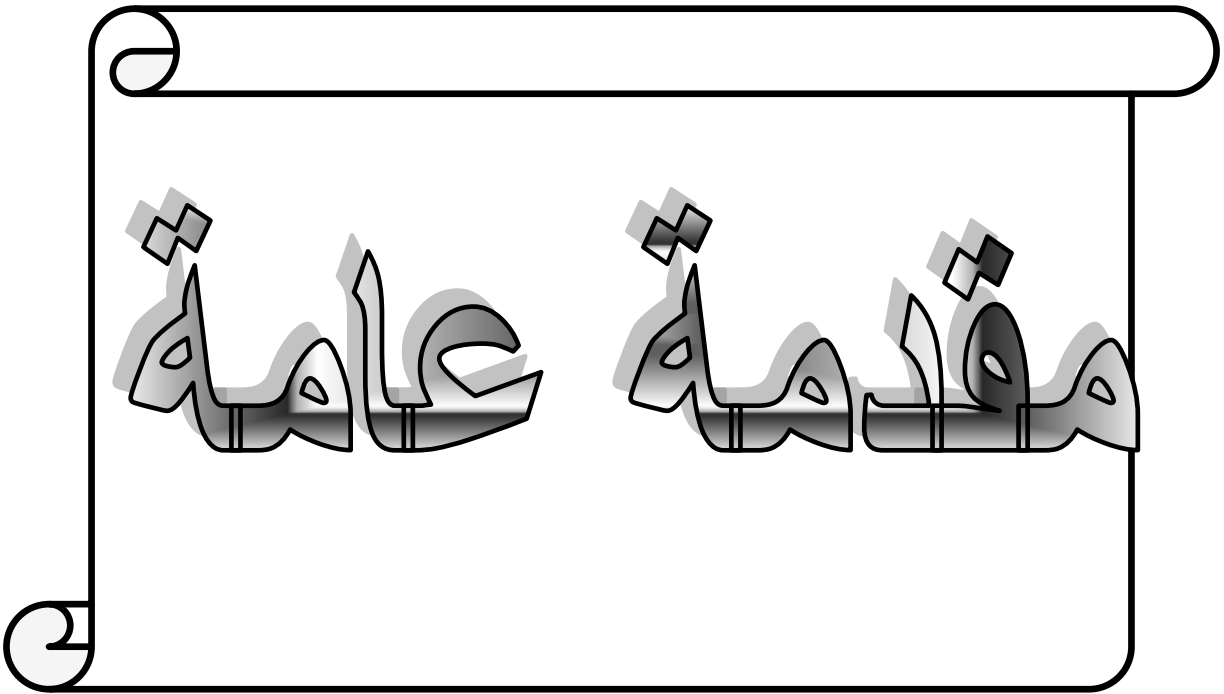
قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم
04	مخطط الوحدات المكونة للمؤسسة	(01-3)
06	الهيكل التنظيمي لوحدة SONARIC فرجيوه	(02-3)

فائمة المختصات

قائمة المختصرات:

اللغة العربية	اللغة الأجنبية	الرمز
الإتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين الاقتصاديين والماليين	Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers	UEC
الرسم على القيمة المضافة	Taxe sur la Valeur ajoutée	TVA
الضريبة على أرباح الشركات	L'impôt Sur les bénéfices des Sociétés	IBS
القرض الشعبي الجزائري	Credits Public Algerian	CPA
بنك التنمية المحلية	Banque de développement Local	BDL
النظام المحاسبي المالي	Système Comptable Financière	SCF
مجلس المعايير المحاسبية الدولية	Financial Accounting Standards Board	IASB
معهد المحاسبة الأمريكي	American Accounting Association	AAA
الإتحاد الدولي المحاسبي	International Accounting Standards Board	IFAC
المؤسسة الوطنية لتحقيق و تسيير الصناعات المترابطة	La Société National De Réalisation Et De Gestion Des Industriel Connexe	SONARIC



إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتنوعها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة، لذا أوجب على المؤسسة اعتماد التدقيق الخارجي لإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة، وكذلك للحكم على مدى صحة وسلامة العمليات التي تقوم بها وذلك من خلال تقييم أدائها.

كما ظهرت الحاجة في ظل هذه التطورات إلى معلومات دقيقة وموثوقة وذات مصداقية لمسيرة هذه التطورات باعتبار المعلومات المالية ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسة وعلية يجب أن تتميز هذه المعلومات بالمصداقية والثقة وتعبيرها العادل عن الوضعية المالية للمؤسسة وهذا إضافة إلى الملائمة والتجاوب مع مختلف احتياجات الأطراف المستفيدة منها وبيعث فيها الثقة عند اعتماد هذه المعلومات.

ويعد التدقيق الخارجي ذا أهمية كبيرة بالنسبة لمستخدمي المعلومات في اتخاذ القرارات المناسبة، وذلك لكونه نشاط يقوم به شخص مستقل من خارج المؤسسة يتميز بالكفاءة العلمية والعملية اللازمة، إذ يقوم بفحص الحسابات بطريقة موضوعية للتأكد من مدى صحة وصدق الإفصاحات التي تضمنتها وإبداء رأيه بكل حرية واستقلالية وذلك بهدف الحفاظ على أموال المؤسسة وحقوق المساهمين.

من خلال ما تقدم وحتى نتمكن من الإلمام بموضوع الدراسة قمنا بدراسة ميدانية لوحدة سوناريك فرجيوة بالإضافة إلى الاتصال بالمدقق الخارجي للمؤسسة، وذلك قصد بيان مدى مساهمة المدقق الخارجي لوحدة سوناريك فرجيوة في رفع جودة المعلومة المالية. ومن هنا يمكننا طرح الإشكالية التالية:

هل يساهم المدقق الخارجي لمؤسسة سوناريك في رفع جودة المعلومة المالية؟

الأسئلة الفرعية:

- ❖ ما المقصود بالتدقيق الخارجي، ومعاييره، ومبادئه وفروضة؟
- ❖ ماهي الخطوات التي يتبعها المدقق الخارجي أثناء قيامه بمهمته؟
- ❖ ما المقصود بجودة المعلومات المالية؟ وماهي معايير تحققها؟ ووسائل قياسها؟
- ❖ ماهي الإجراءات التي يتبعها المدقق الخارجي في رفع جودة المعلومة المالية؟
- ❖ ماهو تاريخ إنشاء مؤسسة سوناريك، وماهي أهميتها وأهدافها؟ وعوامل إنتاجها؟
- ❖ هل يحترم المدقق الخارجي الخاص بمؤسسة سوناريك إجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً؟
- ❖ هل المعلومات المالية المقدمة من طرف مؤسسة سوناريك تتوفر على خصائص الجودة من وجهة نظر المدقق الخارجي؟

الفرضيات:

- ❖ يحترم المدقق الخارجي الخاص بمؤسسة سوناريك إجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً؛
- ❖ المعلومات المالية المقدمة من طرف مؤسسة سوناريك تتوفر على خصائص الجودة من وجهة نظر المدقق الخارجي؛
- ❖ يساهم المدقق الخارجي في رفع جودة المعلومة المالية في مؤسسة سوناريك.

أسباب إختيار الموضوع: اختيارنا لهذا الموضوع يعود لجملة من الأسباب الموضوعية والذاتية منها:

1. الإعتبارات الموضوعية:

- ❖ قلة الدراسات التي تناولت هذا الموضوع؛
- ❖ محاولة إثراء المكتبة بمثل هذه المواضيع؛
- ❖ معرفة ميدان التدقيق الخارجي والتعرف على ما يحيطه من إجراءات؛
- ❖ حاجة المؤسسات للتدقيق الخارجي بسبب تواجدها في بيئة تتصف بالمخاطرة مما أوجب الإهتمام بالمعلومات المالية.

2. الإعتبارات الذاتية:

- ❖ الميول الشخصي لميدان التدقيق والمحاسبة كونه مجال التخصص والرغبة في الاطلاع أكثر؛
- ❖ الرغبة في مواصلة البحث في مجال التدقيق.
- ❖ أهمية البحث: تتمثل أهمية البحث في:
- ❖ تكمن أهمية التدقيق الخارجي في كونه أداة تخدم أطراف عديدة تقوم باستخدام القوائم النهائية، التي يعدها مدقق الحسابات من أجل تلبية احتياجاتهم المختلفة؛
- ❖ تتمثل أهمية جودة المعلومات المالية في تحديد الخصائص التي تنسم بها المعلومات المالية المفيدة الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المالية، كما يؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند اعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المالية التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة؛

- ❖ تكمن أهمية التدقيق الخارجي في رفع جودة المعلومة المالية من خلال الإجراءات التي يقوم بها المدقق بهدف التأكد من صحة ودقة المعلومات المالية التي تقدمها المؤسسة.

أهداف الدراسة: تتجلى أهداف الدراسة في:

- ❖ التعرف على التدقيق الخارجي، معايير ومبادئه وفروضه؛

- ❖ التعرف على الخطوات التي يقوم بها المدقق الخارجي أثناء قيامه بمهمته؛
- ❖ التعرف على الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي في رفع جودة المعلومة المالية؛
- ❖ إبراز مدى احترام المدقق الخارجي لمؤسسة سوناريك للإجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً؛
- ❖ التعرف على مدى توفر المعلومات المالية المقدمة من طرف مؤسسة سوناريك على خصائص الجودة من وجهة نظر المدقق الخارجي.

حدود الدراسة:

- ❖ **الحدود الزمنية:** تحددت الدراسة الميدانية من بداية أبريل إلى نهاية ماي.
 - ❖ **الحدود المكانية:** لقد تمت هذه الدراسة في وحدة سوناريك فرجيوة ولاية ميله.
- المنهج المتبع:** إتمدنا في دراستنا هذه على مزيج من المناهج، حيث اعتمدنا على المنهج الإستنباطي الذي يعتمد على جمع المعلومات والبيانات على الظاهرة المدروسة وتحليلها وتفسيرها قصد الوصول إلى نتائج محددة، بالإضافة إلى استخدام أسلوب دراسة حالة من خلال دراسة حالة وحدة سوناريك فرجيوة وذلك باستخدام الوثائق الخاصة بمدقق.

الدراسات السابقة:

- ❖ **دراسة فاتح سردوك (2004):** دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على إمكانية أن تساهم المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها بصحة وبعادلة للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وملاءمتها لجميع الجهات المستفيدة من هذه المعلومات. وخلصت الدراسة إلى:

إن المتطلبات الحديثة للاقتصاد الوطني وازدياد الطلب على معلومات دقيقة وفاعلة، تتركس الحاجة إلى اعتماد مراجعة الحسابات كوسيلة إثبات لمصداقية هذه المعلومات، كما أن الوضعية الحالية التي تعيشها مختلف المؤسسات الاقتصادية ومختلف المساعي إلزامية للنهوض بوضعية هذه المؤسسات، وتأهيلها للاستجابة لمختلف التغيرات التي شهدتها الاقتصاد الوطني، تبعث على البحث ومحاولة التطرق إلى مجالات تأهيل هذه المؤسسات في المجال المحاسبي، حيث أن المراجعة تعد من أهم آلياته.

مايميز دراستنا عن هذه الدراسة أن الباحث ركز في إبراز دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية على دراسة مجموعة من التقارير للمؤسسة أما في دراستنا فقد اعتمدنا على جميع الخطوات التي يقوم بها المدقق أثناء قيامه بمهمته.

❖ دراسة بلعيد وردة (2014): مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية وأهداف المراجعة الخارجية للحسابات، وكذا إيجاد حلقة الوصل ما بين العمل المحاسبي وعمل المراجعة فيما يخص بالتحديد التحقق من مدى توافر مستوى معين من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية، ولفت الإنتباه إلى الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية للحسابات كأداة رقابية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية. وخلصت الدراسة إلى: أن توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بدرجة معينة في القوائم المالية الصادرة عن إدارات المؤسسة تمثل وجهة نظر معديها ولاتلبي إحتياجات مستخدميها؛ كما أن اعتماد مراجعة خارجية تقوم على المعايير المتعارف عليها من شأنه توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية. مايميز دراستنا عن هذه الدراسة أننا اعتمدنا على دراسة حالة لمؤسسة اقتصادية من أجل معرفة الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في رفع جودة المعلومة المالية بينما هذه الدراسة اعتمدت على دراسة عينة لمحافظي الحسابات.

❖ دراسة بولجنيب عادل (2014): دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية فبموجب المعايير المحاسبية الدولية تلتزم المؤسسة بتقديم معلومات مالية ذات جودة عالية، عن طريق توفير مجموعة من الخصائص النوعية الأساسية الملائمة والموثوقة والمساعدة القابلة للفهم والقابلة للمقارنة، وذلك بما يحقق منفعتها في اتخاذ القرارات. وخلصت الدراسة إلى:

تتحقق منفعة المعلومات في ظل المعايير المحاسبية الدولية من خلال توفير مجموعة من الخصائص الرئيسية (الملائمة والعرض العادل) والثانوية (القابلة للفهم والتحقق والمقارنة وكذا السرعة)، ولا تمثل هذه الخصائص قاعدة أو قانونا إجباريا ولكنها تأخذ صفة التوصيات التي يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية ضرورة تطبيقها، حيث انها تشكل أساسا لتقييم جودة المعلومات المالية، كما توصلت الدراسة إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يحقق بعض عناصر جودة المعلومة المالية لكن هذا الأثر يبقى محدودا في ظل عدم تسعير المؤسسة في سوق مالي نشط وهو شرط أساسي لكي تؤدي المعايير المحاسبية الغاية المرجوة منها.

مايميز دراستنا عن هذه الدراسة أنها ركزت على المعايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية، بينما اعتمدنا في دراستنا على التدقيق الخارجي كأداة لرفع جودة المعلومات المالية.

❖ **دراسة زلاسي رياض (2016):** إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وكيفية الاستفادة منها في حل العديد من المشاكل التي تواجه المؤسسات بشكل عام. وخلصت الدراسة إلى: تساهم حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية من خلال آلياتها وأهمها المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة والمراجعة الخارجية ومجلس الإدارة؛

كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة وثيقة بين حوكمة المؤسسات والمعلومات المحاسبية ومستوى جودتها، حيث أن مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة وهذا بدوره ينعكس على مستوى جودة المعلومات المحاسبية.

مايميز دراستنا عن هذه الدراسة أنها ركزت على حوكمة المؤسسات كأداة لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية، بينما في دراستنا اعتمدنا على التدقيق الخارجي كأداة لرفع جودة المعلومات المالية.

❖ **دراسة عماري سمير، ديلمي عمر (2013):** دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية

المعلومات المحاسبية (مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات يومي 20، 21 نوفمبر 2013، جامعة عمار تليجي بالأغواط.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مايمكن أن تضيفه المراجعة الخارجية على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية من مصداقية بالنسبة للأطراف متعددة من المجتمع لها إهتمامات عامة أو خاصة في تلك المعلومات.

خلصت هذه الدراسة أن للمراجعة الخارجية دور كبير في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية، حيث لاكتسب هذه المعلومات تلك الخاصية إلا إذا تم مراجعتها من قبل شخص مستقل مؤهل وحيادي يضيف الصيغة الشرعية على القوائم المالية من خلال إبداء رأي حول هذه القوائم. وبالتالي يكون الإعتماد عليها بدرجة كبيرة من قبل المستخدمين.

مايميز دراستنا عن هذه الدراسة أننا اعتمدنا على دراسة حالة لمؤسسة اقتصادية من أجل التعرف على الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي من أجل رفع جودة المعلومة المالية بينما هذه الدراسة ركزت على الجانب النظري فقط.

هيكل الدراسة: في ضوء أهداف الدراسة ولمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية ولختيار الفرضيات تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاث فصول رئيسية تم تناولها كالآتي:

الفصل الأول: تناول مدخل للتدقيق الخارجي، قسم الفصل إلى ثلاث مباحث تضمنت على الترتيب الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي، محددات العمل الميداني لمدقق الحسابات، مسار تنفيذ عملية التدقيق الخارجي؛
الفصل الثاني: تناول مدخل لجودة المعلومات المالية، قسم الفصل إلى ثلاث مباحث تضمنت على التوالي، ماهية المعلومات المالية، جودة المعلومات المالية، إجراءات تدقيق القوائم المالية؛

الفصل الثالث: تناول دراسة ميدانية لوحدة سوناريك فرجيوة، قسم الفصل إلى ثلاث مباحث على الترتيب، تقديم مؤسسة سوناريك، الإجراءات المتبعة من طرف مدقق حسابات وحدة سوناريك فرجيوة في تدقيق القوائم المالية، التأكد من مدى توفر الخصائص النوعية في المعلومات المالية لوحدة سوناريك فرجيوة.

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي

تمهيد

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي؛

المبحث الثاني: محددات العمل الميداني لمدقق الحسابات؛

المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق الخارجي.

خلاصة

تمهيد

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وتنفيذها، ويظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن الإدارة على خلاف ما كان سابقا، وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية إدارتها وتسييرها ومراقبة الأعمال التي تنجز فيها، بحيث أصبح لا يطلع بشكل مباشر وكافي على الواقع الحقيقي للمؤسسة وكذا رأس ماله المساهم فيها. ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بين الملاك والمسيرين في المؤسسة لتقديم الوضع الحقيقي، من خلال الإفصاح عن المعلومات الصادقة في مختلف القوائم والتقارير التي يتم إعدادها. وفي نفس الوقت يقدم النصح والإرشاد للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث، وهذا عن طريق قيامه بعملية التدقيق الخارجي في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل وإجراءات خاصة.

وللتعرف أكثر على التدقيق الخارجي فقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي؛

المبحث الثاني: محددات العمل الميداني لمدقق الحسابات؛

المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق الخارجي.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي.

لقد تغيرت النظرة إلى التدقيق نتيجة لزيادة الحاجة إليه، فالتدقيق يعتبر شكلا من أشكال الرقابة وقد تطور مع تطور الحياة الإنسانية وخاصة الاقتصادية منها، والتدقيق لا يخدم المؤسسة ومختلف مصالحها الداخلية فقط، بل يخدم مختلف الجهات الخارجية المتعاملة مع المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم التدقيق الخارجي وتاريخ نشأته.

يعود ظهور التدقيق إلى نشأة الدولة وملكيته للمال العام، وإدارته نيابة عن الشعب، إذ كان مصطلح التدقيق مرادفا لمصطلح الرقابة المالية، الذي عرفته منذ القدم مختلف الحضارات الإنسانية وبدرجات متفاوتة. **أولاً: نشأة التدقيق الخارجي.**

أخذ التدقيق الخارجي بمفهومه الواسع نتيجة للتطور الفكري والاقتصادي والاجتماعي والسياسي لمختلف مراحل البشرية، ويظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مر بها التدقيق الخارجي على تعددها وفي ظل هذا التقسيم فإنه تم تقسيم التطور التاريخي للتدقيق الخارجي إلى خمسة مراحل هي:

1. فترة ما قبل 1500: في هذه الفترة انتشر استعمال مصطلح Auditor المشتق من أصل الكلمة اللاتينية Audir بمعنى يستمع، فالتدقيق مهنة نشأت منذ القدم، إذ أن الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المدقق في الساحات العامة¹. علما أن التدقيق في هذه المرحلة كان يشمل التدقيق الكامل، وكان غرضه الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ، ومنع التلاعب من قبل المسؤولين عن حيازة الأشياء المادية والتأكد من أمانة الحائزين لها.

2. الفترة الممتدة من 1500 إلى 1850: انتشر النشاط التجاري في أوروبا وخاصة في إيطاليا خلال هذه الفترة، وبرزت الحاجة إلى نظام محاسبي يواجه التزايد الكبير في المعاملات التجارية، ويظهر القيد المزدوج أمكن تسجيل العمليات التجارية بصفة منظمة، في هذه الفترة لم يتم الاعتراف بأهمية الرقابة الداخلية بسبب الاعتقاد السائد في ذلك الوقت بأن الرقابة تتم بواسطة القيد المزدوج بالإضافة إلى أن التدقيق كان تدقيقا تفصيليا لجميع العمليات المسجلة في الدفاتر والسجلات². كما أن أهداف التدقيق في هذه الفترة كانت مقتصره على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير.

¹هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 17.

²بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010-2011، ص04.

3. الفترة الممتدة من 1850 إلى 1905: تميزت هذه الفترة بظهور مؤسسات المساهمة كبيرة الحجم نسبياً وذات العمليات الكثيرة، وانفصال الملكية عن الإدارة، مما تطلب وجود وكلاء عن رأس المال يتولون الرقابة على الإدارة والتأكد من سلامة العائد على رأس المال المستثمر، وألزم كذلك وجود مدقق مستقل ومؤهل لتدقيق عمليات تلك المؤسسة مع وجود جمعيات مهنية تشرف على المهنة وأدائها لواجبها ولقد كان هدف التدقيق هو اكتشاف ومنع الأخطاء، وكذا التلاعب والغش بفحص النظام المحاسبي وتوجيه الاهتمام إلى تثبيت جانب من نظام الرقابة الداخلية خلال الإجراءات المتبعة لتنفيذ أنشطة المؤسسة، كما بقي أسلوب الفحص التفصيلي سائداً مع قبول أسلوب الفحص بالعينات في نطاق محدود¹.

4. الفترة الممتدة من 1905 إلى 1960: لقد تطور الهدف الرئيسي للتدقيق إلى التأكد من صحة وعدالة المركز المالي خلال هذه الفترة، وأصبح اكتشاف ومنع الأخطاء غرضاً فرعياً مع التأكيد على أهمية الاعتراف بنظام الرقابة الداخلية وتغيير أسلوب التدقيق من الاعتماد على التدقيق التفصيلي إلى استخدام أسلوب العينات، وأهمية الربط بين حجم العينة وكيفية اختبارها، ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية².

5. الفترة ما بعد 1960: عرفت هذه الفترة ازدهاراً كبيراً للتدقيق، حيث شهدت التأكيد على³:

أ. أن الهدف الرئيسي للتدقيق هو إبداء الرأي حول مدى صحة وعدالة القوائم المالية؛

ب. الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛

ج. الاهتمام بالأساليب العلمية المتطورة مثل استخدام الأسلوب الرياضي، التحليل المالي، خرائط التدفق،

العينات الإحصائية وبحوث العمليات، وهذا بفعل التطورات التي حدثت في استخدام الإعلام الآلي؛

د. استخدام المدقق للأساليب الكمية يحقق الدقة ويقربه من الموضوعية، من خلال تطوير الأساليب الرياضية وذلك لخدمة أغراض التدقيق.

ثانياً: مفهوم التدقيق الخارجي

سنحاول تقديم مجموعة من التعاريف للتدقيق الخارجي وخصائصه بالإضافة إلى عملياته الأساسية

وأهميته وأهدافه.

1. تعريف التدقيق الخارجي: للتدقيق عدة تعاريف نذكر منها:

عرف التدقيق من طرف مختلف الهيئات المهنية من بينها نجد: **معهد المحاسبة الأمريكي (AAA)**

الذي عرف التدقيق بأنه: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث

¹ حسين القاضي، حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى، مؤسسات الوراق للخدمات الحديثة، عمان، 1999، ص 02.

² بوقابة زينب، مرجع سابق، ص 04.

³ نفس المرجع، ص ص 04، 05.

الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية¹.

هذا التعريف هو تعريف شامل لكل أنواع التدقيق الداخلي والخارجي والحكومي ويستفاد منه أن عملية التدقيق مهما كان هي عملية منتظمة تنتهي بتوصيل نتائجها إلى الأطراف المعنية.

أما الإتحاد الدولي المحاسبي (IFAC) فقد عرف التدقيق على أنه عبارة عن "مراقبة المعلومة المالية الصادرة عن المؤسسة وذلك من خلال إبداء الرأي حول صحة وصدق هذه المعلومة"².

حسب هذا التعريف فإن جوهر عملية التدقيق أنه عملية رقابية موضوعها هو المعلومات المالية التي هي مخرجات لنظام المعلومات المحاسبي.

كما عرف التدقيق على أنه فحص مستندات ودفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا إنتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمؤسسة معتمدا في ذلك على قوة ومثانة نظام الرقابة الداخلية³.

يبين هذا التعريف أن تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يعتبر من الخطوات المهمة في عمل المدقق الخارجي من خلال كونه الأساس الذي يعتمد عليه المدقق في تحديد حجم الاختبارات التي يقوم بها.

أما الإتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين الاقتصاديين والماليين «UEC» فقد عرف التدقيق بأنه: "مدى قدرة المدقق على إبداء رأيه الفني المحايد حول مدى صدق وصحة الوضعية المالية للمؤسسة عند تاريخ إعدادها للقوائم المالية الختامية، مع التأكد من مدى احترام المؤسسة للقوانين والقواعد المنصوص عليها في البلد الذي تنشط فيه"⁴.

يوضح هذا التعريف أن المدقق كما يقوم بعملية التدقيق يقارن بين ما تم إعداده في محاسبة المؤسسة وبين ما تتص عليه المعايير المحلية للدولة التي تنشط فيها تلك المؤسسة.

يمكن تعريف تدقيق الحسابات بأنه "علم يتمثل في مجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب، التي يمكن بواسطتها قيام مدقق الحسابات المؤهل، بإجراء فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية، وللبينات المثبتة في المستندات والدفاتر والسجلات في القوائم المالية للمؤسسة، وذلك بهدف إبداء

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 09.

² نفس المرجع، ص 09.

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 07.

⁴ بوقابة زينب، مرجع سابق، ص 07.

رأي فني محايد في القوائم المالية الختامية المعدة من قبل المؤسسة في نهاية السنة المالية لبيان مدى تعبير تلك القوائم عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة للسنة المالية المنتهية وعن المركز المالي لها في نهاية تلك السنة"¹.

على عكس التعاريف السابقة التي كانت تعاريف إجرائية تقيم التدقيق من خلال الإجراءات العملية التي يقوم بها المدقق في الميدان فإن هذا التعريف يقدم التدقيق على أنه محكوم بمجموعة من المبادئ والفروض والمعايير .

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج التعريف الإجرائي التالي: التدقيق الخارجي هو عبارة عن عملية رقابية منتظمة يقوم بها مهني مستقل ومؤهل، هذه الوظيفة تستند في جانبها النظري إلى مجموعة من المبادئ والفروض والمعايير أما من الجانب الإجرائي فتقوم على فحص نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى المستندات والدفاتر التي تحتوي على المعلومات المالية والتأكد من أن المؤسسة تحترم في ذلك القوانين المنظمة للمحاسبة بغرض الخروج برأي فني محايد حول فعالية القوائم المالية النهائية للمؤسسة وإيصال هذه النتائج إلى الأطراف المعنية.

2. خصائص التدقيق الخارجي: تتمثل في:

أ. التدقيق الخارجي عملية رقابية؛

ب. التدقيق الخارجي علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة؛

ج. التدقيق الخارجي فن؛

د. التدقيق الخارجي عملية منتظمة: وهذا يعني أن الفحص الذي يقوم به مدقق الحسابات يتم وفق برنامج التدقيق المعد مسبقاً؛

هـ. تقييم نظام الرقابة الداخلية عملية ذات أهمية بالغة في التدقيق الخارجي: وذلك كونها تمثل مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة لذا يجب تقييم كل الإجراءات المعمول بها قصد الوقوف على نقاط القوة ونقاط الضعف وأثرها على الحسابات والقوائم المالية؛

و. يعتمد التدقيق الخارجي على جمع وتقديم الأدلة والقرائن؛

ز. الهدف من التدقيق الخارجي هو الحكم على مدى عدالة القوائم المالية: وذلك من خلال إبداء الرأي الفني

المحايد عما إذا كانت القوائم المالية للمؤسسة تعبر بصدق وعدالة عن نتائج عملياتها ومركزها المالي؛

ح. لا بد على المدقق الخارجي أن يقوم بتوصيل النتائج إلى الأطراف المعنية: ويكون هذا بواسطة تقرير

مكتوب، يبين درجة الملائمة بين الإقرارات، وهذا التقرير يبين العلاقة إما جيدة أو غير جيدة، أي لا تتطابق

مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

¹ عبد الكريم علي الرمحي، تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الطبعة الأولى، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، 2002، ص 01.

3. العمليات الأساسية للتدقيق الخارجي: كما نلاحظ من التعاريف السابقة أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية هي¹:

- أ. **الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات، للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها تحليلها، وتبويبها، أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة؛
- ب. **التحقيق:** يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة؛ وتجدر الإشارة إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان، ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي؛
- ج. **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية، سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.

4. أهداف التدقيق الخارجي:

- انطلاقاً من التطور التاريخي للتدقيق وما صاحبه من تطور في أهدافه يمكن أن نميز بين الأهداف التقليدية والأهداف الحديثة، نوجزها فيما يلي²:
- أ. **الأهداف التقليدية:** وتنفرع بدورها إلى:
 - ❖ **أهداف رئيسية:** وتتمثل فيما يلي:
 - ✓ التحقق من صحة ودقة البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛
 - ✓ إبداء رأي فني محايد يستند إلى أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي؛
 - ❖ **أهداف فرعية:** ويمكن تلخيصها فيما يلي:
 - ✓ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
 - ✓ تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛
 - ✓ طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.
 - ب. **الأهداف الحديثة المتطورة:** وسنقوم بتوضيحها فيما يلي:
 - ❖ **مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛**

¹ مسعود صديقي، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية جامعة ورقلة، 2000 العدد الأول، ص 65.

² زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص 19، 20.

❖ تقييم نتائج الأعمال ووفقا للنتائج المرسومة؛

❖ التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة والمؤيدة للقيود الدفترية؛

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

5. أهمية التدقيق الخارجي

تعود أهمية التدقيق الخارجي إلى كونه وسيلة لخدمة مصالح عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ويمكن توضيح أهمية التدقيق الخارجي بالنسبة لهذه الأطراف فيما يلي¹:

أ. أصحاب المؤسسة: سواء كان المالك فردا أو شركاء أو مساهمين فإن تقرير المدقق يعتبر أداة فعالة تمكنهم من الاطمئنان على سلامة استثمار أموالهم في المؤسسة؛

ب. إدارة المؤسسة: على الرغم من أن إدارة المؤسسة تخضع لتدقيق أعمالها من قبل المراجعين، فإنها من أول الأطراف التي تستفيد من البيانات المحاسبية التي تم تدقيقها لأغراض التخطيط والرقابة ومتابعة أعمال المؤسسة؛

ج. المستثمرون: وذلك للحكم على معدلات ربحية المؤسسة وتقرير حدود الإسهام في رأس مالها؛

د. المصارف ومؤسسات الإقراض: لغرض تقرير منح المؤسسة قروض أو تسهيلات ائتمانية، إضافة للاطمئنان على مقدرة المؤسسة على الإيفاء بالتزاماتها؛

هـ. المحللون الماليون والاقتصاديون: حيث يعتمدون على القوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات، عند تقديم توصياتهم لعملائهم نحو أفضل أوجه الاستثمار؛

و. الدائنون: للتأكد من المقدرة الحالية والمستقبلية القريبة للمؤسسة على الإيفاء بالتزاماتها؛

ز. الجهات العامة: وذلك لأغراض عديدة منها مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو اتخاذها أساسا للربط الضريبي؛

ح. جهات أخرى: إضافة إلى الجهات المشار إليها أعلاه، فإن هناك جهات أخرى تحتاج إلى خدمات المدقق ووجود قوائم مالية مدققة كشركات التأمين، والشركاء في حالة انضمام شريك.

¹ حازم هاشم الألويسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الكتب الوطنية، بنغازي، 2003، ص ص 33، 34.

المطلب الثاني: فروض ومبادئ التدقيق الخارجي

يدعم الممارسة العملية لتدقيق الحسابات أساساً نظرياً يقوم على مجموعة من المبادئ والفروض، والتي تعتبر بمثابة الأساس للأداء المهني لتدقيق الحسابات والتي تتيح فهم مختلف عناصرها وتتبع تطوراتها.

أولاً: فروض التدقيق الخارجي

يمكن أن تعرف الفروض بأنها متطلبات أو معتقدات تستند إليها المقترحات والقواعد والأفكار، ولكن لم تحظى فروض التدقيق بنفس الأهمية التي أعطيت لفروض المحاسبة مما جعل هذه الفروض تجريبية قابلة للتطوير والتغيير¹.

وتعتمد نظرية التدقيق بصفة عامة على الفروض الأساسية التالية²:

1. ليس هناك تعارض متوقع أو محتمل في المصالح بين المراجعين ومعدّي البيانات والمعلومات المالية؛
2. يتصرف المدقق عند أداء عمله كمدقق فقط؛
3. التزام المدقق بسلوك وقواعد المهنة المتعارف عليها، والتي يتم استحداثها مطلقاً؛
4. النتائج الاقتصادية التي تزعم المؤسسة تحقيقها يمكن فحصها وتدقيقها والتحقق من مدى صدقها، بمعنى يمكن تدقيقها؛
5. توافر نظام رقابة داخلية جيدة يعني إمكانية أكبر في الاعتماد على البيانات والمعلومات المتاحة؛
6. ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل ما لم يكن هناك عكس؛
7. العرض الصادق والعادل للقوائم المالية يعني ضمناً استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، أو أية معايير أخرى مقررة ومتعارف عليها.

ثانياً: مبادئ التدقيق الخارجي

إن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم عملية التدقيق³. وتدقيق الحسابات يقوم على عدة مبادئ وهذه المبادئ تنقسم إلى مجموعتين حسب أركان عملية التدقيق وهي:

1. المبادئ المرتبطة بركن الفحص: وتتمثل في⁴:

أ. مبدأ تكامل الإدراك الرقابي: ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المالية عن هذه الآثار من جهة أخرى؛

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 20.

² محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص 32.

³ سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف المسيلة 2003-2004، ص 30.

⁴ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 23.

ب. مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير؛

ج. مبدأ الموضوعية في الفحص: ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها؛

د. مبدأ فحص مدى الكفاءة الإنسانية: ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاءة الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاءة الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المؤسسة، وهذه الكفاءة هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2. المبادئ المرتبطة بركن التقرير: وتتمثل في¹:

أ. مبدأ كفاية الاتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدققي الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير؛

ب. مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات؛

ج. مبدأ الإنصاف: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق، وكل التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية؛

د. مبدأ السببية: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، وأن تبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

¹ محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، رسالة ماجستير، المركز الجامعي المدية، المدية، 2007-2008، ص ص 21، 22.

المطلب الثالث: أنواع التدقيق الخارجي

هناك أنواع متعددة من التدقيق تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها، ولكن مستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع واحدة، أي أن مفهوم التدقيق والأصول والأسس التي تقوم عليها لا تتغير بتغير الزاوية التي ينظر منها إلى عملية التدقيق. حيث يمكننا التمييز بين الأنواع التالية:

أولاً: من حيث نطاق عملية التدقيق: ينقسم التدقيق حسب هذه الزاوية إلى:

1. التدقيق الكامل: يقصد بالتدقيق الكامل التدقيق الذي يخول للمدقق إطاراً غير محدد للعمل الذي سيؤديه وفيه يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من أعمال، ويعتبر مدقق الحسابات مسؤولاً عن أي ناحية من نواحي العمل، أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة والعناية المطلوبة منه القيام بها¹.

2. التدقيق الجزئي: يقتصر عمل المدقق على فحص بعض العمليات أو البنود التي يعهد إليه بتدقيقها فقط كفحص التقدير أو مخزون السلع، لا يعطي المدقق رأي فني حول القوائم المالية في هذا النوع من التدقيق². وتتحصر مسؤولية المدقق في حدود التدقيق المكلف به ويتطلب ذلك وجود اتفاق كتابي بين مدقق الحسابات والجهة المعنية بالتدقيق.

ثانياً: من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق: ينقسم التدقيق وفق هذا المعيار إلى³:

1. التدقيق النهائي: يكلف المدقق بالقيام بمثل هذا التدقيق بعد انتهاء الفترة المالية المطلوب تدقيقها، وبعد إجراء التسويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، وفي ذلك ضمان بعدم تعديل في البيانات بعد تدقيقها لأن الحسابات تكون قد أقيمت مسبقاً، وهي ميزة لهذا النوع من التدقيق على أنه يعاب عليه فشله في اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش حال وقوعها، بالإضافة إلى استغراقه وقتاً طويلاً قد يؤدي إلى تأخير تقديم التقرير في مواعده.

2. التدقيق المستمر: وهنا يقوم المدقق بتدقيق الحسابات والمستندات بصفة مستمرة حيث يقوم بزيارات متعددة والتي يمكن أن تكون فجائية للمؤسسة لموضوع التدقيق طوال الفترة التي يدققها، ثم يقوم في نهاية العام بتدقيق الحسابات الختامية والميزانية، ومن الواضح أن هذا النوع يصلح في تدقيق المؤسسات الكبيرة حيث يصعب تدقيقها عن طريق التدقيق النهائي. ويمتاز هذا النوع من التدقيق بالخصائص التالية:

أ. وجود وقت كافي لدى المدقق مما يمكنه من التعرف على المؤسسة بصورة أفضل، ومن التدقيق بشكل أوفى؛

¹ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 15.

² إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2012، ص 23.

³ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 29.

ب. سرعة اكتشاف الغش والخطأ وفي وقت قصير بدلا من ترك ذلك في نهاية العام.

ثالثا: من حيث درجة الإلزام: في ظل هذا المعيار ينقسم التدقيق إلى¹:

1. **التدقيق الإلزامي:** وهو ذلك التدقيق الذي نص القانون على وجوب القيام به، أي التدقيق الذي تلتزم فيه المؤسسات وفقا للقانون السائد قانون الشركات، قوانين الضرائب، قانون الاستثمار، ومن ثم يترتب عن عدم القيام بذلك التدقيق وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة؛

2. **التدقيق الاختياري:** وهو ذلك التدقيق الذي يتم دون إلزام قانوني بل بطلب من مجلس الإدارة والمساهمون قصد الاطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة وأن المعلومات المالية الناتجة عن النظام المحاسبي وعن نتائج الأعمال والمركز المالي ذات مصداقية وعدالة، حيث أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء لا سيما في حالة انفصال أو انضمام شريك جديد.

رابعا: من حيث مدى الفحص: في ظل هذا المعيار ينقسم التدقيق إلى²:

1. **التدقيق التفصيلي:** وهو أن يقوم المدقق بتدقيق كل العمليات، وهذا النوع يناسب الوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم و التي يكون عدد عملياتها قليل نسبيا.

2. **التدقيق الاختياري:** وهو أن يقوم المدقق بأخذ عينات من العمليات المختلفة والأنشطة المختلفة، وهذا النوع يناسب الوحدات الاقتصادية المتوسطة والكبيرة الحجم وعدد عملياتها كثير.

خامسا: من حيث الأهداف: حسب هذا المعيار ينقسم التدقيق إلى³:

1. **التدقيق المالي:** هو فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة بالمؤسسات بهدف الخروج برأي فني محايد ويشمل الفحص والتقرير والتحقق؛

2. **التدقيق الإداري:** يقوم هذا النوع من التدقيق على اختبار وتقييم المعلومات الخاصة بتسيير كل وظيفة من وظائف المؤسسة بهدف إبداء رأي فني محايد حول هذه المعلومات ومدى ملاءمتها في اتخاذ القرارات المختلفة، وهذا بالاستناد إلى معايير الكفاءة والفاعلية؛

3. **تدقيق الأهداف:** يقصد به التحقق أن أهداف المؤسسة الموضوعة سلفا قد تحققت فعلا والهدف من هذا التدقيق هو تحسين الأداء؛

4. **التدقيق القانوني:** يقصد به التأكد من تطبيق النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها الحكومة المختلفة وكذلك من تقييد المؤسسة بعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي؛

¹ عماري سمير، عمر ديلمي، دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، المنعقدة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة عمار تليجي بالأغواط، يومي 20، 21 نوفمبر 2013، ص 06.

² إدريس عبد السلام إشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، دار الكتب الوطنية، بنغازي، 2008، ص 21.

³ إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص 26.

5. **التدقيق الاجتماعي:** بعد أن أصبح من أهداف التدقيق تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه المؤسسات ظهر هذا النوع من التدقيق للتأكد من قيام المؤسسة بهذا الواجب.

المبحث الثاني: محددات العمل الميداني لمدقق الحسابات

تقوم عملية التدقيق على مجموعة من المعايير تحكم الكيفية التي تمارس بها هذه الوظيفة، وتعتبر وسيلة للحكم على مستوى الأداء المهني للمدقق كما أن عمل المدقق مضبوط بمجموعة من الحقوق والواجبات والأخلاقيات التي يتحمل على أساسها مجموعة من المسؤوليات.

المطلب الأول: معايير التدقيق الخارجي

من المقومات الأساسية لأية مهنة متطورة وجوب وجود معايير أو مستويات أداء معينة ومتعارف عليها بين الممارسين لهذه المهنة، وإلى جانب المعايير المتعارف عليها نجد المعايير الدولية التي جاءت لتنظيم المهنة وتوحيدها عبر كل دول العالم.

أولاً: معايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً

تعتبر معايير التدقيق بمثابة مفاهيم أساسية للتدقيق يسترشد بها المدقق في تقييم عمله للتأكد من أن مستوى أدائه المهني يتفق مع مستويات الأداء التي تلقا قبولاً عاماً بين أعضاء المهنة، وقد شملت هذه المعايير الجانب الشخصي والعام للمدقق، إضافة لتحديد مستويات العمل الميداني، ومستويات إعداد التقرير¹. ومن أبرز هذه المعايير تلك التي وضعها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والتي قسمت إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي:

1. المعايير العامة (الشخصية)

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية يحتاج إليها المدقق الخارجي لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق الخارجي².

أ. **معيار الكفاية في التأهيل العلمي والعملية:** يجب أن تتم عملية الفحص والتدقيق بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدر كافي من التأهيل العلمي بالإضافة إلى تدريب كافي وخبرة عملية تمكن المدقق من القيام بوظيفته خير قيام³. ولتحديد معيار الكفاءة لابد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العلمي والتأهيل العملي والتكوين المهني المستمر⁴.

¹ حازم هاشم الأوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، مرجع سابق، ص 93، 94.

² محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 49.

³ نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعلومات المالية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 46.

⁴ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، القاهرة، 2002، ص 52.

❖ **التأهيل العلمي:** معنى هذا أن يكون لدى المدقق مؤهلا جامعيًا في المحاسبة وكذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى، كالإلام بالجوانب السلوكية والإدارة مثل الاقتصاد والإحصاء؛

❖ **التأهيل العملي:** معنى هذا المعيار أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدقق قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف شخص مهني ذو خبرة؛

❖ **التكوين المهني المستمر:** على المدقق أن يلتحق بصفة إجبارية أو اختيارية بمختلف برامج التكوين المستمر عن طريق الملتقيات وفرص التكوين المختلفة، هذا حتى يقوم بتحديث معلوماته ومعرفة العلمية والعملية، وهذا ما يتيح له كذلك مواكبة آخر مستجدات المهنة.

ب. معيار الاستقلال (الحياد): تتبع أهمية هذا المعيار من أن مدى الثقة ودرجة الاعتماد على رأي المدقق الخارجي يتحددان بمدى استقلال وحياد المدقق في إبداء ذلك الرأي، فالأطراف ذات المصالح ومستخدمي القوائم المالية غالبًا ما تكون مصالحهم متعارضة إلى حد كبير، ومن تم فهي تحتاج إلى رأي فني محايد عن الأحوال المالية للمؤسسة، ومن تم يلجأ المدقق الخارجي باستمرار إلى تدعيم ذلك الاستقلال حتى لا يفقده مركزه أمام تلك الأطراف ذات المصلحة¹.

كما تتمثل الاستقلالية في نزاهة واستقامة ونضج المدقق، وتمتعه بكامل حقوقه المدنية وعدم تعرضه لعقوبات سابقة من جهة، كما عليه باعتباره الضامن للشرعية وصدق الحسابات، أن يكون مستقلا فعلا، أي يتمتع بكامل الحرية اتجاه أعضاء المؤسسة موضوع الرقابة، وأن لا يشاركهم أعمالهم ولا يربطه بالمؤسسة عقد عمل².

ج. معيار بذل العناية المهنية اللازمة: يهدف هذا المعيار إلى تحديد المسؤولية ونطاق المسائلة سواء المهنية أم القانونية لعمل المدقق، ويتطلب هذا المعيار أن يقوم المدقق ببذل العناية المهنية المناسبة في سبيل الوصول إلى نتيجة التدقيق التي يعبر عنها في تقريره، وبما أن المدقق يكون مسؤولًا أمام الجهة التي تكلفه (توكله) بعملية التدقيق، فإن عليه أن يبذل الجهد المناسب في عملية التدقيق، وبما يتمكن من خلاله أن يثبت لتلك الجهة عدم تقصيره وبالتالي عدم مسؤوليته عن أي ضرر يمكن أن يصيب تلك الجهة³.

ولقد حددت الدراسات الشروط العامة التي يتعين توافرها في المدقق الحكيم والحذر، والتي من بينها⁴:

¹ محمد سمير الصبان، المراجعة الخارجية، مرجع سابق، ص ص 59، 60.

² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 38.

³ زياد هاشم السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، مجلة جامعة الانتار للعلوم الاقتصادية والإدارية المجلد 4، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل العدد 7، 2011، ص 303.

⁴ محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص ص 82، 83.

- ❖ أن يحاول باستمرار الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة والتي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنظورة والتي تلحق الضرر بالآخرين؛
- ❖ أن يأخذ في الاعتبار أي ظروف غير عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث، وذلك سواء عند تخطيط عملية التدقيق أو أثناء تنفيذ عمليات الفحص؛
- ❖ العمل على إزالة أي شكوك أو استفسارات لديه تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي؛
- ❖ أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل والذي قد يوضح خطورة التعامل مع بعض العاملين أو الأقسام أو في مجال بعض أنواع العمليات أو بالنسبة لبعض مفردات الأصول داخل المؤسسة؛

2. معايير العمل الميداني

من المعروف أن معايير العمل الميداني الثلاث هي المعايير التي تحكم سلوك مدقق الحسابات في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، من خلال تخطيط وتقسيم العمل والإشراف على المساعدين وتقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية وجمع وتقييم الأدلة الكافية والملائمة¹.

كما تتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية تخطيط وتنفيذ جمع أدلة الإثبات الفعلية. وتتخصر هذه المعايير في ثلاثة معايير هي²:

- أ. **التخطيط والإشراف**: يجب تخطيط التدقيق بشكل كاف، فضلا عن توافر إشراف مناسب على أعمال المساعدين إن وجدوا؛
- ب. **دراسة نظام الرقابة الداخلية**: يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بطريقة مناسبة، لتقرير الاعتماد عليه، ولغرض تحديد المدى الملائم للاختبارات اللازمة، والتي سنتقيد بها إجراءات التدقيق؛
- ج. **الحصول على أدلة الإثبات الكافية**: ضرورة الحصول على أدلة إثبات كافية ومقنعة، من خلال الفحص والجرد والملاحظة والاستفسارات والمصادقات، وذلك لغرض تكوين أساس معقول لإبداء الرأي حول القوائم المالية الخاضعة للتدقيق.

3. معايير إعداد التقرير: وتشتمل هذه المعايير على أربعة معايير هي³:

- أ. **عرض القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها**: يجب أن ينص التقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما؛
- ب. **الثبات على التطبيق**: يفترض المدقق ثبات المبادئ والإجراءات التي قامت المؤسسة تحت التدقيق بتطبيقها، ما لم يرد في التقرير عكس ذلك؛

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013، ص 11.

² حازم هاشم الألويسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، مرجع سابق، ص 95.

³ نفس المرجع، ص ص 95، 96.

ج. الإفصاح الكافي: يفترض أن تفصح القوائم المالية عن معلومات كافية معقولة، ما لم يرد في التقرير عكس ذلك؛

د. إبداء الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة: يجب أن ينص التقرير إما على رأي المدقق في القوائم المالية كوحدة واحدة، أو التأكيد بأن مثل هذا الرأي لا يمكن إبدائه، وفي حالة عدم إمكان إبداء رأي شامل، فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك. وفي كل الأحوال يرتبط اسم المدقق بالقوائم المالية، فإن التقرير يجب أن يتضمن إشارة واضحة إلى خصائص فحص المدقق - إن وجدت - ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

ثانياً: المعايير الدولية للتدقيق الخارجي

ما من مهنة إلا ولها قواعدها وأصول ممارستها، ومهنة التدقيق كغيرها من المهن الأخرى لها قواعد وأصول الممارسة الخاصة بها، وقد بقيت تلك القواعد وأصول الممارسة إلى وقت قريب في حكم المتعارف عليه بين ممارسي هذه المهنة. ونظراً لأهمية مهنة التدقيق وبالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات الحسابية، ومع ظهور فكرة العولمة وتحرير التجارة بدأ التفكير جدياً في إيجاد قواعد وأصول الممارسة لمهنة التدقيق متعارف عليها دولياً لتحل محل قواعد وأصول الممارسة المهنية المعمول بها إقليمياً¹.

تعددت الجهات التي قامت وتقوم بإصدار معايير التدقيق الدولية ومن بينها الإتحاد الدولي للمحاسبين واللجنة الدولية لمهنة التدقيق.

1. الإتحاد الدولي للمحاسبين: هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تم تأسيسه في عام 1977، وتتلخص مهمته في خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق ترسيخ وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة وتعزيز التقارب الدولي لهذه المعايير².

2. اللجنة الدولية لمهنة التدقيق: تعتبر هذه اللجنة من اللجان الدائمة السبع التابعة إلى مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين، ويتم اختيار أعضاء اللجنة من الذين يتم ترشيحهم من قبل هذه الهيئات للدول التي تم اختيارها من قبل مجلس الإتحاد لعضوية اللجنة وتسعى اللجنة إلى تحقيق الأهداف التالية³:

أ. إصدار معايير دولية للتدقيق؛

ب. إصدار إرشادات على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.

¹ بوقابة زينب، مرجع سابق، ص 28.

² الإتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن)، دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المكتبة الوطنية، إصدارات عام 2010، ص 03.

³ حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، مرجع سابق، ص 344.

تحتوي نصوص المعايير الدولية للتدقيق على جانبين مترابطين: الأول هو المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية للتدقيق، والثاني هو الإرشادات ذات العلاقة بموضوع المعيار والتي تكون على شكل شروح وإيضاحات ومعلومات أخرى¹.

وقد أصدرت لجنة ممارسات التدقيق الدولية مجموعة من المعايير في فترات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية، تم أعاد الإتحاد تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطها بمراحل عملية التدقيق². وتتمثل هذه المعايير في³:

- ❖ المجموعة الأولى: 100 – 199 الأمور التمهيدية؛
- ❖ المجموعة الثانية: 200 – 299 المبادئ العامة والمسؤوليات؛
- ❖ المجموعة الثالثة: 300 – 499 تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء؛
- ❖ المجموعة الرابعة: 500 – 599 أدلة الإثبات؛
- ❖ المجموعة الخامسة: 600 – 699 الاستفادة من عمل الآخرين؛
- ❖ المجموعة السادسة: 700 – 799 نتائج وتقرير التدقيق؛
- ❖ المجموعة السابعة: 800 – 899 المجالات المتخصصة؛
- ❖ المجموعة الثامنة: 1000 – 1100 البيانات الدولية لمهنة التدقيق.

المطلب الثاني: حقوق وواجبات المدقق الخارجي

تنص أغلب القوانين الخاصة بمهنة التدقيق على الحقوق التي يتمتع بها المدقق، وكذلك على الواجبات التي يجب عليه الالتزام بها.

أولاً: حقوق المدقق الخارجي

بعد أن تطورت مهنة التدقيق من الفحص الشامل للدفاتر والسجلات إلى الفحص الإنتقادي المنظم لإبداء الرأي الفني المحايد لنتائج الفحص للحكم على مدى سلامة أداء الإدارة لكونه الرقيب والراعي لحقوق الأطراف المعنية بالمؤسسة، وللقيام بتلك المهمة يجب أن يتمتع مدقق الحسابات ببعض الحقوق التي تمكنه من القيام بذلك⁴.

¹حازم هاشم الألوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق المراجعة إجرائياً، الطبعة الأولى، دار الكتب الوطنية، بنغازي، 2006، الجزء الثاني، ص 344.

²حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، 2009، الجزء الأول، ص ص 66، 68.

³ أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكد وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ص ص 551، 553.

⁴محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 73.

يمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسية للمدقق الخارجي فيما يلي¹:

1. **حق الإطلاع:** من حق المدقق الإطلاع على جميع دفاتر المؤسسة وسجلاتها ومستنداتها، وفي طلب البيانات والإيضاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها لأداء مهمته. وله كذلك أن يتأكد من صحة إجراءات وأعمال المؤسسة والاطلاع على جميع مستنداتها ومحركاتها ووثائقها ومراسلاتها؛
2. **حق طلب البيانات والإيضاحات:** يعد هذا الحق مكملاً لحق الإطلاع، حيث قد يجد المراجع أثناء قيامه بعمله أنه في حاجة للحصول على بعض البيانات والإيضاحات والتفسيرات من إدارة موظفي المؤسسة لتأييد واستكمال نتائج عمله، ومن تم فمن حقه الحصول على تلك البيانات والإيضاحات بدون أي إبطاء أو تعطيل؛
3. **حق تحقيق موجودات المؤسسة والتزاماتها:** لاشك أن الغرض من عملية التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية، وللوصول إلى ذلك فقد منح للمدقق حق القيام بجميع الإجراءات التي يستطيع من خلالها تحقيق موجودات والتزامات المؤسسة تحت التدقيق؛
4. **حق دعوة الهيئة العامة:** تعطي بعض التشريعات الحق لمدقق الحسابات دعوة الجمعية العامة للمساهمين إذا وجد المدقق أن هناك ظروفاً تستدعي توجيه مثل هذه الدعوة، كمخالفة المديرين للقانون أو نظام المؤسسة، أو اتخاذ بعض التصرفات التي تسيء إلى مركز المؤسسة المالي؛
5. **حضور اجتماعات الهيئة العامة للمساهمين:** يحق للمدقق حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوب عنه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير التدقيق وعرضه وحضور مناقشته والرد على استفسارات قد يثيرها الأعضاء حول بعض نقاط أو جوانب التقرير؛
6. **حق مناقشة اقتراح عزله:** يحق لمدقق الحسابات مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة، كذلك يحق له مناقشة اقتراح عزله والرد والدفاع عن موقفه أمام الجمعية العمومية للمساهمين؛
7. **حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية:** يحق للمدقق إذا وجد أنه لا يستطيع الحصول على كافة البيانات والإيضاحات التي يراها ضرورية لمزاولة عمله، أو في حالة ارتكاب العديد من الأخطاء أو عدم انتظام الدفاتر الممسوكة من قبل المؤسسة، الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطع تكوين رأي بشأنها لأي سبب من الأسباب.

¹ أنظر:

- حازم هاشم الآلوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، ص ص 140، 142.
 - محمد السيد سرايا، ص 62.
 - محمد فضل مسعد، ص 75.
 - بوقابة زينب، ص 47.

ثانياً: واجبات المدقق الخارجي

تتمثل فيما يجب أن يقوم المدقق به من أعمال مختلفة لإنجاز برنامج تدقيق على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال¹. ومن أهم هذه الواجبات ما يلي:

1. تدقيق أعمال المؤسسة: يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات أستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي المؤسسة؛

2. ضرورة التزام المدقق بمعايير التدقيق المقبولة والمتعارف عليها عند تنفيذه لعملية التدقيق: تمثل معايير التدقيق الإطار العام لعملية التدقيق والتي يجب أن تطبق كاملة، وأي مخالفة لهذه المعايير قد تضع المدقق محل المساءلة القانونية من قبل الغير أو المساءلة المهنية من قبل أعضاء المهنة، وعلى المدقق أن يضمن أوراق عمله بالأدلة والبراهين الدالة على إتباعه وتمسكه بهذه المعايير²؛

3. ضرورة تقديم المدقق لتقريره مكتوباً: يجب على المدقق أن يقدم تقريره مكتوباً، حيث يبين فيه رأيه حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة محل التدقيق، كما يجب أن يكون التقرير مشتملاً على جميع مكوناته³؛

4. حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين: يجب على مدقق الحسابات حضور اجتماع الهيئة العامة للمساهمين حتى يتمكن من مناقشة تقريره والتأكد من محتوياته ويقوم مدقق الحسابات بعرض قائمة المركز المالي والحسابات الختامية لمناقشتها والتصديق عليها وكذلك الموافقة على اقتراح توزيع الأرباح الذي تم من قبل إدارة المؤسسة⁴؛

5. ضرورة التزام المدقق بقواعد قانون المهنة: يجب على المدقق أن يلتزم بقواعد قانون المهنة وآدابها وسلوكها في كل ما يتعلق بعمله كمدقق⁵.

المطلب الثالث: مسؤوليات المدقق الخارجي

تشير معايير التدقيق المتعارف عليها إلى أنه يجب على مدقق الحسابات بذل العناية المهنية الواجبة أثناء تأدية عملية التدقيق، وإن عدم قيامه بواجباته على أكمل وجه قد يعرضه إلى ثلاثة أنواع من المسؤولية التي قد يواجهها من مالكي المؤسسة أو إدارتها أو من الأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية وتقريره المرفق معها وهي المسؤوليات المدنية والجنائية والتأديبية.

¹كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2002، ص ص 212، 213.

²إدريس عبد السلام إشتيوي، مرجع سابق، ص 54.

³بوقابة زينب، مرجع سابق، ص 48.

⁴محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 78.

⁵بوقابة زينب، مرجع سابق، ص 48.

أولاً: المسؤولية المدنية

تنتج المسؤولية المدنية لمدقق الحسابات عن أضرار لحقت إما بالعميل أو طرف ثالث أو امتناع المدقق عن تنفيذ العقد لإلحاق الضرر أو عدم الوفاء بالتزام نشأ عن سياسات اجتماعية أو سياسات اجتماعية وشروط العقد معا. كذلك يعتبر المدقق مسئول أمام الطرف الثالث عن الغش و الإهمال¹.

وبناء على هذا يمكن تقسيم المسؤولية المدنية التي يتحملها مدقق الحسابات إلى نوعين²:

1. مسؤولية المدقق اتجاه العميل: إن مدقق الحسابات مسئول من الناحية القانونية اتجاه العميل الذي يدقق حساباته، ويحكم العلاقة بين المدقق والعميل العقد المبرم بينهما أو أية مستندات أو خطابات أخرى تحدد طبيعة العملية، كما يتحمل المدقق مسؤولية الإخلال بأحكام هذا العقد خاصة فيما يتعلق بالإهمال والتقصير في تنفيذ شروطه، وهذا النوع من المسؤولية يسمى "المسؤولية التعاقدية".

2. مسؤولية المدقق اتجاه الطرف الثالث: يعتبر المدقق مسئولا اتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد واضح بينهما، ففي معظم الحالات التي تعرض لها المراجعين للمحاكمة كانت الأسباب الرئيسية هي فشل المدقق في بذل العناية المهنية الواجبة للقيام بالأعمال الموكلة إليه، وهذا النوع من المسؤولية يسمى "المسؤولية التقصيرية"

إن تحقق المسؤولية المدنية تعاقدية كانت أو تقصيرية يتطلب توافر ثلاث أركان هي³:

- أ. حصول إهمال وتقصير من جانب مدقق الحسابات في أداء واجباته المهنية؛
- ب. وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير مدقق الحسابات؛
- ج. رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المدقق.

ثانياً: المسؤولية التأديبية

تتعلق هذه المسؤولية بالأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة، حيث يجب على المدقق أن لا يتصرف بشكل يسيء إلى سمعته المهنية. فكل مهنة ومنها التدقيق له منظمات مهنية تقوم بتحديد القواعد الأخلاقية وآداب السلوك المهني لأعضاء المهنة⁴.

ومن الأمثلة عن الأعمال المخلة بأخلاقيات وكرامة المهنة ما يلي⁵:

¹ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 85.

² بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011 - 2012، ص 52.

³ يوسف محمد جربوع، مدى مسؤولية مراجع الحسابات المستقل من استخدام عمل الآخرين في عملية المراجعة وفق معايير المراجعة الدولية، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 2 تشرين أول/ تشرين ثاني، 2003، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية غزة، ص 05.

⁴ عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2009 - 2010، ص 60.

⁵ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 216.

1. إخفاء المدقق حقائق مادية معينة عرفها عند التدقيق؛
 2. تقديم بيانات مضللة وغير حقيقية؛
 3. إخفاء أي تلاعب أو تحريف في المستندات أو السجلات أو الدفاتر؛
 4. إذا أبدى رأياً معيناً غير الحقيقة لمناقشة أحد المسؤولين؛
 5. إذا لم يضمن تقريره كل الانحرافات التي كشف عنها.
- ولا تقوم المسؤولية التأديبية إلا بتوفر ركنين مادي ومعنوي¹:

1. **الركن المادي**: يتمثل في الجانب الإيجابي أو السلبي الذي يصدر من المدقق فإذا لم يوجد خطأ ولم يثبت إخلاله بواجبه الوظيفي أو التزامه المهني فلا يمكن مساءلته تأديبياً وتقوم الجريمة التأديبية بمجرد وقوع الخطأ الوظيفي أو المهني ولو لم يقع ضرر فعلي يترتب عليه مسؤولية تأديبية وعلى ذلك فإن الضرر ليس ركناً في المسؤولية التأديبية بخلاف المسؤولية المدنية.
2. **الركن المعنوي**: لا يكفي صدور خطأ من المدقق حتى يحاكم تأديبياً بل لابد أن يصدر الفعل الخاطئ عن إرادة آثمة ولا يعني إن الخطأ التأديبي يكون دائماً متعمداً فهو قد يكون عمدياً أو غير عمدي كل ما هنالك أنه إذا ثبت التعمد أصبح ظرفاً مشدداً عند تقدير العقوبة.

ثالثاً: المسؤولية الجنائية

- وهي التي تتمثل في ارتكاب المدقق لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي يترتب عليها المسؤولية الجنائية للمدقق ما يلي²:
1. تأمر المدقق مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر نواحي القصور والإهمال في إدارة المؤسسة؛
 2. تأمر المدقق مع مجلس الإدارة في مجال اتخاذ قرارات معينة في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن في حقيقتها فيها كل الضرر بمصلحة المؤسسة أو المساهمين؛
 3. إغفال المدقق وتغاضيه عن بعض الانحرافات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة وعدم تضمين تقريره ذلك خوفاً على مصالحه الشخصية دون مصلحة باقي الأطراف في المؤسسة؛
 4. الكذب في كتابة تقريره أو في شهادته أمام الجمعية العامة للمساهمين عند مناقشة جوانب هامة وخطيرة بالنسبة لنشاط المؤسسة ومصالح المساهمين؛
 5. ارتكاب الأخطاء والمخالفات الجسيمة بما يضر بمصالح المؤسسة ومن ذلك إفشاء بعض أسرار المؤسسة في مجالات مختلفة إلى المؤسسة المنافسة لغرض أو لآخر يخص المدقق شخصياً.

¹ نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص 95.

² محمد السيد سرياء، مرجع سابق، ص 67.

المطلب الرابع: مبادئ وقواعد السلوك المهني

تعبر كلمة "مهني" عن المسؤولية التي يتحملها الفرد اتجاه المستفيدين من خدماته وذلك من خلال الالتزام بالسلوك الشريف حتى لو كان ذلك على حساب مصلحته الخاصة، من هنا فالمدقق كمهني يتحمل المسؤولية تجاه العميل والزلاء والمجتمع من خلال الالتزام بمبادئ وقواعد السلوك المهني.

أولاً: مبادئ السلوك المهني

أشار دليل السلوك المهني الصادر من مجمع المحاسبين الأمريكيين إلى مجموعة من المبادئ والقواعد الأساسية التي يجب على الأعضاء والممارسين القيام بها وهي¹:

1. **الاستقامة:** على المدقق أن يكون مستقيماً ومخلصاً خلال عمله؛
2. **الموضوعية والاستقلال:** يجب على المدقق أن يكون موضوعياً وعادلاً ولا يسمح لأي تأثير أن يغير من طبيعة ما يقوم به، على أن لا يسمح لأي مؤثر خارجي بأن يبعده عن موضوعيته؛
3. **الكفاءة والعناية المهنية:** يجب على المدقق عند قبول أي عمل أو مهمة تدقيق أن يتأكد من مدى قدرته وكفاءته على القيام بها، وأن هناك درجة من الكفاءة المطلوبة والضرورية من أجل إنجاز هذه المهمة أو العمل، وعليه أن يعرف أن المعرفة والخبرة والمهارة سوف يتم استخدامها بطريقة منطقية وبعناية ودقة متناهيتين. كما يجب على المدقق أن يحجم عن قبول أي عمل أو الاستمرار به إذا لم يتوفر لديه الكفاءة والقدرة على إنجاز هذا العمل إلا إذا توافرت النصيحة المهنية والمساعدة التي تؤكد أن المهمة الموكولة إلى المدقق سوف يتم إنجازها وبطريقة مقنعة وجيدة؛
4. **السلوك المهني:** يجب على المدقق أن يتصرف وأن يسلك أسلوب تعامل يتوافق وينسجم مع السمعة الجيدة والتي تتمتع بها المهنة، وأن يبتعد عن أي سلوك قد يؤدي إلى ظهور صورة سيئة عن المهنة.
5. **المعايير الفنية المناسبة:** على المدقق التقيد أثناء عمله بالمعايير المهنية الخاصة بمهنة تدقيق الحسابات والموضوعية بمعرفة اللجان والهيئات المهنية المتخصصة؛
6. **السرية:** يجب على المدقق الاحتفاظ بأسرار مهمته المكلف بها، ولا يفصح بها إلا في حالات معينة تقتضيها الظروف ولجهات لها الحق الرسمي في الإطلاع على الأسرار.

¹ أنظر:

- حسين القاضي حسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية، مرجع سابق، ص 49.
- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص ص 109، 110.

ثانياً: قواعد السلوك المهني

قواعد السلوك المهني هي معايير تمثل الحد الأدنى للسلوك الأخلاقي الذي يجب على المراجعين الالتزام به أثناء الممارسة المهنية، ونظراً لطبيعة الإلزامية لقواعد السلوك المهني يشير العديد من ممارسي المهنة إلى أنها تمثل ميثاق السلوك المهني¹.

1. **الاستقلالية ورفي الخلق والموضوعية:** ويتطلب هذا المبدأ أن يحافظ المحاسب القانوني دائماً على موضوعيته ورفي خلقه واستقلاله عن عميل التدقيق؛

2. **الكفاءة والمعايير الفنية:** يجب على المدقق دائماً مراعاة المعايير الفنية للمهنة والسعي إلى تطوير كفاءة وجودة الخدمات التي يقدمها لعملائه؛

3. **المسؤولية اتجاه العميل:** يجب أن يكون المدقق عادلاً وصریحاً في علاقاته بالعميل مع تقديم خدماته له بعناية مهنية رفيعة خدمة لمصالحه بشكل يتسق مع مسؤوليته المدقق نحو المجتمع بشكل عام²؛

4. **المسؤوليات والممارسات الأخرى:** وتتضمن ما يلي³:

أ. **الأعمال المخلة والمعيبة:** يتعين على المدقق عدم القيام بأي عمل يعتبر مخالفاً لقواعد السلوك المهني ويضر بالمهنة ككل؛

ب. **الإعلان:** لا يجوز لمزاولي المهنة أن يحصل على العملاء من خلال الإعلان والذي يعتبر ممنوعاً؛

ج. **العمولات:** يتعين على المدقق ألا يسدد أي عمولات بغرض الحصول على العملاء أو أن يحصل على عمولات لأي غرض. ولا يشمل ذلك المدفوعات لشراء مكاتب التدقيق أو مدفوعات الإحالة على التقاعد التي تسدد إلى مزاولي المهنة السابقين؛

د. **الوظائف المتنافسة أو المتعارضة:** ويعني ذلك أن مزاولي المهنة يتعين عليهم عدم قبول أي عمل أو الارتباط بأي وظيفة في أي مؤسسة مما يضعف موضوعيته في تقديم الخدمات المهنية أو في دوره كأحد المسؤولين في تدعيم وتحسين المهنة؛

هـ. **شكل مكتب المدقق واسمه:** يمكن لمزاول المهنة، مزاوله مهنته سواء كمالك أو أحد العاملين في مكتب التدقيق، وذلك على أن يتخذ المكتب شكل المؤسسة الفردية أو شركة الأشخاص أو المؤسسة المهنية والتي تتوافق مع الشروط والتشريعات المحددة لخصائصها.

¹بوسنة حمزة، مرجع سابق، ص 49.

²وليد توماس، أمرسون هنكي، ترجمة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، السعودية، 1989، ص ص 178، 179.

³شريفة علي حسن، عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص ص 151، 152.

المبحث الثالث: مسار تنفيذ عملية التدقيق

يعتبر مسار تنفيذ عملية التدقيق عبارة عن الخطوات التي من خلالها يقوم المدقق بتنفيذ عملية التدقيق فعلا ولذلك يجب تصميم منهجية تدقيق واضحة تتطلب عملية التخطيط على شكل برامج يتم إتباعها لتنفيذ عملية التدقيق وسنتطرق من خلال هذا المبحث إلى المسلك العام لعملية التدقيق وفق أربع خطوات نوضحها فيما يلي.

المطلب الأول: قبول المهمة وتخطيط عملية التدقيق

قبل أن يقوم المدقق بتخطيط عملية التدقيق، لابد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبول المهمة، ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر، كتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية التدقيق، أي معرفته بالمهمة قبل وقت كاف، ما يتيح أيضا للمدقق فرصة تقادي التعامل مع أشخاص تتفصم الأمانة والاستقامة، وحتى يتفادى هذا لابد أن يفحص بدقة سمعة العميل المتوقع.

أولاً: الخطوات التمهيديّة

عند قيام المدقق بعملية تدقيق جديدة تكون معرفته بالمؤسسة قليلة إذ لم تكن معلومة، لذلك عليه اتخاذ مجموعة من الخطوات قبل مباشرة تنفيذ عملية التدقيق¹. وتتمثل هذه الخطوات في:

1. التأكد من صحة تعيينه مدقق للحسابات: وهنا نرى أن شرط التعيين وإجراءاته تختلف باختلاف الشكل

القانوني للمؤسسة موضوع التدقيق كما أن طرق التأكد والتحقق من صحة التعيين تختلف تبعاً لذلك؛

2. الاتصال بالمدقق السابق: وهي قاعدة من قواعد آداب السلوك المهني، فيتحرى منه عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقالته، فقد يجد من المبررات والأسباب ما يمنعه كمهني محايد من قبول المهمة المعروضة عليه².

3. اتصالات أولى مع المؤسسة محل التدقيق: إذ يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوار معهم ومع من يشتغل معهم، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها، وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكرارها³؛

4. فحص وتقييم النظام المحاسبي: يقوم المدقق بدراسة النظام المحاسبي المطبق فعلا في المؤسسة وفق

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 1999، ص 207.

² محمد أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010-2011، ص 29.

³ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 69.

مجموعة من العناصر أهمها¹:

أ. المخطط المحاسبي الوطني والقطاعي؛

ب. كيفية القيد والترحيل؛

ج. دقة السجلات وكفائتها؛

د. استخلاص أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة؛

هـ. طرق الاهتلاك المنتهجة؛

و. طريقة تقييم المخزونات؛

ز. العمليات بالعملة الصعبة إن وجدت.

5. الإطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية الخاصة بفترات سابقة: وهنا يتعرف على المركز

المالي للمؤسسة ونوعية التقارير السابقة لأن هذا يساعد في رسم خطة عمله وتفصيلها، وعليه أن يفحص أي تحفظات وردت بتقرير المدقق السابق أو تقرير مجلس الإدارة²؛

6. فحص مركز المؤسسة من الناحية الضريبية: ويقوم المدقق بذلك ليقنتع بكفاية الاقتطاعات الضريبية حتى يتأكد من صحة البيانات الواردة بالقوائم المالية³؛

7. دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: وهذه أهم الخطوات، فقد تحولت عملية التدقيق من كاملة تفصيلية إلى إختبارية تقوم على أسلوب العينات الإحصائية والاختبارات وتتوقف كمية الاختبارات وحجم العينات على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المستعمل⁴.

ثانياً: مخطط التدقيق

يمثل مخطط التدقيق خطة عمل المدقق والتي سيتبعها في تدقيق الدفاتر والسجلات وما تحويها من بيانات، تحتوي هذه الخطة على الأهداف الواجب تحقيقها، والخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق هذه الأهداف، والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة، والشخص المسئول عن تنفيذها. وعلى المدقق وضع النقاط التالية نصب عينه وهو يصمم مخطط التدقيق⁵:

1. التقيد بنطاق عملية التدقيق كاملة كانت أو جزئية، لأن لكل منها خطوات معينة كفيلة بتحقيقها؛

¹ محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص 29.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مرجع سابق، ص ص 209.

³ نفس المرجع، ص 210.

⁴ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مرجع سابق، ص 210.

⁵ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص ص 152، 153.

2. مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية الموجودة بالمؤسسة، حيث على ضوء درجة الكفاءة تلك، يتحدد نطاق عملية التدقيق؛

3. الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها لأن التدقيق وسيلة وليس غاية لحد ذاته، فيجب أن يتيح المخطط تحقيق تلك الأهداف؛

4. استخدام وسائل التدقيق التي تمكن المدقق من الحصول على قرائن قوية في حجبتها؛

5. إتباع طرق التدقيق التي تلائم ظروف كل حالة، فلكل مؤسسة ظروفها الخاصة والتي على ضوءها يقوم المدقق بإعداد مخطط التدقيق الملائم؛

والمخطط ليس سردا للخطوات إلي سنتبع في التدقيق، بل خطة محكمة الأطراف لتحقيق أهداف معينة وفق مبادئ ومستويات متعارف عليها بين ممارسي المهنة.

لا يمكن وضع مخطط موحد للتدقيق بكافة أنواعه بحيث يطبق على المؤسسات المختلفة أو حتى المتماثلة وذلك بسبب اختلاف الظروف الخاصة بكل مؤسسة والتي تميزها عن غيرها، ويمكن القول أن هناك نوعين من برامج التدقيق هما:

1. برامج تدقيق ثابتة أو مرسومة مقدما: وهي نماذج مطبوعة ثابتة حاوية لكل الخطوات يطلب من مساعدي المدقق التقيد بها مع تعديلها في نقطة أو أكثر في ضوء ما يحصل عليه من بيانات ومعلومات من المؤسسة، ولهذه البرامج مزايا عديدة أهمها¹:

أ. أنها تعتبر تعليمات صريحة واضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها؛

ب. أنها ضرورية في المؤسسات الكبيرة لإحكام خطة العمل؛

ج. أنها تمكن بل تساعد على تقسيم العمل بين المدقق ومساعديه كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه؛

د. أنها تطمئن المدقق إلى عدم السهو عند اتخاذ بعض الإجراءات أو الخطوات الضرورية، كما تحول دون التكرار لبعض الخطوات؛

هـ. يعتبر البرنامج سجلا كاملا بما قام به المدقق بأدائه وبذلك يستخدم كدليل في حالة المنازعات، كما يستخدم كأداة مراقبة للمساعدين؛

و. أخيرا، فإن هذا النوع يعتبر أساسا لعمليات التدقيق في الأعوام المقبلة ونواة لها.

ولكن بالرغم من هذه المزايا، يعاب على هذا النوع من البرامج أنه قد يحول خطوات التدقيق إلى عمليات روتينية، ومحددة لقدرة المتدرب على الابتكار والتجديد، ولكن يمكن تفادي هذا العيب إذا ما شجع المدقق موظفي مكتبه دوما وعلى إبداء ملاحظاتهم على تلك البرامج الموضوعية، واقتراح التعديلات التي

¹خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، مرجع سابق، ص ص 212.

يرونها مناسبة، كذلك على المدقق أن يقوم بتدقيق البرنامج الثابت هذا بين الفينة والأخرى ليدخل عليه ما يراه مناسباً من التعديلات¹.

2. برامج تدقيق متدرجة: تتمثل في تحديد الخطوط الرئيسية لعملية الفحص والتدقيق، وترك الخطوات التفصيلية الواجب إتباعها وكمية الاختبارات إلى ما بعد الشروع في عملية التدقيق، أي يتم أثناء القيام بعملية التدقيق. ويمكن هذا النوع الموظفين من استغلال خبراتهم والتماشي مع الظروف المحيطة بهم، وأهم ميزة في هذا النوع من البرامج هو كونه يسمح للقائمين بأعمال التدقيق من التفاعل مع الظروف التي قد تطرأ خلال القيام بعملية التدقيق، دون شروط أو قيود مسبقة قد تحد من فعالية الحلول².

ثالثاً: الإشراف على مهمة التدقيق

معنى الإشراف في التدقيق هو متابعة المدقق لعملية التدقيق وتقسيمه للمهام بين أعضاء فرقته كل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه، دون تفويض السلطة لهم أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم. بل هو مطالب بالاطلاع المستمر على الأعمال التي يقومون بها، باعتباره المسئول والمعني الأول بعملية التدقيق يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي³:

1. توجيه المدققين نحو تحقيق أهداف التدقيق؛
2. حرصه على أن تسند كل مهمة من مهام التدقيق إلى الشخص القادر على إنجازها بكفاءة؛
3. إزالة ما قد ينشأ من اختلاف في وجهات النظر بين فريق التدقيق؛
4. ترتيب المهام حسب الأولويات؛
5. فحص العمل المنتهي، وفحص وتحليل الأداء اليومي لأفراد فرقة التدقيق بغرض الاستغلال الأمثل للطاقات؛
6. حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدین لتفادي العجز أو الزيادة؛
7. حرصه على احترام عاملي الوقت والتكلفة، من خلال التوجيه المستمر للمساعدین لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم؛
8. طرح عاملي التحفيز المادي والمعنوي (الترقية) على المساعدین بغرض الاستفادة من كل مؤهلاتهم.

رابعاً: أوراق العمل

تعتبر أوراق العمل دليلاً مادياً فعلياً عن الوقت المستغرق في عملية التدقيق، لذا بات من الضروري على أي مدقق الاهتمام بهذه الأوراق لاعتبارها ركيزة أساسية لكتابة التقرير.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 212، 213.

² محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص 31.

³ زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق، ص 79.

تم تعريف أوراق العمل على أنها " تشمل كافة الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل، والطرق والإجراءات التي اتبعها، والنتائج التي توصل إليها، وبواسطتها يكون لدى المدقق الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير والقرائن لمدى الفحص الذي قام به، والدليل على اتباع العناية المهنية أثناء عمليات الفحص¹.

تعتبر أوراق العمل ملكا للمدقق فقط دون غيره، ويجب أن يحافظ على سرية المعلومات والمستندات التي حصل عليها أثناء عملية التدقيق، ويتم الاحتفاظ بأوراق العمل في نوعين أساسيين من الملفات²: وتنقسم أوراق العمل إلى قسمين رئيسيين هما الملف الدائم والملف الجاري³:

1. الملف الدائم: هو ذلك الملف الذي يحتوي على معلومات تخص ونفيد أكثر من سنة مالية علما أن أكثر هذه المعلومات تم الحصول عليها عند البدء في التدقيق ولأول مرة، أي عند القيام بالزيارة الأولى للمؤسسة وعند التعيين.

2. الملف الجاري: يتعلق هذا الملف بالسنة الحالية، ويتضمن وثائق الدورة موضوع التدقيق مع أدلة الإثبات التي جمعها المدقق.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

سنتطرق إلى مفهوم الرقابة الداخلية أي تعريفها، أنواعها ومقوماتها بالإضافة إلى معرفة خطوات التقييم والطرق والأساليب المستعملة في ذلك.

أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية

تعددت التعاريف التي تناولت نظام الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها وبتعدد المعرفين له، لذلك سنورد بعض التعاريف المقدمة لنظام الرقابة الداخلية:

عرف مجلس خبراء المحاسبة الفرنسيين " نظام الرقابة الداخلية هو مجموع الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة، لتحقيق الهدف المتعلق بتأمين الحماية للأصول وكذا نوعية المعلومة، ومن جانب آخر ضمان تطبيق تعليمات الإدارة وتحسين النجاعة"⁴.

وعرفتها لجنة إجراءات التدقيق التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين نظام الرقابة الداخلية بأنه: خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة المؤسسة والتي تهدف إلى المحافظة

¹ محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 179.

² حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007، ص ص 212، 213.

³ هادي التميمي، مدخل إلى علم التدقيق، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 59.

⁴ محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص 34.

على أصول المؤسسة وضمان الدقة، وصحة المعلومات المحاسبية وزيادة درجة الاعتماد عليها، وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة¹.

ثانياً: أساليب تقييم نظام الرقابة الداخلية

يقوم المدقق الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية عن طريق مجموعة من الأساليب نذكرها فيما يلي:

1. أسلوب الاستقصاء (الاستبيان): يمكن أن يستخدم مدقق الحسابات قائمة الاستبيان المكتوبة كنوع من الوسائل التي يقوم من خلالها بتوثيق إجابات العميل حول الاستفسارات الموجهة له، ويتم تصميم نموذج الاستقصاء بأن تكون الإجابة إما (نعم) أو (لا) ويطبق أو لا يطبق، حيث أن إجابة نعم أو يطبق تشير إلى قوة نظام الرقابة الداخلية وإجابة لا أو لا يطبق تشير إلى ضعف النظام، يستطيع مدقق الحسابات استخدام طريقة الاستقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية لأكثر من سنة مالية، كذلك يفضل المدققين استخدام هذا النظام وذلك كونه يوفر في الوقت والجهد، ولا يتطلب الأمر منه ضرورة إعداد برنامج لفحص نظام الرقابة الداخلية في كل مرة يدقق أعمال المؤسسة².

2. أسلوب التقرير الوصفي: هو استعمال قوائم استقصاء أساسها ليس تقديم أسئلة لفحص النظام بالإجابة عليها بل أساسها أن يطلب المدقق من مساعده تقريراً يشرح فيه الإجراءات المتبعة في المؤسسة بالنسبة لكل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة وخط سير المستندات... إلخ وهي تناسب المؤسسات صغيرة الحجم، حيث يكون نظام الرقابة الداخلية محدداً وضعيفاً³.

3. خرائط التدفق: هي عبارة عن هيكل يحتوي على مجموعة من الأشكال والرموز التي تعبر كل منها عن جزء من نظام الرقابة الداخلية المحاسبية، حيث يستخدم هذا الهيكل في توضيح التدفق المتوالي لبيانات أو قرارات أو إجراءات معينة. وإذا أعدت خرائط التدفق بكفاءة فإنها سوف تعكس كل العمليات والتحركات والتدفقات وكافة الإجراءات الخاصة بكل ما يظهر على الخريطة، كما تعكس كيفية تحويل المستندات الأولية إلى معلومات محاسبية مثل دفتر الأستاذ العام⁴.

ثالثاً: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية

عند قيام المدقق بمهمته والتمثلة في دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، يلتزم بجملة من الخطوات

يمكن تلخيصها فيما يلي:

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 59.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 218.

³ نواف محمد عباس الرماحي، مرجع سابق، ص 187.

⁴ عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 95.

1. جمع الإجراءات: سواء كانت مكتوبة أو غير مكتوبة، يقوم المدقق بجمع المعطيات (القوانين المختلفة، طرق العمل...)، ومعرفة أكبر قدر ممكن من المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وذلك لتكوين بعض الآراء عن النظام ومقارنة ذلك ببعض المعايير، كما يتم استخراج بعض المعلومات من المجلات والأرشيف ووضع خرائط أو فحص بعض خرائط سير العمليات لبعض النظم المطبقة بالمؤسسة، فهذا يساعد على سير المعلومات بطريقة أفضل من الطرق الإنشائية والمتمثلة في تجميع إجابات من العاملين بالمؤسسة¹.

2. اختبارات الفهم والتطابق: تبين الأدبيات المحاسبية طريقة عمل كتبها الخبراء و المسؤولين لمعرفة سهولة أو صعوبة تطبيق الإجراءات، فليأكد المدقق من درجة الاعتماد، يجب أن تدعم باختبار النظام للتأكد من أن الإجراءات التي ذكرت والتي تمت ملاحظتها خلال مرحلة الفحص يتم تطبيقها بالفعل كما هو مذكور في خرائط سير العمليات، الوصف الكتابي، والمحادثات التي تمت مع المسؤولين والعاملين².

3. التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: بالاعتماد على الخطوتين السابقتين، يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي للمراقبة الداخلية باستخراجه، مبدئياً، لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير)، تستعمل هذه الخطوة، في الغالب، استمارات مغلقة. وعليه يستطيع المدقق في نهاية هذه الخطوة تحديد قوة النظام ونقاط ضعفه وذلك من حيث التصور، أي من الناحية النظرية للنظام محل الدراسة³.

4. اختبارات الاستمرارية: يتأكد المدقق من خلال هذا النوع من الاختبارات من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي للنظام نقاط قوة فعلا أي مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، كما أن اختبارات الاستمرارية ذات أهمية قصوى مقارنة باختبارات الفهم والتطابق لأنها تسمح للمدقق أن يكون على يقين بأن الإجراءات التي راقبها إجراءات مطبقة باستمرار ولا تحمل خلا، يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار المحتملة الوقوع عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة وفي كل مكان⁴.

5. التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر، يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره، وعند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف (ضعف التصور) التي توصل إليها عند تقييم الأولي لذلك النظام، وبالاعتماد على

¹ محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص 35.

² نفس المرجع، ص 35.

³ محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص 73، 74.

⁴ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 74.

النتائج المتوصل إليها (نقاط القوة ونقاط الضعف) يقدم المتدخل حوصلة في وثيقة شاملة مبينا أثر ذلك على المعلومات المالية مع تقديم اقتراحات قصد تحسين الإجراءات، وتمثل وثيقة الحوصلة هذه في العادة تقريرا حول المراقبة الداخلية يقدمه المدقق إلى الإدارة، كما تمثل إحدى الجوانب الإيجابية لمهمته¹.

المطلب الثالث: جمع أدلة الإثبات

عبر كل مرحلة من مراحل التدقيق يقوم المدقق بجمع الأدلة الكافية لاستبيان وتوضيح النتائج والقرارات التي تخص حالة المؤسسة، لكن الإلمام الجيد بأدلة الإثبات يتطلب اختيار التقنيات والوسائل الملائمة للأوضاع والتنسيق فيما بينها، وهنا يشير إلى أن خبرة وكفاءة المدقق تلعب دورا هاما في إدراك وفهم صحيح لوقائع المؤسسة.

أولاً: تعريف أدلة الإثبات

تعرف أدلة الإثبات في التدقيق بأنها كل ما يمكن أن يؤثر على حكم وتقدير المدقق فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية².

كما تم تعريفها بأنها المعلومات التي يحصل عليها المدقق للوصول إلى استنتاجات يعتمد عليها في تكوين رأيه عن القوائم المالية³.

كما يمكن تعريف أدلة الإثبات بأنها كل تلك الأسس أو الأساليب التي تساعد في تحويل الإدعاءات أو

الاعتقادات المزعومة إلى افتراضات مثبتة⁴.

ثانياً: أنواع أدلة الإثبات

هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات نذكرها فيما يلي⁵:

1. الوجود الفعلي: يعتبر الوجود المادي أو الفعلي من الأدلة والبراهين القوية في عملية التدقيق، فالوجود قرينة على صحة الأصل، ويستطيع المدقق أن يتحصل على درجة كبيرة من التأكد عند مشاهدة الأصل الموجود كالنقدية والبضاعة والأصول الثابتة الملموسة؛

2. المستندات: تعتبر المستندات من أكثر الأدلة - من حيث الكمية - التي يتعامل معها المدقق، لأنها تغطي جزءا كبيرا من عملية التدقيق. كما أنها تعتبر أكثر حجبة كدليل إثبات من أي نوع آخر من الأدلة.

¹ محمد أمين مازون، مرجع سابق، ص 36.

² بويكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2010 - 2011، ص 34.

³ هاني فرحان الزايغ، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2005 - 2006، ص 35.

⁴ زاهرة توفيق سواد، مرجع سابق، ص 151.

⁵ حازم هاشم الألوسي، المراجعة نظريا الجزء الأول، مرجع سابق، ص 266، 268.

بيد أن درجة حجيتها تتأثر إلى حد بعيد بإمكانية تزويرها أو تقليدها وكذلك مصدرها، وتجدر الإشارة إلى أن المستندات تنقسم إلى ثلاثة أنواع¹:

أ. مستندات معدة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها، كفاتير الشراء مثلاً؛

ب. مستندات معدة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها، كفاتير البيع وإيصالات القبض؛

ج. مستندات معدة ومستعملة داخل المؤسسة، كالدفاتر الحسابية على اختلاف أنواعها.

3. المجموعة الدفترية: تعتبر المجموعة الدفترية دليلاً أولياً في عملية التدقيق وذلك لحاجتها إلى أدلة أخرى تعززها والتمثلة في مستندات القيد الأولية. وتشمل المجموعة الدفترية كافة دفاتر الأستاذ - العامة والمساعدة - إضافة إلى كافة السجلات المحاسبية بأشكالها المختلفة؛

4. الشهادات المقدمة من الغير: وهذه الشهادات تعني موافقة الغير أو اعتراضه على مدى صحة أرصدة حساباتهم كما هي مفيدة بدفاتر المؤسسة، مثال ذلك المصادقات المرسلة إلى المدينين، وتعتبر هذه الشهادات مصادر لأدلة الإثبات عند تقديمها من قبل الخبراء، وفي الحالات التي لا يتوقع من المدقق أن يكون لديه الاطلاع الواسع كالشخص المتدرب أو المؤهل لمزاولة مهنة أو حرفة أخرى، كالخبير في شؤون التأمين أو المهندس²؛

وتجدر الإشارة إلى أن هناك ثلاثة أنواع من المصادقات يمكن للمدقق استخدامها هي³:

أ. **مصادقات إيجابية:** في هذه الحالة يطلب من الطرف الآخر التقرير على خطأ الرصيد المبين في المصادقة؛

ب. **مصادقات سلبية:** في هذه الحالة يطلب من الطرف الآخر التقرير على خطأ الرصيد المبين في المصادقة وعدم التقرير في حالة صحته؛

ج. **مصادقات بيضاء:** في هذه الحالة يتم إعداد المصادقة بدون رصيد ويطلب من الطرف الآخر التقرير.

5. إقرارات الإدارة: يحصل المدقق على إقرارات تحريرية من الإدارة حول أمور جوهرية للقوائم المالية في حالة توقع عدم وجود أدلة إثبات أخرى كافية وملائمة. كما قد يطلب المدقق مثل هذه الشهادات لتوضيح بعض الأمور الغامضة أو لتفسير بعض الجوانب التي لا توضحها الأرقام المسجلة بالدفاتر⁴؛

¹ عبد الرؤوف جابر، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، بيروت، 2004، ص 52.

² حازم هاشم الألوسي، مرجع سابق، ص 669، 270.

³ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 138، 139.

⁴ حازم هاشم الألوسي، مرجع سابق، ص 270.

6. المحادثات الشفهية: تعتبر المحادثات الشفهية مع بعض المسؤولين والعاملين في المؤسسة من أدلة الإثبات المساعدة التي قد يتحصل المدقق عن طريقها على بعض المعلومات المفيدة، وميزة هذه الطريقة هي سهولة الحصول على معلومات عديدة في فترة زمنية قصيرة وبطريقة ميسرة، ولكن يعاب عليها أنه لا يمكن الاعتماد عليها بشكل كلي حيث قد يصعب التحقق منها واعتبارها كدليل إثبات¹؛

7. نظم الرقابة المحاسبية: تعتبر نظم الرقابة المحاسبية في حد ذاتها شكلا من أشكال الأدلة والبراهين في حالة التأكد من سلامتها وتطبيقها الفعلي، والهدف من وراء تقييم الرقابة الداخلية هو تحديد نطاق إجراءات التدقيق، واختبار حجم العينة التي سيقوم المدقق بفحصها، فكلما كان النظام دقيقا كلما صغر حجم العينة لذلك فإن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يعطي درجة من التأكيد للمدقق بأن البيانات والمعلومات التي تظهرها المستندات والدفاتر والسجلات يمكن الاعتماد عليها بشكل أولي في إبداء رأي فني محايد².

المطلب الرابع: إعداد التقرير

يعتبر تقرير المدقق المحصلة النهائية لعملية التدقيق، هذا الرأي يمثل القيمة المضافة لعملية التدقيق والذي يساعد مستخدمي معلومات القوائم المالية على اتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة.

أولاً: تعريف تقرير مدقق الحسابات

يمكن تعريف تقرير مدقق الحسابات بأنه عبارة عن " وثيقة مكتوبة تصدر من شخص توافرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة، وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد يعتمد عليه ويتضمن تقريره بإيجاز إجمال ما قام به من عمل، ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات، ومدى دقة ما تحويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي³.

ثانياً: عناصر ومحتويات تقرير المدقق

طبعا للمعيار الدولي رقم (13) تم تعديل العناصر الأساسية لتقرير المدقق حسب ما يلي⁴:

1. عنوان التقرير: يجب أن يكون لتقرير المدقق عنوانا مناسباً، ويفضل استخدام مصطلح " مدقق مستقل " في العنوان وذلك للتمييز بين تقرير المدقق والتقارير التي يتم إصدارها من قبل جهات وهيئات أخرى، مثل موظفي المؤسسة أو مجلس الإدارة أو من قبل مدققين آخرين غير خاضعين للشروط نفسها الملزمة للمدقق المستقل؛

¹ حازم هاشم الألوسي، مرجع سابق، ص 270.

² نفس المرجع، ص 271.

³ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 253.

⁴ بوقابة زينب، مرجع سابق، ص 61.

2. الجهة الموجهة لها التقرير: يجب أن يوجه التقرير بشكل مناسب بحسب ما تطلبه شروط الارتباط ولأنظمة المحلية، وعادة ما يوجه التقرير إلى المساهمين أو مجلس إدارة المؤسسة التي يتم تدقيق قوائمها المالية؛

3. الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية: يجب أن يظهر المدقق في تقريره القوائم المالية التي قام بتدقيقها وتاريخها، ويجب أن يبين كذلك بأن إعداد القوائم المالية هي من مسؤولية إدارة المؤسسة، أما مسؤولية المدقق فتتمثل في إبداء الرأي اتجاهها؛

4. فقرة النطاق: يجب أن يشير تقرير المدقق إلى نطاق عملية التدقيق عبر التصريح أن عملية التدقيق قد تمت وفقا لمعايير التدقيق الدولية أو وفقا للمعايير والممارسات الوطنية. وتشير كلمة النطاق إلى قدرة المدقق على انجاز إجراءات التدقيق التي تعد ضرورية في ضوء الظروف المحيطة بعملية التدقيق؛

5. فقرة إبداء الرأي: يجب أن يبين المدقق بوضوح رأيه في عدالة القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها؛

6. تاريخ التقرير: يؤرخ التقرير بتاريخ اكتمال أعمال التدقيق (انتهاء العمل الميداني)، أو بتاريخ تسليم التقرير للمؤسسة موضوع التدقيق، غير أنه لا يمكن أن يكون التاريخ هو نفسه تاريخ انتهاء السنة المالية؛

7. عنوان المدقق: يجب أن يشار في التقرير إلى اسم المدينة أو الموقع الذي يمثل مكان تواجد مكتب المدقق الذي يتحمل المسؤولية عن عملية التدقيق؛

8. توقيع المدقق: يجب أن يوقع التقرير باسم مكتب التدقيق، أو بالاسم الشخصي للمدقق أو كليهما، على أن يقرن التوقيع بذكر عبارة "محاسب قانوني" أو "مدقق خارجي".

ثالثا: أنواع التقارير

يمكن لتقرير مدقق الحسابات أن يأخذ عدة صور تختلف فيما بينها باختلاف رأيه المرهون بدوره بمحتوى القوائم المالية، وعموما يمكن الوقوف على أربع أنواع من التقارير هي:

1. التقرير النظيف: يصدر مدقق الحسابات الخارجي المستقل عن رأيه بدون تحفظ على القوائم المالية التي قام بتنفيذها إذا توافرت لديه أربعة شروط هي¹:

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

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

ج. أن يبدد المدقق أي شك أو غموض بأن بنود قائمة الدخل والمركز المالي هي مبالغ صحيحة وتمثل واقع المؤسسة المالي الحقيقي؛

¹ يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 260.

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

2. التقرير التحفظي: يقوم مدقق الحسابات بالادلاء برأي متحفظ، إذا صادف خلال عملية التدقيق أو في البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية ما يقيد رأيه، فيكون تقريره في هذه الحالة مقيدا بتحفظات تمثل اعتراضاته أو انتقاداته التي يرى من الضرورة الإشارة إليها، مثل وجود قيود على نطاق عملية التدقيق أو تعديل تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن الضروري ملاحظة الأهمية النسبية للتحفظ الوارد في تقرير المدقق، أي أن تكون التحفظات هامة وبدرجة كافية تبرر ذكرها في التقرير، كما يجب أن يشمل التقرير الذي ينطوي على تحفظ فقرة مستقلة توضح أسباب التحفظ¹.

3. التقرير السلبي (المعاكس): يطلق على هذا التقرير اسم التقرير المعارض أو العكسي، ويصدره المدقق عادة في الأحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلاً عادلاً، طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. وإصدار هذا التقرير يجب أن تكون التحفظات ذات أهمية نسبية كبيرة على القوائم المالية، ويجب على المدقق أن يحصل على الأدلة والبراهين اللازمة لتبرير الرأي المعارض وكذلك يجب ألا تكون لدية تحفظات ذات أهمية تتعلق بمجال عملية التدقيق أو نطاقه².

4. الامتناع عن إبداء الرأي: يعني الامتناع عن إبداء الرأي أن مدقق الحسابات لا يستطيع إعطاء رأياً فنياً عن القوائم المالية موضوع التدقيق، ويمتنع المدقق عن إبداء رأيه إذا ما واجه إحدى الحالات التالية³:

أ. وجود قيود مفروضة على عمل المدقق تفرضها عليه إدارة المؤسسة، وذلك بعدم تمكنه من حضور عملية الجرد، أو عدم تمكنه من الاتصال بالعملاء المدينين للحصول على مصادقات بصحة أرصدهم مع المؤسسة؛

ب. وجود أحداث مستقبلية لا يمكن التكهّن بنتائجها المستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية، مثل دعاوي قضائية مرفوعة ضد المؤسسة كتعديدها على حقوق الاختراع لشركة أخرى، أو قضية من عمال المؤسسة يطالبون بدفع تعويضاتهم.... وغيرها؛

ج. في حالة قيام زميل آخر للمدقق الرئيسي بتدقيق بعض القوائم المالية، وفي هذه الحالة يمتنع عن إبداء الرأي عليها؛

¹ خالد راغب الخطيب، خليل محمد الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 106.

² حسين القاضي، حسين دحود، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مرجع سابق، ص 358.

³ يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص 264.

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

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

خلاصة

من خلال ما تطرقنا له في هذا الفصل توصلنا إلى أن التدقيق هو عبارة عن الدراسة الإنتقادية لنظام الرقابة الداخلية المعمول به في المؤسسة من طرف مهني مستقل، وذلك بهدف تقديم رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية والتي يتم إعدادها من طرف المؤسسة.

إن المدقق الخارجي وكغيره من المهنيين وعند قيامه بأداء مهمته يتمتع بمجموعة من الحقوق، وتقع عليه واجبات يقوم بتحقيقها، ويتحمل مجموعة من المسؤوليات، وتتنوع هذه الأخيرة إلى المسؤولية المهنية المدنية والجنائية. ونجد أن المدقق الخارجي وبعد قيامه بأداء مهمته يقوم بإعداد تقريره النهائي حول مدى عدالة القوائم المالية.

هذا الرأي يمر عبر مراحل أساسية تضمن السير الحسن لمهمة المدقق وتسمح باختصار عاملي الوقت والجهد وتهدف إلى تحصيل أكبر فعالية، من تخطيط لعملية التدقيق، تقييم نظام رقابتها، والبحث عن أدلة إثبات تدعم الرأي النهائي للمدقق.

إن عملية التدقيق الخارجي توسع نطاقها فهي لم تعد تشمل الجانب المالي للمؤسسة فقط، بل أصبحت تغطي كل جوانب المؤسسة بما فيها نظام المعلومات المحاسبي حيث أن التدقيق الخارجي يعتبر وظيفة جد حساسة تعكس الصورة الصادقة والجيدة للمؤسسة ومنه يمكن الاستنتاج أن التدقيق الخارجي يعتبر أداة مهمة لرفع جودة المعلومات المالية وهذا ما سنتناوله في الفصل الموالي.

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومات المالية

تمهيد

المبحث الأول: ماهية المعلومات المالية؛

المبحث الثاني: جودة المعلومات المالية؛

المبحث الثالث: إجراءات تدقيق القوائم المالية.

خلاصة

تمهيد

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية جزء من النظام الكلي للمعلومات، ويلعب هذا النظام دورا هاما وفعالا يتمثل في تزويد مختلف مستويات اتخاذ القرار بمعلومات جاهزة، صحيحة ودقيقة وفي الوقت المناسب تساعدهم لاتخاذ مختلف القرارات. ويتم توفير هذه المعلومات عن طريق التقارير والقوائم التي تعد من واقع البيانات اليومية والفعلية.

إن المعلومات المالية هي الوسيلة التي تقدم بها المؤسسات وضعها المالي ويهدف نظام المعلومات المحاسبي بالدرجة الأولى إلى توصيل تلك المعلومات بشكل مناسب للمستخدمين وفي الوقت المناسب. حيث أن صحة المعلومات المالية ودقتها يتوقف على كفاءة وفعالية نظام المعلومات المحاسبي، والمعلومات الجيدة هي تلك المعلومات أكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات.

ويقصد بجودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المالية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المالية وتكون هذه الخصائص ذات فائدة كبيرة للمستخدمين، حيث أن المدقق الخارجي يسعى إلى رفع جودة المعلومات المالية من خلال إصدار رأي فني محايد.

وللتعرف أكثر على المعلومات المالية ودور المدقق الخارجي في رفع جودة هذه المعلومات المالية فقد

قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: أساسيات حول المعلومات المالية؛

المبحث الثاني: جودة المعلومات المالية؛

المبحث الثالث: التدقيق الخارجي وجودة المعلومات المالية.

المبحث الأول: ماهية المعلومات المالية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي وعاء المعلومات المالية والبيانات وهو أداة للمعالجة والتشغيل التي تدخل في إطار نشاط المؤسسة ويلعب دورا هاما وفعالا يتمثل في تزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الضرورية لتسيير شؤونها والمناسبة للإتخاذ القرارات. حيث أن المعلومات المالية الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة للمستخدمين والأكثر صلاحية في القوائم والتقارير المالية في المؤسسة.

المطلب الأول: نظام المعلومات المحاسبي كمنتج للمعلومات المالية

إن نظام المعلومات المحاسبي كأى نظام للمعلومات يتكون من عدة عناصر أهمها المدخلات العمليات التشغيلية، والمخرجات المتمثلة في القوائم والتقارير المالية التي تستخرج منها المعلومات المالية. باعتبار أن هذه الأخيرة تعد نتاج لنظام المعلومات المحاسبية.

أولاً: تعريف نظام المعلومات المحاسبي: قبل التطرق إلى تعريف نظام المعلومات المحاسبي سوف نتطرق إلى تعريف كل من النظام ونظام المعلومات.

1. تعريف النظام: هناك عدة تعريفات للنظام نذكر منها:

يعرف النظام على أنه "مجموعة من العناصر والإجراءات التي تعمل مع بعضها البعض ضمن علاقات محددة أو آليات عمل معينة من أجل تحقيق هدف محدد"¹.

كما يعرف النظام على أنه "مجموعة من العناصر المترابطة والمتكاملة، والمتفاعلة مع بعضها بسلسلة من العلاقات، من أجل أداء وظيفة محددة أو تحقيق هدف معين"².

كما يمكن تعريف النظام على أنه "مجموعة مترابطة و متجانسة من الموارد والعناصر (الأفراد، والتجهيزات، الآلات، الأموال، السجلات...الخ) التي تتفاعل مع بعضها داخل إطار معين وتعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف العامة في ظل الظروف أو القيود البيئية المحيطة"³.

ويعرف النظام طبقا لمدخل النظم بأنه "مجموعة من الأجزاء أو العناصر المترابطة مع بعضها ومع البيئة المحيطة، هذه الأجزاء متكاملة تعمل متناسقة كمجموعة واحدة من أجل تحقيق أهداف النظام"⁴.

¹ سليمان مصطفى الداهمة، نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، مؤسسة الوراق، عمان، 2007، ص 18.

² عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، عمان، 2009، ص 14.

³ أحمد حسين علي حسين، تحليل وتصميم النظم، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 32.

⁴ بولعجين فايزة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام المعلومات المحاسبي، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر،

2011-2012، ص 07.

2. تعريف نظام المعلومات

لقد تميز نظام المعلومات بمجموعة من التعاريف وذلك باختلاف الخلفيات العلمية لمقدميها، وتتمثل تعريفاته فيما يلي:

يعرف نظام المعلومات بأنه "إطار يتم من خلاله تنسيق الموارد (البشرية والآلية) لتحويل المدخلات (البيانات) إلى مخرجات (المعلومات) لتحقيق أهداف المؤسسة"¹.

كما يمكن تعريفه على أنه "مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع واسترجاع وتشغيل وتخزين وتوزيع المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات والرقابة في التنظيم"².

كذلك يمكن تعريفه على أنه "تجميع تنظيمي وفني متكامل يعمل بتفاعل داخل هذا النظام لكي يلبي احتياجات المؤسسة من المعلومات وأداء العمليات المختلفة"³.

كما يعرف على أنه "مجموعة من الأفراد والتجهيزات والإجراءات والبرمجيات وقواعد البيانات التي تعمل يدويا أو آليا على جمع المعلومات وتخزينها ومن ثم بثها للمستفيد"⁴.

3. تعريف نظام المعلومات المحاسبي

يعرف نظام المعلومات المحاسبي على أنه "أحد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية والكمية لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الداخلية والخارجية"⁵.

كما يعرف بأنه "نظام يهتم بضبط العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة وفق قواعد ومبادئ دقيقة ويهدف إلى معرفة النتائج بالتسلسل التدريجي، ومعرفة ما عليها من ديون ومالها من حقوق حسب المستندات والوثائق الرسمية كدليل لإثبات التسجيلات المختلفة وبالتالي الخروج بقوائم مالية وتقارير ومعلومات تعبر عن واقع وضع المؤسسة المالي وتساعد جميع الأطراف على اتخاذ القرارات"⁶.

كما تم تعريفه على أنه "أحد مكونات نظام المعلومات الإدارية والذي يهتم بجمع وتصنيف ومعالجة العمليات المالية وتحويلها إلى معلومات وتوصيلها إلى الأطراف المختلفة ذات العلاقة من أجل ترشيد قراراتها ويتكون هذا النظام من الأشخاص، الإجراءات وتكنولوجيا المعلومات"⁷.

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009، ص 25.

² سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية المفاهيم الأساسية، الطبعة الثانية، المكتبة العالمية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2004، ص 14.

³ محمد إبراهيم محمد بدر، تقنية نظم المعلومات، الطبعة الأولى، دار الفكر، عمان، 2012، ص 59.

⁴ عيادي محمد لمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2007-2008، ص 34.

⁵ عصام فهد العريبي، أحمد حلمي جمعة، وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 14.

⁶ عطا الله أحمد الحسبان، نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 84.

⁷ عيادي محمد لمين، مرجع سابق، ص 37.

كما يعرف بأنه "مجموعة من العناصر البشرية، المادية والبرامج التي تعمل معا من أجل تجميع البيانات من داخل وخارج المؤسسة، تخزينها، معالجتها بتحويلها إلى معلومات وتوصيلها إلى مستخدميها. بهذا يعتبر نظام المعلومات أداة تساعد وظيفة اتخاذ القرارات، الرقابة والتنسيق داخل المؤسسة"¹.

ثانيا: مكونات نظام المعلومات المحاسبي

يتكون نظام المعلومات المحاسبية من عدة وحدات تؤدي وظيفة محددة، يمكن عرضها على النحو التالي²:

1. وحدة تجميع البيانات: هذا الجزء من نظام المعلومات المحاسبي يقوم بتجميع البيانات من البيئة المحيطة بالمؤسسة، وتتمثل هذه البيانات في الأحداث والوقائع التي يهتم بها المحاسب ويرى أنها مفيدة ويجب الحصول عليها وتسجيلها. ولطبيعة أهداف المؤسسة وطبيعة المخرجات المطلوبة تأثير كبير على نوع البيانات التي تم تجميعها وتسجيلها في النظام.

2. وحدة تشغيل البيانات: البيانات المجمعة بواسطة نظام المعلومات قد يتم استخدامها في الحال إذا ما وجد أنها مفيدة لمتخذ القرار في لحظة تجميعها. ولكن في غالب الأحيان تكون هذه البيانات الأولية في حاجة إلى تشغيل واعداد لتكون معلومات مفيدة لمستخدمي القرارات وبالتالي فإنها ترسل أولا إلى وحدة التخزين في نظام المعلومات المالية.

3. وحدة توصيل المعلومات (قنوات المعلومات): تعتبر الوسيلة التي يتم بها نقل وتوصيل البيانات والمعلومات من وحدة إلى أخرى داخل نظام المعلومات المالية حتى تصل إلى متخذي القرارات الإدارية وقد تكون قنوات الاتصال آلية أو يدوية (شاشات أو ورق) حسب الإمكانيات المتاحة للمؤسسة.

4. وحدة تخزين واسترجاع البيانات: وتختص هذه الوحدة بتخزين البيانات في حالة عدم استخدامها مباشرة والحفاظ عليها للاستخدام في المستقبل أو لإدخال بعض العمليات عليها قبل إرسالها إلى متخذي القرارات

ثالثا: عناصر نظام المعلومات المحاسبية

يمكن النظر إلى أي نظام المعلومات المحاسبي على أنه يتكون من العناصر التالية³:

1. المدخلات: وهي نقطة بداية عمل النظام، وتتمثل في الاحتياجات الأساسية (الأولية) اللازمة لعمل النظام، وقد تأخذ شكل أرقام مجردة أو أشكال ورسوم تعبر عن حالة أو حالات معينة. وفي النظام المحاسبي تتمثل المدخلات مجموعة البيانات التي يتم الحصول عليها من الأدلة الموضوعية المؤيدة للأحداث المالية

¹ بولعجين فايزة، مرجع سابق، ص 10.

² كمال الدين الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص ص 49-51.

³ قاسم إبراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحيى السقا، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة הדباء للطباعة والنشر، العراق، 2003، ص ص 16-17.

(المستندات) والبيانات التقديرية التي يتم إعدادها عن طريق عناصر النظام الأخرى، والبيانات الكمية والاقتصادية.

2. العمليات التشغيلية: وهي مجموعة العمليات التي تجري بواسطة الأجهزة أو القوى التي تقوم بتحويل المدخلات إلى مخرجات من خلال توجيه مسارات تفاعل هذه المدخلات وضبطها باستخدام قوى بشرية ومادية وإجراءات أخرى معينة.

وفي النظام المحاسبي تتمثل العمليات التشغيلية في عمليات التجميع والتبويب والتلخيص التي تجري على المدخلات (البيانات) في الدفاتر والسجلات المحاسبية وفق المبادئ والمفاهيم والقواعد المحاسبية إضافة إلى استخدام الأساليب المختلفة في تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والأرباح بحوث العمليات، الخرائط الإحصائية للرقابة على التكاليف وغيرها.

3. المخرجات: وهي حاصل تفاعل العمليات التشغيلية التي تجري على المدخلات وفقا للأهداف المرسومة للنظام، وفي النظام المحاسبي تشمل المخرجات: مجموعة التقارير والقوائم المالية والمعلومات المختلفة الناتجة عن تفاعلات العمليات التشغيلية للمدخلات في إطار المتغيرات البيئية والذاتية للجهات التي يمكن أن تستخدمها وتستفاد منها.

4. التغذية العكسية: وهي عملية الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لتقييم عناصر النظام السابقة (المدخلات، العمليات التشغيلية، المخرجات) والتأكد من مدى دقتها وإمكانيتها في تحقيق أهدافها. وفي النظام المحاسبي تتم التغذية العكسية من خلال عملية الرقابة على العناصر السابقة بهدف تقييمها وتوجيهها التوجيه الصحيح وصولا على تحقيق الأهداف التي يرمي النظام المحاسبي تحقيقها خدمة للوحدة الاقتصادية ككل.

رابعا: مبادئ ومقومات نظام المعلومات المحاسبية

لنظام المعلومات المحاسبية عدة مبادئ من جهة وعدة مقومات من جهة أخرى نتناولها فيما يلي:

1. مبادئ نظام المعلومات المحاسبي.

يرتبط إعداد وتصميم النظام المحاسبي بمجموعة من المبادئ الأساسية منها مايلي¹:

أ. **مبدأ التكلفة المناسبة:** يعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ التي توفر للإدارة إحتياجاتها من المعلومات وتحقق لها الرقابة الداخلية بتكاليف معقولة ومناسبة لحجم المؤسسة ولمكانياتها المالية ويجب توفر شرطين أساسين حتى يكون النظام المحاسبي قادرا على توفير المعلومات وتحقيق الرقابة وهما:

¹ أحمد لعماري، طبيعة وأهمية المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول، نوفمبر 2001، ص ص 58، 60.

❖ **شرط إجباري:** ويتمثل في ضرورة ضمان النظام المحاسبي تحقيق الحد الأدنى من الإجراءات التي تعمل على توفير المعلومات اللازمة وتضمن متطلبات نظام الرقابة الداخلية؛

❖ **شرط اختياري:** ويتمثل في إمكانية جعل النظام المحاسبي ذو قدرة عالية على تزويد الإدارة بمعلومات أوفر وأدق، وكذا تحقيق فعالية قصوى لنظام الرقابة الداخلية؛
ويجب مراعاة جانب التكاليف مقارنة بالعائد المنتظر من هذه الإجراءات الاختيارية، أي يجب أن يكون العائد من النظام المحاسبي يفوق تكلفته.

ب. مبدأ الثبات في إعداد التقارير: هذا المبدأ يعتبر من المبادئ الأساسية في المحاسبة وعليه فإن أي نظام للمعلومات يجب أن يكون قادرا على تحقيق واحترام هذا المبدأ الذي مفاده أن يتم إعداد مخرجات النظام بإتباع طريقة واحدة وثابتة في كل الدورات لكي تكون لها القابلية للمقارنة وتساعد على إجراء الرقابة؛

ج. مبدأ العمل الإنساني في إعداد التقارير: إن إنجاز العمل المحاسبي بدءا بتجميع البيانات في إعداد التقارير يتم بتدخل من الإنسان لأن أي نظام لا يعمل تلقائيا بل من خلال الأفراد وبواسطتهم، ولهذا فإنه من الضروري مراعاة جانب العلاقات الإنسانية بالتركيز على توفير الظروف الملائمة والمحفزة للأفراد لأداء مهامهم بشكل جماعي، والقيام بدراسة مستيقظة للنفس البشرية وميولها، وتقادي كل رد فعل معرقل للنظام؛

د. مبدأ الهيكلية: إن تصميم نظام المعلومات المحاسبية يتطلب مراعاة ما يتضمنه الهيكل التنظيمي للمنظمة من خطوط السلطة والمسؤولية، لأنه على أساسها توضع أساليب الضبط والرقابة الداخلية، وتحدد أيضا خطوط الاتصال اللازمة لتدفق البيانات والمعلومات من وإلى نظام المعلومات المحاسبية؛

هـ. مبدأ الضبط والرقابة الداخلية: إن الهدف من مخرجات النظام المحاسبي هو توفير معلومات دقيقة صحيحة، وصادقة تكون قاعدة القرار السليم، لذلك يجب أن يتوفر النظام على إجراءات تنظيمية متكاملة تضمن هذه الدقة وتمنع كل الأخطاء.

و. مبدأ التوقيت السليم: إن مخرجات النظام المتضمنة للمعلومات المالية توجه إلى جهات مختلفة التي تستخدمها لتحقيق أغراضها لصنع القرارات المناسبة لذلك يجب أن يكون النظام المحاسبي المصمم قادرا على توفير هذه المخرجات في الوقت المناسب بالنوعية الجيدة.

ز. مبدأ المرونة: يجب أن يتميز النظام المحاسبي بالمرونة لكي يواجه كل التغيرات التي تحدث في المستقبل مع مراعاة الثبات والاستمرارية في عرض البيانات، وهذا يعني أن يكون النظام المصمم قادرا على التوفيق بين مبدأ الثبات والاستمرار ومبدأ المرونة، بحيث يمكن التعديل أو الإضافة حسب الظروف التي تواجه المؤسسة دون المساس بمبدأ الثبات والاستمرار.

ح. مبدأ إعداد التقارير: يجب أن يكون النظام المحاسبي قادرا على إصدار التقارير المختلفة التي تعد وسيلة اتصال مابين المستويات الإدارية داخل الوحدة الاقتصادية، كما يجب أن تعد هذه التقارير بدقة تجعلها مفيدة في صنع القرارات.

2. مقومات نظام المعلومات المحاسبي:

يعتمد نظام المعلومات المحاسبي على مجموعة من المقومات تسعى إلى تحقيق أهداف هذا النظام وأهمها ما يلي¹:

أ. المستندات: وتتمثل في النماذج والأوراق والفواتير وجميع المستندات المتعلقة بالعمليات المالية من حيث المبالغ والأطراف التي تأثرت بها وتاريخ حدوثها.

ب. الترميز: يعرف الترميز على أنه عملية وضع أرقام أو حروف هجائية أو علامات أو صور أو ألوان لتمييز كل مفردة من مفردات العنصر المعين بالعملية على غيره.

ج. دليل الحسابات: إن الحاجة إلى لغة محاسبية متجانسة ومتداولة بين جمهور المحاسبين، تسهل التفاهم والتعاون فيما بينهم وتكون مناسبة للنظام المالي، حيث جعلت المنظمات المحاسبية والهيئات المختصة في كل بلد تبحث على دليل موحد للحسابات يلزم تطبيقه.

ويعرف الدليل المحاسبي على أنه عملية إختيار وتحديد أسماء الحسابات المعبرة عن المعاملات المالية التي تتم بالوحدة المحاسبية، وتجميعها وتبويبها في مجموعات رئيسية وفرعية متجانسة، تم وضعها في إطار عام واعطائها رموزا أو أرقاما مميزة لكل منها.

د. مكنة العمل المحاسبي: يتم تحويل المدخلات إلى معلومات جاهزة ومفيدة عن طريق إدخال الحاسوب إلى مجال الأعمال، لما للحاسوب من مميزات كثيرة تتمثل أساسا في القدرة على معالجة البيانات والمعلومات بدقة كبيرة وسرعة فائقة، الأمر الذي يساعد الإدارة في عملية صنع القرارات المختلفة بناء على معلومات جاهزة في وقت قصير حسب الشكل المطلوب، التفصيل المرغوب، الدقة الكبيرة، والوقت المناسب.

هـ. التقارير: تنتج عن النظام المحاسبي تقارير عديدة تبعا لنوع النشاط ومن الواجب أن يتم إعدادها في الوقت المناسب، وأن تتسم بالسهولة في فهم و إستعاب محتوياتها من قبل المستفيدين منها خاصة منهم إدارة المؤسسة التي تستعملها في تقييم الأداء ووضع القرارات المناسبة.

¹ أنظر:

- سليمان مصطفى الدلاهمة، مرجع سابق، ص 29.

- أحمد لعماري، مرجع سابق، ص ص 60، 62.

ز. دور الرقابة في النظام المحاسبي: يتوقف صلاح الأنظمة المحاسبية على مدى خضوع العمليات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية، حيث لا بد من وجود نظام معلوماتي جيد يسمح بمعرفة كفاءات وإجراءات عمليات التسجيل، وطرق التسجيل، والطرف الذي يقوم بعملية إعداد التقارير والمستفيد منها.

المطلب الثاني: القوائم المالية كوعاء للمعلومات المالية

تتمثل أهم مخرجات النظام المحاسبي في مجموعة من القوائم المالية الأساسية على شكل جداول وبيانات مترابطة ومتكاملة تهدف إلى تلبية احتياجات مستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. حيث تقدم القوائم المالية معلومات وصورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة وممتلكاتها ونجا عنها ووضعية خزيرتها في نهاية السنة المالية، هذه المعلومات تكون مفيدة لمجموعة واسعة من المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالمؤسسة¹.

أولاً: تعريف القوائم المالية

تعرف القوائم المالية على أنها "الوسيلة الأساسية لإبلاغ المالي عن المؤسسة حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغييرات في المركز المالي وحقوق الملكية، حيث أنها تمثل نتائج النشاط في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، أو بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية"².

كما يمكن تعريفها على أنها "عبارة عن النتائج التي يتم التوصل إليها من النظام المحاسبي وتمثل التقارير التي يتم إعدادها إلى الأطراف المهمة بنشاط المؤسسة والتي تشمل على المالكين والدائنين والمستثمرين والهيئات الحكومية كدائرة الضرائب ودائرة مراقبة الشركات وكذلك المؤسسات المالية المقرضة وغيرهم"³.

ثانياً: مستخدمو القوائم المالية

تتسع فئات مستخدمي القوائم المالية لتشمل جميع من لهم مصلحة بالمؤسسة وأهم هذه الفئات مايلي⁴:

1. المستثمرين الحاليين والمحتملين: أهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل في الآتي:

¹ بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2013، ص 424.

² أحمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة، الطبعة الأولى، دار جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 191.

³ هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة، عمان، 2009، ص 76.

⁴ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، 2008، ص 06.

- أ. المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم المؤسسة؛
- ب. المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم المؤسسة؛
- ج. المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة المؤسسة؛
- د. المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة ومستقبلها وتقييم سهم المؤسسة بالمقارنة مع أسهم المؤسسات الأخرى.
- بالإضافة إلى¹:
- 2. الموظفون:** يهتم الموظفون والمجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب الأعمال، كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع مكافآتهم وتعويضاتهم ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل؛
- 3. المقرضون:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعد على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق؛
- 4. الموردون والدائنون التجاريون الآخرون:** يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق. ويهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمؤسسة على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار المؤسسة كعميل رئيسي لهم.
- 5. العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو اعتماد عليها.
- 6. الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها:** تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة المؤسسات كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، وتحديد السياسات الضريبية، وكأساس لإحصاءات الدخل القومي وإحصاءات مشابهة.
- 7. الجمهور:** تؤثر المنشآت على قرار الجمهور بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال، قد تقدم المؤسسات مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردون المحليين ويمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المؤسسة وتنوع أنشطتها.

¹أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007، ص 44.

المطلب الثالث: ماهية المعلومات المالية

إن المعلومات المالية كباقي المعلومات تعتبر موردا اقتصاديا هاما في مجال صنع القرارات الاقتصادية حيث تعتبر مكون أساسي لنظام المعلومات المحاسبية فهي تمثل وتعبّر عن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

أولاً: مفهوم المعلومات وخصائصها

1. تعريف المعلومات:

قبل أن نتطرق إلى تعريف المعلومات يجب أن نتطرق إلى تعريف البيانات.

البيانات: هي "عبارة عن المادة الخام أو المعلومات قبل معالجتها وتتكون من الجمل والعبارات والحقائق والأفكار والآراء والأرقام والرموز غير المنظمة وغير المرتبطة بموضوع واحد وتعبّر عن مواقف وأفعال أو تصف ظاهرة أو هدف دون أي تعديل أو تفسير أو مقارنة وقد لا يستفاد منها في شكلها الحالي إلا بعد معالجتها وتحويلها إلى معلومات"¹.

كما تم تعريفها على أنها "مجموعة حقائق غير منظمة قد تكون في شكل أرقام أو كلمات أو رموز لا علاقة بين بعضها البعض، أي ليس لها معنى حقيقي ولا تؤثر في سلوك من يستقبلها"².

أما المعلومات فإنها "حقائق أو مدلولات أو ملاحظات أو إدراكات أو أي شيء آخر يضيف إلى المعرفة وقد تكون في صورة كمية أو غير كمية، فالانفعالات الناتجة عن الأحاسيس والمشاعر السمعية والبصرية وغيرها مما تحدثه المناقشات والبرامج التلفزيونية تعتبر أمثلة للمعلومات غير الكمية، ويوجد الكثير من المعلومات الكمية التي يتم تداولها من خلال أنظمة المعلومات المختلفة سواء كانت إدارية أو محاسبية"³.

كما تم تعريفها على أنها "البيانات التي تمت معالجتها وأصبحت ذات دلالة وذات قيمة وهي عبارة عن مجموعة من الحقائق والمفاهيم والآراء التي تتعلق بموضوع ويكون الهدف منها زيادة المعرفة ويمكن الحصول عليها من خلال القراءة والرؤية أو السمع أو الذوق أو الحس"⁴.

كما عرفت كذلك على أنها "عبارة عن بيانات تم تصنيفها وتنظيمها بشكل يسمح باستخدامها والاستفادة منها، وبالتالي فالمعلومات لها معنى وتؤثر في ردود أفعال وسلوك من يستقبلها"⁵.

¹ سليمان مصطفى الدلاهمة، مرجع سابق، ص 31.

² أحمد فوزي ملوخية، نظم المعلومات الإدارية، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002، ص 43.

³ عصام فهد العريبي، زياد أحمد الزعبي، مرجع سابق، ص 07.

⁴ سليمان مصطفى الدلاهمة، مرجع سابق، ص 31.

⁵ أحمد فوزي ملوخية، مرجع سابق، ص 43.

2. خصائص المعلومات:

ترتبط المعلومات بالخيارات المتاحة أمام صانع القرار لحل مشكلة، وترتبط معظم القرارات بالمستقبل ولكي يمكن الاستفادة من المعلومات في اتخاذ القرارات الصائبة لا بد أن تتصف بمجموعة الخصائص يمكن تلخيص أهمها فيما يلي¹:

أ. **الدقة:** مدى وصف وتمثيل المعلومات للموقف أو للحدث كما هو في حقيقته؛

ب. **الشكل:** تكون المعلومات كمية أو وصفية، رقمية أو بيانية، مطبوعة أو معروضة ملخصة أو مفصلة وعادة تحتاج إلى عدة أشكال وفقا لكل موقف؛

ج. **التكرار:** يقيس مدى تكرار الحاجة إلى المعلومات وتجميعها وإنتاجها؛

د. **المدى:** هو نطاق الأحداث والأماكن والأفراد التي تمثلها المعلومات؛

هـ. **المنشأ:** مصدر المعلومة التي نشأت منه أو جمعت منه؛

و. **الفترة الزمنية:** توجه المعلومات إما اتجاه الماضي أو الحاضر أو الأحداث و الأنشطة المقبلة؛

ز. **الارتباط:** أهمية ارتباط المعلومات بالموقف الجاري؛

ح. **الشمولية:** أن توفر المعلومات لمستخدميها كل شيء يحتاجه لمعرفة موقف معين؛

ط. **التوقيت:** أن لا تكون المعلومات متقدمة حيث استلامها أو حين الرغبة في استعمالها؛

ي. **التكلفة:** أي أن يكون العائد المتوقع من البيانات أكبر بكثير من كلفة الحصول عليها².

ثانيا: تعريف المعلومات المالية

توجد عدة تعريفات للمعلومات المالية نذكر منها:

المعلومات المالية هي " تلك المعلومات ذات المصادر المختلفة، والتي تشكل المادة الحية التي يمكن التعامل معها تحليلا وتفسيرا وشرحا ووصفا، لمعالجتها وإخراجها في شكل معلومات تمثل معطيات تنفيذ في اتخاذ القرار"³.

هي "ناتج نظام المعلومات المحاسبي الذي يتم تغذيته بالبيانات من خلال تسجيلها ومعالجتها وإخراجها في شكل قوائم مالية، تكون الغاية منها بمثابة المحرك للإدارة على مدى توفير هذه المعلومات المالية اللازمة

¹ بشير كاوجة، دور تكنولوجيا المعلومات والاتصال في تحسين الإتصال الداخلي في المؤسسات الإستثنائية العمومية الجزائرية، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012-2013، ص 13.

² علاء عبد الرزاق، نظم إدارة المعلومات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003، ص 13.

³ عمر لشهب، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014، ص 47.

للتخطيط والتوجيه والرقابة"¹.

كذلك تعرف على أنها "المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا"².

ثالثا: أنواع المعلومات المالية

يمكن تبويب أنواع المعلومات المالية كما يلي³:

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

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

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

3. معلومات لحل المشكلات: وهي تتعلق بتقييم بدائل القرارات والاختيار بينها، وتعتبر ضرورية للأمور غير الروتينية (أي التي لا تتطلب إجراء تحليلات محاسبة خاصة أو تقارير محاسبية خاصة) وبذلك فهي تتسم

¹ نمر محمد الخطيب، فؤاد صديقي، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، المنعقدة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 29، و30 نوفمبر 2011، ص 310.

² سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الراجية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 77.

³ قاسم محمد إبراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحي السقا، مرجع سابق، ص ص 29-31.

بعدم الدورية. وعادة ما تستخدم هذه المعلومات في التخطيط طويل الأجل. ويمكن أن يقوم بتقديم هذا النوع من المعلومات نظام معلومات المحاسبة الإدارية بالدرجة الأولى.

المبحث الثاني: جودة المعلومات المالية

يجب أن تتسم المعلومات المالية بخصائص تجعلها أكثر إفادة لمستخدميها، هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة لمستخدمي التقارير إذ لا بد من أن يعمل المسيرين والمساهمين والمدققين على تعزيز وتحسين مميزات جودة المعلومات المالية.

المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات المالية

يقدم مفهوم جودة المعلومات المالية نموذج جديد يحقق منافع هائلة والذي يجبر المديرين في تغيير سياستهم في التقرير عن المعلومات المالية. وقبل التطرق إلى مفهوم جودة المعلومات المالية سوف نتطرق إلى تعريف الجودة.

أولاً: تعريف الجودة

لقد تم تعريف الجودة من خلال عدة أشخاص أو منظمات أهمها:

عرف فريد سميث: الجودة هي أداء العمل حتى يتطابق مع المعايير التي يتوقعها العملاء¹.

عرفتها الجمعية الأمريكية للسيطرة على الجودة " بأنها الأشكال والخصائص الشاملة للمنتج أو الخدمة التي تجعل أي شيء منها يشبع الحاجات المقصودة².

وقد عرف جوزيف جوران وزميله الجودة أنها مدى ملائمة المنتج للاستعمال³.

ثانياً: مفهوم جودة المعلومات المالية

يقصد بمفهوم جودة المعلومات تلك الخصائص النوعية التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المالية المفيدة، أي أن توافر هذه المعلومات على تلك الخصائص يجعلها ذات فائدة كبيرة للأطراف المختلفة المستفيدة منها.

جودة المعلومات المالية " تعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها⁴.

¹خضير كاضم حمود، إدارة الجودة في المنظمات المتميزة، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 20.

²تاظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 18.

³محفوظ أحمد جودة، إدارة الجودة الشاملة، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 19.

⁴محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، مصر، العدد الأول، 2005، ص 26.

كما يقصد بجودة المعلومات المالية تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المالية المفيدة، هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة¹.

المطلب الثاني: خصائص جودة المعلومات المالية

تتمثل أهداف التقارير المالية في توفير المعلومات المفيدة لمقابلة الأغراض المختلفة لمستخدمين تلك التقارير سواء كان ذلك داخل المؤسسة أو خارجها، ولكي تكون المعلومات مفيدة لتلبية الاحتياجات الضرورية لمستخدميها فلا بد من توفير مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات المالية.

أولاً: الخصائص النوعية وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

1. الملائمة: حيث يجب أن تكون المعلومات المالية ملائمة ومناسبة لاستخدامات متخذ القرار، ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من المعلومات المالية عندما تساهم تلك المعلومات في تقليل البدائل المتاحة أمامه والمساهمة في تحديد البديل الأمثل الذي يمثل القرار المتخذ ولتحقق الملائمة يجب أن تكون لها قيمة تنبؤية وقيمة استرجاعية، بالإضافة إلى تقديمها في الوقت المناسب².

2. الموثوقية: تتعلق خاصية الموثوقية والشفافية بأمانة المعلومات ولمكانية الاعتماد عليها، فمن البديهي أن الحسابات (المعلومات المحاسبية) المدققة يعول عليها، أكثر من الحسابات غير المدققة حتى وإن كانت هذه الأخيرة متطابقة شكلاً ومضموناً مع الحسابات المدققة.

إن درجة الوثوق بالمعلومات المالية تعد انعكاساً واضحاً للأدلة الموضوعية أو طرق وأسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات، ولكي تتصف المعلومات المالية بالموثوقية والشفافية ينبغي إرساء أسس محاسبية ثابتة فيما يتعلق بالمبادئ والأعراف المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، وكذلك تطوير أسس قياس موحدة ومقبولة وعملية.

والموثوقية هي قدرة المعلومات على التعبير عن فحوى الأهداف أو العمليات الاقتصادية وبالشكل الذي يمكن المستخدم من الاعتماد عليها في بناء نماذج قراراتها المختلفة³.

وقد نصت المادة 10 من القانون رقم 11/07 على أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصدقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها⁴.

¹ بوفروعة سفيان، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في تسيير المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة منتوري قسنطينة، 2011-2010، ص 27.

² قاسم محمد إبراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحي السقا، مرجع سابق، ص 35.

³ هلالى فوزية، عمران خديجة، جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي، شهادة ماستر، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، 2015، 2016، ص 53.

⁴ المادة رقم 10 من القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007، الجزائر.

3. القابلية للفهم: هي عرض المعلومات المالية بطريقة تمكن المستخدمين من فهمها أي تكون معروضة بوضوح بعيدة عن التعقيد، في ظل افتراض وجود مستوى معقول من المعرفة لدى المستخدمين لتمكينهم من فهم المعلومات التي وردت في القوائم المالية¹.

لقد حرص النظام المحاسبي المالي على توفير خاصية القابلية للفهم في المعلومات المالية وهذا من خلال الملحق الذي ألزم المؤسسات بتقديمه، ويهدف هذا الملحق إلى تفسير بنود القوائم المالية الأساسية، ويمكن توضيح محتوى الملحق حسب النظام المحاسبي المالي فيما يلي²:

أ. القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبية وإعداد القوائم المالية؛

ب. مكملات الإعلام اللازمة لحسن فهم القوائم المالية الأساسية؛

ج. المعلومات التي تخص المؤسسات المندمجة، من المؤسسة الأم إلى فروعها والمعاملات التي يحتمل أن تكون حصلت مع هذه الفروع؛

د. المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة اللازمة لاكتساب صورة وافية.

4. القابلية للمقارنة: يقصد بخاصية القابلية للمقارنة استخدام نفس طرق القياس السائدة في المؤسسة الأخرى التي تمارس نفس النشاط الاقتصادي حتى يتيح لمستخدميها اتخاذ القرار بعد إجراء مقارنات مع المؤسسات المماثلة الأمر الذي يزيد من فاعلية اتخاذ القرار³.

وقد عمل النظام المحاسبي المالي على ضرورة توفير جميع المعلومات المالية المحققة لخاصية القابلية للمقارنة وذلك بالإفصاح عن جميع المعلومات المفسرة للقوائم المالية الأساسية وهذا ما نصت عليه المادة 29 من القانون رقم 11/07⁴:

توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.

يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية، وحسابات النتائج، وجدول تدفقات الخزينة، إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة السابقة.

¹ خير الدين قريشي، دور المعلومات المحاسبية المفصح عنها وفق النظام المحاسبي المالي في التنبؤ بخطر الإفلاس، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص 60.

² هلاي فوزية، عمران خديجة، مرجع سابق، ص 55.

³ هوام جمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وأفاق)، المنعقدة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، يومي 11، 12 جانفي، 2011، ص 17.

⁴ المادة رقم 29 من القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007، الجزائر.

يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي.

عندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد الكشوف المالية مع المركز العددي من الكشف المالي للسنة المالية السابقة، بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكيف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة.

إذا كان من غير الممكن إجراء مقارنة بسبب اختلاف مدة السنة المالية أو لأي سبب آخر، فإن إعادة الترتيب أو التعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للسنة المالية السابقة تكون محل تفسير في الملحق حتى تصبح قابلة للمقارنة.

ثانياً: الخصائص النوعية وفق مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

يقسم الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة إلى مجموعتين المجموعة الأولى هي الخصائص الأساسية وتتكون من الملائمة والتمثيل الصادق والمجموعة الثانية هي الخصائص المعززة أو الداعمة للخصائص النوعية وتشمل القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، والقابلية للفهم وفيما يلي بيان لتلك الخصائص:

1. الخصائص النوعية الأساسية: وتشمل الخاصيتان التاليتان¹:

أ. **الملائمة:** حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملائمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرار، وبالتالي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين وتحدث فرق في تلك القرارات بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية التقييم السابقة.

وتعتبر المعلومات المالية ملائمة إذا كانت تتميز بالقيمة التنبؤية أو القيمة التأكيدية أو كلاهما. ويكون للمعلومات دور تنبؤي إذا كان من الممكن استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات للتنبؤ بالأحداث الاقتصادية والأداء المتوقع للمؤسسة في الفترات القادمة وبقدرة المؤسسة في مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة. أما القيمة التأكيدية فتتوفر في المعلومات المالية إذا كانت توفر تغذية عكسية حول التقييمات السابقة.

وترتبط ملائمة المعلومات بطبيعة المعلومات وأهميتها النسبية، فهناك بعض الحالات تكون فيها المعلومات المالية ملائمة بناءً على طبيعة المعلومات، مثل الإفصاح عن قطاع عمل أو قطاع جغرافي جديد له تأثير على تقييم المخاطر والفرص المتوقعة بغض النظر عن أهميته النسبية، وفي حالات أخرى فإن طبيعة البند وأهميته تعتبر مهمة مثل تحديد قيمة المخزون ضمن فئات متجانسة.

¹ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص 07، 08.

وتعتبر المعلومات مادية (ذات أهمية نسبية) إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يمكن أن يتخذها المستخدمون اعتمادا على القوائم المالية، ولم يحدد مجلس معايير أو نسبة محددة للأهمية النسبية حيث يعود ذلك لحجم المؤسسة وطبيعة عملياتها وغيرها من العوامل.

ب. التمثيل الصادق: حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المؤسسة والظواهر الواجب أن تعبر عنها وتصورها. أي يجب أن تعبر المعلومات المالية المفيدة عن الظواهر التي تمثلها، وحتى تصور المعلومات المالية الأحداث والعمليات والظواهر بصدق يجب أن تكون كاملة وخالية من الأخطاء ولا يتوقع أن تتحقق هذه الصفات بالكامل لكن المقصود أن تتحقق لأقصى قدر ممكن.

ويقتضي التمثيل الصادق أن تعبر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الأحداث التي يتم التعبير عنها، بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية. ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال الآتي:

❖ **الحياد:** أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة، بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المالية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد وإنما للاستخدام العام ودون تحيز.

❖ **الخلو من الأخطاء:** يقصد بها أن لا تكون هناك أخطاء أو حذف في وصف وبيان الأحداث الاقتصادية، ولا يوجد أخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها.

إن خاصية التمثيل الصادق بذاتها، ليس بالضرورة أن تنتج معلومات ملائمة، وبالتالي للحصول على معلومات مفيدة يجب أن تتصف تلك المعلومات بالملائمة والتمثيل الصادق معا.

2. الخصائص الداعمة (المعززة) للخصائص النوعية للمعلومات: وتشمل¹:

أ. **القابلية للمقارنة:** يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المؤسسة، أو مقارنة القوائم المالية لمؤسسة أخرى ولنفس الفترة. ويستفيد مستخدمو المعلومات المالية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالقرارات الاستثمار والتمويل وتتبع أداء المؤسسة ومركزها المالي من فترة لأخرى، وإجراء المقارنة بين المؤسسات المختلفة.

وتقتضي عملية الثبات في استخدام السياسات المالية من فترة لأخرى أي الاتساق في تطبيق تلك السياسات.

¹ محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سابق، ص ص 10، 11.

كذلك يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة لأخرى، وتصنيف البنود ولا يسمح للمؤسسة بتغيير السياسات المالية إلا في ظروف محددة تحقق خاصية الملائمة والموثوقية أو كمتطلب لتشريع محلي أو متطلب لمعيار دولي وكما هو وارد في معيار المحاسبة الدولي رقم (8).

ب. القابلية للتحقق: وتعني درجة الاتفاق بين الأفراد المستقلين والمطلعين الذين يقومون بعملية القياس باستخدام نفس أساليب القياس. أي مدى وجود درجة عالية من الإجماع بين المحاسبين المستقلين عند استخدام نفس طرق القياس والخروج بنتائج متشابهة للأحداث الاقتصادية بحيث تتحقق خاصية التمثيل الصادق أيضا.

قد تكون قابلية التحقق مباشرة أو غير مباشرة، فقابلية التحقق المباشرة تعني التحقق من القيمة أو من بند معين بالمشاهدة المباشرة، مثل جرد النقدية. أما قابلية التحقق غير المباشرة فإنها تعني التثبت والتأكد من مدخلات نماذج القياس المحاسبي، وإعادة احتساب المخرجات باستخدام نفس الأساليب والمنهجية في الاحتساب.

ج. التوقيت المناسب: تعني خاصية التوقيت المناسب أن تكون المعلومات متوفرة لاتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تأثير في القرار. وكما هو معروف فإن المعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم التجارة والمال فأسعار السوق مثلا يتم التنبؤ بها على أساس تقديرات المستقبل، كما أن البيانات عن الماضي تساعد في إجراء التنبؤات المستقبلية. ولكن مع مرور الوقت، وعندما يصبح المستقبل هو الحاضر، تصبح معلومات الماضي وبشكل متزايد غير مفيدة لاتخاذ القرارات.

د. القابلية للفهم: تعني قابلية الفهم للمعلومات المالية أن يتم تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح ودقيق، ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المالية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال المؤسسة ونشاطاتها الاقتصادية، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المالية المقدمة في التقارير المالية للمؤسسة.

كما يجب أن تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة، إلا أن ذلك لا يعني عدم عرض المعلومات المالية المتعلقة بالعمليات والأحداث المعقدة كما في بعض عمليات الأدوات المالية، ولكن يجب أن تكون معروضة بشكل سهل وواضح ومفهوم ما أمكن.

يتطلب الإطار المفاهيمي تحقق الخصائص المعززة أو الداعمة للخصائص النوعية إلى أكبر حد ممكن، ولكن توفر هذه الخصائص بشكل فردي أو جميعها لا يجعل المعلومات مفيدة إذا كانت تلك

المعلومات لا تتصف بالملائمة والتمثيل الصادق وهي الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية سألقة الذكر.

المطلب الثالث: قياس جودة المعلومات المالية

يمكن قياس جودة المعلومات المالية على النحو التالي¹:

أولاً: الدقة كمقياس لجودة المعلومات المالية: يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل، ولا شك أنه كلما زادت دقة المعلومات زادت جودتها، وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية وبالرغم من أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات فإنه لا يمكن تحقيقه وذلك لكون المعلومات التي يبني عليها القرار تتطوي على المستقبل، وبالتالي فهي على درجة من اليقين وعدم التأكد، لذا غالباً ما تتم التضحية بالدقة عند توفير معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات؛

ثانياً: المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المالية: وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها، ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الصور التالية:

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

2. المنفعة الزمنية: وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة ومن ثم فإن الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلاً يعظم كل من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات؛

3. المنفعة التقييمية والتصحيحية: وتعني ارتفاع قيمة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذا قدرتها على تصحيح انحرافات هذه النتائج؛

ثالثاً: الفعالية كمقياس لجودة المعلومات المالية: تعبر الفعالية عن مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها من خلال موارد محددة، وعلى ذلك فإنه يمكن تعريف جودة المعلومات من زاوية الفعالية بأنها: "مدى تحقيق المعلومات لأهداف المؤسسة، أو متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة"، ومن ثم فإن فعالية المعلومات هي مقياس لجودتها، كما أن الفعالية هي مدى النجاح في تحقيق الأهداف، وهذا يعني أن درجة الفعالية إنما تقاس بمدى تحقيق الأهداف المحددة؛

رابعاً: التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المالية: ويقصد بالتنبؤ أنه: "الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل"، أي هذه التوقعات تستخدم في التخطيط

¹ مؤيد محمد فضل، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ص 305، 306.

واتخاذ القرارات، ومن المؤكد أن جودة المعلومات إنما تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ؛

خامسا: الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المالية: يقصد بالكفاءة هي حسن استخدام الموارد أي تحقيق أهداف المؤسسة بأقل استخدام ممكن للموارد وتطبيق مبدأ اقتصادية المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة والتي يجب أن لا تزيد عن قيمة المعلومات.

المطلب الرابع: معايير تحقق جودة المعلومات المالية

مفهوم جودة المعلومات المالية يعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلوا من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والمهنية والرقابية والفنية نوجزها في مايلي¹:

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

ثانياً: معايير رقابية: ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة (أجهزة الرقابة المالية والإدارية) التي تساعد على التأكد من أن سياساتها وإجراءاتها تنفذ بفعالية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل العمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة؛

ثالثاً: معايير مهنية: تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة بضبط أداء العملية المحاسبية، مما برز معه مفهوم مسائلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة؛

ومما سبق يتبين أن تطبيق مفهوم المسائلة يتطلب الشفافية والإفصاح عن المعلومات ويدعم عملية التواصل والتعاون بين الملاك والإدارة وبالتالي نجاح المؤسسة؛

رابعاً: معايير فنية: إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالمؤسسة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار.

¹ هوام جمعة، نوال لعشوري، مرجع سابق، ص ص 17، 18.

هذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الأمريكي نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير ضبط الخصائص النوعية للمعلومات.

المبحث الثالث: التدقيق الخارجي وجودة المعلومات المالية

بغية الحصول على معلومات مالية ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج، وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى:

المطلب الأول: إجراءات تدقيق الميزانية

يقوم المدقق الخارجي بفحص كل بنود ميزانية المؤسسة كل على حدا سنتطرق إليها فيما يلي.

أولاً: تدقيق الأصول

تعد عملية التحقيق من أساسيات عمل مدقق الحسابات، فإنه لكي يكون رأيه المهني، لا بد أن يقوم بفحص الأصول قصيرة الأجل في تاريخ الميزانية، والتحقق من الأرصدة التي تكون في حيازة المؤسسة في ذلك التاريخ، ولا تكون التغيرات التي حدثت خلال السنة جوهرياً في تفاصيلها، أما عند قيام المدقق بتدقيق الأصول طويلة الأجل فإنه يهتم بدرجة أكبر، بالتغيرات التي حدثت خلال فترة تدقيق الحسابات، ويتحتم عليها فحص القيود والعمليات التي تكون قيمتها جوهرياً على أصول المؤسسة¹.

1. التحقق من الأصول الثابتة (المادية): تشمل هذه النقطة على عناصر الاستثمارات (الأراضي، تجهيزات الإنتاج، تجهيزات اجتماعية، هيئات وتركيبات)، إن هذه العناصر تعتبر قليلة الحركة المحاسبية في المؤسسة كونها تتميز بالدوام لعدة سنوات داخلها عدا تسجيل الاهتلاكات السنوية المقابلة لاستعمالها أو بعض التنازلات التي تخص جزء من عناصرها. وانطلاقاً مما سبق يمكن أن نقول بأن التحقق من هذه العناصر وفحص العمليات خلال الدورة يعتبر بالنسبة للمدقق سهلاً مقارنة ببقية العناصر الأخرى، فيقوم بالتحقق منها عبر الآتي²:

أ. **الكمال:** يقوم المدقق في هذا العنصر من التأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية وبالنسبة لكل عنصر تعكس الواقع الحقيقي له، من خلال التحقق من الأرصدة الأولية لكل عنصر كمعدات النقل مثلاً والقيام بالتدقيق المستندي والحسابي للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر وحذف كل التنازلات خلال الدورة مع تتبع خطوات المعالجة المحاسبية للحصول على الحكم النهائي للمعلومات المالية

¹ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 235.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 149، 151.

المقدمة على العنصر موضوع التدقيق، كما ينبغي أن يتأكد من صحة حساب الاهتلاكات المقابلة لاستعمال العنصر وتسجيلها، ومدى تحميل كل عنصر للمصاريف المتعلقة به وعدم تحميله للمصاريف الأخرى.

ب. الوجود: يقوم المدقق بالتحقق من الأصول الثابتة التي هي مسجلة في القوائم المالية الختامية، من أنها موجودة فعلا ومستعملة من خلال مقارنة الجرد الفعلي لهذه الأصول بما هو مسجل فعلا في دفاتر وسجلات المؤسسة.

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

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

هـ. التسجيل المحاسبي: يعمل المدقق على التحقق من أن المعالجة المحاسبية قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة ومرفقة معه، كأن يسجل مثلا المحاسب الحصول على معدات المكتب انطلاقاً من الملف الآتي: وصل الطلبية الفاتورة، وصل الاستلام وصل التسليم.

2. تحقيق الأصول الثابتة (غير الملموسة): تعتبر الأصول غير الملموسة ذات طبيعة خاصة وتحتاج إلى إجراءات خاصة وخبرة كبيرة في مجال فحصها وتدقيقها. ومن ناحية أخرى فإن هذه الأصول تحتاج إلى المزيد من الجهد والخبرة والحكمة من قبل المدقق حتى يستطيع فحصها وتدقيقها¹. ومن مثلتها شهرة المحل، حقوق الاختراع والامتياز وغيرها.

أ. شهرة المحل: شهرة المحل هي قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح مستقبلية تزيد عن الأرباح العادية التي تحققها المؤسسات المماثلة، وتنشأ هذه الشهرة أو القدرة على تحقيق الأرباح غير الأرباح العادية نتيجة تضافر عوامل عديدة منها ما هو شخصي كالسمعة الطيبة التي يتمتع بها أصحاب المؤسسة أو المهارة والكفاية الفنية التي يتمتع بها القائمون على إدارة المؤسسة، ومنها ما هو اقتصادي كحسن الموقع أو جودة الإنتاج أو غير ذلك. وهذه الشهرة لا تنشأ بين لحظة وأخرى وإنما تتكون على مدى الزمن، كما أنها عرضة للزوال في أي وقت وخاصة إذا تغيرت الظروف أو العوامل التي أدت إلى خلقها أو تكوينها. وقد جرت العادة

¹ محمد السيد ، المراجعة والرقابة المالية المعايير والقواعد، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008، ص 490.

على عدم إثبات الشهرة بالدفاتر إلا إذا كان هناك دليل مادي ملموس على وجودها أو حدثت ظروف تستدعي ذلك كانتقال الملكية أو حدوث تغيير فيها¹.
وتتمثل إجراءات تدقيق شهرة المحل في²:

❖ يتحقق منها بالاطلاع على قيد الشراء المسجل عند شراء منشأة قائمة، كما يمكن التحقق منها بالإطلاع على عقد الشراء المسجل وقرار إدارة المنشأة باعتماد هذا الشراء، والحالة الأخيرة عند انضمام أو انفصال شريك، ويمكن تحقق ذلك بالإطلاع على عقد الشركة للتعرف على الطريقة التي يتم على أساسها تقييم الشهرة؛

❖ يتحقق من صحة تقييم الشهرة بالإطلاع على الدفاتر لأنها ستظهر بالثمن الذي دفع في سبيل الحصول عليها (ثمن الشراء) أو القيمة العادلة التي قدرت بها.

ب. براءة الاختراع: يقصد بالاختراع الابتكار الجديد الذي لم يسبق نشره أو استعماله أو منح براءة عنه. ويتم تسجيل الاختراع لدى وزارة الصناعة والتجارة ليصبح مملوكا للمؤسسة من الناحية القانونية، وتتحدد أهداف تدقيق حق الاختراع في التأكد من الملكية والوجود وصحة التقييم، أما إجراءات التدقيق فتتحدد في الآتي³:

❖ مطابقة المبلغ الوارد بالميزانية مع رصيد الحساب في دفتر الأستاذ العام؛

❖ الإطلاع على شهادة تسجيل براءة الاختراع للتأكد من الملكية له، وإذا كانت المؤسسة قد حصلت على حق الاختراع عن طريق الشراء فيجب الإطلاع على عقد التنازل من المخترع؛

❖ التأكد من صحة التقييم على أساس ثمن التكلفة ناقصا للاهلاك اللازم وبحسب الاهلاك لحق الاختراع على أساس الفترة المحددة للانتفاع بهذا الحق قانونيا. ونتيجة لاختلاف العوامل التي قد تظهر مستقبلا وتؤثر في قيمة حق الاختراع يرى البعض ضرورة إتباع طريقة الإهلاك بإعادة التقدير عوضا عن طريقة الاهلاك بحسب القسط الثابت.

ج. العلامات التجارية: العلامات التجارية هي الأسماء المتخذة شكلا مميزا والإمضاءات والكلمات والحروف والأرقام والرسوم والرموز والأختام وغيرها التي تستخدم في تمييز منتجات عمل صناعي أو استغلال زراعي أو أية بضاعة يجري تسويقها من قبل المؤسسة، وتتحدد أهداف تدقيق العلامات التجارية فيما يلي⁴:

❖ التأكد من أن العلامة التجارية مسجلة قانونا باسم المؤسسة؛

¹ يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص ص 515، 516.

² أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، مرجع سابق، ص 421.

³ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص ص 517، 518.

⁴ يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص ص 518، 519.

- ❖ التأكد من أن المبالغ التي اعتبرت مصروفا رأسماليا خاصة بهذا الأصل؛
 - ❖ التأكد من صحة تقييم العلامة التجارية وحساب الإهلاك الخاص بها.
 - ❖ أما إجراءات مدقق الحسابات لتحقيق هذه الأهداف تتمثل في¹:
 - ❖ مطابقة رصيد الحساب في دفتر الأستاذ العام مع ما هو ظاهر في الميزانية؛
 - ❖ الاطلاع على مستندات ووثائق ملكية العلامة التجارية؛
 - ❖ دراسة صحة تقييم العلامة التجارية على أساس التكلفة بعد تنزيل الإهلاك اللازم. وتشمل التكلفة ثمن الشراء بالإضافة إلى رسوم التسجيل وأتعاب المحاماة وجميع المصاريف الخاصة بنقل الملكية الأخرى؛
 - ❖ الإطلاع على المستندات الخاصة بشراء العلامة التجارية وما يلحقها من نفقات أخرى، بالإضافة إلى التأكد من سلامة إهلاك العلامة التجارية التي تسير عليها المؤسسة؛
 - ❖ الاطلاع على آخر إيصال تجديد للتأكد من عدم سقوط العلامة التجارية كما تعتبر مصروفات عقد تجديد العلامة التجارية من المصروفات الرأسمالية السنوية التي يحمل بها حساب أرباح وخسائر السنة.
- 3. التحقق من المخزونات:** تشمل المخزونات على كل العناصر التي تمر على المخزن سواء التي تنتجها المؤسسة من منتجات تامة أو نصف مصنعة، أو التي وصلت إلى مرحلة معينة من الإنتاج عند تاريخ إقفال الدورة المحاسبية أو المشتريات المختلفة للمؤسسة بغية تموين إنتاجها كالمواد الأولية أو البضائع، لذا بات من الواضح على المدقق بذل العناية المهنية اللازمة للتحقق من عناصر المخزون باعتبار الحركة الكثيرة والمستمرة لعناصره من خلال الآتي²:
- أ. الكمال:** تظهر القوائم المالية الختامية معلومات مالية حول مخزون آخر المدة لقراءها، لذا يقوم المدقق بالتحقق من أن هذه المعلومات كانت نتيجة لمعالجة محاسبية سليمة مفادها أن كل العمليات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبيا ولم يحذف أو ينسى المحاسب أية عملية ليؤكد بعدها صحة هذه المعلومات المستوحاة من النظام المولد لها ومدى تمثيلها لحقيقة العنصر موضوع التدقيق؛
- ب. الوجود:** يسعى المدقق إلى التأكد من أن المخزون موجود فعلا على مستوى المخازن وذلك بالوقوف على عملية الجرد وتوجيهها وفق ما تنص عليه التشريعات المعمول بها، كما يعمل على التأكد من أن كل عنصر من عناصر المخزون يوافق التسجيل على القائمة النهائية للعناصر المخزنة، وأن يقوم أشخاص آخريين بعملية الجرد وإعداد القائمة النهائية التي ينبغي تأشيرها من طرف شخص مخول له ذلك قانونا؛

¹ يوسف محمود جريوع، مرجع سابق، ص ص 518، 519.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 151، 153.

ج. الملكية: تعتبر عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملكا لها إلى غاية إثبات العكس، لذا يجب على المدقق أن يتحقق على ملكية المؤسسة للعناصر، انطلاقا من تدقيق العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون، كما يجب أن يتأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارجها؛

د. التقييم: ينبغي على المدقق التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طرق التقييم المتعلقة بالمخزونات من سنة إلى أخرى، وتبني طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات كطريقة الداخل أولا الخارج أولا أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة؛

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

4. المدينون: تنشأ هذه من البيع على الحساب أو البيع مقابل الحصول على تعهد شفوي من العميل بالدفع خلال فترة معينة، وفي معظم الحالات تفتح المؤسسة حسابا للعميل بعد توقيعه على عقد يقبل فيه قيمة مشترياته من السلع والخدمات ويستخدم هذا كأساس لمنح هذا الائتمان، وتتمثل الأهداف العامة لتدقيق حسابات المدينون في¹:

أ. التحقق من قانونية وجدية المبالغ المقيدة بحسابات العملاء؛

ب. التحقق من صحة أرصدة حساباتهم في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي؛

ج. التحقق من إمكانية تحصيل هذه الديون، أي التحقق من أن هذه الديون قد تم عرضها بقائمة المركز المالي بالمبالغ المنتظر تحصيلها فعلا من أصحابها وأن المخصصات الكافية قد عملت لمقابلة الديون المشكوك في تحصيلها.

أما الإجراءات التي يقوم بها المدقق لتحقيق الأهداف السابقة تتمثل في²:

أ. فحص أنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بالحسابات الشخصية للعملاء؛

ب. طلب قائمة بالأرصدة المستحقة على العملاء المدينون، حيث يطلب المدقق من إدارة المؤسسة إعداد قائمة بالحسابات المدينة ويجب أن تشمل تلك القائمة على جميع البيانات المتعلقة بتلك الحسابات وأهمها أسماء العملاء المدينون، والمبالغ المستحقة، وأعمار الديون، ونوعية التعامل معهم، وما يلزم من معلومات أخرى لعرض هذه الديون وإبداء الرأي فيها؛

¹ يوسف محمود جربوع، مرجع سابق، ص ص 498، 500.

² نفس المرجع، ص ص 498، 500.

ج. فحص مبالغ الحسابات المستحقة على المدينون؛

د. مطابقة أرصدة المدينون (المصادقات): حيث توجه إدارة المؤسسة بناء على طلب مدقق الحسابات خطابات إلى العينة المختارة من العملاء تطلب فيها بيان مصادقاتهم على البيانات الواردة في هذه الخطابات، وعادة ما تكون هذه المصادقات بأحد الأشكال التالية: مصادقات إيجابية، مصادقات سلبية، مصادقات عمياء؛

هـ. التحقق من عمليات الحد الفاصل الخاصة بأرصدة المدينون: يجب أن يتحقق المدقق من عمليات الحد الفاصل المتعلقة بالعمليات الآجلة في نهاية السنة المالية وذلك للتحقق من أن البضاعة المرسلة للعملاء قد أرسلت فواتيرها لهم وحملت على حساباتهم وأن البضاعة المشحونة في أوائل السنة المالية الجديدة لن تدرج ضمن المبيعات وأرصدة العملاء مرة أخرى؛

و. على مدقق الحسابات أن يتحقق من صحة حساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ومن كافة المخصص من خلال أرصدة العملاء والتحقق من استبعاد الديون التي سبق أن أعدم من سلامة وقانونية إعدام تلك الديون.

5. أوراق القبض: تمثل أوراق القبض أحد عناصر الأصول والتي تتعلق بديون مستحقة على العملاء ولكن في شكل أوراق تجارية (كمبيالات، وسندات أدنية)، وينبغي أيضا على المدقق وضعها في برنامج فحصه واهتمامه وخاصة لو كانت تمثل هذه الأوراق مبالغ كبيرة يلزم تدقيقها، ويتمثل دور المدقق في مجال فحص أوراق القبض فيما يلي¹:

أ. على المدقق اختيار أوراق القبض صاحبة المبالغ الكبيرة نظرا لأهميتها كديون للمؤسسة في ذمة الغير؛
ب. على المدقق التحقق من بيانات الأوراق التي تم اختيارها خاصة مايلي:

❖ المسحوب عليه المدين بالمبلغ وقبوله للورقة؛

❖ مبلغ الورقة وتاريخ الاستحقاق؛

❖ التحقق من أنها تخص المؤسسة.

ج. على المدقق التحقق من أي تسديدات جزئية تكون قد سجلت على ظهر الورقة؛

د. التحقق من أن المؤسسة اتخذت إجراءات متابعة الأوراق المرفوضة وتجديدها؛

هـ. التحقق من أن هذه الأوراق إما تكون في عهدة أحد الموظفين الذين ليس لهم علاقة بالتسجيل الدفترى أو بالنقدية، أو تكون مودعة في البنك لحساب المؤسسة؛

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص 469، 470.

و.التحقق من بعض الأوراق التي تم تحويلها أو تظهيرها لحساب أحد الدائنين ومدى صحة إجراءات عملية التحويل أو التطهير؛

ز.على المدقق التحقق من طريقة تكوين مخصص قطع أوراق القبض أو مخصص خصم أوراق القبض أو مخصص القطع والذي يمثل غالبا الفرق بين القيمة الاسمية لهذه الأوراق وقيمتها الحالية (الأقل)، ويتحقق المدقق من مدى كفاية هذا المخصص وطريقة إظهاره في الميزانية أو ضمن بند المخصصات الأخرى بخلاف الاهتلاك في الجانب الدائن من الميزانية.

6. النقدية: تشمل النقدية بنود الصندوق، وصندوق المصروفات النثرية، والبنك، ويمكن للمدقق تحقيق بنود النقدية من خلال تطبيق الإجراءات التالية¹:

أ.إجراءات تدقيق النقدية في الصندوق وصندوق المصروفات النثرية: من خلال قيام المدقق بالجرد الفعلي المفاجئ، وليس بالضرورة أن يتم الجرد يوم تدقيق بنود المركز المالي أو اليوم الأخير من السنة المالية، ولكن يمكن جردها في أي يوم قبلها بحيث يمكن أن يضاف المقبوضات والمدفوعات من الأيام التالية للجرد الفعلي، ولذا يجب أن يراعي عند القيام بجرد النقدية في البندين السابقين مايلي:

❖ التأكد من إتمام القيود اليومية بالدفاتر، وعدم قيد أي مقبوضات أو مدفوعات تتعلق بالسنة المالية، وذلك قبل الجرد مع مراعاة أن يشمل الجرد جميع الخزائن بالمؤسسة حتى لا تستخدم إحدى الخزائن في تغطية العجز في خزائن أخرى، وفي حالة عدم قدرة المدقق على الجرد الموحد فيجب أن يقوم بإغلاق الخزائن التي لم يستطع جردها وختمها بختمه حتى إتمام جردها، وذلك في حضور الصراف؛

❖ عمل محضر تفصيلي بالجرد، بحيث يشمل كل ما بداخل الخزائن من أوراق ذات قيمة، ويراعي أن يثبت في نهاية المحضر أن الجرد قد تم بحضور الصراف ثم أعيدت إليه كاملة ويوقع الصراف ورئيس الحسابات على المحضر بما يؤكد ذلك؛

❖ إذا تبين للمدقق وجود عجز أو زيادة في النقدية يجب عليه أن يوضح ذلك في محضر الجرد، ويخطر به الإدارة فوراً لاتخاذ ما يلزم، ثم يقوم بعد ذلك بمطابقة نتيجة الجرد بالأرصدة الواردة بدفتر يومية الصندوق وصندوق المصروفات النثرية.

ب.إجراءات تدقيق النقدية بالبنك: تعني النقدية لدى البنك الإيداعات اليومية في صورة حساب جاري للمؤسسة في أحد البنوك، ولتحقيق النقدية الموجودة بالبنك يجب أن تتبع الإجراءات الأولية التالية:

❖ الإطلاع على الرصيد لدى البنك من خانة دفتر النقدية، ومطابقة رصيد دفتر النقدية مع رصيد كشف حساب البنك، وفي حالة وجود اختلاف يجب على المدقق الاطلاع على مذكرة التوفيق بين الرصدين (التسوية) للتأكد من صحة تطابق الرصدين؛

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، الطبعة الأولى، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص 412، 413.

- ❖ طلب شهادة من البنك بمعرفة المؤسسة على أن ترسل على مكتب المدقق مباشرة، وتبين كافة أرصدة المؤسسة لدى البنك لتلاني الاعتماد على كشف حساب البنك وحده؛
- ❖ مطابقة الرصيد بدفتر النقدية مع رصيد الشهادة، وإذا وجد اختلاف بينهما يجب الإطلاع على كشف حساب البنك ومذكرة التوفيق لمعرفة سبب هذا الاختلاف؛
- ❖ يراعي التفرقة بين الحسابات الجارية وحسابات الإيداع، وعدم إجراء مقاصة بين الحسابات المدينة والدائنة؛
- ❖ إذا كان هناك أي تحفظ أو قيود على حسابات البنوك أن يشير إلى هذا التحفظ في الميزانية ليحمي نفسه من المسؤولية؛
- ❖ مراعاة الشيكات المحولة من بنك إلى آخر .

ثانياً: تدقيق الخصوم

تتمثل إجراءات تدقيق الخصوم في:

1. **تدقيق عناصر حقوق الملكية:** تمثل عناصر حقوق الملكية أهمية خاصة بالنسبة لمعظم المؤسسات كما هو الحال في شركات الأشخاص وشركات الأموال وغيرها من الشركات التي تمثل هذه العناصر نسبة كبيرة فيها .

أ. **أهمية تدقيق عناصر حقوق الملكية:** ترجع أهمية تدقيق هذه العناصر في الآتي¹:

❖ تمثل عناصر حقوق الملكية في أي مؤسسة أهمية كبيرة بالنسبة للملاك من الأفراد أو الهيئات أو المؤسسات أو البنوك أو المساهمين فهي دائماً تقع في دائرة إهتمام هؤلاء الملاك باعتبارها أنها مصدراً رئيسياً بالنسبة لهم ومن أهم الاستثمارات بصفة عامة؛

❖ تحظى عناصر حقوق الملكية باهتمام الأطراف الخارجية التي تتعامل مع المؤسسة كالبنوك والمصارف في حالة الإقراض مثلاً أو الموردون كالإدارة والعاملين بغية أمنياتهم بتحقيق أكبر قدر من الأرباح مثلاً كعنصر من هذه العناصر مما يترتب عليه زيادة الأرباح الموزعة؛

❖ تحظى عناصر حقوق الملكية بالاهتمام في مجال الدراسة العلمية والبحوث وخاصة في مجالات التحليل المالي بأشكاله وأدواته المختلفة الأمر الذي قد يتوقف عليه اتخاذ العديد من القرارات الملائمة في مجال من المجالات .

ب. **إجراءات تدقيق عناصر حقوق الملكية:** تتمثل في:

¹ محمد السيد، مرجع سابق، ص ص 627، 628.

❖ **رأس المال:** يختلف وضع رأس المال في المؤسسة طبقاً للشكل القانوني لها، ومن المعروف أن هناك ثلاث أشكال قانونية قد تتخذ المؤسسة أحدها عند التكوين والإنشاء فهناك المؤسسة الفردية، شركات الأشخاص وشركات الأموال. وبناء على ما تقدم فإن إجراءات تدقيق رأس المال تكون كما يلي¹:

أ. **المنشآت الفردية:** يتم التحقق من رأس المال في المنشأة الفردية كمايلي:

❖ **الإطلاع على قائمة المركز المالي في الفترة السابقة، وتحديد رأس المال في أول الفترة الحالية أو أي خصومات نتيجة خسائر خلال نفس الفترة محل التدقيق؛**

❖ **فحص قائمة الدخل للتحقق من صحة الأرباح الصافية والتي تؤدي إلى زيادة رأس المال أو التحقق من صحة صافي الخسارة وما يترتب عليها من انخفاض رأس المال وكذلك المسحوبات.**

ب. **شركات الأشخاص:** يتم التحقق من رأس المال في شركات الأشخاص كما يلي:

❖ **الإطلاع على عقد الشركة، والتأكد من أن كل شريك قد قدم رأس المال الخاص به؛**

❖ **يجب على المدقق التأكد من أن كل شريك قام بسداد حصته المؤجلة السداد في تاريخ استحقاقها؛**

❖ **في حالة زيادة رأس المال يجب على المدقق التأكد من أن الشركة اتبعت الإجراءات القانونية فيما يتعلق**

بتغيير عقد الشركة ومن أهم هذه الإجراءات:

✓ **إيداع ملخص التغيير في العقد في إحدى المحاكم الابتدائية؛**

✓ **نشر ملخص بعقد الشركة في إحدى الصحف.**

ج. **شركات المساهمة:** يتدخل القانون في العديد من الدول بشأن إجراءات التحقق من رأس المال في شركات

المساهمة، كما يلاحظ أن رأس مال شركات المساهمة يتكون من نوعين رئيسيين هما:

❖ **رأس المال المصرح به طبقاً للعقد الخاص بإنشاء الشركة؛**

❖ **رأس المال المدفوع ويمثل المقدار المدفوع من رأس المال المطروح للاكتتاب العام، ويجب ألا يقل عن**

نسبة معينة من رأس المال المصرح به.

وبناء على ما تقدم فإن إجراءات تدقيق رأس المال في شركات المساهمة يمكن حصرها في الآتي:

✓ **الإطلاع على العقد الابتدائي والنظام الأساسي للشركة لمعرفة رأس المال ومكوناته من الأسهم، وحقوق**

المساهمين بشأن توزيع الأرباح ورد رأس المال؛

✓ **فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه من حيث عدد وقيم وأرقام شهادات الأسهم، وكذلك تدقيق**

المتحصل من الاكتتاب في الأسهم على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب وللتخصيص والسداد، وكذا

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سابق، ص ص 264، 265.

التحقق من أن المساهمين قد سدّدوا الأقساط في مواعيدها، وأن تحسب فوائد للأقساط المقدمة وعلى الأقساط المستحقة، وأن يتحقق من ذلك بالرجوع إلى نصوص النظام الأساسي للشركة.

❖ **الاحتياطات:** تمثل الاحتياطات المبالغ التي يتم حجزها من الأرباح القابلة للتوزيع بنسب أو مبالغ معينة لمقابلة أي ظروف غير عادية أو خسائر غير متوقعة، ومن ناحية أخرى فقد يتم تكوين الاحتياطي من خلال خطة تمويلية معينة دون وجود خسائر أو احتمال تحقق خسائر مستقبلية، ويتمثل دور المدقق في مجال فحص و تدقيق الاحتياطي فيما يلي¹:

✓ يجب عليه تدقيق وفحص القانون العام والقانون النظامي للشركة للتحقق من تكوين الاحتياطات وخاصة الإلزامية التي نصت عليها هذه القوانين والتحقق من قيمتها والحد الأقصى لها؛

✓ عليه التحقق من الإفصاح عن هذه الاحتياطات في الميزانية العمومية ضمن عناصر حقوق الملكية؛

✓ التحقق من الأصول مقومة تقويماً صحيحاً وغير مبالغ في تقويمها مما يجعل وجود هذه الاحتياطات عملية صورية؛

✓ على المدقق التحقق من عدم إساءة استخدام الاحتياطات عن طريق الإدارة كأن تستخدم بعض الاحتياطات في غير أغراضها فمثلاً لا يجب استخدام الاحتياطي الرأسمالي في مواجهة خسائر ومصروفات عادية، ولكن يستخدم في مقابلة الخسائر والمصروفات غير العادية والرأسمالية؛

✓ في حالة قيام المؤسسة باستثمار أي نوع من الاحتياطات فعلى المدقق تدقيق حسابات الاستثمار الخاصة بهذه الاحتياطات.

❖ **المخصصات:** تمثل هذه المخصصات مبالغ تقديرية يتم تحملها على حساب الدخل (الأرباح والخسائر) لمقابلة انخفاض متوقع في القيم الدفترية للأصل أو لمقابلة خسائر أو التزامات مؤكدة الوقوع ولكن لا يمكن تحديد قيمتها بدقة وفي حالة زيادة قيمة المخصص المقدر عن الخسائر المتوقعة فإن هذه الزيادة يتم التصرف فيها. وينبغي على المدقق بالنسبة لعنصر المخصصات المختلفة بخلاف الاهتلاكات الأخذ في الاعتبار مايلي²:

✓ لا ينبغي على المدقق تكوين أي مخصصات إلا بناء على تكلف رسمي من إدارة المؤسسة بذلك ولكن عليه أن يتحقق من مدى كفاية هذه المخصصات عند تكوينها لمقابلة الأغراض التي تكونت من أجلها، وعند اعتراض الإدارة على ملاحظاته فعليه أن يشير إلى ذلك في تقريره؛

✓ على المدقق فحص وتدقيق كل نوع من أنواع المخصصات على حدة وتدقيق طريقة احتسابه ومدى كفايته؛

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص 560، 569.

² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 571.

- ✓ على المدقق التحقق من ثبات أساس وطريقة احتساب المخصص من سنة لأخرى حتى لا تكون نتيجة القوائم المالية غير عادية وبمبررات يقبلها المدقق؛
- ✓ عليه التحقق من عدم المغالاة في حساب المخصصات وعند اكتشاف ذلك فعليه أن يوصي بتحويل أي زيادة إلى الحساب الملائم سواء كان حساب الأرباح والخسائر إذا كانت تمت خلال نفس السنة المالية وإلى الاحتياطي العام إن كانت هذه الزيادة من سنوات سابقة كما ذكرنا سابقاً؛
- ✓ التحقق من أن المخصصات استخدمت في الأغراض التي تكونت من أجلها وعند انتهاء الغرض منها يمكن تحويل المخصص إلى حساب الأرباح والخسائر وإلى حساب الاحتياطي العام حسب الحالة؛
- ✓ التحقق من طريقة الإفصاح عن هذه المخصصات في الميزانية العمومية للشركة حيث يمكن إظهار المخصصات المرتبطة ببعض أنواع الأصول مطروحة من هذه الأصول في الميزانية والأخرى مرتبطة بالالتزامات تظهر في جانب الالتزامات في بند مستقل.
- ❖ الأرباح: تعتبر الأرباح عنصراً هاماً من عناصر حقوق الملكية خاصة أن القاعدة بالنسبة لأي نشاط هي تحقيق الأرباح كهدف رئيسي، الأمر الذي يلقي على المدقق مسؤولية بذل المزيد من العناية المهنية نحو فحص وتدقيق كل ما يتعلق بالأرباح من عناصر مختلفة خلال مراحل تكوينها اعتباراً من مرحلة قياس الربح وحتى مرحلة توزيعه. وينبغي على المدقق التحقق مما يلي¹:
- ✓ عليه فحص وتدقيق القوانين العامة على مستوى الدولة أو القوانين والنظم الداخلية الخاصة بالمؤسسة والتي تنظم عملية توزيع الأرباح القابلة للتوزيع؛
- ✓ على المدقق التحقق من أنه في حالة وجود خسائر مرحلة من سنوات سابقة يلزم تغطية هذه الخسائر من الأرباح القابلة للتوزيع قبل توزيع أي أرباح على أي طرف من الأطراف، حفاظاً على مركز المؤسسة المالي؛
- ✓ على المدقق التحقق والتأكد من أن مصادر الأرباح الموزعة واضحة ومحددة ولا تتضمن أرباح غير قابلة للتوزيع مثل الأرباح الرأسمالية ما لم تتوافر المبررات القوية والشروط القانونية التي تسمح بتوزيع جانب منها وأن يقتنع المدقق بذلك، وإلا فعليه التحفظ في تقريره نحو هذا الأمر؛
- ✓ على المدقق التحقق من توزيعات الأسهم الممتازة في حالة وجودها وفقاً لنوع هذه الأسهم وما إذا كانت مجمعة للأرباح أو مشاركة في الأرباح أو غير ذلك إلى جانب توزيعات الأسهم العادية المتعارف عليها؛
- ✓ عليه تدقيق وفحص أي أرباح تم تحويلها إلى رأس المال لزيادته وقد تتم هذه العملية في شكل أسهم مجانية في شركات المساهمة وفي هذه الحالة على المدقق التحقق من القرارات الخاصة بهذا الشأن وتدقيق أسهم رأس المال بعد الزيادة.

¹محمد السيد، مرجع سابق، ص ص 661، 663.

2. **تدقيق الالتزامات طويلة الأجل:** يجب أن تحظى هذه الالتزامات طويلة الأجل بعناية واهتمام المدقق، فقد تمثل هذه الالتزامات نسبة كبيرة تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ومن ناحية أخرى فإن هذه الالتزامات هي التي تستحق سدادها على مدة طويلة الأجل أكثر من السنة ونعرض فيما يلي لأهم إجراءات تدقيقها من خلال أهم عناصرها¹.

أ. **التحقق من القروض طويلة الأجل:** يمكن تلخيص إجراءات تدقيق القروض كما يلي²:

❖ الاطلاع على قرار مجلس الإدارة بالموافقة على عقد القرض وفقا للحدود المذكورة في النظام الأساسي للمؤسسة، وكذلك محاضر الجلسات التي تقرر فيها الموافقة على الاقتراض، وإلى عقد القرض نفسه، وقيام المؤسسة بتنفيذ التزاماتها المنصوص عليها في العقد؛

❖ الحصول على شهادة من الجهة المقرضة توضح رصيد القرض في تاريخ إعداد الميزانية العمومية؛

❖ إظهار القرض وسعر فائدته وتاريخ سداده وضمائه في الميزانية العمومية، مع مراعاة المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها والمستخدمة بشأن أسعار تحويلات العملات، فقد يكون جزء من القرض أو كله تم الحصول عليه بعملة أجنبية، ونظرا لوجود اختلافات بين سعر السوق، والسعر الرسمي، وسعر التداول للعملة لذا يجب على المدقق أن يشير بوضوح في الميزانية إلى سعر التحويل المستخدم في تحديد القيمة الظاهرة بالميزانية والمتعلقة بالقرض؛

❖ إذا عقد القرض في سنة التدقيق يجب على المدقق أن يتأكد من أن النظام الأساسي للمؤسسة لا يمنح الاقتراض، ويقوم أيضا بتدقيق عملية استلام النقود تدقيق مستندي، ومراحل وخطوات السداد لكل من الأصل والفوائد.

ب. **التحقق من السندات طويلة الأجل:** هي السندات التي تقوم شركات المساهمة بإصدارها عند الحاجة إلى

تمويل آخر بخلاف رأس مال الأسهم المملوكة لمدة طويلة الأجل، وعلى المدقق التحقق من العناصر

التالية³:

❖ الاطلاع على النظام الداخلي للمؤسسة لمعرفة الأحكام الخاصة بإصدار السندات واستهلاكها؛

❖ الاطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العمومية للمساهمين للتأكد من صحة الإجراءات؛

❖ التأكد من شروط الإصدار إذ قد تصدر السندات بقيمتها الاسمية أو بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار كما قد ينص على أن يكون السداد بعلاوة أو بخصم وتعتبر علاوة الإصدار إيرادا رأسماليا يستخدم في استهلاك

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 583.

² أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سابق، ص 265، 266.

³ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 246.

مصروفات إصدار السندات ويرحل الباقي إلى حساب احتياطي قانوني. أما خصم الإصدار فينبغي استهلاكه إما على مدة قصيرة أو بمقدار انتفاع السنة المالية بالقرض؛

❖ التأكد من استفاء الشروط القانونية الواردة في القوانين المرعية؛

❖ مراعاة شروط الإصدار من حيث الفائدة ومواعيد سدادها وأي نص خاص بتكوين احتياطي سداد السندات واحتساب الفائدة المستحقة في نهاية السنة المالية مع مراعاة حجز احتياطي برد السند؛

❖ التأكد من إظهار السندات كبنود مستقل ضمن الخصوم طويلة الأجل بجانب المطلوبات بالميزانية العامة؛

❖ التأكد من صحة الاستهلاك وإجراءاته وبصورة خاصة إعدام السندات والاطلاع على المحضر الخاص بذلك وتدقيق سداد قيمتها لأصحابها.

3. تدقيق الالتزامات قصيرة الأجل: ويقصد بها الالتزامات الجارية، وتتضمن الديون المترتبة على العمليات

التجارية الآجلة والمصروفات الأخرى أثناء فترة الإنتاج والتشغيل بالمؤسسة، وأهم بنودها الموردين، أوراق

الدفع ويمكن تلخيص الإجراءات التي يقوم بها المدقق في الآتي¹:

أ. الموردين: لتدقيق وفحص أرصدة الدائنين يلزم المدقق القيام بمايلي:

❖ يطلب المدقق قائمة تفصيلية أو كشوف بأسماء الحسابات الشخصية للدائنين معتمدة من الإدارة، ويقوم

المدقق بعد ذلك بمطالبة القيم التي تظهرها الكشوف مع دفتر الأستاذ الموردين، وحساب إجمالي الموردين ودفتر أستاذ المشتريات؛

❖ اطلاع المدقق على الكشوف الدورية التي ترسل من الموردين أو يقوم المدقق بعمل مصادقات للموردين

عن أرصدة حساباتهم لدى المؤسسة على أن ترسل هذه الردود إلى مكتبه مباشرة؛

❖ يجب على المدقق التأكد من أن جميع الفواتير الخاصة بالمشتريات قد أدخلت بضاعتها إلى المخازن في

أواخر السنة المالية كما أدرجت في قوائم الجرد كما سجلت في دفتر يومية المشتريات ورحلت لحساب الدائنين؛

❖ يجب على المدقق أن يتتبع حسابات الدائنين في السنة المالية التالية للتأكد من عدم وجود أخطاء أو غش في بعض العمليات.

ب. أوراق الدفع: عند قيام مدقق الحسابات بالتحقق من رصيد أوراق الدفع عليه أن يتتبع الإجراءات التالية²:

❖ يطلب المدقق الكشوف التفصيلية لأوراق الدفع، ويقوم بمطابقة الكشوف مع رصيد حساب أوراق الدفع

ومطابقة مجموع الكشوف مع رصيد أوراق الدفع في دفتر الأستاذ؛

¹ أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سابق، ص ص 268، 269.

² نفس المرجع، ص ص، 268، 269.

- ❖ يجب على المدقق تتبع أوراق الدفع في بداية السنة المالية التالية والتي حل ميعاد استحقاقها لدفعها أو استبدالها، ويتأكد من إلغائها بختمها بما يفيد ذلك؛
 - ❖ يمكن للمدقق طلب شهادات من البنك في حالة سداد البنك نيابة على المؤسسة. تفيد رصيد هذه الأوراق ومطابقتها مع كشف أوراق الدفع التي لم يحل ميعاد سدادها.
 - ج. **الأرصدة الدائنة الأخرى:** يتم تدقيق هذه العناصر بنفس الأساس والإجراءات التي تم بها تدقيق وفحص عناصر الأرصدة المدينة الأخرى خاصة ما يتعلق بالمصروفات المستحقة والإيرادات المقدمة وتعتمد هذه الإجراءات على العناصر الرئيسية التالية¹:
 - ❖ التحقق من مدى صحة هذه الأرصدة المستحقة أو المقدمة من خلال المستندات الخاصة بها كالعقود لتحديد ما يخص السنة المالية من هذه المصروفات والإيرادات؛
 - ❖ التحقق من المصروفات التي سددت فعلا والإيرادات المحصلة فعلا خلال السنة على أساس أن الفرق في حالة زيادة المصروفات الخاصة بالسنة عن ما دفع تظهر المصروفات المستحقة وفي حالة زيادة الإيرادات المحصلة عن إيرادات السنة فتظهر بذلك الإيرادات المقدمة؛
 - ❖ التحقق من حسابات هذه المصروفات والإيرادات في دفتر الأستاذ والتوجيه المحاسبي الخاص بها ومدى صحة عملياتها الحسابية؛
 - ❖ التحقق من الإفصاح عن هذه العناصر في الميزانية في جانب الالتزامات ضمن عنصر أرصدة دائنة أخرى وتظهر قيمتها الصحيحة، تحت بند مصروفات مستحقة وإيرادات مقدمة.
- المطلب الثاني: إجراءات تدقيق جدول حسابات النتائج**

سنتناول في هذا المطلب إجراءات تدقيق جدول حسابات النتائج من خلال تدقيق عناصر المصروفات والإيرادات.

أولاً: عناصر المصروفات

1. **عمليات الشراء:** يعتمد المدقق في مجال قيامه بتدقيق وفحص العمليات المرتبطة بعناصر النشاط في المؤسسة من عمليات الشراء أو البيع على نتيجة قيامه بتقييم نظام النشاط في المؤسسة من عمليات شراء أو بيع على نتيجة قيامه بتقييم نظام وإجراءات الرقابة الداخلية لهذه العمليات لتحديد مدى ونطاق هذا الفحص وطبيعة الاختبارات الواجب القيام بها لإنجاز عمله في هذا المجال، إلى جانب قيامه باستخدام أدوات وأساليب التدقيق الملائمة لمثل هذه العمليات التي تمثل العناصر الرئيسية لنشاط المؤسسة، ومن هذه الأساليب التدقيق المستندي والتدقيق الحسابي والتدقيق الفني إلى غير ذلك².

¹ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 588.

² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 511.

أ. **التدقيق المستندي لعمليات الشراء:** ينبغي على المدقق أن يقوم بالتدقيق المستندي لهذه العمليات معتمداً في ذلك على المستندات الهامة ذات العلاقة بهذه العمليات والمستند الرئيسي لعمليات الشراء يتمثل في فاتورة الشراء حيث يلزم عليه التحقق مما يلي¹:

❖ التحقق من أن الفاتورة رسمية وسليمة وغير مزورة وأنها باسم المؤسسة موضوع التدقيق وإنها توضح البيانات التفصيلية للبضاعة المشتراة من حيث الكمية والقيمة التاريخية؛

❖ التحقق من مطابقة هذه الفاتورة مع بيانات أوامر الشراء ومع أدون الاستلام ومع أي مستندات ذات علاقة بعمليات الشراء؛

❖ التحقق من أن البيانات التي تتضمنها فاتورة الشراء هي التي تم تسجيلها دفترياً من خلال التوجيه المحاسبي السليم وخاصة في دفتر يومية المشتريات مع التركيز على مشتريات الأيام الأخيرة من السنة؛

❖ على المدقق فحص وتدقيق المستندات الخاصة بالمردودات من حيث فواتير الخصم الواردة من الموردون وكذلك أدونات رد البضاعة للتأكد من خروج البضاعة، والمطابقة مع ما تم تسجيله في هذا المجال في دفتر يومية المشتريات.

ب. **التدقيق الحسابي والدفترى لعمليات الشراء:** في هذا المجال ينبغي على المدقق القيام بما يلي²:

❖ فحص مدى دقة وصحة العمليات الحسابية باختيار وتدقيق البعض منها للتحقق من ذلك؛

❖ محاولة استخدام حسابات مراقبة إجمالية لكشف أي أخطاء أو فروق بينها وبين الحسابات الفرعية للموردين؛

❖ فحص وتدقيق عملية الترحيل من دفاتر القيد الأولى إلى حسابات الأستاذ حيث يمكن اختيار أهم هذه الحسابات من وجهة نظر المدقق؛

❖ تدقيق الأرصدة الافتتاحية لحسابات الأستاذ ومطابقتها بنتائج المصادقات الواردة من الموردون؛

❖ تدقيق الأرصدة الدائنة للموردين وتحديد إمكانية سدادها؛

❖ التحقق من أن مردودات المشتريات قد تم تسجيلها دفترياً بطريقة سليمة.

2. **الرواتب والأجور (العمال):** تمثل الرواتب أو المرتبات المبالغ التي يتقاضاها العاملون في المؤسسة في مختلف المستويات الإدارية كما أنها تمثل عنصراً من أهم العناصر التي تحمل على حساب الأرباح والخسائر المؤثرة في تحديد نتيجة النشاط من ربح أو خسارة، ومن ناحية أخرى تمثل هذه المرتبات عنصراً

¹ السيد محمد ، مرجع سابق، ص ص 594 ، 595.

² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 518.

هاما من عناصر المصروفات لكبر حجمها وثباتها نسبيا ودوريتها شهريا، ومن هنا تأتي أهمية تدقيقها من قبل المدقق، ولدي يتركز دوره في هذا المجال فيما يلي¹:

أ. القيام بالتدقيق المستندي والحسابي للأجور: حيث يلزم المدقق أن يقوم بانجاز التدقيق المستندي لأهم المستندات ذات العلاقة بالأجور وكذلك التدقيق الحسابي والدفترى لكل ما يتعلق بهذه الأجور ومن بين ذلك مايلي:

❖ تدقيق وفحص قوائم الأجور والتحقق من الأسماء وفئات الأجر والمستحق منه؛

❖ تدقيق كشوف الحضور والإنصاف؛

❖ تدقيق بيانات بطاقات تسجيل العمل أو الإنتاج وفقا للنظام المتبع في صرف الأجور؛

❖ تدقيق قيمة الشيك الذي تم تحريره بقيمة الأجور الصافية التي تم صرفها للعمال؛

❖ تدقيق والتحقق من توقيعات العمال عند صرف مستحقاتهم؛

❖ إجراء بعض الاختبارات للتحقق من مدى صحة الأجور المستحقة لبعض العمال بالقيام ببعض العمليات الحسابية المطلوبة لذلك؛

❖ التحقق من مدى دقة وصحة المعالجة المحاسبية والدفترية للأجور من خلال القيود والحسابات المختلفة أو بعض وفقا لما يراه ويقتنع به المدقق؛

❖ التحقق من التوجيه المحاسبي للأجور باعتبارها أحد أهم عناصر تكاليف الإنتاج والتأكد من أنها حملت على حسابات التكلفة المناسبة عن الفترة.

3. المصروفات والمدفوعات النقدية الأخرى: ينبغي على المدقق بالنسبة للمصروفات والمدفوعات النقدية الأخرى أن يتحقق من مدى دقتها وصحتها من خلال أسلوب التدقيق المستندي والتدقيق الحسابي والدفترى باعتبار أن ذلك يعد أساس الفحص والتدقيق بالنسبة لمختلف عناصر النشاط سواء للمصروفات أو المدفوعات أو الإيرادات النقدية على اختلاف أنواعها على أساس مايلي²:

أ. التدقيق المستندي: حيث يتطلب من المدقق فحص وتدقيق المستندات الخاصة بهذه المصروفات باعتبارها أدلة الإثبات الرئيسية لها وغالبية هذه المستندات يتم إعدادها خارج المؤسسة عن طريق الغير، كما أن عليه التحقق من مدى سلامة وقانونية هذه المستندات من حيث:

❖ مدى سلامة وصحة البيانات التي تتضمنها؛

¹ محمد السيد، مرجع سابق، ص ص 597، 598.

² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص 528، 529.

❖ مدى استيفاء التوقعات المختلفة الخاصة بها؛

❖ مدى سلامة الشكل العام لها لكونها من القرائن الهامة من حيث التدقيق.

ب. **التدقيق الحسابي والقانوني:** و يتطب هذا التدقيق قيام المدقق بالتحقق من الآتي:

❖ مدى سلامة وصحة الأرقام والمبالغ الواردة في مستندات الصرف الخاصة بهذه العناصر ويمكنه اختيار بعض العمليات الحسابية للتحقق من ذلك؛

❖ مدى سلامة الأرصدة الخاصة بحسابات هذه المصروفات في دفاتر الأستاذ؛

❖ مدى سلامة التوجه المحاسبي لهذه المصروفات عن طريق التحقق من قيود اليومية الخاصة بها في دفاتر اليومية وفحص طرفي القيد في كل حالة؛

❖ التحقق من المبالغ المسددة في هذه المصروفات والمدفوعات الخاصة بالسنة المالية بهدف تحميلها على الحسابات الختامية لهذه السنة؛

❖ التحقق من أن أرصدة هذه المصروفات المقدمة أو المستحقة منها تظهر في الميزانية العمومية للمؤسسة ضمن أرصدة مدينة أخرى أو أرصدة دائنة.

ثانياً: عناصر الإيرادات

1. **عمليات البيع (المبيعات):** ينبغي على المدقق الاهتمام بفحص وتدقيق كل العناصر المتعلقة بعمليات البيع باعتبارها أحد أهم عوامل تحقيق الإيرادات للمؤسسة لذلك يلزم أن يخصص لها المدقق المزيد من العناية المهنية وبذل الجهد الملائم واللازم والكافي للتحقق من هذه العناصر، إذ يلزم على المدقق فحص وتدقيق عملية البيع النقدي من خلال التحقق من إجراءات البيع وتحديد مدى سلامتها رقابياً، فعليه مايلي¹:

أ. التحقق من أن المبيعات النقدية للبضاعة تتم من خلال تقييم العمل على النحو التالي:

❖ **البائع:** هو المسئول عن البضاعة في ذمته كعهدة ومسئول عن إعداد فاتورة أو قسيمة البيع، مثلاً يتم تسليم الأصل للعميل للسداد وفاتورة ترفق مع البضاعة وأخرى تبقى في الدفتر لدى البائع.

❖ **الصراف (الخزينة):** يستلم الثمن من العميل من خلال صورة الفاتورة حيث يقوم بختمها بما يفيد سداده القيمة التي يتوجه العميل إلى قسم تسليم البضاعة.

❖ **قسم تسليم البضاعة:** حيث يقوم المسئول في هذا القسم بمطابقة بيانات الفاتورة التي سدها العميل ببيانات الفاتورة المرفقة مع البضاعة ويقوم بتسليم البضاعة للعميل ويحتفظ بالفاتورة لديه لأغراض التدقيق.

ب. على المدقق التحقق من عهدة البائع ومديونيته ومطابقة قسائم البيع بالمبالغ الموردة في الخزينة وملاحظة تسلسلها؛

¹محمد السيد، مرجع سابق، ص ص 617، 618.

ج. على المدقق فحص وتدقيق فواتير وقسائم البيع ومطابقتها مع كشوف تفريغ هذه القسائم، وتدقيق مجموعة هذه الكشوف مع كشوف النقدية المعدة من قبل الصراف؛

د. على المدقق التحقق من أن مجموع كشوف النقدية تم تسجيلها في دفتر الصندوق العام؛

هـ. على المدقق التحقق من أن عمليات البيع النقدي تم تسجيلها في دفتر النقدية للمبيعات وتدقيق قيود اليومية الخاصة بذلك.

2. الإيرادات والمقبوضات النقدية الأخرى: قد تمثل هذه الإيرادات و المقبوضات النقدية الأخرى بخلاف الإيرادات الرئيسية المتمثلة في المبيعات نسبة كبيرة من إيرادات المؤسسة، الأمر الذي يزيد من أهمية تدقيقها مستندياً وحسابياً على أساس مايلي¹:

أ. **التدقيق المستندي:** حيث يتطلب من المدقق فحص وتدقيق المستندات الخاصة بهذه الإيرادات و المقبوضات باعتبارها أدلة الإثبات الأساسية لها والتي يتم إعدادها غالباً داخل المؤسسة، ولذلك ينبغي على المدقق منح عملية تدقيق هذه المستندات المزيد من الاهتمام والعناية وقد يلجأ إلى الحصول على أدلة أخرى من طرف خارج المؤسسة وعليه بصفة عامة التحقق من:

❖ مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية لهذه العناصر؛

❖ مدى استيفاء التوقعات المختلفة الخاصة بها؛

❖ مدى سلامة الشكل العام لها لكونها من قرائن التدقيق.

ب. **التدقيق الحسابي والدفترية:** يتطلب هذا التدقيق القيام بالتحقق من الآتي:

❖ مدى سلامة ودقة الأرقام الواردة في مستندات التحصيل الخاصة بهذه العناصر ويمكن للمدقق أن يقوم باختيار بعض العمليات الحسابية للتحقق من ذلك؛

❖ مدى سلامة التوجيه المحاسبي لهذه الإيرادات عن طريق التحقق من قيود اليومية الخاصة بها في دفتر اليومية والتحقق من طرفي القيد في كل حالة؛

❖ مدى سلامة الأرصدة الخاصة بحسابات هذه الإيرادات في دفاتر الأستاذ؛

❖ التحقق من المبالغ المحصلة من هذه الإيرادات والمقبوضات الخاصة بالسنة المالية بهدف تليتها على الإيرادات في حساب الأرباح والخسائر؛

❖ التحقق من أن أرصدة هذه الإيرادات المقدمة والمستحقة منها تظهر في الميزانية العمومية للمؤسسة ضمن أرصدة مدينة أخرى أو أرصدة دائنة.

¹محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص 540، 541.

خلاصة

تعتبر المعلومة المالية المقوم والموجه للقرار والتي يتكون منها أساسا لما توفره هذه المعلومات المالية من أمن وضمان كمتطلبات أساسية وضرورية في عالم الأعمال، ولذلك يجب أن تتصف هذه المعلومات بجودة عالية، ولا تكسي هذه المعلومات هذه الخاصية إلا إذ تم تدقيقها من قبل المدقق الخارجي، كما يؤدي نظام المعلومات المحاسبية القائم على قاعدة صحيحة وسليمة إلى توليد معلومات ذات مصداقية تقدم صورة موثوق فيها عن المركز المالي والوضع الحقيقية للمؤسسة.

حيث يعتبر رأي المدقق حول المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية محل التدقيق مقياسا لمدى الصحة والمصداقية والثقة في اعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن طرف مختلف الجهات وتوفر عملية التدقيق تأكيدات منطقية تفيد أن العمليات المالية للمؤسسة توفر وتعطي صورة صحيحة وعادلة حول ميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها.

الفصل الثالث: دور المدقق الخارجي في رفع جودة المعلومة المالية
في مؤسسة سوناريك فرجيوة
تمهيد

المبحث الأول: تقديم مؤسسة سوناريك؛

المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة من طرف مدقق حسابات مؤسسة
سوناريك في تدقيق القوائم المالية؛

المبحث الثالث: التأكد من مدى توفر الخصائص النوعية للمعلومات
المالية.

خلاصة

تمهيد

سعيًا في أن تكون الدراسة الميدانية التي قمت بها على مستوى مؤسسة سوناريك شاملة، وأن نكون قد ألمنا بكافة الجوانب التي تطرقنا لها في الجانب النظري ومحاولة إسقاطها على الجانب التطبيقي، تناولنا في هذا الفصل دراسة حالة لمؤسسة سوناريك من خلال الدراسة والاطلاع على الإجراءات المتبعة من طرف مدقق الحسابات في تدقيق القوائم المالية ابتداءً من الخطوات التمهيدية إلى إعداد التقرير عن قرب وذلك من خلال الاتصال بمدقق الحسابات من أجل توضيح كافة المراحل التي يقوم بها عند بدئه في تدقيق القوائم المالية لمؤسسة سوناريك كما حاولنا الإلمام إلى دور المدقق الخارجي والإجراءات التي يتبعها في مجال فحص ورفع جودة المعلومة المالية، ولدراسة أكثر تفصيلية ووضوح قمت بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة سوناريك؛

المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة من طرف مدقق حسابات مؤسسة سوناريك في تدقيق القوائم المالية؛

المبحث الثالث: التأكد من مدى توفر الخصائص النوعية في المعلومات المالية لمؤسسة سوناريك.

المبحث الأول: تقديم مؤسسة SONARIC

سننتقل إلى لمحة عن المؤسسة الأم وهيكلها التنظيمي بالإضافة إلى التعرف على وحدة فرجيوية وأهميتها وأهدافها وعوامل إنتاجها.

المطلب الأول: لمحة عن مؤسسة السوناريك الأم

نتطرق في هذا المطلب إلى تاريخ نشأة و تطور مؤسسة سوناريك بالإضافة إلى مهامها¹.

أولاً: تاريخ إنشاء مؤسسة السوناريك (SONARIC): إن المؤسسة الوطنية لتحقيق و تسيير الصناعات المترابطة هي مؤسسة اقتصادية عمومية برأس مال يقدر ب: 1724560.000 دج و أصبحت شركة ذات أسهم بموجب العقد التوثيقي المؤرخ في 1989/03/05، نشأت في إطار المخطط الوطني للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وتنمية الوحدات الإنتاجية في قطاع الصناعة الثقيلة، وهذا بموجب مرسوم رقم 165/80 المؤرخ في 1980/05/30 قصد إعطاء حوافز للتنمية وهي الآن تحت وصاية الوزارة المكلفة بالاقتصاد و قد تطور رأس مالها الاجتماعي في السنوات : 1992 ، 1993 ، 1994 كما يلي:

20.000.000 دج، 150.000.000 دج، 152.000.000 دج على الترتيب .

أهم منتجاتها هي:

- 1.مدافئ بمختلف الأنواع؛
- 2.مطابخ منزلية؛
- 3.سخانات ماء؛
- 4.مكيفات الهواء.

إن الهدف الأساسي الذي يوجه الإستراتيجية الإجمالية للمؤسسة هو تحسين حصتها في السوق حتى تضمن الزيادة فيه وذلك من خلال تطوير نشاطات جديدة وتحفيز العمال لزيادة أدائهم .

ثانياً: المهام الأساسية لمؤسسة سوناريك: تتمثل فيما يلي:

- 1.تأسيس الهياكل واستغلال المقاييس؛
- 2.تكوين ملفات شخصية؛
- 3.دراسات تقنية في ميادين مختلفة؛
- 4.مراقبة عمليات النقل والتأمين والعبور وتسليم التجهيزات إلى ورشات العمل؛
- 5.تقديم الحوافز لتنمية الوحدات المنتجة الصغيرة والمتوسطة على المستويات الجهوية والوطنية؛

¹ مقابلة مع السيد لطرش يوسف رئيس قسم الموارد البشرية، يوم 04 أبريل 2017، على الساعة 11:00.

6. التفاوض مع الممولين ودراسات جدولية اقتصادية؛

7. مراقبة التحقيق الهيكلي للمشروع و التنسيق الدائم.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم وأهم وحداتها الإنتاجية و التجارية

سنتطرق إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم بالإضافة إلى أهم وحداتها الإنتاجية والتجارية¹.

أولاً: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الأم: للهيكل التنظيمي الدور الكبير على مستوى المؤسسة وذلك لأنه يبين المعلومات لجهات الاختصاص الرسمية والأفراد والمؤسسات الخارجية ويساعدهم في فهم أعمال المؤسسة ونشاطاتها كما يساعد في عرض مختلف وظائف المؤسسة والتنسيق بينها وهو يفيد في تبسيط علاقات العمل بين مختلف المصالح.

ثانياً: أهم وحداتها الإنتاجية والتجارية: لمؤسسة سوناريك وحدات عبر التراب الوطني تقدر ب 11 وحدة منها 05 فقط لا تزال تعمل وهي:

أ. وحدة إنتاج المدافئ الغازية و المازوتية ومكيفات الهواء:

❖ المكان: فرجيوه – ولاية ميله؛

❖ سعر تكلفة المشروع: 79.000.000 دج.

ب. وحدة إنتاج المطابخ المنزلية:

❖ المكان: سي مصطفى – ولاية بومرداس؛

❖ سعر تكلفة المشروع: 42.800.000 دج.

ج. وحدة الوسط التقنية التجارية:

❖ المكان: جسر قسنطينة – ولاية الجزائر؛

❖ مجموع المبيعات: 10.500.000 دج.

د. الوحدة التجارية / شرق:

❖ المكان: أقبو – ولاية بجاية؛

❖ مجموع المبيعات: 19.500.000 دج.

هـ. الوحدة التجارية / غرب:

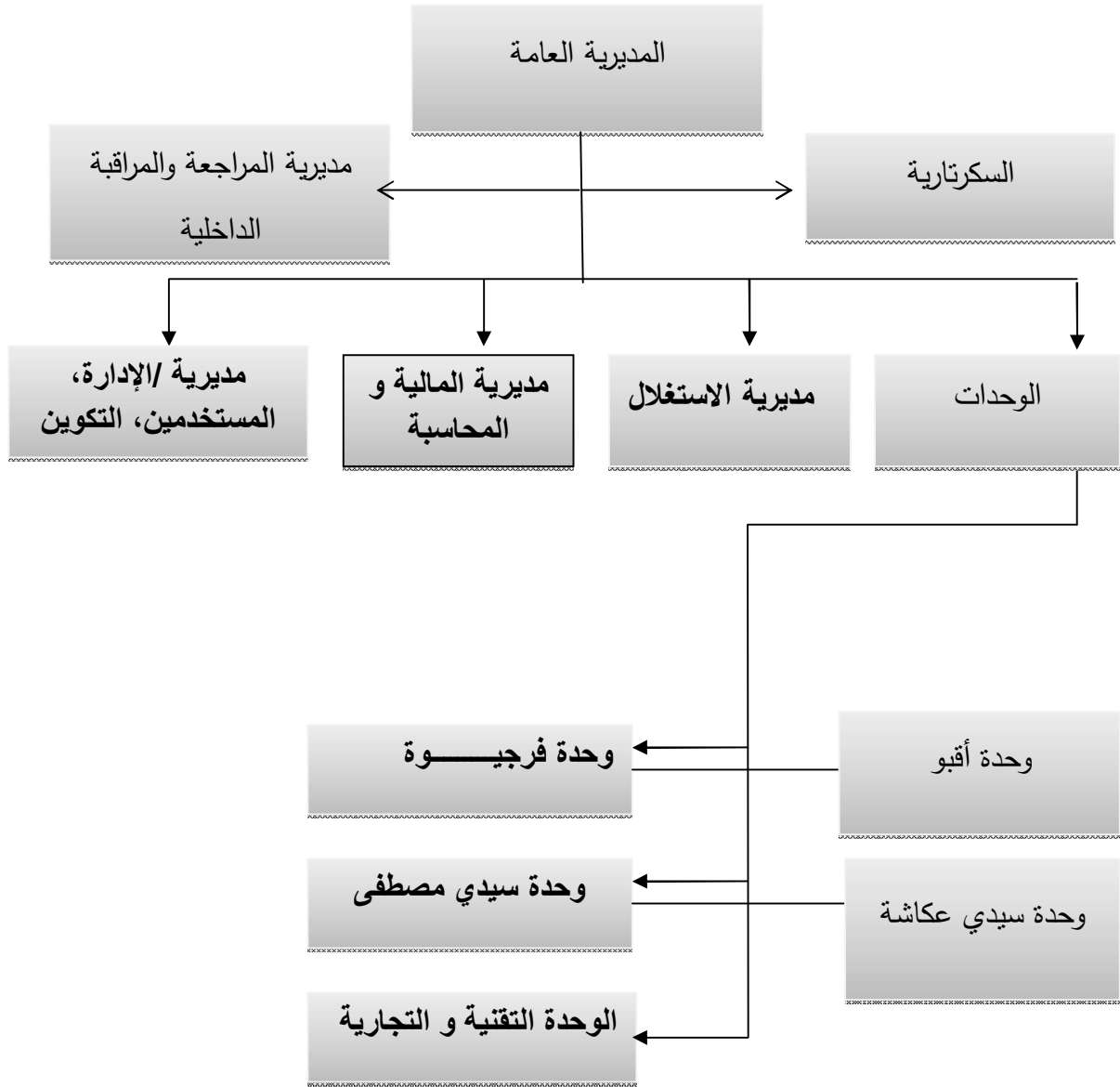
❖ المكان: سيدي عكاشة – ولاية الشلف؛

❖ مجموع المبيعات: 36.000.000 دج.

¹ مقابلة مع السيد بومليط سليم رئيس قسم المحاسبة، يوم 05 أبريل 2017، على الساعة 11:00.

والمخطط التالي يبين الوحدات المكونة للمؤسسة:

الشكل رقم (01-03): مخطط الوحدات المكونة للمؤسسة.



المصدر: وثائق المؤسسة لسنة 2006.

المطلب الثالث: التعريف بوحدة SONARIC فرجيوة

إن وحدة صناعة المدافئ بفرجيوة كباقي المؤسسات الوطنية المتواجدة عبر التراب الوطني تساهم مباشرة في التنمية الوطنية وتغطية احتياجات الاقتصاد الوطني في ميدان اختصاصها و ذلك بدفع عجلة التقدم والنمو إلى الأمام بتلبيتها لمتطلبات المستهلك من مختلف منتجاتها و يعد هذا من الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها، وذلك لتوفير هذه المتطلبات على مستوى كامل التراب الوطني¹.

¹ مقابلة مع السيد بومليط سليم رئيس قسم المحاسبة، يوم 11 أبريل 2017، على الساعة 10:00.

أولاً: لمحة ن وحدة فرجيوة

إن دراسة مشروع إنشاء وحدة تركيب المدافئ المنزلية بفرجيوة - ولاية ميله - كانت تحت إشراف ولاية جيجل (كانت فرجيوة إحدى دوائرها) ، لكن بعد التقسيم الإداري لسنة 1984م أصبحت بموجبه دائرة فرجيوة تابعة لإداريا لولاية ميله، وقد تأخر إنجاز هذا المشروع بسبب بعض المشاكل، واستأنفت الأشغال بالوحدة سنة 1982 وانتهت سنة 1992 أين انطلقت عملية الإنتاج الفعلية حيث كان عدد العمال 180 عاملا. وفي الوقت الحالي أصبح عدد العمال 166 عاملا.

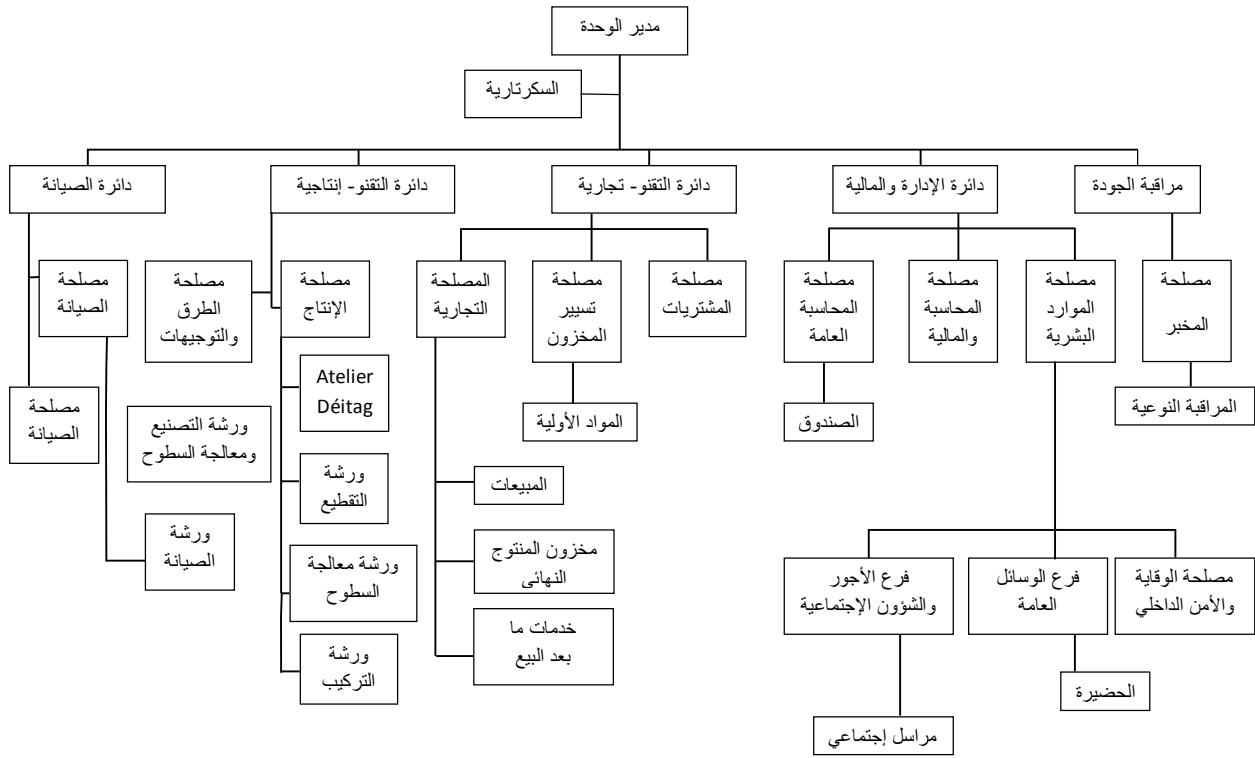
1. موقعها: تقع وحدة SONARIC فرجيوة في المنطقة الصناعية لفرجيوة على مسافة 2 كلم عن مركز المدينة، وما يقارب 42 كلم عن الطريق الوطني رقم (05) و بالتالي فإن الوحدة تحتل موقعا جغرافيا هاما بحيث تتوسط ثلاث ولايات كبرى جيجل من الشمال، قسنطينة من الشرق، و سطيف من الغرب.

2. مساحتها: تتربع وحدة SONARIC فرجيوة على مساحة قدرها 11هكتار، تتربع الورشات المكونة لها في مجموعها على مساحة مغطاة تقدر بـ 2100م¹.

ثانيا: الهيكل التنظيمي لوحدة SONARIC فرجيوة: إن إختيار الهيكل التنظيمي للمؤسسة الدور الكبير في التوفيق بين مختلف نشاطاتها وتحقيق أهدافها المسطرة، لذلك حرصت وحدة فرجيوة على تنظيم أنشطتها و توزيعها دون أن تهمل الجانب التنسيقي فيما بينها، وذلك ضمانا لتقديم أفضل الخدمات للزبائن وبأرقى الوسائل وأقصر وقت، وذلك وفقا للهيكل التنظيمي التالي:

¹ نفس المقابلة.

الشكل رقم (02-03) : الهيكل التنظيمي لوحدة SONARIC فرجوية:



المصدر: وثائق مؤسسة سوناريك وحدة فرجوية مارس 2014.

ثالثا: مصالح وحدة SONARIC فرجوية: تتشكل وحدة فرجوية من خمس دوائر رئيسية هي:

1. دائرة الإدارة والمالية؛
2. دائرة الإنتاج؛
3. الدائرة التقنية التجارية؛
4. دائرة الصيانة؛
5. مراقبة النوعية.

يتأسس الوحدة مدير والذي يعتبر الركيزة الأساسية لها لأنه المسئول عن تسيير وتوجيه الإنتاج والتصنيع وله نائب يساعده و يشاركه في جميع مهامه، كما ينوب عنه أثناء غيابه. للمدير عدة مهام هي:

✓ المشاركة في اختيار الأهداف العامة للوحدة إذ يبحث بشكل دائم عن السبل التي تؤدي إلى تحسين وضعية الوحدة وجعلها قادرة على المنافسة؛

✓ مراقبة ومتابعة التنفيذ؛

✓ ترأس وعقد الاجتماعات؛

✓ المصادقة على الوثائق المهمة؛

✓ توفير الوسائل المعنوية و البشرية لتسيير نشاط الوحدة؛

✓ العمل على تسيير الإنتاج على أكمل وجه.

1. دائرة الإدارة و المالية: يشرف عليها رئيس الدائرة وتتكون هذه الدائرة من ثلاث مصالح وهي¹:

أ. مصلحة الموارد البشرية **service ressources humaines**: تسهر على تقديم مختلف الخدمات الاجتماعية للعمال و تسيير المورد البشري لما له من أهمية كبيرة في تحقيق الأهداف المسطرة وتتوفر على ثلاث مكاتب بالإضافة إلى الإشراف على فرع الحضيرة و الأمن الداخلي،

❖ المكتب الأول: مخصص لرئيس المصلحة والذي يشرف على المهام التالية:

✓ التسيير الحسن لإدارة العمال؛

✓ يدرس مع المدير ملفات العقوبة التي يقدمها مسئول المصلحة؛

✓ يراجع مختلف الوثائق التي تستخدمها المصلحة، ويصادق عليها إضافة إلى أعمال أخرى؛

❖ المكتب الثاني: خاص بمسئول فرع الأجور والشؤون الاجتماعية والذي يعتبر كوسيط اجتماعي بين العمال وصندوق الضمان الاجتماعي حيث يهتم بكل الإجراءات التي تخص تأمين العامل من مختلف الأخطار التي قد يتعرض لها، إضافة إلى ما يخص بالمنح العائلية و التعويضات. كما يقوم بعملية معالجة الأجور الشهرية لكل عمال الوحدة.

❖ المكتب الثالث: خاص بالمكلف بالدراسات تسيير الموارد البشرية:

✓ التسيير الحسن لإدارة العمال؛

✓ العطل المرضية، والعطل السنوية؛

✓ إعداد تقارير شهرية عن حركة العمال (العدد، تقسيمهم حسب الدوائر و المصالح، من حيث التصنيف)؛

✓ إعداد شهادات العمل؛

✓ إعداد عروض العمل بالتنسيق مع رئيس المصلحة و القيام بما يلي (تحرير عقود العمل، محضر التنصيب، توجيه العمال الجدد،.....)؛

✓ إعداد التقرير الشهري للحضور والانصراف حيث تتوفر المؤسسة على نظام حديث يتمثل في جهاز كشف الحضور والانصراف. و من خلاله يتم التعرف على الغيابات و حساب التأخر لكل عامل؛

✓ تحيين مختلف السجلات الرسمية كسجل المستخدمين وسجل العطل السنوية؛

✓ ضمان وصول مختلف التعليمات إلى كافة العمال؛

¹ مقابلة مع السيد لطرش يوسف رئيس قسم الموارد البشرية، يوم 12 أبريل 2017 على الساعة 10:30.

✓ تحرير العقوبات؛

✓ أمر بمهمة بالإضافة إلى أعمال أخرى؛

❖ **فرع الأمن الداخلي:** يسهر على حماية محيط العمل ونظافته والمحافظة على أمن العمال ومراقبة مدى

احترامهم لنظام العمل في الوحدة وكذا مراقبة وتوجيه كل من يدخل إلى الوحدة (الزوار أو الزبائن)؛

❖ **الحضيرة:** وتتوفر على السيارات والشاحنات التي تستعمل في نقل المنتج وعمال الوحدة في مهمات

خارج المؤسسة ، بالإضافة إلى الرافعات الشوكية؛

ب. **مصلحة المحاسبة service comptabilité:** المحاسبة علم يشمل مجموعة المبادئ والأسس التي

تستعمل لتحليل وضبط العمليات المادية وهي وسيلة لمعرفة نتيجة أعمال المؤسسة اعتمادا على مستندات

مبررة لها حيث أن هذه الأخيرة تقوم بتسجيل مختلف العمليات، ومراقبتها والتي تدور بين المصالح. لهذه

المصلحة عدة وظائف هي¹:

❖ تمكن المؤسسة من معرفة دائنيها ومدينيها، وتحديد وضعها المالي؛

❖ المساهمة في معرفة وتحديد الرسوم والضرائب؛

❖ تعتبر قاعدة للتحليل المالي إضافة إلى أن المصلحة تسجل كل العمليات الخاصة بالوحدة المتمثلة في:

✓ المشتريات ما بين الوحدات؛

✓ المشتريات الداخلية والخارجية للوحدة؛

❖ مراقبة المخزون ومختلف العمليات الحسابية؛

❖ التعامل مع البنوك والصندوق مثل BDL بفرجيوة و CPA بميلة.

ج. **المصلحة المالية service finances:** هذه المصلحة تعمل تحت مكلف يشرف على الوضع المالي

للوحدة، حيث أنه يستلم أموال كل المبيعات التي تتم داخل الوحدة، كما أعلى اتصال دائم مع مصلحة

المحاسبة والتعامل مع البنوك والصندوق مثل BDL بفرجيوة و CPA بميلة.

2. **دائرة الإنتاج département de production:** تشرف الدائرة على التسيير الحسن لجميع ورشات

الوحدة وتعمل باستمرار من أجل الاستغلال العقلاني والحسن لوسائل الإنتاج و طاقات العمل قصد الوصول

إلى أقصى حد ممكن من الإنتاجية، وتتكون هذه الدائرة من:

أ مصلحة التوجيهات؛

ب مصلحة الإنتاج: و تتوفر على الورشات التالية:

¹ مقابلة مع السيد بومليط سليم رئيس قسم المحاسبة، يوم 12 أبريل 2017 على الساعة 14:00.

❖ ورشة تصنيع الصفائح: ويتم فيها إحضار الحديد في شكله الخام، أي لفائف وصفائح وتقطيعها حسب القياسات والأحجام المطلوبة.

❖ ورشة التصنيع: يتم في هذه الورشة بعد توجيه الأحجام المطلوبة والقياسات، حيث يتم إدخالها في القوالب الأساسية للشكل المطلوب، وكذلك نزع الزوائد ووحداث الثقوب بآلات خاصة.

❖ ورشة الدهن و الطلاء: وبها قسمين هما:

✓ قسم التنظيف والصقل؛

✓ قسم الطلاء والدهن.

❖ ورشة التركيب: في هذه الورشة يأخذ المنتج شكله النهائي بعد المراقبة التامة، وبالإضافة، يمكن القول أن 80% من العناصر التي تدخل في تركيب المدافئ المنزلية تصنع محليا، إضافة إلى القطع الأساسية التي تدخل في تركيب الآلات المطبخية والتي يتم تركيبها في وحدات مختلفة " سي مصطفى " ولاية بومرداس أما 20% فهي المادة الأولية، يتم شراؤها من الخارج.

3. الدائرة التقنية التجارية: تعمل هذه الدائرة تحت توجيه رئيس الدائرة، يتمحور عمل الدائرة حول كل ماله علاقة بالتموين، التخزين، البيع.

أ- مصلحة تسيير المخزون: تتكون من عدة مخازن:

❖ مخزن المواد الأولية؛

❖ مخزن عتاد الحظيرة؛

❖ مخزن التجهيزات أو المعدات؛

❖ مخزن قطع الغيار؛

❖ مخزن المواد الكيميائية؛

❖ المتنوعة وتحرير السندات.....الخ.

ب. مصلحة المشتريات **service Achat**: تقوم بالمهام التالية:

❖ تدرس برنامج الاحتياطات وتراقب السوق؛

❖ الاتصال مع الموردون قصد دراسة الأسعار، الكمية، والنوعية؛

❖ تحديد وتعيين المواد المراد شراؤها.

ج. المصلحة التجارية **service de commercial**: لهذه المصلحة أهمية كبيرة في تطوير الإنتاج و

تحسين جودته وازدهار المؤسسة. بالإضافة إلى تسويقه و تتوفر على ثلاث فروع:

❖ فرع المبيعات؛

❖ مخزون المنتج النهائي؛

❖ فرع خدمات ما بعد البيع.

4. دائرة الصيانة: تعمل على:

أ. الصيانة الوقائية للعتاد؛

ب. المعاينة بانتظام واستمرار؛

ج. التبديل المنتظم للقطع؛

د. أشغال التصليح بالنسبة للعتاد الذي يحدث به خلل وبالإمكان تصليحه.

و تتوفر على ثلاث فروع:

❖ مصلحة التوجيهات؛

❖ ورشة الصيانة؛

❖ ورشة الصناعة و الدهن ومعالجة السطوح.

5. مراقبة النوعية: تابعة هذه المصلحة إلى الدائرة التقنية و تقوم بالمهام التالية:

أ. المشاركة في التنمية الاقتصادية؛

ب. مراقبة المنتوجات التامة تقنيا؛

ج. مراقبة المنتوجات وتحليل النتائج، والإعلان عن أي عطب موجود وذلك باختيارات دقيقة.

المطلب الرابع: أهمية وحدة فرجيو، أهدافها، وعوامل إنتاجها

سنتطرق إلى أهمية وحدة فرجيو، بالإضافة إلى أهدافها وعوامل إنتاجها كما يلي¹:

أولاً: أهمية وحدة فرجيو:

تتفرد وحدة فرجيو بصناعة المدافئ المنزلية والمكيفات الهوائية وسخانات الماء على مستوى ولاية ميلة، وتلعب دورا اجتماعيا يتجلى من خلال مساهمتها في امتصاص البطالة، وذلك بفتح مناصب شغل جديدة لاستيعاب أكبر عدد ممكن شباب المنطقة إضافة إلى هذا تسهر الوحدة باستمرار على تحسين الظروف الاجتماعية للعمال يقينا منها بأن تحسين الجانب الاجتماعي من شأنه تحسين مردودية الإنتاج والفعالية الاقتصادية وفي هذا المجال قامت الوحدة بالعديد من الأنشطة نذكر منها:

1. تنظيم رحلات ترفيهية لأبناء العمال؛

¹ مقابلة مع السيد مرمون عمر، رئيس قسم المشتريات، يوم 18 أبريل على الساعة 10:00.

2. توزيع الأرباح على العمال بمناسبة ميلاد الوحدة؛
 3. تقديم مساعدات خيرية لفائدة الهلال الأحمر الجزائري وفئة المعوقين بالإضافة إلى المساعدات العادية للهيئات و المؤسسات الموجودة على التراب البلدي؛
 4. إحياء المناسبات الوطنية بتنظيم المنافسات الرياضية بالوحدة.
- ثانيا: أهداف الوحدة:** تتجسد أهداف الوحدة في النقاط التالية:
1. إعطاء الحوافز لتنمية الوحدات المنتجة الصغيرة والمتوسطة في ميدان الصناعة على المستويين الجهوي والوطني؛
 2. تطوير وتنمية الصناعات التحويلية والحديدية؛
 3. تحسين المنتج وذلك لمواجهة المنافسة الخارجية؛
 4. تغطية السوق الجهوية والوطنية وتزويدها بالمواد المصنعة؛
 5. العمل على تحقيق الأهداف المسطرة في بداية السنة وتسويق ما تم إنتاجه؛
 6. ترقية الصناعة الكهرومنزلية في الجزائر من خلال استعمال تقنيات جديدة؛
 7. المساهمة في تكوين عمال متخصصون وذوي كفاءات عالية؛
 8. محاولة تحسين رقم الأعمال المحقق من خلال المبيعات.

ثالثا: عوامل إنتاج الوحدة: تتوفر وحدة سوناريك فرجيوة على عدة عوامل للإنتاج هي:

- أ. **العامل المادي:** تتوفر الوحدة على آلات وتجهيزات عديدة ومتنوعة في جميع ورشاتها من النقطيع إلى التنظيف و الدهن والتركيب ويرجع تاريخ أول استعمالها إلى سنة 1992م؛
- ب. **عامل التمويل:** إن التمويل بالمنتجات والمواد الأولية الهامة التي تدخل مباشرة في عملية الإنتاج هو أحد المشاكل التي تعاني منها الشركات والمؤسسات الوطنية، فالمادة الأولية المستعملة لإنتاج جميع أنواع المدافئ جزء منها من داخل الوطن والجزء الآخر مستورد من الخارج تقريبا من نفس المكان مثلا المواد الكيماوية تستورد 100% من الخارج وبالضبط من إيطاليا؛
- ج. **العامل البشري:** بلغ عدد العمال الكلي لوحدة SONARIC بفرجيوة سنة 2015 234 عامل.

المبحث الثاني: الإجراءات المتبعة من طرف مدقق حسابات مؤسسة سوناريك في تدقيق القوائم المالية

يسعى مدقق حسابات مؤسسة سوناريك إلى إبداء رأي فني في القوائم المالية من أجل تحقيق أهداف مباشرة عموما وأهداف على المدى الطويل تتمثل في تحسين أداء المؤسسة، إذ يعتبر تقرير مدقق الحسابات ذو أهمية بالغة لما يقدمه من خدمات مختلفة للنظام الإداري بالمؤسسة محل التدقيق، من خلال اكتشاف

الأخطاء واقتراح الحلول اللازمة لتصحيحها، لهذا سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى عرض مختلف المراحل التي يتبعها مدقق الحسابات عند أداء مهمته.

المطلب الأول: الإجراءات التمهيدية لتدقيق حسابات سوناريك

تمثل هذه الإجراءات مجموعة من النقاط يعمل المدقق على التأكد منها بغية تحقيق الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها هذا من جهة، ومن جهة أخرى تعتبر هذه الإجراءات من صميم عمل المدقق عند القيام بمهمته، وتتمثل في¹:

1. التحقق من تعيينه كمدقق حسابات لمؤسسة سوناريك: يعتبر تعيينه كمدقق حسابات لمؤسسة سوناريك صلة الوصل الأولى بينه وبين المؤسسة، وقد تم تعيينه كمدقق حسابات للمؤسسة لمدة ثلاث سنوات من خلال اجتماع مجلس الإدارة ابتداء من سنة 2010، وقد تم اختياره من بين عدة عروض أخرى مقدمة من طرف بعض محافظي الحسابات، نظرا للخبرة التي يملكها في هذا المجال وكذا تواجده بالمنطقة.

2. التأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة منه: لقد أوكلت لمدقق الحسابات مهمته العادية والتمثلة في تدقيق حسابات مؤسسة سوناريك للفترة التي عين لتدقيقها والتي حدد نطاقها في العقد المبرم بين مدقق الحسابات ومؤسسة سوناريك.

3. الحصول على معلومات أولية عن مؤسسة سوناريك: بعد التأكد من صحة تعيينه كمدقق حسابات لمؤسسة سوناريك وكذا نطاق التدقيق المطلوب منه، تم العمل على أخذ مجموعة من المعلومات والتمثلة في الوثائق الإدارية وهي:

أ. نسخة من العقد التأسيسي الذي يبين إنشاء المؤسسة؛

ب. نسخة عن الرقم الجبائي ورقم الضمان الاجتماعي؛

ج. نسخة من القانون الداخلي للمؤسسة؛

د. نسخة من الاتفاقية الجماعية للمؤسسة والتي تبين حقوق العمال؛

هـ. أعضاء مجلس الإدارة المعينين في تلك الفترة؛

و. الهيكل التنظيمي للمؤسسة والمهام الموكلة لكل مستوى من المستويات الواردة في هذا الهيكل؛

ز. قائمة بأسماء الأشخاص المخول لهم الإمضاء على الصكوك.

بالإضافة إلى ذلك قام المدقق بمقابلة رؤساء الدوائر ورؤساء المصالح من أجل التعرف على المشاكل

والنقائص المطروحة على مستواهم بغية العمل على حلها.

¹ مقابلة مع السيد رايح بوحلوف محافظ حسابات، يوم 01 أبريل 2017 على الساعة 11:00.

ملاحظة: لم نستطع الحصول على أية وثيقة لأنها وثائق داخلية خاصة بالمؤسسة.

4. التعرف على الجوانب الفنية لمؤسسة سوناريك: وتمثلت في الزيارات التي قام بها عند بداية تعيينه كمدقق حسابات لمؤسسة سوناريك بغية التعرف على¹:

أ. طبيعة عمل المؤسسة؛

ب. كيفية سير وتدقيق المعلومات بين الدوائر والمصالح المختلفة من أجل معرفة نقاط الضعف والخلل فيها؛

ج. الاطلاع المبدئي على الدفاتر المحاسبية وخاصة القانونية منها من أجل إثبات وجودها من عدمه؛

وتجدر الإشارة إلى أن كل هذه المعلومات تساعد المدقق في تصميم برنامج التدقيق الذي يتلاءم مع

طبيعة عمل المؤسسة.

5. فحص النظام المحاسبي المطبق في مؤسسة سوناريك: وهذا من خلال التعرف على:

أ. طبيعة رقم الأعمال الذي يحقق على مستوى المؤسسة؛

ب. الطرق المتبعة في تقييم المخزونات وكذا طرق الاهتلاك المنتهجة، حيث تعتمد المؤسسة في تقييم

المخزونات على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، وتعتمد طريقة الاهتلاك الثابت؛

ج. معرفة طبيعة النفقات التي تتحملها المؤسسة؛

د. كيفية القيد والترحيل وكذا دقة السجلات وكفايتها؛

هـ. علاقة المؤسسة بإدارة الضرائب وإدارة الضمان الاجتماعي لمعرفة كيفية ملء التصريحات الجبائية والشبه الجبائية؛

و. طبيعة ونوع السجلات المحاسبية والمالية المسوكة والمعتمدة من طرف إدارة المؤسسة؛

ز. مدى الالتزام بتسجيل العمليات المحاسبية والمالية المختلفة في الدفاتر الخاصة بها.

6. الاطلاع على التقارير المالية الخاصة بالمؤسسة للسنوات السابقة: اقتصر إطلاع مدقق الحسابات على

تقارير التدقيق السابقة وتقارير مجلس الإدارة وفحص ما قد ورد فيها من تحفظات بدقة، للتأكد عما إذا كانت

هذه التحفظات مازالت قائمة من عدمه في السنة المالية التي سوف يدقق حساباتها، لاحظ مدقق الحسابات

بأن المؤسسة قامت بتصحيح الأخطاء ولا توجد أي تحفظات.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف مؤسسة سوناريك وجمع أدلة الإثبات

سوف نتطرق إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية بالإضافة إلى جمع أدلة الإثبات.

أولاً: تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف مؤسسة سوناريك:

باعتبار التدقيق الخارجي أداة قانونية رقابية خارجية تهدف إلى تقديم دراسة إنتقادية لنظام الرقابة

الداخلية المعمول به في المؤسسة، ومن خلال محاولة التعرف على الدور الذي يلعبه محافظ الحسابات في

¹مقابلة مع السيد رايح بوحلوف محافظ حسابات، يوم 05 أبريل 2017 على الساعة 11:00.

تقييم نظام الرقابة الداخلية قمنا بالاطلاع على تقرير محافظ الحسابات حول تقييمه لنظام الرقابة الداخلية لمؤسسة سوناريك¹.

خلال سنة 2014 وجدنا بأن مدقق الحسابات قد اعتمد على أسلوب التقرير الوصفي لإبراز مواطن الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة سوناريك، وقد أدرج المدقق ملاحظاته حسب مستويات الهيكل التنظيمي الموجودة فيها هذه النقائص، وهذا حتى يسهل فهمها من طرف الموظفين المعنيين بها والواردة في تقريره، وقد كانت على الشكل التالي:

1. دائرة الإدارة والمالية: يمكن حصر الملاحظات الواردة فيها من خلال ماتم الوقوف عليه من نقائص في المصالح التالية:

أ. **مصلحة الموارد البشرية:** تمثلت الملاحظات المثبتة من طرف محافظ الحسابات في:

- ❖ غياب بعض الوثائق المطلوبة في الملف الإداري للعامل؛
- ❖ عدم استخدام شكل ثابت في الوثائق التي تستخدم في حالة تعويض عامل بآخر؛
- ❖ لا يتم تجهيز سجلات خاصة بتسيير الموارد البشرية من حيث المسار المهني، الكفاءة والتأطير، السلوك والامتيازات؛

❖ لا يتم تقييم العامل وفق موقعه في الهيكل التنظيمي وكفاءته وكذلك حساسية العمل الذي يقوم به؛

❖ عدم وجود معيار محدد في حساب الساعات الإضافية.

2. مصلحة المحاسبة: تمثلت الملاحظات المثبتة في:

❖ عدم توفر المؤسسة على دفتر شامل للاستثمارات يضم أقساط الاهتلاكات المطبقة والإصلاحات المدخلة عليه؛

❖ عدم تصحيح بعض التعديلات الواردة في تقرير السنة الماضية؛

❖ تسجيل بعض الاستثمارات على أنها مخزونات؛

❖ عدم الفصل بين السنوات المالية في بعض التسجيلات المحاسبية مثل مصاريف التأمين والتي يتعلق جزء منها بسنة 2013 والآخر بسنة 2014؛

❖ عمليات إرسال الشيكات للتحصيل لاتتم فحي آجالها المحددة؛

❖ بعض الاستثمارات لم تذكر في الجرد؛

❖ بعض الاستثمارات مهتلكة ولم يتم التنازل عليها؛

❖ عدم تحيين الاستثمارات، وعدم تسجيل حركة الاستثمارات الجديدة.

¹مقابلة مع السيد مريخ صالح محاسب مؤسسة سوناريك، يوم 15 أبريل 2017 على الساعة 10:30.

ج. **مصلحة المالية:** تمثلت الملاحظات في هذه المصلحة في:

- ❖ عدم مسك سجل خاص بالصندوق، سجل خاص بالصكوك المحررة من طرف المؤسسة؛
- ❖ لا تتم مراقبة فجائية للصندوق.

د. **مصلحة التحصيل:** تمثلت الملاحظات المثبتة في:

- ❖ عدم تفريغ التحصيلات النقدية الناتجة عن بيع دفاتر الأعباء المعدة من طرف المؤسسة في الحساب البنكي والاحتفاظ بها لدى الصندوق واستعمالها في تغطية مختلف المصاريف المسددة نقدا؛
- ❖ عدم وجود قوائم مقارنة بين هذه المصلحة ومصلحة المالية ومصلحة المحاسبة، وهو ما ينتج عنه فروق بين مبالغ الحقوق المثبتة على مستوى هذه المصالح.

ثانيا: الإطلاع على أدلة الإثبات المؤيدة للتسجيلات المحاسبية

تعتبر أدلة الإثبات من أهم الوثائق التي تتعلق بالدورة المحاسبية محل التدقيق والتي يعمل المدقق على الإطلاع عليها، ويتم التأكد من صحتها من طرف مدقق الحسابات من خلال طلب إحضار جميع أدلة الإثبات التي تم اعتمادها في إعداد ميزانية مؤسسة سوناريك أو بمعنى آخر إخضاع جميع الوثائق التي تؤيد أي تسجيل محاسبي مهما كانت قيمته وتمثلت هذه الأدلة (الوثائق) في¹:

1. الفواتير الخاصة بالمبيعات (نسخ من الفواتير، حالة وضعية التحصيل)؛ (أنظر الملحق رقم 01)
2. فواتير ووصلات الشراء، أو أي وثيقة إثبات أخرى خاصة بالمدفوعات أو المصاريف المتعلقة بالمؤسسة؛ (أنظر الملحق رقم 02)
3. شهادات حصل عليها المدقق من إدارة المؤسسة؛
4. كشوفات التقارب البنكي؛ (أنظر الملحق رقم 03)
5. جرد الاستثمارات والمخزونات؛
6. التصريحات الجبائية وتصريحات الضمان الاجتماعي.

المطلب الثالث: تدقيق القوائم المالية لمؤسسة سوناريك فرجيو

يتم تدقيق القوائم المالية من طرف مدقق حسابات مؤسسة سوناريك من خلال تدقيق حسابات الميزانية (كل مجموعة على حدا) وكذا جدول حسابات النتائج (أيضا كل مجموعة على حدا)، ويتبع المدقق عند تدقيق القوائم المالية المراحل التالية:

أولا: عرض القوائم المالية: والمتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج المقفلين في 2014/12/31.

¹مقابلة مع السيد مريج صالح محاسب مؤسسة سوناريك يوم 22 أبريل 2017 على الساعة 10:30.

1. ميزانية المؤسسة في 2014/12/31.

الجدول رقم (01-03): يبين جانب الأصول لميزانية سوناريك بتاريخ 2014/12/31.

الأصول	المبالغ الإجمالية	الإهلاكات والمؤنات وخسائر القيمة	صافي 2014	صافي 2013
تثبيات مغنوية	4 109 580,68	3 953 476,68	156 104,00	157 049,00
تثبيات عينية				
أراضي	449 865 945,65		449 865 945,65	449 865 945,65
مباني	783 578 220,98	272 840 112,99	510 738 107,99	539 341 505,09
تثبيات عينية أخرى	806 259 323,55	715 065 158,41	91 194 165,14	110 704 525,36
قروض مالية أخرى	110 946 569,06		110 946 569,06	108 130 934,21
ضرائب مؤجلة أصول	9 206 004,93		9 206 004,93	6 170 318,13
الأصول غير الجارية	2 163 965 644,8	991 858 748,08	1 172 106 896,77	1 214 370 277,44
مخزونات قيد التنفيذ	594 062 465,53	3 523 528,73	936,80 538 590	483 300 189,46
الزبائن	498 036 321,84	95 556 939,86	402 479 381,98	272 878 682,17
المدينون الآخرون	48 525 523,77	33 343,83	48 492 179,94	27 290 077,63
الضرائب وماشابها	1 635 660,88		1 635 660,88	356 520,68
الخبزينة	313 157 708,25		313 157 708,25	388 421 811,97
الأصول الجارية	1 455 41 680,27	99 113 812,42	1 356 303 867,8	1 172 247 281,91
المجموع	3 619 383 325,12	1090 972 560,50	2 528 410 764,62	2 386 617 559,35

المصدر: مصلحة المحاسبة لمؤسسة سوناريك أنظر الملحق رقم (04).

الجدول رقم (02-03): يبين جانب الخصوم لميزانية سوناريك بتاريخ 2014/12/31.

الخصوم	2014	2013
رؤوس الأموال الخاصة		
رأس المال تم إصداره	1 786 304 967,74	1 786 304 967,74
علاوات واحتياطات	251 270 721,28	200 043 148,94
نتيجة صافية	76 417 715,81	115 067 572,34
المجموع (1)	2 153 229 766,20	2 140 652 050,39
الخصوم غير الجارية		
موردون وحسابات ملحق	130 361 599,82	64 938 195,80
مؤنات ومنتجات ثابتة مسبقا	129 860 855,06	118 550 694,83
المجموع (2)	260 222 454,88	183 488 890,63
الخصوم الجارية		
موردون وحسابات ملحق	37 966 315,99	20 137 651,63
ضرائب	50 859 937,52	20 444 433,54
ديون أخرى	26 132 290,03	21 894 533,16
المجموع (3)	114 958 543,54	62 476 618,33
المجموع العام للخصوم (3+2+1)	2 528 410 764,62	2 386 617 559,35

المصدر: مصلحة المحاسبة لمؤسسة سوناريك أنظر الملحق رقم (04).

أ. جدول حسابات نتائج مؤسسة سوناريك في 2014/12/31.
الجدول رقم (03-03): يبين جدول حسابات نتائج مؤسسة سوناريك بتاريخ 2014/12/31.

الفصول	2014	2013
المبيعات من المنتوجات	1 261 425 468,12	1 234 244 576,38
الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	79 205 112,62	-3 512 557,74
الإنتاج المثبت	502 475,90	102 050,00
1- إنتاج السنة المالية	1 341 133 056,64	1 230 834 068,64
مشتريات البضائع المباعة	-747 242 817,66	-666 553 621,70
الخدمات الخارجية	-55 740 588,89	-52 890 998,87
2- إستهلاك السنة المالية	-802 983 406,55	-719 444 620,57
3- القيمة المضافة للاستغلال (2-1)	538 149 650,09	511 389 448,07
أعباء المستخدمين	-365 721 953,24	-332 409 981,53
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-21 045 652,77	-21 002 450,74
4- إجمالي فائض الاستغلال	151 382 044,08	157 977 015,80
المنتجات العملياتية الأخرى	10 470 340,34	36 370 400,34
الأعباء العملياتية الأخرى	-3 066 389,02	-13 620 439,24
مخصصات الإهلاك والمؤنات وخسائر القيمة	-71 809 036,07	-85 900 366,32
استرجاع على خسائر القيمة والمؤنات	15 809 309,65	18 517 393,24
5- النتيجة العملياتية	102 786 268,98	113 344 003,82
المنتوجات المالية	3 471 050,40	1 498 886,67
الأعباء المالية	-3 176 434,37	-4 817 163,39
6- النتيجة المالية	294 616,03	-3 318 276,72
7- النتيجة العادية (6+5)	103 080 885,01	110 025 727,10
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج	-29 698 856,00	-1 128 472,89
الضرائب المؤجلة	3 035 686,80	6 170 318,13
مجموع نواتج النشاطات العادية	1 370 883 757,03	1 287 220 748,89
مجموع أعباء النشاطات العادية	-1 294 466 041,22	-1 172 153 176,55
8- النتيجة الصافية لنشاطات العادية	76 417 715,81	115 067 572,34
9. النتيجة الصافية للسنة المالية	76 417 715,81	115 067 572,34

المصدر: مصلحة المحاسبة لمؤسسة سوناريك أنظر الملحق رقم (05).

ثانيا: تعليقات وتحليلات حول تدقيق حسابات الميزانية.

سنحاول التطرق إلى تحليلات وتعليقات حسابات الميزانية كل بند على حدا.

1. جانب الأصول: وتتمثل في الأصول غير الجارية والأصول الجارية.

أ. الأصول غير الجارية: تمثلت الأصول غير الجارية في 2014/12/31 في:

❖ التثبيتات المعنوية: 4109580.68 دج.

❖ التثبيات المادية:

✓ الأراضي: 449865945.65 د.ج.

✓ المباني: 783578220.98 د.ج.

✓ التثبيات المادية الأخرى: 806259323.55 د.ج.

✓ مجموع التثبيات المادية والمعنوية الخام: 2043813070.86 د.ج.

✓ مجموع الإهلاكات: 991858748.08 د.ج.

✓ مجموع التثبيات المادية والمعنوية الصافي: 1051954322.78 د.ج.

حركة التثبيات خلال الفترة 2014: الأصول الثابتة المعنوية والمادية طرأت عليها زيادة مقارنة ب دورة 2013 بـ 2 979 729.74 دج بقيمة خام، أي بنسبة 0.14%، ناتجة عن الحيازة عن معدات و تجهيزات مختلفة بقيمة 3 981 088.96 دج من جهة، وخروج لأصول ثابتة مبلغ إجمالي 1 001 359.22 دج والجدول الموالي يحدد التغيرات الحاصلة بين دورة 2013 و 2014:

الجدول رقم (03-04): يبين التغيرات الإجمالية الحاصلة على التثبيات بين دورة 2013 و 2014.

البيان	إجمالي الكمية 2013	إجمالي الكمية 2014	التغير	%
التثبيات المعنوية	3 994 993,12	4 109 580.68	114 587.56	2.86
الأراضي	449 865 945,65	449 865 945.65	-	-
المباني	783 578 220,98	783 578 220.98	-	-
التثبيات المادية الأخرى	803 394 181,37	806 259 323.55	2 865 142.18	0.35
المجموع	2 040 833 341.12	2 043 813 070.86	2 979 729.74	0.14

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على تقرير مدقق حسابات مؤسسة سوناريك لسنة 2014.

الأصول الثابتة المعنوية والمادية طرأت عليها زيادة مقارنة ب دورة 2013 بـ -48 114 702.32 بقيمة صافية، أي بنسبة 3.37% والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (03-05): يبين التغيرات الصافية الحاصلة على التثبيات بين دورة 2013 و 2014.

البيان	صافي الكمية 2013	صافي الكمية 2014	التغير	%
التثبيات المعنوية	157 049.00	156 104.00	945.00	-0.60
الأراضي	449 865 945.00	449 865 945.00	-	-
المباني	539 341 505.09	510 738 107.99	-28 603 397.10	-5.30
التثبيات الأخرى	110 704 525.36	91 194 165.14	-19 510 360.22	-17.6
المجموع	1 100 069 025.10	1 051 954 322.78	-48 114 702.32	-4.37

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على تقرير مدقق حسابات مؤسسة سوناريك لسنة 2014.

ولقد شمل التدقيق الذي تم على حسابات الأصول مايلي:

- ❖ تدقيق المشتريات والتنازلات الخاصة بالدورة؛
 - ❖ تدقيق الإجراءات التي وضعتها المؤسسة والمتعلقة بتسيير الأصول الثابتة المادية؛
 - ❖ تدقيق عمليات الجرد المادية، والمعالجة المحاسبية للفروقات؛
 - ❖ التأكد من التغطية الكافية للممتلكات من ناحية التأمين؛
 - ❖ التأكد من التسجيل الصحيح لمخصصات الإهلاك مطابقة مع المبادئ المحاسبية.
- وكانت الإهلاكات كمايلي:
- الجدول رقم(03-06): يبين قيمة الإهلاكات.**

الإهلاكات				البيان
إهلاك نهاية العام	التنازل	ممارسة النشاط	إهلاك داخلي	
3853476.68		115532.56	3837944.12	التثبيات المعنوية برامج الإعلام الآلي
272840112.99	400472.45- 600888.77	28603397.10 4221621.37	244236715.89 213942390.90	التثبيات المادية المباني المنشآت التقنية التثبيات المادية الأخرى
991858748.08	1001361.22-	52095793.28	940764316.02	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير مدقق حسابات مؤسسة سوناريك لسنة 2014.

تثبيات المادية والمعنوية مهتكة بالنسبة 48.5%.

✓ **التثبيات المالية:** وتمثلت في:

- سلفيات للعمال: 580000.00 دج؛
- علاوات ممنوحة: 20711513.73 دج؛
- حقوق وأصول أخرى: 89655055.33 دج؛
- الضرائب المؤجلة أصول: 9206004.93 دج.
- القيمة الصافية: 120152573.99 دج؛

الجدول أدناه يمثل التغيرات الحاصلة بين سنة 2013 و 2014 فيما يخص الأصول الثابتة المالية:

الجدول رقم(03-07): يبين التغيرات الحاصلة بين سنة 2013 و2014.

الالتبيات المالية	القيمة 2013	القيمة 2014	التغير	%
سلفيات للعمال	200 000.00	580 000.00	380 000.00	190
علاوات ممنوحة	18 275 878.88	20 711 513.73	2 435 634.85	13.32
حقوق وأصول أخرى	89 655 055.33	89 655 055.33	-	
ضرائب مؤجلة أصول	6 170 318.13	9 206 004.93	3 035 686.80	49.2
المجموع	114 301 252.34	120 152 573.99	5 851 321.65	5.11

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير مدقق حسابات مؤسسة سوناريك لسنة 2014.

التتبيات المالية ارتفعت ب 5 851 321.65 دج أي بنسبة 5.11%، إذن الأصول غير الجارية انخفضت بقيمة صافية 42 263 380.67 دج أي بنسبة 3.48%.

الملاحظات الناتجة عن فحص الأصول غير جارية: كما أشرنا في تقاريرنا السابقة المؤسسة لم تقم بأي إعادة معالجة للأصول خلال التحول إلى النظام المحاسبي المالي وبالتالي:

- الأصول الخاصة بالمؤسسة لا تعكس أي منافع اقتصادية في الميزانية.
- تلك الأصول المهلكة تماما يمكن أن يكون لديها قيمة نفعية بمبلغ خام كما يلي:

الجدول رقم (03-08): يبين قيمة الأصول المهلكة.

الوحدة	المبلغ الإجمالي
فرجيوة	359 031 002.51
سي مصطفى	52 406 156.90
الأربعاء	64 459 117.80
UCTC	25 193 349.10
أقبو	26 429 255.69
UBL	35 203 675.79
المجموع	562 722 557.79

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير مدقق حسابات مؤسسة سوناريك لسنة 2014.

هذا المبلغ يمثل 35.45% من قيمة الأصول المهلكة.

❖ الأصول النائمة (غير المستغلة)

الأصول النائمة تتكون من:

✓ وحدة معسكر؛

✓ مشروع بني صاف.

هذه المواقع المغلقة خلقت أعباء بالنسبة للمؤسسة، وبالنسبة لدورة 2014، فإن التكلفة الكلية الناتجة

عن هذه المواقع بلغت 4 478 298.55 دج، متمثلة في أجور أعوان الأمن، تأمينات مقارنة بمبلغ

286 400 6 دج في 2013.

لكن وخلال الاجتماع الذي تم في 28/06/2011 (قرار رقم 02/116/28/6/2011) اتخذ مجلس مساهمات الدولة CPE قرار يفرض على المؤسسات التابعة (الداخلية في محفظة) شركة تسيير المساهمات INDELEC سابقا على تحويل هذه الأصول الفائضة إلى أملاك الدولة. وإلى هذا اليوم تم تحويل موقعين بالقيمة المحاسبية الصافية، أولهما موقع عزابرية خلال دورة 2012 بقيمة محاسبية صافية: 90. 52 932 419 دج، وموقع ديراح في 2013 بقيمة محاسبية صافية تبلغ 43. 36 722 635 دج.

ب. الأصول الجارية: تمثلت الأصول الجارية المعروضة في 31 /12 /2014 في:

❖ المخزونات الجارية: 594062465.53 دج؛

❖ الزبائن والحسابات الملحقة: 498036321.84 دج ؛

❖ المدينون الآخرون: 48525523.77 دج ؛

❖ الضرائب: 1635660.88 دج ؛

❖ الخزينة: 313157708.25 دج .

✓ المجموع الإجمالي للأصول الجارية: 1455417680.27 دج؛

✓ مجموع المؤونات: 99113812.42 دج؛

✓ المجموع الصافي للأصول الجارية: 1356303867.85 دج.

1. المخزونات: الجدول التالي يبين التطورات بين عام 2013 و 2014:

الجدول رقم (03-09): يبين تطور المخزونات بين 2013 و 2014.

البيان	2013	2014	التغير	%
مخزون السلع	12 933 699.43	7 271 799.28	-5 661 900.15	-43.78
مخزون المواد الأولية	262 618 425.93	272 064 196.49	9 445 770.56	3.60
تخزينات أخرى	20 889 554.43	24 371 182.55	3 481 628.12	16.67
مخزونات خارجية	1 648 872.47	23 804 451.00	22 155 578.53	1343.68
منتجات قيد التصنيع	4 221 165.78	7 006 404.54	2 785 238.76	65.98
منتجات تامة الصنع	184 954 975.55	259 544 431.67	74 589 456.12	40.33
المجموع	487 266 693.59	594 062 465.53	106 795 771.94	21.91

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير مدقق حسابات مؤسسة سوناريك لسنة 2014.

زادت قيمة الأصول بصفة عامة مقارنة بدورة 2013 ب 94. 106 795 771 دج، أي بنسبة خام

21.92%.

المؤونات المشكلة لانخفاض القيمة هي 73. 3 523 528 دج مقابل 13. 3 966 504 دج في 2013، حيث تمثل 0.59% من المخزونات، كما نلاحظ انخفاض بقيمة 40. 442 975 دج أي بنسبة 11.16%.

ولقد شمل التدقيق الذي تم على حساب المخزونات مايلي:

أ. مراقبة الوجود المادي للمخزونات؛

ب. التأكد من أن عملية الجرد المادي في نهاية السنة تمت على أساس المعايير المقبولة قبولاً عاماً؛

ج. إعادة حساب الأرصدة المادية والمحاسبية للمخزونات، من أجل تحديد الفروقات المحتملة، ومراقبة المعالجة المحاسبية لها.

2. الزبائن والحسابات الملحقة:

أ. الزبائن: 00. 395 351 138 دج

ب. الأرصدة غير المدفوعة: 49. 5 502 420 دج

ج. أثر المحفظة: 00. 12 424 240 دج

د. الزبائن المشكوك فيهم: 35. 84 758 523 دج

هـ. المبلغ الخام: 84. 498 036 321 دج

و. الرصيد الصافي: 381. 402 479 98.381 دج

الجدول رقم (03-10): يبين التطور للحقوق بين 2013-2014.

البيان	2013	2014	التغير	%
الزبائن	264 272 603.87	395 351 138.00	131 078 534.13	49.60
شيكات غير مدفوعة	1 212 459.51	5 502 420.49	4 289 960.98	353.82
أثر المحفظة	12 424 240.00	12 424 240.00	-	-
الزبائن المشكوك فيهم	85 129 017.35	84 758 523.35	-370 494.00	-0.44
المجموع	363 038 320.73	498 036 321.84	134 998 001.11	37.19

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير مدقق حسابات مؤسسة سوناريك لسنة 2014.

الفرق الناتج ب 86. 95 556 939 دج يمثل المؤونات المشكلة على الحقوق المحتمل عدم تحقيقها

أي بنسبة 19.18% من مجموع الحقوق.

ملاحظة: المؤونات المشكلة لتدهور قيمة الحقوق على الزبائن تبدو لنا أنها غير كافية، بالنظر إلى عمر

هذه الحقوق كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم(03-11): يبين المؤنات على الزبائن.

وظيفة المواضيع	أقل من عام	بين عام و5 سنوات	أكثر من 5 سنوات	المجموع
SIEGE	123 244 870.53	3 713 055.57	54 428 437.53	54 428 437.53
UCTC	52 297 788.86	175 581.90	1 348 027.58	128 305 953.68
FERDJIQUA	65 834 622.96	6 885 427.62	25 414 597.99	77 887 968.75
SIDI- AKKACHA	52 205 450.17		18 681 268.34	91 401 318.92
SI- MUSTAPHA	77 776 358.83	3 313 597.26	8 921 459.43	61 126 909.60
AKBOU	272 000.00		3 493 318.86	84 583 274.95
L-N-I	199700,00			272 000.00
المجموع	371 661 549.76	14 087 662.35	112 287 109.73	498 036 321.84
المعدل	75.00	3.00	23.00	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير مدقق حسابات مؤسسة سوناريك لسنة 2014.

حقوق الزبائن ارتفعت ب 11.134 998 001.11 دج أي بنسبة 37.19%.

3. المدينون الآخرون: في 2014/12/31 مبلغ 77.48 525 523 دج مقابل

46.27 323 421 دج في 2013 حيث يمكن تسجيل ارتفاع ب 31.21 202 102 دج أي بنسبة 77.60%.

4. الضرائب: معبر عنها في 2014/12/31 بقيمة 88.1 635 660 دج مقابل: 68.356 520 دج في 2013، حيث سجلت ارتفاعا ب 20.1 279 140 دج أي بنسبة 358.78%.

الجدول رقم(03-12): يبين التغير في قيمة الضرائب بين العام 2013 و 2014.

البيان	2013	2014	التغير	%
الضريبة على رقم الأعمال	356 520.68	1 635 660.88	1 279 140.20	358.78
المجموع	356 520.68	1 635 660.88	1 279 140.20	358.78

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير مدقق حسابات مؤسسة سوناريك لسنة 2014.

تتعلق الضرائب وما يماثلها: بالتسبيق الخاص بالضريبة على أرباح الشركات IBS و الرسم على القيمة المضافة TVA القابلة للاسترجاع.

5. الخزينة: الخزينة انتقلت من 97.388 421 811 دج في 2013 إلى 25.313 157 708 دج في 2014، أي سجلت انخفاضا ب 72.75 264 103 دج، ما يمثل نسبة 19.38%.

الخزينة انتقلت من 97.388 421 811 دج في 2013 إلى 25.313 157 708 دج في 2014 أي سجلت انخفاضا ب 72.75 264 103 دج، ما يمثل نسبة 19.38%.

رصيد الصندوق على مستوى الوحدات موثق بسندات صندوق PV مؤرخة في 2014/12/31

نلاحظ دائما حركة في رصيد الصندوق أكثر من 384 مليون دج في المدين والدائن في 2014 مقابل 331 مليون دج في 2013، ونرى أن هذه المبالغ ذات أهمية كبيرة من ناحية التعامل بالأموال السائلة.

القوائم الخاصة بالتقارب البنكي قد تم إعدادها.

الأصول الجارية انتقلت من قيمة صافية ب 91. 281 247 172 1 دج في 2013 إلى 1356303867.85 دج في 2014 أي بارتفاع بقيمة 94. 184 056 585 دج مايمثل بنسبة 15.70% المجموع الإجمالي للأصول ارتفع بقيمة صافية ب 27. 141 793 205 دج أي بنسبة 5.94%، حيث انتقلت من قيمة 35. 2 386 617 559 دج في 2013 إلى 62. 2 528 410 764 دج في 2014.

الملاحظات الناتجة عن فحص الأصول الجارية:

1. المخزونات: لا توجد أي تحفظات حول حساب المخزونات؛
2. الزبائن والحسابات الملحقّة: المؤونات المشكلة لتدهور قيمة الحقوق على الزبائن تبدو لنا أنها غير كافية بالنظر إلى عمر هذه الحقوق؛
3. المدينون الآخرون: لا توجد أي تحفظات حول حساب المدينون الآخرون؛
4. الضرائب: لا توجد أي تحفظات حول حساب الضرائب؛
5. الخزينة: يوجد هناك تعامل كبير للمؤسسة بالأموال السائلة؛
2. جانب الخصوم: تتمثل في:

أ. رؤوس الأموال الخاصة: أظهرت الأموال الخاصة رصيد يقدر ب 2153229766.20 دج والجدول التالي يبين ذلك بالتفصيل:

الجدول رقم (03-13): يبين التطور في الأموال الخاصة بين العام 2013 والعام 2014.

البيان	2013	2014	التغير	%
رأس المال	1 786 304 967,74	1 786 304 967,74	-	-
الاحتياطات المجمعة	200 043 148,94	251 270 721,28	51 227 572,34	25.61
فارق التقييم	39 236 361,37	39 236 361,37	-	-
النتيجة الصافية	115 067 572,34	76 417 715,81	-38 649 856,53	-33.59
المجموع	2 140 652 050,39	2 153 229 766,20	12 577 715,81	0.59

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير مدقق حسابات مؤسسة سوناريك لسنة 2014.

انتقلت رؤوس الأموال الخاصة من 39. 2 140 652 050 دج إلى 20. 2 153 229 766 دج أي بارتفاع 81. 12 577 715 دج ما يمثل بنسبة 0.59% والناجم عن إدماج نتيجة 2013 و2014. ب. الخصوم غير الجارية: الخصوم غير الجارية في 31/12/2014 بمبلغ 260 222 454.88 دج مقابل 62. 183 488 89 دج في 2013، حيث ارتفعت ب 76733564.25 دج أي بنسبة 41.82% وتشمل:

❖ القروض والديون المالية: ب 82. 130 361 599 دج والتي تتكون بدورها من

82. 10 061 599 دج الرصيد المتبقى اتجاه SOFINANCE قرض آخر من البنك الخارجي

الجزائري BEA برصيد 120000000.00 دج، ووديعة ب 00. 300 000 دج.

❖ المؤنات والإيرادات المؤجلة: قيمتها 129860855.06 دج تعلقت بتقاعد الموظفين حيث سجلت زيادة ب 11310160.23 دج مقارنة ب 2013.

والجدول التالي يوضح التطورات الخاصة ب 2013، 2014:

الجدول رقم (03-14): يبين التطورات الخاصة ب 2013، 2014.

البيان	2013	2014	التغير	%
القروض والديون المالية	64 938 195,80	130 361 599,82	65 423 404,02	100,74
المؤنات والإيرادات المقيدة سلفا	118 550 694,83	129 860 855,06	11 310 160,23	9,54
المجموع	183 488 890,63	260 222 454,88	76 733 564,25	41,82

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير مدقق حسابات مؤسسة سوناريك لسنة 2014.

ملاحظة: معدل التحيين المستعمل غير مؤكد من قبل المؤسسات المالية المختصة.

ج. الخصوم الجارية: قيمة الخصوم الجارية في 31/12/2014 هي 54. 114 958 543 دج مقابل

33. 62 476 618 دج في 2013، حيث ارتفعت ب 21. 52 481 925 دج أي بنسبة 84%.

الجدول رقم (03-15): يبين التغير في الخصوم الجارية مقارنة بالعام 2013.

البيان	2013	2014	التغير	%
الموردون والملحقة	20 137 651,63	37 966 315,99	17 828 664,36	88,53
الضرائب	20 444 433,54	50 859 937,52	30 415 503,98	148,77
الديون الأخرى	21 894 533,16	26 132 290,03	4 237 756,87	19,36
المجموع	62 476 618,33	114 958 543,54	52 481 925,21	84,00

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير مدقق حسابات مؤسسة سوناريك لسنة 2014.

إذن مجموع الخصوم ارتفع ب 27. 141 793 205 دج أي بنسبة 5.94%، بالإنقال من قيمة

35. 2 386 617 559 دج إلى 62. 2 528 410 764 دج.

ثالثا: تعليقات وتحليلات حول تدقيق جدول حسابات النتائج

المجموعة السادسة تجمع فيها كل الأعباء الخاصة بالمؤسسة، حيث ظهرت في محاسبة المؤسسة

بقيمة 22. 1 294 466 041 دج في 2014، في حين في 2013 وصلت إلى قيمة

55. 1 172 153 176 دج، أي بارتفاع 10.43%. و يتكون هذا الصنف من:

الجدول رقم(03-16): يبين تفصيل الأعباء.

747 242 817.66	المشتريات المستهلكة
55 740 588.89	الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى
365 721 953.24	مصاريف العمال
21 045 652.77	الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة
3 066 389.02	مصاريف عملياتية أخرى
71 809 036.07	مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسارة القيمة
3 176 434.37	الأعباء المالية
29 698 856.00	الضريبة على النتيجة الإجمالية
-3 035 686.80	ضرائب مؤجلة (تغيير)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير مدقق حسابات مؤسسة سوناريك لسنة 2014.

المجموعة السابعة تضم كل الإيرادات (النواتج) الخاصة بالمؤسسة والتي ظهرت في المحاسبة بقيمة

03. 1 370 883 757 دج في 2014 مقابل 89. 1 287 220 748 دج في 2013، أي بارتفاع

6.50% هذه المجموعة تتكون من العناصر التالية:

الجدول رقم(03-17): يبين تفصيل النواتج.

1 261 425 468.12	المبيعات والإيرادات الملحقة
79 205 112.62	التغير في المنتجات التامة والنصف مصنعة
502 475.90	الإنتاج المثبت
10 470 340.34	نواتج عملياتية أخرى
15 809 309.65	الإسترجاعات من خسارة القيمة والمؤونات
3 471 050.40	المنتجات المالية

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير مدقق حسابات مؤسسة سوناريك لسنة 2014.

النتيجة الصافية للسنة المالية 2014 هي ربح ب 81. 76 417 715 دج مقابل ربح ب:

34. 115 067 572 دج في 2013، أي انخفضت الأرباح بنسبة 33.59%، هذا التغير ناتج عن معدل

الضريبة على أرباح الشركات الجديد 23% والمطبق بداية من 2014 ومن تغطية الخسائر السابقة لدورة

2013.

المطلب الرابع: تقرير تدقيق حسابات سوناريك فرجيو.

يعتبر تقرير مدقق الحسابات الحصيلة التي تتضمن كافة المعلومات والملاحظات التي توصل إليها المدقق عند قيامه بمهمته.

أولاً: مقدمة التقرير.

يستهل مدقق الحسابات تقريره عادة بمقدمة (تبرز موضوع التقرير، كلمة شكر وعرض لمحتوى التقرير)، تكون على النحو التالي: (أنظر الملحق رقم 06)

سيدي الرئيس

رئيس الجمعية العامة لمؤسسة سوناريك

سيدي.

طبقاً لمهمة تدقيق الحسابات التي كلفت بها، يشرفني أن أقدم لكم تقريراً هذا حول حالة وحدة سوناريك في السنة المنتهية في 2014/12/31.

ونبقى دائماً تحت تصرفكم عن أي استفسار على أية معلومة تضمنها هذا التقرير، ولا يسعني إلا أن أتقدم بالشكر والتقدير إلى الإدارة العليا والموظفين في الإدارة المالية والمحاسبية للمؤسسة على روح التعاون الذي أبدوه خلال تأديتي مهمتي.

وفي الأخير تقبلوا مني السادة المساهمين فائق تحياتنا.

مدقق الحسابات

ثانياً: المصادقة على الحسابات.

سيدي الرئيس

رئيس الجمعية العامة لمؤسسة سوناريك

التقرير العام لمحافظة الحسابات

الدورة المغلقة في 31 ديسمبر 2014

السيدات والسادة المساهمون

بعد تنفيذنا للمهم الموكلة إلينا من طرف جمعيتكم العامة، نقدم لكم تقريرنا المتعلق بالدورة المغلقة في

2014/12/31 حول: (أنظر الملحق رقم 07)

• مراقبة الحسابات السنوية للشركة ذات الأسهم المعدة بالدينار الجزائري، كما هي معروضة؛

• المراقبات الخاصة، والمعلومات المنصوص عليها في القانون.

الرأي في الحسابات السنوية

لقد قمنا بمهمة التدقيق على أساس المعايير المهنية المقبولة قبولاً عاماً، هذه المعايير تتطلب تطبيق إجراءات، والتي تسمح بالحصول على ضمان أن القوائم المالية لا تتضمن تحريفات معبرة. تتطلب عملية التدقيق الدراسة والمراقبة عن طريق استطلاعات الرأي، الأدلة الثبوتية للمعلومات الموجودة في الحسابات السنوية، كما تتطلب العملية تقييم المبادئ والفروض المحاسبية المتبعة لإعداد الحسابات السنوية، وتقييم قواعد العرض المطبقة في المؤسسة. كما نقدر أن مراجعتنا تقدم أساساً مقبولاً لغرض إبداء الرأي. من خلال العناصر المبينة أدناه (في الجانب الخاص بالتعليق حول العناصر الأساسية للقوائم المالية) يمكننا المصادقة على أن الحسابات السنوية منتظمة وموثوقة، وتقدم صورة صادقة حول نتيجة عمليات الدورة المنتهية، وكذلك الوضعية المالية و حقوق ملكية الشركة في نهاية هذه الدورة.

ثالثاً: التقارير الخاصة.

هناك ثلاثة تقارير خاصة ألزم القانون التجاري إدراجها في تقرير مدقق الحسابات وهي كالتالي:

1. تقرير حول الاتفاقيات النظامية:

سادتي:

مطابقة مع القانون التجاري والتنظيمات واللوائح المتعلقة بمهمة محافظي الحسابات، لدينا الشرف، بهذه الصفة أن نبليكم حول الحسابات المصادق عليها وفق المادة 628 من القانون التجاري. وتتص هذه المادة على: " لا يجوز تحت طائلة البطلان، عقد أي اتفاقية بين الشركة وأحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا بعد استئذان الجمعية العامة مسبقاً، بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات."

لهذا الغرض، نعلمكم أنه لم تكن هناك أي اتفاقية على حسب معلوماتنا ومعرفتنا، تربط بين الإداريين والمؤسسة خلال دورة 2014.

2. تقرير حول نتائج المؤسسة: يمثل النتائج المحققة من طرف المؤسسة للخمس سنوات الأخيرة: الجدول رقم (03-18): يبين نتائج السنوات الخمس الأخيرة للمؤسسة.

النشاط	طبيعة النتيجة	المبلغ
2009	ربح	4 317 825.35
2010	عجز	55 501 122.99
2011	عجز	53 032 944.02
2012	ربح	37 071 921.97
2013	ربح	115 067 572.34

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير مدقق حسابات مؤسسة سوناريك لسنة 2014.

3. تقرير حول أحسن الأجور في المؤسسة: تطبيقا للمادة 680 من القانون التجاري، أشهد أن المبلغ الخام الإجمالي الأعلى مخول إلى أحسن الأجور لسنة 2014 يخص الأشخاص المذكورين أدناه.

الجدول رقم(03-19): يبين أحسن الأجور في المؤسسة.

الاسم واللقب	الوظيفة	الأجر القاعدي	المنح والعلاوات	الأجر الإجمالي
شكديد جمال	رئيس المديرية العامة	968 000,00	2 158 279,19	3 126 279,19
فوضيل الطاهر	مدير المالية والمحاسبة	774 400,00	1 779 786,42	2 554 186,42
ميزو محمد العيد	مدير وحدة سيدي عكاشة	187 911,82	2 045 669,48	2 233 581,30
الحاج علي	مدير أنظمة الإستغلال	220 509,09	1 583 417,45	1 803 926,54
بالكبير محمد رشيد	مدير المركز التجاري	156 800,00	1 329 910,21	1 486 710,21
بوطغان بوجمعة	مدير وحدة فرجية	601 150,00	821 000,96	1 422 150,96
الباي عيسى محمود	مدير وحدة قسنطينة	509 950,00	744 643,57	1 254 593,57
حداد بالقاسم	مدير مركز التطوير	704 000,00	448 554,27	1 152 554,27
خشاشة فوضيل	رئيس دائرة الصيانة	416 350,00	707 793,76	1 124 143,76
كبيش حسين	إطار عام	505 803,18	564 894,74	1 070 697,92
المجموع العام		5.044.874,09	12.183.950,05	17.228.824,14

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقرير مدقق حسابات مؤسسة سوناريك لسنة 2014.

المبحث الثالث: التأكد من مدى توفر الإجراءات المحققة للخصائص النوعية للمعلومات المالية لمؤسسة سوناريك

سيتم التعرف من خلال هذا المبحث على مدى قدرة مؤسسة سوناريك على تقديم معلومات مالية عالية الجودة حيث يقوم محافظ الحسابات على التأكد من مدى توفر مختلف الإجراءات والضوابط المحققة للخصائص النوعية للمعلومات المالية وهذا بهدف رفع جودتها للتأكد من مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

المطلب الأول: التأكد من مدى توفر الإجراءات المحققة لخاصية القابلية للفهم

تقتضي هذه الخاصية أن تكون المعلومات المالية المتوفرة قابلة للفهم المباشر من مستخدميها، وترتبط هذه الخاصية بصفة أساسية بطرق عرض وتقديم القوائم المالية، وكذا توفير معلومات مكملة من أجل تفسير

البنود الواردة في هذه القوائم وتتمثل هذه الإجراءات في¹:

1. الإلتزام بشكل القوائم المالية المنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي: يقوم محافظ الحسابات بعد اطلاعه على القوائم المالية لمؤسسة سوناريك التأكيد من مدى تطابقها مع النماذج التي يقترحها النظام المحاسبي المالي، حيث نجد في الميزانية كل المجاميع المطلوبة في جانبي الأصول والخصوم وترتيبها بشكل صحيح؛ (أنظر الملحق رقم 04).

2. الإلتزام بمحتوى القوائم المالية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي: يتأكد محافظ الحسابات بأن جميع العناصر التي نص عليها النظام المحاسبي المالي موجودة في القوائم المالية للمؤسسة؛

3. توضيح المبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية ضمن الإيضاحات المتممة لها: يتأكد محافظ الحسابات بأن مؤسسة سوناريك تعد قوائمها المالية وفق النظام المحاسبي المالي، كما يتأكد إذا كان هناك حدث غير معالج في النظام المحاسبي المالي كيف تقوم المؤسسة بمعالجته بما يسمح بتوفير معلومات ملائمة وموثوقة تعطي صورة عادلة عن الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها؛

ملاحظة: لم يجد مدقق الحسابات أي حدث غير معالج في النظام المحاسبي المالي في مؤسسة سوناريك.

4. توضيح السياسات المحاسبية المتبعة من طرف مؤسسة سوناريك في تقييم البنود الظاهرة في القوائم المالية: يتأكد محافظ الحسابات بأن ملحق القوائم المالية لمؤسسة سوناريك يتضمن جزء مخصص لعرض السياسات المحاسبية التي اتبعتها في إعداد قوائمها المالية، وأنها تتبع السياسات التالية:

أ. تقييم التثبيات المادية بتكلفة الحصول عليها؛

ب. تم تبني طريقة الاهتلاك الخطي (الثابت)؛

ج. تقييم البضاعة والمواد الأولية عند دخولها للمؤسسة بتكلفة حيازتها، وأما المخرجات فتقيم بالاعتماد على التكلفة الوسطية المرجحة؛

د. يعد جدول حسابات النتائج حسب طبيعة المصاريف؛ (أنظر الملحق رقم 05)

هـ. يعد جدول التدفقات النقدية وفق الطريقة المباشرة. (أنظر الملحق رقم 08)

ملاحظة: لاحظ مدقق الحسابات أن المؤسسة تتبع السياسات السابقة الذكر إلا أن ملحق القوائم المالية لا يوضح تبني المؤسسة لتلك السياسات.

¹ مقابلة مع السيد رابح بوحلوف محافظ حسابات يوم 19 أبريل 2017، على الساعة 11:00.

5. الإفصاح عن كيفية الوصول إلى الأرقام التي تم دمجها: خلال قيام محافظ الحسابات بتدقيق القوائم المالية لمؤسسة سوناريك لم يلاحظ المدقق أن المؤسسة تقوم بأي إيضاحات عن كيفية حساب بعض البنود الصعبة، مثل الضرائب المؤجلة، والاحتياطات؛

المطلب الثاني: التأكد من مدى توفر الإجراءات المحققة لخاصية الملائمة

حتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تعد في التواريخ المحددة لها دون تأخير، وأن تساعد على التنبؤ بأداء المؤسسة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية يعني توفرها على خاصية التوقيت المناسب، التنبؤ و القدرة على تقييم الارتدادية للتنبؤ حيث يقوم محافظ الحسابات بالتأكد من تحقيق مؤسسة سوناريك لهذه الخصائص من خلال التحقق من الإجراءات التالية¹:

1. أن القوائم المالية تكون جاهزة فور حلول التاريخ المحدد في النصوص القانونية: يتأكد محافظ الحسابات بأن القوائم المالية لمؤسسة سوناريك تعد خلال أجل أقصاه 4 أشهر من تاريخ إغلاق الدورة (30 أفريل من كل سنة)؛ تحقق مدقق الحسابات بأن القوائم المالية لمؤسسة سوناريك تكون جاهزة في الوقت المحدد وهذا ساعد مستخدميها على الإطلاع عليها والاستفادة منها؛

2. إعداد وتقديم تقارير مالية دورية تقدم للمستخدمين خلال فترات محددة: لاحظ مدقق الحسابات بأن المؤسسة تقوم بإعداد تقارير دورية تقدم للمستخدمين وذلك من أجل إطلاعهم على نشاطات المؤسسة من فترة لآخرى؛

3. التأكد من توفر معلومات حول التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية: يتحقق محافظ الحسابات بأن مؤسسة سوناريك تقوم بتقييم معلومات حول التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية، من خلال:

أ. جدول التدفقات النقدية الذي يساعد مستخدمي القوائم المالية على تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية (أنظر الملحق رقم 08)؛

ب. جدول استحقاق عناصر الذمم والديون؛

ج. جدول يضم معلومات حول توقعات التدفقات النقدية للسنة اللاحقة (أنظر الملحق رقم 09).

ملاحظة: إن مدقق الحسابات توصل إلى أن المؤسسة لا تقوم بإعداد جدول استحقاق عناصر الذمم والديون.

4. إذا كانت المؤسسة تقدم معلومات حول نشاطات المؤسسة للسنة المنقضية: يتأكد محافظ الحسابات بأن مؤسسة سوناريك تقدم معلومات حول الأحداث التي مرت بها المؤسسة خلال السنة المنقضية وذلك من أجل تزويد مستخدمي القوائم المالية بقاعدة تمكّنهم من التأكد من مدى صحة تنبؤاتهم وقراراتهم السابقة، وجد

¹ مقابلة مع السيد بوحولوف رايح محافظ حسابات، يوم 30 أفريل 2017، على الساعة 11:00.

مدقق الحسابات بأن المؤسسة تقدم معلومات حول نشاطات المؤسسة لسنة المنقضية مما سهل عليه إعداد مقارنة بين السنة المنقضية والسنة الحالية؛

5. تقديم معلومات مقارنة بين النتائج المتوقعة والنتائج المحققة: يقوم محافظ الحسابات عند إعداد تقرير مؤسسة سوناريك بتقديم مقارنة بين الأرقام الفعلية والأرقام المتوقعة لأهم المجاميع المؤثرة على القرار وهذا لكي يستطيع مستعمل القوائم المالية تقييم توقعاتهم وقراراتهم السابقة؛

6. تقديم قوائم مالية تنبؤية: يتأكد محافظ الحسابات بأن مؤسسة سوناريك تعد قوائم مالية تنبؤية تساعد على تقدير الوضعية المالية للمؤسسة ونتيجة نشاطها خلال السنة المقبلة، وجد مدقق الحسابات بأن المؤسسة تقدم معلومات تنبؤية من خلال إطلاعه عليها¹؛ (أنظر الملحق رقم 08، 09، 10)

المطلب الثالث: التأكد من مدى توفر الإجراءات المحققة لخاصية الموثوقية

تعتبر المعلومات ذات موثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء، والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله ومن أهم شروط توفير معلومات موثوق فيها، توفر نظام معلومات محاسبي سليم، لذلك من الضروري سن إجراءات تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي في مختلف مراحل إنتاج المعلومة المالية وفي هذا الإطار يتأكد محافظ الحسابات من وجود الإجراءات التالية على مستوى مؤسسة سوناريك²:

1. وجود ضوابط رقابية على الوصول المادي لممتلكات المؤسسة: يتأكد مدقق الحسابات من أن المؤسسة تقوم بمراقبة الممتلكات وذلك عن طريق الجرد المادي لها؛

2. تحديد المستندات المثبتة لمختلف العمليات المسجلة: يتأكد محافظ الحسابات بأن التسجيل المحاسبي في مؤسسة سوناريك يخضع للإجراءات صارمة خاصة فيما يتعلق بضرورة توفر الوثائق الثبوتية ومطابقتها مع القوانين المعمول بها في الجزائر، حيث تختلف الوثائق الثبوتية المطلوبة تبعا لاختلاف نوع العملية المراد تسجيلها، حيث يتأكد محافظ الحسابات من توفر الوثائق التالية:

أ. بالنسبة لتسجيل عمليات الشراء يجب توفر: نسخة من سند الطلب، نسخة من طلب الاستثمار بالنسبة للاستثمارات، نسخة من سند الاستلام، نسخة من الفاتورة، نسخة من سند الدخول، نسخة من محضر الاستلام بالنسبة للاستثمارات،... إلخ؛ (أنظر الملحق رقم 01).

ب. بالنسبة لتسجيل عمليات البيع يجب توفر: فاتورة تجارية، سند التسليم، سند الطلبية؛ (أنظر الملحق رقم 02)

ج. بالنسبة لتسجيل حركات المخزون: دخول المشتريات للمخازن (سند الدخول، قائمة للمدخلات الخاصة بالشهر)، خروج المشتريات من المخازن (سند الخروج، قائمة للمخرجات الخاصة بالشهر المعني)؛

¹ مقابلة مع السيد مريخ صالح محاسب بمؤسسة سوناريك، يوم 06 ماي 2017، على الساعة 10:30.

² مقابلة مع السيد بوحولف رايح محافظ حسابات، يوم 10 ماي 2017، على الساعة 11:00.

3. القيام بالمطابقة الدورية بين ما هو موجود وما هو مسجل: تشكل عملية الجرد دليلا قويا على صحة وموثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية خاصة المعلومات المتعلقة باستثمارات المؤسسة ومخزوناتها، وذلك من خلال المطابقة بين المبالغ الموجودة في القوائم المالية والكميات الموجودة فعليا في المؤسسة، مما يسمح بتحديد القيمة الفعلية لممتلكات المؤسسة، ولذلك يتأكد محافظ الحسابات بأن مؤسسة سوناريك تطبق الإجراءات التالية فيما يخص جرد مخزوناتها واستثماراتها¹:

أ. بالنسبة للمخزونات: تتم عملية الجرد مرتين في السنة، في منتصف السنة (الجرد الدوري) ونهاية السنة (الجرد النهائي)، حيث يتم إنشاء لجان فرعية تختلف تركيبتها حسب نوع عملية الجرد للقيام بجرد المخزونات؛

ب. بالنسبة للاستثمارات: يتم مرة واحدة في نهاية السنة حيث يتم تقسيم العمل بناء على مراكز التكلفة أو الأماكن (الورشات، المخازن) أو بناء على حسابات الاستثمار (تجهيزات الإنتاج، تجهيزات مكتب)؛

4. توفير بعض إجراءات الحوكمة: تتمحور هذه الإجراءات حول عدة هياكل تلعب دورا حيويا في إضفاء الشفافية على القوائم المالية من أهمها:

أ. الجمعية العامة: تمثل أعلى هيئة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية حول مستقبل المؤسسة، وتلعب من خلال ذلك دورا مهما في ضمان جودة المعلومات المالية، ومن أبرز المهام المنوطة بها مايلي:

❖ المصادقة على البرامج العامة للأنشطة؛

❖ فحص الحسابات السنوية والمعلومات الواردة في القوائم المالية؛

❖ تخصيص نتيجة الدورة؛

❖ تعيين مدقق الحسابات؛

❖ الأخذ بعين الاعتبار ملاحظات مدقق الحسابات.

ب. مجلس الإدارة: وهي هيئة جماعية للتسيير تجتمع على الأقل أربع مرات في السنة، تقوم بمراقبة الأنشطة على مستوى مؤسسة سوناريك وينعقد مجلس الإدارة تحت رئاسة الرئيس المدير العام لمؤسسة سوناريك من أجل فحص والمصادقة على:

❖ مشاريع أنشطة المؤسسة خلال الفترة اللاحقة؛

❖ الميزانية التقديرية؛

❖ القوائم المالية المعدة؛

❖ التنظيم العام والقانون الداخلي للمؤسسة.

¹ مقابلة مع السيد مريخ صالح محاسب بمؤسسة سوناريك يوم 09 ماي 2017، على الساعة 13:30.

5. وجود مدقق داخلي ذو مستوى وخبرة: لمؤسسة سوناريك مدقق داخلي يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية لديها ويقوم بإعداد تقارير على كل المصالح في المؤسسة.

المطلب الرابع: التأكد من مدى توفر الإجراءات المحققة لخاصية القابلية للمقارنة

إن توفر المعلومات على هذه الخاصية يجعلها أكثر أهمية وتتحقق خاصية القابلية للمقارنة، بتوفير مجموعة من الإجراءات المحققة لها والتي تتمثل في:

أولاً: يتضمن كل بند من الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة إشارة للمبلغ المقارن المتعلق به في السنة السابقة؛

ثانياً: ثبات استعمال الطرق المحاسبية بالنسبة لنفس المؤسسة من دورة للأخرى؛

ثالثاً: يتضمن الملحق معلومات مقارنة بأخذ شكل سرد وصفي أو عددي؛

رابعاً: توحيد المبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية.

بالنسبة لمؤسسة سوناريك لاحظ محافظ الحسابات تحقق الإجراءات التالية¹:

1. ثبات الطرق المحاسبية من فترة للأخرى: من خلال إطلاع محافظ الحسابات على القوائم المالية لمؤسسة سوناريك فإن المؤسسة قد قامت بالحفاظ على نفس طرق التقييم المالية وذلك بالاعتماد على نماذج القوائم المالية التي يقدمها النظام المحاسبي المالي، كما اعتمدت الطريقة المباشرة لاعداد جدول التدفقات النقدية، وجدول حسابات النتائج عن طريق تصنيف المصاريف حسب طبيعتها (أنظر الملحق رقم 05) و (الملحق رقم 08)؛

2. توحيد طريقة عرض القوائم المالية: يتأكد مدقق الحسابات بأن القوائم المالية للمؤسسة تعرض بطريقة موحدة، حيث لاحظ أن المؤسسة التزمت بطريقة واحدة لعرض القوائم المالية وذلك بالاعتماد على نماذج القوائم المالية التي يقدمها النظام المحاسبي المالي؛

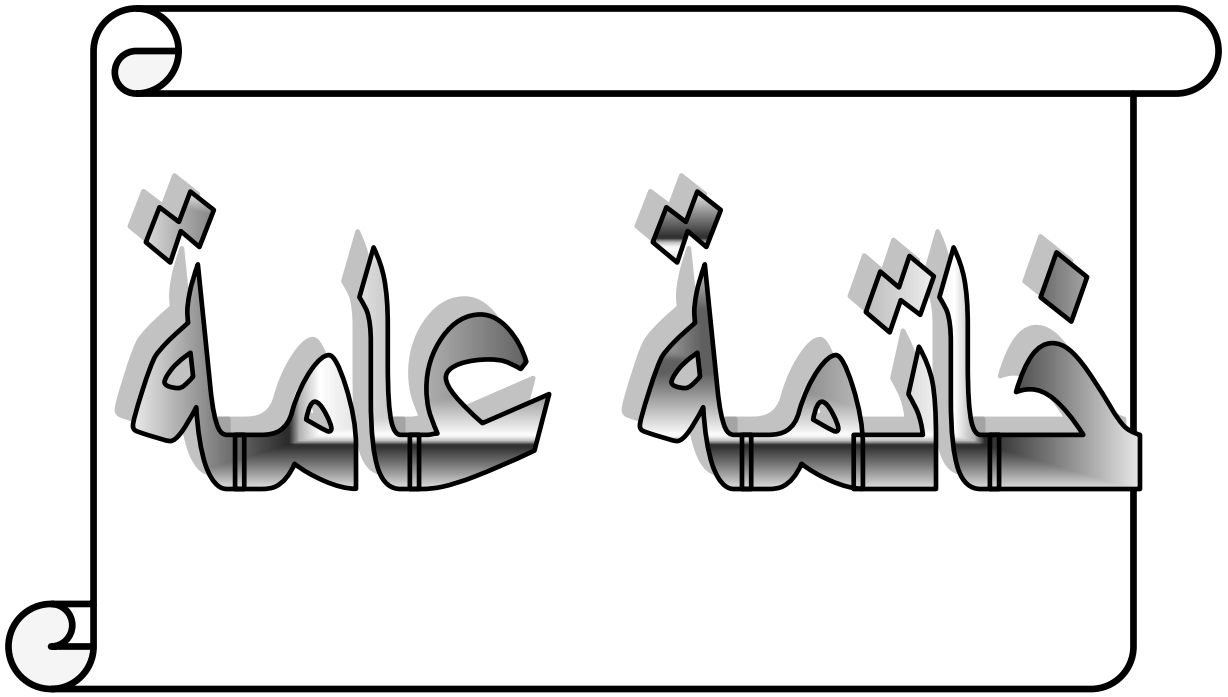
3. تقديم معلومات مقارنة لسنة السابقة بشكل عددي: تحتوي القوائم المالية لمؤسسة سوناريك على خانة مخصصة لعرض المبالغ المقارنة للدورة السابقة، وذلك من أجل تسهيل المقارنة مع الدورة الحالية، كما تضم الملاحق معلومات مقارنة بين أرقام أهم المقاييس المؤثرة على القرار خلال السنة وأرقام السنة التي سبقتها كما تم عرضها سابقاً.

¹مقابلة مع السيد رابح بوحلوف محافظ حسابات، يوم 14 ماي 2017، على الساعة 14:00.

خلاصة

قمنا من خلال هذا الفصل بدراسة ميدانية لمؤسسة سوناريك ولقد كان لها دور كبير في إبراز بعض العناصر الغير واضحة في الجانب النظري، ولهذا حاولنا قدر الإمكان إسقاط الجانب النظري للدراسة على الجانب التطبيقي.

إذ تطرقنا في البداية إلى إعطاء لمحة عن مؤسسة سوناريك ثم أبرزنا المراحل التي يتبعها مدقق حسابات سوناريك عند أداء مهمته بدءا بالإجراءات التمهيديّة والتي كانت عند اتصاله أول مرة بالمؤسسة، تليها الإجراءات التي تتبع كل سنة، والمتمثلة في تقييم نظام الرقابة الداخلية، الاطلاع على أدلة الإثبات المؤيدة للتسجيلات المحاسبية المختلفة، تدقيق القوائم المالية وأخيرا إعداد تقرير التدقيق حول حسابات المؤسسة، فبعد تتبعنا مختلف أعمال التدقيق للمؤسسة والتي شملت جل المعلومات المالية توصلنا إلى أن للمدقق الخارجي دور كبير في رفع جودة المعلومة المالية والنهوض بمصداقيتها وذلك من خلال تأكده من توفرها على الخصائص النوعية المتمثلة في القابلية للفهم، الملائمة، الموثوقية، والقابلية للمقارنة مما يزيد من دقتها و كفاءتها في تمثيل المركز المالي الحقيقي للمؤسسة مما يساعد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على تحقيق أهدافهم في ظل الطرق والسياسات المرسومة.



من خلال هذه الدراسة يتضح لنا أن للتدقيق الخارجي أهمية كبيرة لمستخدمي المعلومات المالية، حيث يعتبر أداة لتحقيق التواصل بين المؤسسة والأطراف الأخرى باختلاف أنواعهم، كما يعد التدقيق الخارجي أداة كفيلة بتوفير أكبر قدر من المعلومات ذات الجودة العالية، فمن خلال التقرير المعد من طرف المدقق الخارجي يساهم في رفع جودة المعلومة المالية خاصة من حيث المصدقية والموثوقية كونه يعمل بمجموعة من المعايير والإجراءات تمكنه من تحقيق مختلف الخصائص النوعية للمعلومات المالية والتي يمكن الإعتماد عليها من طرف جميع مستخدمي المعلومات المالية في اتخاذ القرارات المناسبة.

1. نتائج الدراسة النظرية:

- ❖ عرف التدقيق الخارجي تطورا تاريخيا صاحب التطورات والتغيرات الاقتصادية؛
- ❖ التدقيق الخارجي عبارة عن عملية رقابية منتظمة يقوم بها مهني مستقل ومؤهل؛
- ❖ للتدقيق الخارجي عدة أنواع يتم تصنيفها من زاوية الإلزام، النطاق، والتوقيت وكذلك من زاوية الفحص؛
- ❖ يدعم الممارسة العملية للتدقيق الخارجي أساسا نظريا يقوم على مجموعة من المبادئ والفروض والتي تعتبر بمثابة الأساس للأداء المهني؛
- ❖ عمل المدقق الخارجي مضبوط بمجموعة من الحقوق والواجبات والأخلاقيات التي يتحمل على أساسها مجموعة من المسؤوليات؛
- ❖ يتبع المدقق الخارجي أثناء قيامه بمهمته مجموعة من الخطوات والإجراءات وفق شكل تسلسلي ومنظم؛
- ❖ يعتبر نظام المعلومات المحاسبي هو المسؤول عن إعداد المعلومات المالية ودرجة جودتها؛
- ❖ هناك خصائص يجب توفرها في المعلومات المالية لتكون معلومات مفيدة؛
- ❖ تتمثل الخصائص النوعية المحددة لجودة المعلومات المالية في القابلية للفهم، الملائمة، القابلية للمقارنة، والموثوقية؛

2. نتائج الدراسة التطبيقية:

- ❖ تمثلت الإجراءات التي قام بها المدقق الخارجي فية مؤسسة سوناريك في:
- ✓ الخطوات التمهيديّة: حيث قام المدقق الخارجي بالتحقق من تعيينه كمدقق حسابات لمؤسسة سوناريك، كما قام بالتأكد من نطاق عملية التدقيق المطلوبة منه بالإضافة إلى حصوله على المعلومات الأولية عن المؤسسة والتعرف على مختلف جوانبها الفنية؛

✓ تقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف مؤسسة سوناريك وجمع أدلة الإثبات: حيث اعتمد المدقق الخارجي على التقرير الوصفي لإبراز مواطن الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة سوناريك، كما قام بالإطلاع على أدلة الإثبات المؤيدة للتسجيلات المحاسبية؛

✓ تدقيق القوائم المالية لمؤسسة سوناريك المتمثلة في الميزانية وجدول حسابات النتائج قصد التحقق من تطبيق المبادئ والمعايير المهنية والإجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة إلى أخرى؛

✓ اعداد التقرير حيث يعتبر الحصيلة التي تتضمن كافة المعلومات والملاحظات التي توصل إليها المدقق عند قيامه بمهمته.

من خلال ماسبق وبناء على ماتم التطرق إليه في الجانب النظري يتضح أن مدقق الحسابات لمؤسسة سوناريك اتبع إجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما، مايثبت صحة الفرضية الأولى التي تنص على مامدى إحترام المدقق الخارجي لإجراءات التدقيق المقبولة قبولا عاما.

❖ تلتزم مؤسسة سوناريك بشكل ومحتوى القوائم المالية المنصوص عليهما في النظام المحاسبي المالي، كما تقوم بتوضيح المبادئ والسياسات المحاسبية المتبعة في اعداد وتقييم البنود الظاهرة في القوائم المالية؛

❖ تساعد مؤسسة سوناريك مستخدميها في التنبؤ بالنتائج المتوقعة للأحداث المختلفة من خلال اعدادها قوائم مالية تنبؤية تساعد على تقدير الوضعية المالية للمؤسسة ونتيجة نشاطها؛

❖ يخضع التسجيل المحاسبي لمؤسسة سوناريك لإجراءات صارمة فيما يتعلق بضرورة توفر الوثائق الثبوتية ومطابقتها مع القوانين المعمول بها؛

❖ تتوفر في مؤسسة سوناريك عدة هياكل تلعب دورا حيويا في اضاء الشفافية على القوائم المالية تتمثل في الجمعية العامة ومجلس الإدارة؛

❖ تعتمد مؤسسة سوناريك على نماذج القوائم المالية التي يقدمها النظام المحاسبي المالي، حيث تقوم بالحفاظ على نفس طرق التقييم المالية بالإضافة إلى توحيد طريقة عرض قوائمها المالية؛

❖ تقدم مؤسسة سوناريك معلومات مقارنة للسنة السابقة من أجل تسهيل المقارنة مع الدورة الحالية، حيث تحتوي القوائم المالية على خانة مخصصة لعرض المبالغ المقارنة للدورة السابقة.

من خلال النتائج السابقة يتضح أن المعلومات المالية التي تقدمها مؤسسة سوناريك تتوفر على الخصائص النوعية وهذا من وجهة نظر المدقق الخارجي للمؤسسة ماأكد صحة الفرضية الثانية التي تنص على هل المعلومات المالية المقدمة من طرف مؤسسة سوناريك تتوفر على خصائص الجودة من وجهة نظر المدقق الخارجي.

❖ أن توفر المعلومات المالية لمؤسسة سوناريك على الخصائص النوعية للمعلومات المالية دليل على فعالية العملية الرقابية التي قام بها المدقق الخارجي والتي عملت على تقليل نقاط الضعف داخل نظام الرقابة الداخلية؛

❖ اتباع مؤسسة سوناريك لإرشادات وتوجيهات المدقق الخارجي أثناء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف المؤسسة ساهم بشكل كبير في رفع جودة معلوماتها المالية؛

❖ قيام المدقق الخارجي بفحص وتدقيق القوائم المالية لمؤسسة سوناريك أعطاهما الدقة والمصداقية والثقة وبالتالي طمأنة مستخدميها؛

❖ أن تقرير المدقق الخارجي يستطيع رفع جودة المعلومة المالية خاصة من حيث المصداقية والموثوقية كونه يعمل بمجموعة من المعايير والإجراءات المقبولة قبولا عاما تمكنه من تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية.

من خلال ماسبق يتضح أن المدقق الخارجي يساهم في رفع جودة المعلومات المالية ما يثبت صحة الفرضية الثالثة التي تنص على **هل يساهم المدقق الخارجي لمؤسسة سوناريك في رفع جودة المعلومة المالية.**

3. الإقتراحات: بناء على النتائج التي تم الوصول إليها نقتراح جملة من التوصيات والتي نهدف من خلالها إلى رفع وتحسين جودة المعلومات المالية ويمكن انجازها من خلال التوصيات التالية:

❖ توطيد العلاقة بين الجامعة والمؤسسات الجزائرية مما يسهل للطلبة الحصول على المعلومات التي تساعدهم في انجاز بحثهم؛

❖ إقامة ملتقيات دورية للمراجعين بغية اطلاعهم بالتطورات الحاصلة في الجانب النظري للمهنة بغرض تحسين جانب الممارسة؛

❖ العمل على زيادة الإهتمام بوظيفة التدقيق الخارجي وتفعيل دورها لمالها من تأثير إيجابي في قياس وتحسين جودة المعلومات المالية خاصة من حيث الدقة والمصداقية؛

❖ تفعيل آليات الرقابة على إعداد وعرض القوائم المالية وبالتالي على إنتاج المعلومات المالية؛

❖ يجب التقيد بمجموعة من المعايير القانونية، الرقابية، المهنية والفنية عند إعداد المعلومات المالية، بما يساعد على تحقيق الهدف من إستخدامها.



❖ الكتب:

1. إشتيوي إدريس عبد السلام، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، دار الكتب الوطنية، بنغازي، 2008.
2. الألوسي حازم هاشم، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق المراجعة إجرائيا، الطبعة الأولى، دار الكتب الوطنية، بنغازي، 2006، الجزء الثاني.
3. الألوسي حازم هاشم، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2003.
4. البكري سونيا محمد، نظم المعلومات الإدارية المفاهيم الأساسية، الطبعة الثانية، المكتبة العالمية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2004.
5. التميمي هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
6. التميمي هادي، مدخل إلى علم التدقيق، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
7. الحبيطي قاسم إبراهيم، السقا زياد هاشم يحيى، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة הדباء للطباعة والنشر، العراق، 2003.
8. الحسان عطا الله أحمد، نظم المعلومات المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان 2013.
9. الخطيب خالد راغب، الرفاعي خليل محمد، علم تدقيق الحسابات النظري والعملي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
10. الدلاهمة سليمان مصطفى، نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، مؤسسة الوراق، عمان، 2007.
11. الدهراوي كمال الدين مصطفى، سرايامحمد السيد، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2002.
12. الدهراوي كمال الدين مصطفى، نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009.
13. الدهراوي كمال الدين، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.

14. الرماحي نواف محمد عباس، **مراجعة المعلومات المالية، الطبعة الأولى**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
15. الرمحي عبد الكريم علي، **تدقيق الحسابات في المشروعات التجارية والصناعية، الطبعة الأولى**، دائرة المكتبة الوطنية، عمان، 2002.
16. السيد عطا الله، **نظم المعلومات المحاسبية**، دار الرابحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
17. السيد محمد، **المراجعة والرقابة المالية المعايير والقواعد**، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008.
18. السيد ناظم حسن عبد، **محاسبة الجودة، الطبعة الأولى**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
19. الشيشيني حاتم محمد، **أساسيات المراجعة، الطبعة الأولى**، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007.
20. الصبان محمد سمير، سليمان محمد مصطفى، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
21. الصبان محمد سمير، نصر علي عبد الوهاب، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، القاهرة، 2002.
22. الصبان محمد سمير، **نظرية المراجعة وآليات التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
23. الصبان محمد سمير، هلال عبد الله عبد العظيم، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
24. الصحن عبد الفتاح محمد وآخرون، **المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
25. العريبد عصام فهد، جمعة أحمد حلمي، زياد أحمد الزعبي، **نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
26. القاضي حسين، دحدوح حسين، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، الطبعة الأولى**، مؤسسات الوراق للخدمات الحديثة، عمان، 1999.
27. المطارنة غسان فلاح، **تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
28. بدر محمد إبراهيم محمد، **تقنية نظم المعلومات، الطبعة الأولى**، دار الفكر، عمان، 2012.
29. بوتين محمد، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008.

30. توماس وليد، هنكي أمرسون، ترجمة حجاج أحمد حامد، سعيد كمال الدين، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، السعودية، 1989 .
31. جابر عبد الرؤوف، الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، بيروت، 2004.
32. جربوع يوسف محمود، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
33. جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
34. جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، الطبعة الأولى، دار صفا للنشر والتوزيع عمان، 2009.
35. جودة محفوظ أحمد، إدارة الجودة الشاملة، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
36. حسن شريفة علي، الصحن عبد الفتاح محمد، وآخرون، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
37. حسين أحمد حسين علي، تحليل وتصميم النظم، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
38. حنيفة بن ربيع وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية، الطبعة الأولى، منشورات كليك، الجزائر، 2013.
39. دحدوح حسين أحمد، القاضي حسين يوسف، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، الجزء الأول.
40. سرايا محمد السيد، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.
41. سواد زاهرة توفيق، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الرابحة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
42. صديقي مسعود، بن مالك محمد حسان، وآخرون، المحاسبة المالية طبقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد، الطبعة الأولى، دار الهدى للطباعة والنشر والتوزيع، 2014.
43. طرطار أحمد، منصر عبد العالي، تقنيات المحاسبة العامة، الطبعة الأولى، دار جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.

44. طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
45. عبد الرزاق علاء، نظم إدارة المعلومات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003.
46. عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، 1999.
47. عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
48. فضل مندر مؤيد محمد، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
49. قاسم عبد الرزاق محمد، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، عمان، 2009.
50. لشهب عمر، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2014.
51. لطفي أمين السيد أحمد، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007.
52. محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، 2008.
53. مسعد محمد فضل، الخطيب خالد راغب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
54. ملوخية أحمد فوزي، نظم المعلومات الإدارية، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002.
55. نصر علي عبد الوهاب، شحاتة السيد شحاتة، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2013.
56. نظمي إيهاب، العزب هاني، تدقيق الحسابات الإطار النظري، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2012.

❖ المذكرات:

✓ أطروحات الدكتوراة:

1. بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، رسالة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف، 2013-2014.

✓ رسالات الماجستير:

1. أبو سرعة عبد السلام عبد الله سعيد، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، شهادة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009 - 2010.

2. الداية يحيى، أثر استخدام نظام المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2009.

3. الزايغ هاني فرحان، دور المراجع الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية، شهادة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2005-2006.

4. بن خروف جليلة، دور المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات، شهادة ماجستير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2008-2009.

5. بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، شهادة ماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011 - 2012.

6. بوفروعة سفيان، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في تسير المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة منتوري قسنطينة، 2011، 2010.

7. بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، شهادة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010-2011.

8. بولجنيب عادل، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية رسالة ماجستير، جامعة منتوري قسنطينة، 2013-2014.

9. بولعجين فايزة، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على فعالية نظام المعلومات المحاسبي، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2011، 2012.

10. خير الدين قريشي، دور المعلومات المحاسبية المفصح عنها وفق النظام المحاسبي المالي في التنبؤ بخطر الإفلاس، شهادة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

11. سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، شهادة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2003-2004.
12. عميروش بوبكر، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، شهادة ماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2010-2011.
13. عيادي محمد لمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، رسالة ماجستير جامعة الجزائر 3، 2007-2008.
14. كاوجة بشير، دور تكنولوجيا المعلومات والاتصال في تحسين الإتصال الداخلي في المؤسسات الإستشفائية العمومية الجزائرية، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012-2013.
15. مازون محمد أمين، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010-2011.
16. محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية، شهادة ماجستير، المركز الجامعي المدية، المدية، 2007-2008.
- ✓ شهادات الماستر:

1. هلالى فوزية، عمران خديجة، جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي، شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة الدكتور مولاي الطاهر، سعيدة، 2015، 2016.

❖ المجلات والملتقيات:

1. الخطيب نمر محمد، صديقي فؤاد، مدى إنعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية، الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 29 نوفمبر 2011.
2. السقا زياد هاشم، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية المجلة 4، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل العدد 7، 2011.
3. جربوع يوسف محمد، مدى مسؤولية مراجع الحسابات المستقل من استخدام عمل الآخرين في عملية المراجعة وفق معايير المراجعة الدولية، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 2 تشرين أول/تشرين ثاني، 2003، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية غزة.
4. صديقي مسعود، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد الأول، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية جامعة ورقلة، 2000 العدد الأول.

5. عماري سمير، ديلمي عمر، دور المراجعة الخارجية في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، المنعقدة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة عمار تليجي بالأغواط، يوم 20، 21 نوفمبر 2013.
6. لعماري أحمد، طبيعة وأهمية المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، نوفمبر 2001.
7. هوام جمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وأفاق)، المنعقدة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي يومي 11، 12، جانفي 2011.
8. خليل محمد أحمد إبراهيم، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، مصر، العدد الأول، 2005.

❖ القوانين والمراسيم:

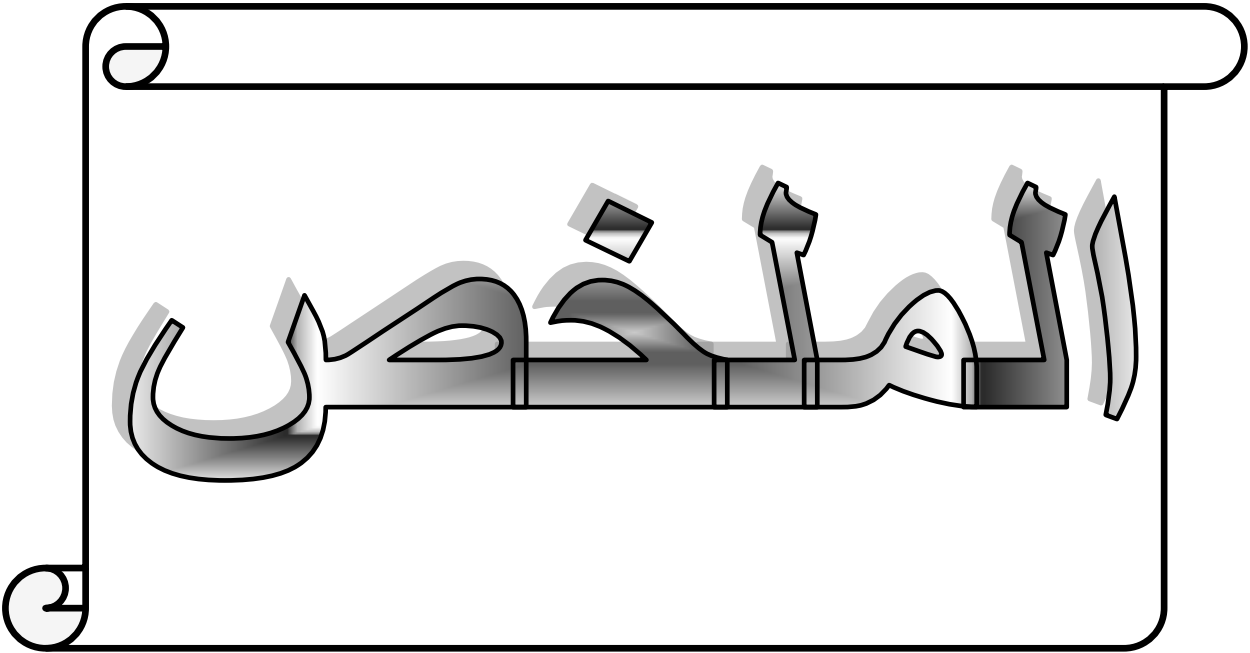
1. المادة رقم 10 من القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007، الجزائر.
2. المادة رقم 29 من القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية رقم 74 الصادرة في 25 نوفمبر 2007، الجزائر.

❖ مصادر أخرى:

1. الإتحاد الدولي للمحاسبين، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن)، دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، المكتبة الوطنية، إصدارات عام 2010.

❖ المقابلات:

1. مقابلة مع السيد رابح بوحلوف محافظ حسابات لمؤسسة سوناريك.
2. مقابلة مع السيد سليم بومليط رئيس قسم المحاسبة لمؤسسة سوناريك.
3. مقابلة مع السيد صالح مريج محاسب مؤسسة سوناريك لمؤسسة سوناريك.
4. مقابلة مع السيد عمر مرمون، رئيس قسم المشتريات لمؤسسة سوناريك.
5. مقابلة مع السيد يوسف لطرش رئيس قسم الموارد البشرية لمؤسسة سوناريك.



الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى مساهمة التدقيق الخارجي الذي يقوم به مهني كفاء ومستقل في رفع جودة المعلومات المالية التي توفرها المؤسسات الاقتصادية لمختلف المستعملين. من أجل تحقيق هدف الدراسة قسمناها إلى جانبين؛ نظري وتطبيقي في الجانب النظري والذي قسمناه إلى فصلين تطرقنا إلى الأدبيات المتعلقة بالتدقيق الخارجي وجودة المعلومات المالية وبيننا كيف يمكن أن يساهم المدقق الخارجي في رفع جودة المعلومات في المؤسسات الاقتصادية من خلال إجراءات التدقيق العملية التي يقوم بها والمتعلقة بعناصر القوائم المالية خاصة الميزانية وجدول حسابات النتائج. أما في الجانب التطبيقي فقد أجرينا دراسة ميدانية في المؤسسة الوطنية لتحقيق و تسيير الصناعات المترابطة وحدة فرجية من خلال اتصالنا بالمدقق الخارجي لهذه المؤسسة واطلاعنا على كيفية قيامه بمهام التدقيق الخاصة بالمعاملات الاقتصادية التي تقوم بها من أجل الوصول إلى الحكم على مدى جودة المعلومات التي تقدمها هذه المؤسسة من وجهة نظره ومدى مساهمته في تحقيق هذه الجودة. توصلت هذه الدراسة إلى نتائج مفادها أن المدقق الخارجي لمؤسسة سوناريك وحدة فرجية يحترم إجراءات التدقيق المقبولة قبولاً عاماً وأن المعلومات التي تقدمها هذه المؤسسة تتوفر على خصائص الجودة بالإضافة أن الإجراءات التي قام بها المدقق في التدقيق قد أسهمت وبشكل كبير في رفع جودة هذه المعلومة. **الكلمات المفتاحية:** التدقيق الخارجي، المعلومات المالية، جودة المعلومات المالية.

Abstract:

The aim of this study is to know what extent contribution of the external audit carried out by a professional competent improving the quality of financial information provided by economic institutions to different users.

In order to achieve the objective of the study, we divided into two parts: theoretical and applied in the theoretical aspect, which we divided into two chapters, which dealt with the literature related to the external audit and the quality of financial information. The external auditor can contribute to raising the quality of information in the economic institutions through the practical auditing procedures that are carried out by the elements of the financial statements Budget and results table.

In the practical aspect, we conducted an empirical study at the National Institution for Investigating and Managing the Interconnected Industries and the Farajwa Unit through our contact with the external auditor of this institution and informing us about how to perform the auditing tasks related to the economic transactions that they are conducting in order to reach judgment on the quality of the information provided by this institution from his view and its contribution to achieving this quality.

this study's outcome is based on results obtained by the external auditor of SONARIC. The Ferdjoua Unit respects the generally accepted audit procedures, the information provided by this institution, and the quality of the quality of this information.

Key words: External Audit, Financial Information, Quality of Financial Information.

