



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة : العلوم المالية والمحاسبية

تخصص : تدقيق محاسبي

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

دراسة حالة – شركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير

إشراف الأستاذ:

* أحمد بن خليفة

إعداد الطلبة :

- محمد زهرو قدع

- شعيب مقيرحي

- الزين مصباحي

لجنة المناقشة

رئيسا

مشرفا ومقررا

ممتحنا

أستاذ محاضر أ

أستاذ محاضر أ

أستاذ محاضر أ

- عبد الرزاق حواس

- أحمد بن خليفة

- فاتح سردوك

السنة الجامعية : 2016-2017.



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة : العلوم المالية والمحاسبية

تخصص : تدقيق محاسبي

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

دراسة حالة – شركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير

إشراف الأستاذ:

* أحمد بن خليفة

إعداد الطلبة :

- محمد زهرو قدع

- شعيب مقيرحي

- الزين مصباحي

لجنة المناقشة

رئيسا

مشرفا ومقررا

ممتحنا

أستاذ محاضر أ

أستاذ محاضر أ

أستاذ محاضر أ

- عبد الرزاق حواس

- أحمد بن خليفة

- فاتح سردوك

السنة الجامعية : 2016-2017.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

عَلَّمَ ١٤١٧

الإهداء

لك الحمد ربي على عظيم فضلك وكثير عطائك.
إنه لا يسعني في هذه اللحظات التي لعلني لا املك أغلى منها إلا أن أهدي
ثمرة هذا العمل إلى:
الذي يخفق له قلبي باستمرار، ضياء قلبي ونور بصري: " سيدي وحبيبي
وقائدي ونصرتي ومعلمي سيدنا محمد صلوات ربي وسلامه عليه ".
فضاء المحبة وبحر الحنان، ريحانة الدنيا وبهجتها: أُمِّي الغالية.
الذي علمني أن الحياة كفاح ونضال: أبي العزيز حفظه الله.
الأعمدة التي أظل أرتكز عليها للصمود: إخوتي؛ نور الدين؛ بن سالم؛
وكل أخواتي وكل أولادهم وخاصة ابن أخي محمد وسيم .
إلى زوجتي العزيزة
إلى أبناء عمي جميعهم
إلى أبناء خالاتي و إلى كل الأصدقاء
إلى الذين أحاطوني بمساعدتهم وبحبهم: أهلي وأقاربي.
المعادلة التي ترسم منحني حياتي: أصدقائي في الجامعة؛ وفي العمل
إلى أعز صديق والذي تعب معي في صنع هذا العمل
فمهما شكرته لن أوفيه حقه
إلى كل الذين عرفناهم من قريب أو بعيد.
إلى من فتح هذه الوريقات وتصفحها بعدي.



محمد زهرو قدع

الإهداء

بسم الله الوهاب الذي خلق آدم وحواء من تراب...

أولا اشكر الله عز وجل الذي نور بصري بالعقل...

وحسن التوكل عليه وشكر النعم فلا شيء افخر به أعظم من دين أو من به

ورسولا اقتدي به.. وامرأة عظيمة قامت بتربيتي.. أمي الغالية

وأب فخري يزداد عندما يختم اسمي باسمه اهدي أمي الغالية وأبي الذي

طالما انتظرا تخرجني

إلى إخوتي يحي ومراد والهادي

والى أخواتي... وكل أقاربي

إلى أولاد العم.. الطاهر... عبد المالك.. يوسف.. لطالما كانوا بعوني

ومساعدتي

الي كل من شجعني في هذا البحث من قريب أو من بعيد

ولا أنسى كل أساتذتي الكرام الذين كانوا عون لي.

الزين مصباحي



الإهداء

بِسْمِ اللَّهِ وَالصَّلَاةِ وَالسَّلَامِ عَلَى سَيِّدِ الْخَلْقِ خَاتَمِ الْمُرْسَلِينَ مُحَمَّدٍ صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ
وَبَعْدَ الشُّكْرِ وَالْحَمْدِ وَالثَّنَاءِ لِلَّهِ جَلِيلِ الصِّفَاتِ :

إلى نَبِيعِ الْحَنَانِ وَالِدِ الْفَاءِ وَالْعَطَاءِ ،إلى من سَهَرَتِ اللَّيَالِي مِنْ أَجْلِي " أُمِّي
الْغَالِيَةِ فَرَجَانِي نُورَةَ".

إلى من كَلَّلَهُ اللَّهُ بِالْهِيبَةِ وَالْوَقَارِ إِلَى مَنْ عَلَّمَنِي الْعَطَاءَ تُونِ إِنْتَظَارِ إِلَى مَنْ
أَحْمَلُ اسْمَهُ بِكُلِّ إِفْتَخَارٍ:

"أَبِي الْغَالِي عَبْدَ الْمَجِيدِ" وَ "الْجَدُّ الْغَالِي وَالْحَبِيبُ فَرَجَانِي إِبْرَاهِيمَ"

إلى مَنْ أَكُنُّ لَهُ التَّقْدِيرَ وَ الْإِحْتِرَامَ "شَبِيبَةُ الْجُمُوعِي".

إلى جَمِيعِ زُمَلَائِي فِي الْجَامِعَةِ بِصِفَةِ عَامَّةٍ ، وَإِلَى رُفُقَاءِ دَرْبِي بِصِفَةِ خَاصَّةٍ.

إلى كُلِّ إِخْوَتِي وَ جَمِيعِ أَفْرَادِ عَائِلَتِي وَ أَقَارِبِي فَرْدًا فَرْدًا

إلى الَّذِينَ حَمَلُوا أَقْدَسَ رِسَالَةٍ فِي الْحَيَاةِ، إِلَى الَّذِينَ مَهَّدُوا إِلَيَّ طَرِيقَ الْعِلْمِ

وَالْمَعْرِفَةِ

" إِلَى جَمِيعِ أَسَاتِذَتِي".

إلى كُلِّ شَخْصٍ قَدَّمَ إِلَيَّ يَدَ الْمُسَاعَدَةِ سِوَى مَنْ قَرِيبٍ أَوْ مَنْ بَعِيدٍ وَلَوْ بِكَلِمَةٍ

طَيِّبَةٍ

و لو حتى بالدُّعَاءِ.

إلى كُلِّ مُحِبٍّ لِلْعَدْلِ وَالْخَيْرِ فِي الْجَزَائِرِ الْحَبِيبَةِ إِلَى كُلِّ هَوَّلَاءِ وَإِلَى كُلِّ

مَنْ لَمْ أَذْكُرْ أَسْمَاءَهُمْ وَ لَكِنْ فِي الْفُؤَادِ لَنْ أَنْسَاهُمْ " أَهْدِي هَذَا الْعَمَلَ الْمُتَوَاضِعَ"....



شعيب مقيرحي

شكر وتقدير

نحمد الله ونشكره على توفيقه لنا لإنهاء هذه المذاكرة،

والصلاة على سيد الأولين والآخرين محمد رسول الله صلى الله عليه وسلم.

نتوجه بالشكر وعظيم الامتنان للأساتذة الفاضل "د. بن خليفة أحمد" على قبوله الاستشارة على هذا

العمل وعلى جميع التوجيهات والنصائح المقدمة من طرفه طيلة فترة البحث.

كما نشكر كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل ولو بكلمة طيبة

وأنخص بالذكر محافظ الحماباس وأستاذي الكريم: "بن خليفة بالقاسم".

كما لا يفوتنا أن نتوجه بالشكر والتقدير للأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة وإثراء هذا العمل

وتحملهم عنااء فرأته ونقيمه .

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، من عرض مفاهيم لمراجعة الحسابات والمعلومات المحاسبية وجودة المعلومات المحاسبية، والجانب التطبيقي من المذكرة التي هي في الحقيقة انعكاس للجانب النظري قمنا بدراسة حالة شركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير. وقد استعملنا الوثائق بهدف التوصل إلى فهم أوضح لإشكالية مدى قدرة الشركة على الالتزام بإرشادات محافظ الحسابات وكذا إيجاد حلقة الوصل بين المراجعة الخارجية و تحسين جودة المعلومات، وإن توافر مجموعة من الخصائص والسمات للجودة من الضروري أن تتميز بها المعلومات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية، كي يعول عليها لتكون الأساس السليم المعتمد لاتخاذ القرارات من طرف مستخدميها .

الكلمات المفتاحية :

المراجعة الخارجية، المراجع الخارجي، المعلومات المحاسبية، نظام المعلومات المحاسبي، جودة المعلومات المحاسبية .

Résumé

La présente étude vise à mettre en évidence le rôle de l'audit dans l'amélioration de la qualité de l'information comptable à travers la précision de différentes acceptions de nos deux concepts de base : l'audit et l'opération comptable.

Le côté pratique de notre étude constitue, en fait, un reflet du côté théorique, à travers lequel nous avons essayé d'étudier le cas de la société T.P.L. qui se spécialise dans la fabrication des vis et boulons.

Les documents ont été utilisés dans le but de bien comprendre la capacité de l'entreprise de se conformer aux instructions du commissaire aux comptes et de trouver un lien entre l'audit extérieur et d'améliorer la qualité de l'information. En effet, les informations comptables présentées dans les états financiers doivent être d'une bonne qualité pour qu'elles soient, de façon fiable, une base solide pour la prise de décision adoptée par ses utilisateurs.

Mots clés : audit extérieur, auditeur externe, information comptables, système d'information comptable, qualité d'information comptable.

الفهرست
جانب ماسر سیا

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	- الشكر
	- الإهداء
١	- فهرس المحتويات
١	- فهرس الأشكال والجداول
أ - ج	- المقدمة العامة
	الفصل الأول : مفاهيم أساسية للمراجعة الخارجية للحسابات
02	تمهيد
03	المبحث الأول : ماهية المراجعة الخارجية
03	المطلب الأول : التطور التاريخي للمراجعة
06	المطلب الثاني : مفهوم المراجعة والمراجعة الخارجية
08	المطلب الثالث : أهمية وأهداف المراجعة الخارجية
11	المطلب الرابع : أنواع ومعايير المراجعة الخارجية
17	المبحث الثاني : ماهية المراجع الخارجي
17	المطلب الأول : تعريف المراجع الخارجي
17	المطلب الثاني : صفاته ومدى تأثيرها على ممارسته لتقديره المهني
19	المطلب الثالث : مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي
23	المطلب الرابع : الشروط العلمية والعملية للمراجع الخارجي
24	المبحث الثالث : الإطار العملي للمراجعة الخارجية
24	المطلب الأول : الإجراءات التمهيدية في عملية مراجعة الحسابات
25	المطلب الثاني : دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
28	المطلب الثالث : مراجعة عناصر القوائم المالية وأدلة الإثبات
33	المطلب الرابع : إعداد تقارير محافظ الحسابات
37	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني : المعلومة المحاسبية وعلاقتها بالمراجعة الخارجية .
39	تمهيد
40	المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول المعلومة المحاسبية
40	المطلب الأول : تعريف المعلومة والمعلومة المحاسبية

44	المطلب الثاني : نظام المعلومات المحاسبية
47	المطلب الثالث : مكونات ، مبادئ ، وعناصر نظام المعلومات المحاسبية
52	المطلب الرابع : مراحل تصميم نظام معلومات محاسبي والعوامل المؤثرة فيه
58	المبحث الثاني : الإطار العام لجودة المعلومات المحاسبية
58	المطلب الأول : تعريف جودة المعلومة المحاسبية
58	المطلب الثاني : خصائص جودة المعلومات المحاسبية
60	المطلب الثالث : العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية
62	المطلب الرابع : كيفية تقييم جودة المعلومات المحاسبية
64	المبحث الثالث : تحسين جودة التقارير المالية من خلال المعلومة المحاسبية
64	المطلب الأول: مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء المحاسبية
67	المطلب الثاني: المراجعة ومصادقية المعلومة المحاسبية
68	المطلب الثالث: مراجعة القوائم المالية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية
70	المطلب الرابع : مساهمة تقارير المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية
72	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث : دراسة حالة شركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير
74	تمهيد
75	المبحث الأول : تقديم عام لشركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير
75	المطلب الأول :التعريف بشركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير
76	المطلب الثاني :الهيكل التنظيمي لشركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير
79	المبحث الثاني : الإجراءات العملية لمراجعة حسابات شركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير
79	المطلب الأول : مقدمة التقرير
81	المطلب الثاني : المصادقة على الحسابات
82	المطلب الثالث : التقارير الخاصة
85	المطلب الثالث : عرض القوائم المالية والتعليق عليها
89	المبحث الثالث : تأثير المراجعة على جودة المعلومة المحاسبية
89	المطلب الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق طريقة الاستبيان
96	المطلب الثاني : مقومات نظام الرقابة الداخلية لشركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير
97	المطلب الثالث : التوصيات المقدمة إلى الشركة والخاصة بالرقابة الداخلية

98	المطلب الرابع : إختبار تحسن جودة المعلومة المحاسبية لشركة TPL
99	المطلب الخامس : رفع التحفظات لسنة 2016
100	خلاصة الفصل
102	الخاتمة
106	قائمة المراجع

فَاذْكُرُوا نِعْمَةَ اللَّهِ عَلَيْكُمْ
يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا

وَالْحُجْرَاتِ وَالْأَسْوَاقِ
يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الأشكال
13	ملخص لمعايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها	01
34	أنواع تقارير المراجعة الخارجية	02
49	المحاسبة كنظام للمعلومات	03
53	خطوات مرحلة التخطيط لنظام المعلومات المحاسبي	04
55	مراحل تصميم نظام المعلومات	05
76	الهيكل التنظيمي لشركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير	06

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
12	الفرق بين أنواع المراجعة الخارجية	01
83	الأجور الخمسة الأولى بالشركة لسنة 2016	02
84	نتائج السنوات الخمس الأخيرة المحققة من طرف الشركة	03
85	جانب الأصول لميزانية الشركة بتاريخ 2016/12/31	04
86	جانب الخصوم لميزانية الشركة بتاريخ 2016/12/31	05
87	جدول حسابات نتائج الديوان بتاريخ 2016/12/31	06
90	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالنظام المحاسبي	07

91	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات	08
92	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمدفوعات النقدية	09
93	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمخزونات	10
94	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمقبوضات النقدية	11
95	قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالرواتب والأجور	12

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي
خَلَقَ السَّمَوَاتِ وَالْأَرْضَ

تمهيد :

يعتبر تعقد مهام الإدارة وزيادة متطلبات أدائها السمة الأهم والأبرز للعقود الأخيرة من القرن الحالي لدرجة تسميته بعصر ثورة المفاهيم والأساليب الإدارية، ولعل من أبرز هذه التطورات هو إعتبار المعلومة كمورد إستراتيجي، والتركيز عليه لخلق الميز التنافسية للمؤسسات، ووصف كذلك بعصر المعلومات والاتصالات، وسمي الاقتصاد العالمي باقتصاد المعرفة، حيث أدى هذا التطور إلى ازدياد حجم المعلومات التي يجب أن تعالج وتخزن وتقدم بشكل كبير مما عقد السيطرة عليها، والمعلومات الجيدة ينتجها نظام معلومات حديث ومتطور، وهذا الأخير لن يتحقق إلا في ظل تطبيق أنظمة تسيير مناسبة لحجم وطبيعة نشاط المؤسسة، ولهذا النظام دورا هاما وفعالا في تزويد مختلف مستويات اتخاذ القرار بمعلومات جاهزة وصحيحة ودقيقة في الوقت المناسب تساعدهم على اتخاذ القرارات .

إن اعتبار المعلومة المحاسبية وسيلة للتسيير يتطلب أن تتميز هذه المعلومة بالمصادقية والصحة وتعبيرها العادل عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وهذا بالإضافة إلى الملائمة والموثوقية والتجاوب مع مختلف احتياجات الأطراف المستفيدة منها وبيعت فيها الثقة عند اعتماد هذه المعلومات في مختلف مجالات اتخاذ القرارات المختلفة من أجل تحقيق الأهداف المرجوة، كما تتطلب فرض أدوات رقابية على عمل النظام المحاسبي، ومن هنا يأتي عمل المراجعة الخارجية التي تعمل على ضمان أكبر لجودة مخرجات النظام المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية، كل هذا في ظل تمتع المراجع الخارجي بصفات ذاتية وموضوعية كاستقلالية والحيادية في الرأي، التي تساهم في حسن أدائه لمهامه.

وتظهر الحاجة إلى المراجعة الخارجية على مستوى الجزائر في ظل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لدى مختلف المؤسسات، مما لا يوفر القدر الكافي من الرقابة والدعم لنظام المعلومات المحاسبية في هذه المؤسسة، بالإضافة إلى قياس مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وذلك بغية تأمين حقوق كل الأطراف وتوفير معلومات تلي حاجياتهم مع اتخاذ قرارات مفيدة ومربحة ومناسبة من حيث الوقت والتكلفة.

وبالرغم من أن الهدف الرئيس للمراجعة الخارجية ليس التأكد من مدى جودة المعلومات المحاسبية، بقدر ما هو البحث عن صدق وسلامة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، غير أن الثانية لن تتحقق إلا بتحقيق الأولى وهي وجود معلومات محاسبية تتسم بالجودة الكافية .

الإشكالية الرئيسية:

وعلى هذا الأساس وفي ظل هذه الظروف والمتغيرات فإن السؤال الجوهرى الذي سنحاول الإجابة عليه من خلال هذا الدراسة يمكن صياغته في الشكل التالي:

ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية؟

ومن خلال هذا التساؤل يمكن صياغة التساؤلات الفرعية :

- هل تساهم التقارير والقوائم المالية في إنتاج المعلومة المحاسبية ؟.
- هل يؤثر المراجع الخارجى وصفاته في ممارسته للمهنة حتى يتوصل إلى رأي في محايد ومستقل يساعد في تحسين جودة المعلومة المحاسبية؟.
- هل تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة المعلومة المحاسبية؟.
- هل تساهم المراجعة الخارجية في تحسين موثوقية المعلومة المحاسبية؟.

فرضيات الدراسة :

- من الممكن صياغة مجموعة من الفرضيات التي تعتبر كإجابة مبدئية على مختلف التساؤلات المطروحة :
- تساهم المراجعة الخارجية في إنتاج المعلومة المحاسبية وتحقق أهداف المؤسسة.
 - تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة المعلومة المحاسبية.
 - تساهم المراجعة الخارجية في تحسين موثوقية المعلومة المحاسبية.

أسباب إختيار الموضوع :

- الاهتمام الشخصي والرغبة في دراسة الموضوع وارتباطه بتخصصنا .
- الحاجة الماسة إلى المعلومات المحاسبية ذات الجودة، خاصة في ظل البيئة الاقتصادية الحالية .
- اعتبار القوائم المالية المنتج النهائي لعمل النظام المحاسبى والتي تقدم لمستخدميها وبالتالي فإن إمكانية الاعتماد عليها تتوقف عن درجة جودة هذه المعلومة المحاسبية .

أهمية الدراسة :

تتمثل أهمية الدراسة في ما يلي :

- دراسة أهمية وأهداف المراجعة الخارجية للحسابات .
- توضيح العلاقة بين المراجعة الخارجية للحسابات والمعلومة المحاسبية .
- دراسة أحد أهم المجالات التي من شأنها أن تساهم في تأهيل المؤسسات وتحسين جودة المعلومات بها.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي :

- إبراز أهمية المراجعة الخارجية والدور الذي يقوم به المراجع الخارجى، في النهوض بجودة المعلومة المحاسبية.

- إبراز الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات في مراجعة حسابات المؤسسة الاقتصادية لزيادة تدعيم الثقة في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية.
 - الوقوف على واقع مخرجات النظام المحاسبي الحالي ومدى تعبيره عن الوضعية الحقيقية للمؤسسات الاقتصادية، ومن ثم الحاجة إلى مراجعة مخرجات هذا النظام (القوائم المالية).
- حدود الدراسة :**

- البعد الموضوعي للدراسة : لقد اقتصرت دراستنا على تحديد الإطار النظري للمراجعة الخارجية وعلى المادة الخام التي هي نقطة بداية المراجعة وتم التركيز على مهنة محافظ الحسابات ومهمته في تحسين جودة المعلومة المحاسبية .
- البعد الزمني للدراسة : الجانب التطبيقي يتضمن دراسة تأثير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية (2013-2015) .
- البعد المكاني للدراسة : تم التطرق إلى دراسة ميدانية في شركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير بمنطقة وزيتن بالوادي .

منهج البحث والأدوات المستخدمة :

بناءً عن طبيعة الإشكالية المطروحة وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة في هذا البحث، وقصد الإحاطة بجوانب موضوع الدراسة، نحاول استخدام المناهج المعتمدة منها المنهج التاريخي في سرد التطورات التاريخية التي شهدتها مهنة المراجعة، ونستخدم المنهج الوصفي التحليلي من أجل توضيح وفهم الإطار النظري والعملي الذي تقوم عليه مراجعة الحسابات، كما سيعتمد نفس المنهج في الدراسة التطبيقية من أجل إسقاط مجمل ما تم التطرق إليه في الجانب النظري للدراسة على شركة TPL بالوادي .

أهم الدراسات السابقة :

يمكن توضيح بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة في ما يلي :

دراسة سردوك فاتح : "دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الاقتصادية، المسيلة، 2004.

قد وضع الباحث مجموعة من الأهداف نذكر منها :

- يهدف البحث إلى إيضاح ولو بعض الغموض على مجال مراجعة الحسابات، والتهيئة والتمهيد لدراسات أخرى في هذا المجال، وتوضيح الأسس النظرية والإطار العلمي، ومحاولة التوفيق بينهما .
 - كما يهدف هذا الموضوع إلى توضيح الدور الفعال التي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة، وتلبية الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية صالحة إلى اتخاذ القرارات .
- وقد توصل إلى عدة نتائج نذكر من أهمها :

- أثبتت مراجعة الحسابات مرونتها وتجاوبها السريع مع التغيرات الكثيرة التي يشهدها الاقتصاد وهذا من خلال تكيفها واستجاباتها لاحتياجات مختلف الأطراف الاقتصادية المستفيدة من خدماتها في الحصول على معلومات تتوفر فيها الصفات المطلوبة من الصحة والمصداقية .

- إن قوة وأدلة وقرائن الإثبات تعتبر عنصرا رئيسيا محددًا لمدى أعمال المراجعة المحاسبية من حيث تتبع القيود المحاسبية، وتفحص الوثائق والسجلات المحاسبية التي تم على أساسها القيام بهذه التسجيلات، بالتالي فإن حجية الأدلة والقرائن تدعم مختلف أعمال المراجعة من فحص .

دراسة مولاي نصيرة: "دور المراجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومات المحاسبية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2010.

اهتمت الباحثة من خلال هذه الدراسة بتوضيح الأهداف المتمثلة فيما يلي :

- توضيح الأسس النظرية للمراجعة والتهئية والتمهيد لدراسات أخرى.

- إبراز أهمية المراجعة الخارجية والدور الكبير الذي يقوم به المراجع الخارجي في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية .

- إبراز أثر الإصلاح المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية .

وقد توصلت إلى النتائج التالية:

- المراجعة المقدمة من طرف المراجع الخارجي ذات مصداقية أكثر من المقدمة من طرف المراجع الداخلي .

- يعتبر التنظيم الحالي لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات انطلاقة جيدة نحو مواكبة التغيرات في الميدان المحاسبي والمالي، مما يساهم في إعطاء مصداقية أكثر للمعلومات المحاسبية ومن ثم تحسين جودة المعلومات المحاسبية .

صعوبات الدراسة :

- ضيق الوقت، كون المدة الممنوحة من طرف الإدارة لا تتجاوز 05 أشهر فهي بذلك غير كافية لتقديم البحث على أحسن وجه وكذا للتعلم في المراجع الموجودة واستخلاص الأنسب منها.

- صعوبات في دراسة الحالة لقلّة المعلومات حتى لا نقول شح من المؤسسة المدروسة .

- صعوبة التحكم في الموضوع نظرا لشساعته.

محتويات الدراسة :

في إطار معالجة الإشكالية الرئيسية والإجابة عن الأسئلة الفرعية ولتأكيد صحة الفرضيات من عدمها شملت الدراسة ثلاثة فصول (فصلين نظريين وفصل تطبيقي) :

الفصل الأول: مفاهيم أساسية للمراجعة الخارجية للحسابات وفيه ثلاث مباحث:

- المبحث الأول : ماهية المراجعة الخارجية، وتطرقنا فيه لتطورها التاريخي وتعريفها وأهميتها ومعاييرها وأنواعها .
- المبحث الثاني : ماهية المراجع الخارجي يتضمن تعريفه وصفاته ومدى تأثيرها على ممارسته وتقديره المهني وكذا مهامه ومسؤولياته ثم الشروط العلمية والعملية له .
- المبحث الثالث : الإطار العملي للمراجعة الخارجية وفيه تطرقنا للإجراءات التمهيديّة لعملية المراجعة ودراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وكذلك مراجعة عناصر قوائم المالية وأدلة الإثبات ثم إعداد تقارير محافظ الحسابات .

الفصل الثاني: المعلومة المحاسبية وعلاقتها بالمراجعة الخارجية ويتضمن أيضا ثلاث مباحث :

- المبحث الأول : مفاهيم أساسية حول المعلومة المحاسبية وتطرقنا فيه لتعريف المعلومة والمعلومة المحاسبية ولنظام المعلومات المحاسبية ثم مكونات ومبادئ وعناصر نظام المعلومات المحاسبي ثم مراحل تصميم هذا النظام والعوامل المؤثرة فيه .
- المبحث الثاني : الإطار العام لجودة المعلومات المحاسبية ويتضمن تعريف جودة المعلومة المحاسبية وخصائص الجودة والعوامل المؤثرة بها ثم كيفية تقييم جودة المعلومة المحاسبية .
- المبحث الثالث : تحسين جودة التقارير المحاسبية من خلال المعلومة المحاسبية وفيه تطرقنا إلى إبراز دور المراجع الخارجي ومسؤوليته في اكتشاف الغش والأخطاء المحاسبية، ثم المراجعة ومصادقية المعلومة المحاسبية، كذلك تطرقنا فيه إلى مراجعة القوائم المالية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وأخيرا مساهمة تقارير المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية .

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي حيث قسمناه إلى ثلاث مباحث :

- المبحث الأول : تقديم عام لشركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير حيث تطرقنا فيه إلى التعريف بالشركة وعرض هيكلها التنظيمي .
- المبحث الثاني : الإجراءات العملية لمراجعة حسابات شركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير، الذي يتضمن مقدمة التقرير وكيفية المصادقة على الحسابات وكذلك التقارير الخاصة ثم عرض القوائم المالية والتعليق عليها .
- المبحث الثالث : تأثير المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وفيه تطرقنا إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق طريقة استبيان ثم مقومات الرقابة الداخلية لشركة TPL كذلك التوصيات المقدمة للشركة ثم تطرقنا لاختبار تحسن جودة المعلومة المحاسبية للشركة وأخيرا لرفع التحفظات للسنة السابقة .

الْفَصْلُ الْأَوَّلُ
حَمْدُ اللَّهِ سُبْحَانَ اللَّهِ

مفاهيم أساسية للمراجعة الخارجية

للحسابات

تمهيد:

تعتبر مراجعة الحسابات من بين إحدى الميادين الواسعة التي شهدت تطورا كبيرا بشكل ملحوظ ومتواصل أدى بها إلى أن تحتل أهمية بالغة في ترشيد القرارات، فقد حظيت باهتمام كبير كونها تمثل وسيلة لمراقبة أعمال المسيرين، يلجأ لها المساهمين وأصحاب رأس المال ومختلف الهيئات التي تستخدم القوائم المالية كالبنوك ومصالح الضرائب، ضمانا لحقوقهم وحماية ممتلكاتهم وهذه الوسيلة تهدف أساسا لإبداء رأي فني محايد حول صدق وشرعية الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية ولفهم الكثير عن المراجعة الخارجية تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث هي كالتالي:

البحث الأول : ماهية المراجعة الخارجية .

المبحث الثاني : ماهية المراجع الخارجي .

البحث الثالث : الإطار العملي للمراجعة الخارجية .

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة.

في البداية لم تكن هناك حاجة للمراجعة أو حتى أشخاص يقومون بهذه المهمة، فكان كل فرد قادر على تفقد أعماله بنفسه نظرا لقلة الصفقات وصغر العمليات التجارية التي كانت آنذاك. ونتيجة للتطور الفكري والاقتصادي والاجتماعي والسياسي لمختلف مراحل الحياة البشرية، ظهرت المراجعة وأخذت في التطور حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم، وظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مرت بها المراجعة، حيث يمكن تقسيم تلك المراحل إلى خمسة مراحل نستعرضها في ما يلي :

- فترة ما قبل 1500 م.
- الفترة من 1500 م إلى 1950 م.
- الفترة من 1850م إلى 1905 م.
- الفترة من 1905 م إلى 1960 م.
- الفترة من 1960 م حتى وقتنا الحاضر .

أولا : فترة ما قبل 1500 م: في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية وخصوصا العائلات المالكة وكانت المراجعة غير معروفة، وتعوض بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بهما نفس العمليات، وفي نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين وذلك للتأكد من عدم وجود أي خطأ أو تلاعب في العمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة، وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توخي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر.

وفي عهد الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المراجع في الساحات العامة، حول الإيرادات والمصروفات. كما وأن الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) قد جعل موسم الحج فرصة لعرض حسابات الملاك وتدقيقها، علما أن التدقيق كان يشمل المراجعة التفصيلية، وكان غرضها الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها¹.

وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية وانقسام إيطاليا إلى دويلات، ظهرت الحاجة لعملية المراجعة وخصوصا بعد نمو المدن الإيطالية والتي كانت تشتهر بالتجارة، مثل فلورنسا وجنوا وفينيسيا، حيث تم استخدام المراجعين لأول مرة

¹ - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط 3، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، 2006، ص: 17.

في تدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر والخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار. وفي سنة 1394 م استخدمت حكومة مدينة بيزا المراجعين لمراجعة الحسابات الحكومية، وكان الهدف أيضا اكتشاف الغش والتلاعب في الدفاتر .

وعموما في هذه الفترة من التاريخ كان الهدف من عملية المراجعة هو التأكد من أمانة القيمين على شؤون المالية . وكانت عملية المراجعة تفصيلية مع عدم وجود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية .

ثانيا : الفترة من 1500 م إلى 1850 م : في هذه الفترة كانت أهداف المراجعة لا تزال مقتصرة على

اكتشاف الغش والتلاعب، غير أنه حدثت بعض التغيرات الأخرى وهي :

- انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى زيادة الحاجة للمراجعين .
- تبني فكرة النظام المحاسبي بصورة بدائية وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج .
- وكنتيجة لهذه التغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع ورغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية .

ثالثا : الفترة من 1850 م إلى 1905 م : هذه الفترة شهدت نموا اقتصاديا كبيرا، وذلك بعد ظهور الثورة

الصناعية مما أدى إلى ظهور الشركات المساهمة الكبيرة . وتم في هذه الفترة الانفصال النهائي بين أصحاب المؤسسة أو المشروع والإدارة، حيث أستلم المتخصصون الوظائف الإدارية في الشركات المساهمة . وظهرت بذلك حاجة المساهمين الملحة في المحافظة على أموالهم المستثمرة في تلك الشركات . وبناءاً عن هذا كله أصبح الجو مهيأ للمراجعة كمهنة¹، أن تبرز وتظهر إلى حيز الوجود . وخاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث محايد تكون مهمته بيان مدى أمانة القيمين على أموالهم وممتلكاتهم، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862م والذي نص بين مواده على ضرورة مراجعة الشركات المساهمة من قبل مراجعي الحسابات .

وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة، وأصبحت عملية المراجعة أقل تفصيلا . ومنه تلخصت أهداف المراجعة في هذه الفترة على ما يلي² :

- اكتشاف الغش والخطأ .
- اكتشاف ومنع الأخطاء الفنية .
- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية .

² - هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص: 18 .

رابعا : الفترة من 1905م إلى 1960م: وفي هذه الفترة وخاصة بعد سنة 1940م وبظهور شركات كبيرة وتبني أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتمادا كليا في عملية المراجعة، حدثت ثلاثة تغيرات هامة في ممارسة هذه المهنة هي ¹ :

- التحول في مراجعة الحسابات من مراجعة تفصيلية إلى المراجعة بالعينات كأساس لإبداء الرأي حول مدى عدالة القوائم المالية .

- تطور في الاختبارات التي كان يقوم بها المراجع لتقييم الرقابة الداخلية .

- اعتبار اكتشاف الغش والاحتيال هو أحد أهداف عملية المراجعة .

خامسا : الفترة من 1960م إلى وقتنا الحاضر : خلال هذه الفترة وحتى نهاية الثمانينيات تطورت المراجعة بشكل كبير نتيجة عدد من الأحداث، من أهمها إنحيار العديد من المؤسسات وكان من أسبابها وجود غش وتلاعبات من قبل القائمين عليها، وكذلك الانحيار الغير متوقع للعديد من المؤسسات والشركات في العالم في أكتوبر 1987م والمعروف بانحيار الأسواق المالية.

تلك الأحداث وغيرها جددت التساؤلات عن دور المراجعين في اكتشاف الغش والتلاعبات، وخلال هذه الفترة صدر عدداً من المعايير يطالب المراجعين بمسؤولية أكبر نحو اكتشاف الغش والتقرير عنه.

أما فترة التسعينات فقد تأثرت مهنة المراجعة بعدد من الأحداث، فقد ظهر المزيد من حالات الفشل والانحيار في المؤسسات والشركات معظمها كانت نتيجة الغش وتصرفات الغير قانونية. كما حصلت تطورات هامة في مهنة المحاسبة والمراجعة وفي طبيعة مكاتب المراجعة القانونية وفي أسلوب المراجعة وفي عملية وضع معايير المراجعة، وكان السبب الكبير لتلك المتغيرات يرجع للعديد من الأحداث والمتغيرات البيئية حددها البعض في الآتي ²:

- انتشار مفهوم العولمة في الاقتصاد العالمي والحاجة إلى مكاتب مراجعة ضخمة تخدم عملائها حول العالم بكفاءة.

- قضية التعقيدات المتزايدة في بيئة الأعمال وتزايد استخدام أنظمة الحاسب الآلي للمؤسسات .

- أدى استمرار المنافسة في أعمال المراجعة في استخدام التكنولوجيا والى كثير من أساليب تحليل الأعمال المتقدمة في عملية المراجعة .

¹ - إبراهيم طه عبد الوهاب ، المراجعة النظرية والممارسة المهنية ، ط1، قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة المنصورة، مصر، 2004، ص: 11 - 12.

² - عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، طبعة منقحة، مركز أمين للنشر والتوزيع، صنعاء-اليمن، 2007، ص: 23.

- استمرار زيادة التكاليف التي تتحملها مكاتب المراجعة نتيجة لارتفاع مبالغ التأمين وزيادة الدعاوي القضائية المرفوعة ضدها .

- زيادة التدخلات الحكومية في شؤون المهنة بفرض المزيد من المتطلبات أثناء عملية المراجعة .

وخلاصة القول إن المراجعة في الوقت الحالي أصبحت تقوم على العينات الإحصائية للعمليات المختلفة المختارة على أساس علمي وليس على أساس الحكم الشخصي للمراجع، وتعتمد اعتماداً كلياً على نظم الرقابة الداخلية المطبقة فعلاً بالمؤسسة، وأصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إعطاء رأي في محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة، أما اكتشاف الغش والتلاعب وغيرها فهو هدف ثانوي وليس أساسياً. ومن ذلك نستنتج أن المراجع ليس مسؤولاً عن عدم اكتشاف أي تلاعب أو غش إذا ما أثبت عدم تقصيره بإتباع الإجراءات الضرورية للمراجعة في سبيل تحقيق معايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها .

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة والمراجعة الخارجية .

الفرع الأول : تعريف المراجعة : تم تعريف المراجعة من قبل العديد من رواد الفكر المحاسبي ومن قبل الهيئات

والمجالس المهنية، فمن أهم تلك التعريفات العامة للمراجعة الآتي :

- عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها : عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مساهمة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية ¹.

- وعُرفت على أنها : عملية منتظمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد على مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة ².

- كما عرفت منظمة العمل الفرنسي: هي تسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استناداً على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم ³.

وفي الأخير يمكننا إعطاء تعريف شامل للمراجعة على أنها : أسلوب من أساليب الرقابة يشتمل على مجموعة من الإجراءات التي يتخذها المراجع، والتي تستهدف الفحص الانتقادي للسجلات ودفاتر وحسابات

¹ - محمد التهامي طواهر ،صديقي مسعود،المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية،ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر،2005،ص:9.

² - شحاتة السيد شحاتة،منصور البديوي،دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة،الدار الجامعية،مصر،2002/2003،ص:13.

³ - محمد التهامي طواهر ،صديقي مسعود،مرجع سبق ذكره،ص:10.

المؤسسة والقوائم المالية ككل من واقع المستندات للتأكد من سلامتها وانسجامها مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، والتأكد من تعبيرها الصادق والصحيح عن وضعية المؤسسة، على أن ينشر المراجع نتائج فحصه في تقرير مكتوب يتضمن رأيه الفني المسؤول والمحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسة، وكل هذا في إطار معايير المراجعة المتفق عليها.

الفرع الثاني: تعريف المراجعة الخارجية : للمراجعة عدة تعاريف نذكر منها:

- الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة¹.

- هي عملية منظمة بما مراجع مستقل، بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة من القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع تواصل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام².

- هي عملية التحقق لمجموعة من المعلومات، تقوم على استقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية التي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم، مع ضرورة إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية لمعاونتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم³.

ويلاحظ بأن مختلف التعاريف ركزت على ثلاث نقاط رئيسية تتمحور حولها المراجعة وهي⁴ :

1 **الفحص** : أي فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي، وهو قياس كمي ونقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

2 **التحقيق** : وهو الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم على نتيجة أعمال المؤسسة ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة وفترة زمنية معينة .

وبما أن مخرجات النظام المحاسبي تتواجد بالقوائم المالية الختامية للمؤسسة، فإن أي خلل في النظام المولد لها يؤدي حتما إلى خلل في القوائم المالية الختامية، لذلك فالمراجعة بإمكانها اكتشاف الخلل من

¹ - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000، ص ص: 16-17.

² - عبد الفتاح محمد صحن، وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص: 7.

³ - محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص: 10.

⁴ - عمر الشريقي، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية، 2011-2012، ص: 11.

خلال تقييم هذا النظام والتأكد من الاستمرارية في تطبيق الطرق المحاسبية والالتزام بمعايير النظام المحاسبي في ظل التقيّد بمعايير المراجعة المتفق عليها. ونشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان يُنتظر من خالهما تمكين المراجع من إبداء رأي في محايد حول ما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة المالي الحقيقي.

3 - **التقرير** : أي بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير موجه إلى الأطراف المعنية سواء كانت من داخل المؤسسة أو من خارجها، ويعتبر التقرير المنتج النهائي لمهمة المراجعة .

المطلب الثالث : أهمية وأهداف المراجعة الخارجية .

الفرع الأول : أهمية المراجعة الخارجية :

تؤدّي المراجعة من خلال علاقة ثلاثية الأطراف، تمثل فيها الإدارة الطرف الأول، مراجع الحسابات الطرف الثاني وأصحاب المصلحة في الشركة الطرف الثالث، وتبرز أهمية المراجعة من خلال القيمة المضافة التي تقدمها لمختلف الأطراف فيما يخص القوائم المالية للشركة هم أصحاب مصلحة فيها، ويمكن تلخيص أهمية المراجعة الخارجية من خلال الأطراف المستفيدة من عمل المراجع كما يلي:

- **المساهمون** : يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية ولتقرير المراجع باعتبارهم الملاك الذين يعيّنون المراجع ليساعدتهم في الرقابة على إدارة الشركة كوكيل عنهم، ويحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تقدمها لهم القوائم المالية لاتخاذ القرارات، ومن أهم هذه المعلومات: عائد السهم، الأداء المالي للشركة ومن ثم القيمة السوقية للشركة في البورصة¹.

- **المستثمرون المحتملون** : يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم الشركة معلومات كثيرة خاصة عن درجة المخاطرة بالاستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للشركة ومركزها المالي ونتائج أعمالها. وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات².

- **هيئة سوق المال** : تعتبر هيئة سوق المال بالنسبة للعديد من الدول مستخدماً هاماً لتقرير المراجع لما لها من دور إشرافي ورقابي على سوق الأوراق المالية، وبحكم القانون فإن الشركات المقيدة في البورصة

¹ - عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية والمشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، ج 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص: 22.

² - عمر الشريقي، مرجع سبق ذكره، ص: 13.

والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية ملزمة بتقديم صورة من أوراقها المالية وتقرير مراجع الحسابات عليها للهيئة العامة لسوق المال¹.

- **المؤسسات التمويلية والاستثمارية** : تعتبر البنوك والمؤسسات الاستثمارية مثل صناديق وشركات الاستثمار في الأوراق المالية الممول الأول للاقتصاد، فهي تعتمد على المعلومات التي توفرها القوائم المالية للشركات المقترضة أو المستثمرة في أوراقها المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل محافظ الاستثمار في الأوراق المالية².

- **اتحادات ونقابات العمال** : تلعب اتحادات ونقابات العمال دورا هاما في الحفاظ على حقوق العمال في ظل اقتصاد السوق، وذلك من خلال آلية التفاوض مع إدارة الشركة أو الجهات الحكومية بشأن عوائد العمل من أجور وحوافز ومزايا مادية واجتماعية، وعادة ما يكون لدى اتحادات ونقابات العمال مستشارا ماليا يقوم بدوره هذا الخاص بقدرة الشركة على الدفع والتي ترتبط بدورها بالمركز المالي للشركة³.

- **إدارة الشركة** : تعتمد إدارة الشركة على القوائم المالية التي يتم اعتمادها من قبل المراجع المحاييد والمستقل، إذ يمثل تقريره أداة لإضفاء الصدق على إفصاح الإدارة للملاك أو المساهمين، فهو ذو تأثير ملموس لإثبات أن الإدارة قد قامت بدورها في إدارة أموال الملاك بكفاءة⁴.

- **الجهات الحكومية** : تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم المالية التي تصدرها الشركات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون معلومات موثوق فيها ومعتمدة من طرف جهات محايدة تقوم بفحصها فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحاييد فيها⁵.

ومما سبق، يمكن القول أن تقرير المراجع الخارجي يعتبر الأداة الأكثر وثوقا فيها بالنسبة لمختلف الأطراف نظرا لاستقلاليتها وحياده و كفاءته أكثر من أي شخص آخر، وبالتالي يمكن تقرير المراجع هذه الأطراف من الوثوق في القوائم المالية التي تصدرها الشركات سواء العامة أو الخاصة، والتي يبدي فيها المراجع رأيا

¹ - عبد الوهاب نصرعلي، مرجع سبق ذكره، ص: 24.

² - عمر الشريقي، مرجع سبق ذكره، ص: 14.

³ - نفس المرجع، ص: 14.

⁴ - يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط 1، مؤسسة وراق للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2000، ص: 8.

⁵ - نفس المرجع، ص: 9.

يعبر عن من خلاله على أنها صحيحة ومنظمة وتمثل بصدق الوضعية المالية للمؤسسات الخاضعة لرقابة ونتائج نشاطها .

الفرع الثاني : أهداف المراجعة الخارجية :

تمثل الأهداف بصفة عامة الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين، وأهداف المراجعة كثيرة ومتعددة، وتطورها صاحب تطور المراجعة عبر الزمن . فقد كانت تهدف المراجعة في بدايتها إلى اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش والتزوير التي قد توجد في السجلات والدفاتر المحاسبية، ومع مرور الوقت أصبح الهدف هو التأكد من سلامة العمليات المسجلة بالدفاتر وأن القوائم المالية تبين صدق المركز المالي الناتج عن هذه العمليات، ثم أصبح من أهدافها القيام بدراسة انتقادية لأنظمة المشروع بما فيها نظام الرقابة الداخلية، ومع تطور المراجعة أصبح الهدف الرئيسي لها هو إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة وعدالة عرض القوائم المالية، كما زادت أهمية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية .

وقد أضيفت أهدافا عديدة للمراجعة في الوقت الحديث نذكر منها ما يلي ¹ :

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة .
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى ما كان مستهدفا منها .
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة من جميع نواحي النشاط .
- تخفيض خطر المراجعة .
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع .

بالإضافة إلى الأهداف العامة التي تطرقنا لها، هناك أهداف أخرى عملية وميدانية نذكر منها ما يلي :

- 1- الشمولية :** والمقصود هنا أن تكون كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية، أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقييمها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبا، وعدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية ².
- 2- التقييم :** معنى هذا أن كل العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى ¹ .

¹ - عمر الشريفي، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

² - زاهر توفيق، عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الرابطة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 19.

3- الوجود والتحقق : يسعى المراجع الخارجي في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية والقوائم المالية الختامية موجودة فعلا².

4- إبداء رأي فني : يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، ويتمثل ذلك في تقريره الذي يقوم بإعداده في نهاية عملية المراجعة³.

المطلب الرابع : أنواع ومعايير المراجعة الخارجية .

الفرع الأول: أنواع المراجعة الخارجية: يفرق في الواقع بين ثلاث أنواع للمراجعة الخارجية للحسابات هي⁴:

1 المراجعة القانونية : أي التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات.

2 المراجعة التعاقدية : هي التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.

3 الخبرة القضائية : هي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة، ويلخص الجدول التالي أهم الفروقات بين هذه الأنواع :

¹ - نفس المرجع، ص: 20 .

² - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 17 .

³ - نفس المرجع، ص: 18 .

⁴ - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 27.

الجدول رقم 01 : الفرق بين أنواع المراجعة الخارجية

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	مراجعة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسسية، ذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمون	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على الشرعية ووصف الحسابات والصورة الفوتوغرافية المصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة.	المصادقة على الشرعية وصدق الحسابات	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقوم المؤشرات بالأرقام
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة اتجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في التسيير	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير	ينبغي احترامه
إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية، غير عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال الغير شرعية	نعم	لا	غير معني
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج مبدئيا
المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية	مدنية، جنائية، تأديبية
التسريح	مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة	محدد في عقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
الأتعاب	قانون رسمي	محدد في العقد	اقترح من الخبر محدد من طرف القاضي
	تقييم الإجراءات، تقييم	تقييم الإجراءات، تقييم	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة

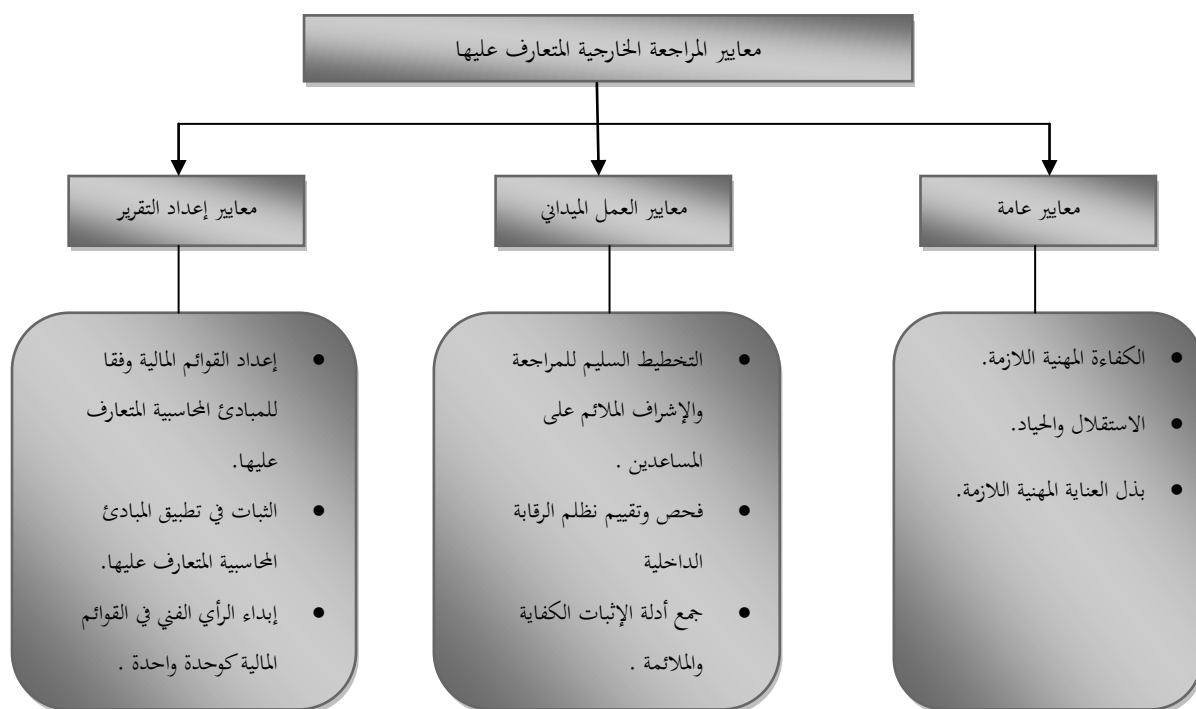
طريقة العمل	المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة القانونية	المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	القضائية المطلوبة
-------------	--	------------------------------------	-------------------

المصدر : محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 28.

الفرع الثاني: معايير المراجعة الخارجية:

تعتبر المعايير عنصرا رئيسيا في نظرية المراجعة، وهي كنتيجة طبيعية ومنطقية لفروض ومفاهيم المراجعة، حيث أن مهنة المراجعة كغيرها من المهن تعتمد على معايير متعارف عليها تصدرها هيئات مهنية محلية ودولية وتلقى القبول العام من طرف أعضاء هذه الهيئات، وتنعكس في الإجراءات المتبعة في القيام بمهنة المراجعة. كما تمثل معايير المراجعة النموذج الذي يقتدي به المراجع في ممارسته المهنية، وتعتبر عن قواعد إرشادية يمكن للمراجع الرجوع إليها في تقييم أدائه المهني. ويمكن توضيح المعايير في الشكل الموالي :

الشكل رقم 01 : ملخص لمعايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها:



المصدر: ألفين أريتر، جيمس لوبك، المراجعة: مدخل متكامل، (ترجمة: د. محمد عبد القادر الديسطي)، دار المريح للنشر، الرياض، 2009، ص: 42.

يلاحظ من الشكل أعلاه، انه تم تقسيم معايير المراجعة إلى ثلاث مجموعات رئيسية، تهم المجموعة الأولى من المعايير بشخص المراجع وصفاته، بينما تهم المجموعة الثانية بتنفيذ إجراءات المراجعة ولهذا تسمى بالمعايير الإجرائية، وفي حين تهم المجموعة الثالثة بتقرير المراجع من حيث الشكل والمضمون وهي كالتالي:

المجموعة الأولى: المعايير العامة¹:

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي القائم بعملية المراجعة، ويقصد بها أن الخدمات المهنية ينبغي أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية، بواسطة أشخاص مؤهلين وتوصف على أنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بشكل ملائم، وتعتبر شخصية لأنها تحدد الصفات الشخصية التي ينبغي أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة، وتتضمن المعايير التالية:

- يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملية في مجال خدمات المراجعة .
- يجب على المراجع أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل .
- يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى، وكذلك عند إعداد تقارير المراجعة.

المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني :

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها وهي ثلاثة :

- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً وكافياً ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين إن وجدوا، بطريقة مناسبة وفعالة.
- يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل مفصل ووافي حتى يمكن تقرير الاعتماد عليه، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة، وهذا ما أشارت إليه المادة 25 من قانون 10-01².

- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة .

¹ - حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، دار الثقافة، الأردن، 2009، ص: 64.

² - قانون 01/10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 22، الجريدة الرسمية عدد 42، بتاريخ 2010/07/11، ص: 11.

المجموعة الثالثة: معايير إعداد التقارير:

هذه المعايير تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها المراجع عند إعداد التقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، وإن مدى سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي التي يكتسبها من مزاولة المهنة، ويندرج تحتها أربع معايير هي¹:

- يجب أن يذكر التقرير إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها أم لا.
- يجب أن يحدد التقرير الظروف التي تتم فيها تلك المبادئ بثبات في السنة الحالية بالمقارنة بالفترة السابقة.
- يجب أن يتم النظر إلى الإفصاحات المعرفية في القوائم المالية تعتبر كافية بشكل معقول إلا إذا ذكر خلاف ذلك في التقرير.
- يجب أن يحتوي التقرير إما على رأي المراجع بخصوص القوائم المالية ككل أو على تأكيد بأنه لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية.

وفي الأخير يجدر بنا ذكر المعايير الجديدة التي صدرت بالجزائر سنة 2016 ومنها أربع معايير تخص التدقيق وهي²

: - م.ج.ت 210

- م.ج.ت 505

- م.ج.ت 560

- م.ج.ت 580

أولاً المعيار الجزائري. للتدقيق 210 (اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق): ويهدف هذا المعيار إلى قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجري التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها، ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة، وبعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة . ومجال تطبيق المعيار يكمن في:

- واجبات المدقق في الاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق

- يخص المعيار كل مهام التدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقه .

- لا تشكل نماذج رسائل المهمة المقترحة في الملحق إلا أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص: 101-102.

² - المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، الجزائر .

الخاصة بالمهمة.

- يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة .

ثانيا : المعيار الجزائري . للتدقيق 505 (التأكيدات الخارجية) : ويهدف هذا المعيار إلى أن هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات، بهدف الحصول على الأدلة المثبتة ذات دلالة ومصدقية .

بمجال تطبيقه : يعالج هذا المعيار استعمال المدقق إجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

ثالثا : المعيار الجزائري . للتدقيق 560 (أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة) : ويهدف هذا المعيار إلى ما يلي :

- الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ

الكشوف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، التي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، وقد تم معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق .

- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات إلى محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ .

وبمجال تطبيق هذا المعيار هو التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق كشوف المالية .

رابعا : المعيار الجزائري . للتدقيق 580 (التصريحات الكتابية) : يهدف هذا المعيار إلى :

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه .

- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية وبالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية .

- الرد بشكل ملائم عن التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق .

وبمجال تطبيقه : يعالج هذا المعيار إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية، وكذلك الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، المتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار .

المبحث الثاني : ماهية المراجع الخارجي .

المطلب الأول : تعريف المراجع الخارجي :

يجدر بنا الذكر أن المراجع الخارجي للحسابات قد يكون خبير محاسبي أو محافظ حسابات أو قد يكون محاسباً معتمداً توكل له المهام لا المسؤولية من طرفهما، ولقد تعددت التعاريف التي تناولت موضوع مراجع الحسابات و سنبرز البعض منها فيما يلي:

- عرفته المادة 22 من القانون 01/10 المؤرخ في 29 يونيو 2010: "يعد مراجع الحسابات في مفهوم هذا

القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" ¹.

- مراجع الحسابات هو "شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات و يصادق على شرعية و قانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة و معايير المراجعة المتعارف عليها" ².

- كذلك هو: " كل شخص يتولى بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة إثبات صدق وصحة الحسابات لمؤسسات مختلفة، على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد" ³.

و من التعاريف السابقة نستنتج:

يتم تعيين المراجع الخارجي للحسابات من قبل الإدارة حيث يتم تكليفه بمراجعة القوائم المالية للمنشأة أو الشركة لإبداء رأي في محايد عما إذا ما كانت القوائم المالية تعبر بوضوح و بصدق عما بداخلها.

المطلب الثاني: صفاته ومدى تأثيرها على ممارسته لتقديره المهني :

أولاً: صفات المراجع الخارجي :

هناك عدد من الصفات التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات بالإضافة إلى الإلمام بالمعلومات والعلوم المرتبطة بعمله منها ⁴:

- أن يكون محافظاً على أسرار العميل الذي يدقق أعماله وأن لا يقوم بالإفصاح عن أية معلومات يطلع عليها خلال عمله .

1- الجريدة الرسمية عدد 42، مرجع سبق ذكره، ص: 7 .

2- عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي و الإداري، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، يومي 06-07 ماي 2012، بسكرة، الجزائر.

3- عمر شريف مرجع سبق ذكره، ص: 39 .

4- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، ط 2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 81 .

- أن يكون عمليا ومواكبا لما هو جديد في القوانين والتشريعات .
- أن يكون حرا غير تابعا لأي جهة إلا لضميره وأن يهتم بمصلحة عمله على مصالحه الشخصية .
- أن يتصف بالصبر، حيث طبيعة عمله روتينية مما يؤدي إلى الملل .
- أن يكون عمله في مجال إختصاصه وأن يقدم النصيحة عندما تطلب منه إذا كانت مرتبطة بعمله .
- أن يكون أمنيا وواقعا وأن يكون مستقل في رأيه .
- أن يكون لبقا في التعامل وأن يكون قادرا على التعبير بكل وضوح .
- أن لا يقبل أي عمل لأي عميل إلا بعد أن يتفهم طبيعة نشاط العميل وأن يقتنع بصحته.

ثانيا: مدى تأثير صفات المراجع الخارجي على ممارسته للتقدير المهني :

تؤثر صفات المراجع الخارجي على ممارسته للتقدير المهني، وبالتالي على فعالية المراجعة، وثقة مستخدمي القوائم المالية في تقريره، ومن الضروري أن يتصف المراجع بالاستقلال والموضوعية والنزاهة، وأن ينفذ واجباته بمستوى مرتفع من الكفاءة المهنية اعتمادا على المعرفة والمهارة والخبرة، وأن يكون متنبها إلى حالات الأخطاء أو الغش والتصرفات الغير قانونية، ويتمثل هذا في ¹:

1 - الاستقلال والموضوعية والنزاهة : طبقا لقواعد السلوك المهني فإنه من الضروري أن يتصف المراجع

بالاستقلال والموضوعية والنزاهة، وهي مفاهيم مترابطة حيث يشير الاستقلال إلى الظروف التي تدعم تطبيق التقدير غير المتحيز للتوصل إلى رأي أو قرار في موقف معين، والموضوعية هي حالة من التفكير تؤدي إلى تطبيق التقدير الغير متحيز، والموضوعية تتصف بالنزاهة، وهي منهج نزيه أو عادل للعمل المهني . وقد تمثل التحيزات المرتبطة بالأفراد والتي تؤثر على ممارستهم لتقديرهم المهني، بالإضافة إلى تفصيلاتهم الشخصية المتعلقة بالنتائج المتوقعة لبعض التقديرات، تهديدا لتلك المفاهيم في الواقع العلمي ².

2 - الكفاءة المهنية : من الضروري أن يتوفر للمراجع مستوى مرتفع من الكفاءة المهنية، حتى يستطيع

التعامل بكفاءة مع مختلف المواقف التي تتطلب ذلك، ومستوى معرفته ومهارته وخبرته بالإضافة إلى التشاور مع الآخرين، وهي كلها عوامل تؤثر على جودة أو نوعية تقديره المهني. ويتطلب ذلك أن يتوفر للمراجع معرفة كافية بأمر عديدة منها ما يلي ³:

- المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً وقواعد السلوك المهني .

¹ - جورج دانيال غالي، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، شارع ذكريا غيم ثابن سابقا، 2009، ص: 250.

² - جورج دانيال غالي، مرجع سبق ذكره، ص: 251.

³ - نفس المرجع، ص: 257.

- الممارسات الملائمة لتلك المبادئ والمعايير والقواعد .

- استخدام الأساليب الكمية في المحاسبة والمراجعة .

- مختلف القوانين التي تؤثر على تنفيذه لواجباته المهنية .

- تأثيرات النمو في احتياجات مستخدمي القوائم المالية على ممارسته لعمله المهني .

3 - الشك المهني : عادة ما يحدد المراجع إجراءات المراجعة على أساس افتراض حسن نية الإدارة، وعند

تنفيذه لتلك الإجراءات يكون لديه شك مهني، كما يجب أن يكون قادرا على التوصل إلى ما إذا كان

هناك احتمال وجود حالات غش أو تصرفات غير قانونية، وأن يحصل على تأكيد معقول عما إذا كانت

القوائم المالية خالية من أي تحريفات هامة، وبصفة عامة يجب على المراجع أن يتابع أو يتعقب أي إشارات

تحذيرية لما يبدو أنه مثير للشك أو مثير¹ .

المطلب الثالث: مهام و مسؤوليات المراجع الخارجي .

الفرع الأول: مهام مراجع المراجع الخارجي :

يتطرق المراجع الخارجي إلى المهام الآتية²:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة و كذا

الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات.

- يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون

للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

- يبدى رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و

مجلس المديرين أو المسير.

- يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات

و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

- يعلم المديرون و الجمعية العامة أو هيئة المدولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، و من

طبيعته أن يعرقل استمرار إستغلال المؤسسة أو الهيئة.

¹ - نفس المرجع، ص: 262.

² - الجريدة الرسمية عدد 42، مرجع سبق ذكره، ص: 07.

و تخص هذه المهام فحص قيم و وثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

ما يترتب على مهنة المراجع الخارجي:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء رفض المصادقة المبرر.

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدججة عند الإقتضاء.

- تقرير خاص حول الإتفاقيات المنظمة.

- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.

- تقرير خاص حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمسة الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية.

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على إستمرار الإستغلال.

يعين مراجع الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات و تحدد مدته بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، كما لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات.

الفرع الثاني : مسؤوليات المراجع الخارجي

حددت مسؤولية المراجع الخارجي كالآتي:¹

- يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية العامة عن العناية بمهمته و يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

- يعد المراجع الخارجي مسؤولاً إتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، و يعد

متضامناً إتجاه الكيان أو إتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون، و لا يتبرأ من

مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و أنه

بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، و إن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعه

عليها. و في حالة معارضة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

¹ المرجع نفسه، ص: 10.

- يتحمل المراجع الخارجي المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني، فقد يجد نفسه مسؤولاً جنائياً عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات في الحالات التالية، و هذا إذا إستشينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية:¹

1 -تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.

2 -عدم إحترام سر المهنة .

- يتحمل المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية حتى بعد إستقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم. تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن إتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في²:

1 -الإنذار

2 -التوبيخ

3 -التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر

4 -الشطب من الجدول

ونصت المادة (73) من القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، على أنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج. و في حالة العودة يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (6) أشهر إلى سنة واحدة، و بضعف الغرامة.

و للمراجع الخارجي حقوق و واجبات نذكر منها:

-حقوق المراجع الخارجي³: ليتمكن المراجع الخارجي من إعطاء رأيه في القوائم المالية على أساس سليم مدعم بالأدلة الكافية، يكفل له القانون المنظم للمهنة مجموعة من الحقوق يمكن تلخيصها فيما يلي:

1 - الحق في الإطلاع: لقد أتاح القانون للمراجع الخارجي حق الإطلاع على أي وثيقة (جميع دفاتر الشركة، سجلاتها، مستنداتها) و التي يراها مفيدة لأداء عمله و بالصورة التي يراها ملائمة و في الوقت الذي

¹ - محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص: 57-58.

² - الجريدة الرسمية عدد 42، مرجع سبق ذكره، ص: 10.

³ - نفس المرجع، ص: 08.

- يختاره حيث يمكن للمراجع الخارجي الإطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات و المراسلات و المحاضر و بصفة عامة كل الوثائق و الكتابات للشركة أو الهيئة.
- 2 - حق التقصي عن البيانات و الإيضاحات: حيث يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان و التابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات و المعلومات و أن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.
- 3 - حق إستدعاء الجمعية العامة.
- 4 - حق الحصول على صور من جميع المراسلات و البيانات التي ترسلها الإدارة للمساهمين لدعوتهم للحضور إلى الجمعية العمومية.
- 5 - حق المشاركة في إجتماعات مجلس الإدارة.
- 6 - حق الإستعانة بخبراء متخصصين عند الحاجة لكن دون التخلص من مسؤولياته.
- 7 - الحق في الحصول على مقابل الأتعاب: حيث تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداورات أتعاب المراجع الخارجي في بداية مهمته.
- واجبات المراجع الخارجي: يفرض القانون على المراجع الخارجي طابع قانوني يمكن من خلاله أن نميز بين عدة إلتزامات قانونية يقوم بها و هي:¹
- 1 - يجب أن يمتاز بالأمانة و الإخلاص و الإستقلال و الضمير المهني مع زبائنه أو موكله.
- 2 - يجب عليه أن يقوم بالفحص و التدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة و دفاترها بما تحتويه من قيود يومية و حسابات الأستاذ بغرض التحقق من صحتها و سلامتها و كشف أي خطأ و العمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة.
- 3 - التحقق من أن الموجودات قد سجلت و جردت و قيمت بشكل صحيح، و أن يراقب عمل المؤسسة و يقدم توصياته و إقتراحاته البناءة.
- 4 - الإلتزام بقواعد سلوك المهنة و آدابها في كل مايتعلق بعمل المراجع الخارجي.
- 5 - يجب عليه حضور الإجتماع السنوي للجمعية العمومية و الرد على أية استفسارات للمساهمين حول ما ورد في تقريره و في القوائم المالية و ملحقاتها.

¹ محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص ص: 67-68.

المطلب الرابع: الشروط العلمية و العملية للمراجع الخارجي .

لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط الآتية:¹

- أن يكون جزائري الجنسية.

- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

❖ بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا على شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة

معتزفا بمعادلتها.

❖ بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو

شهادة معترفا بمعادلتها.

❖ بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة

تسمح له بممارسة المهنة.

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية.

- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين

أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط

المنصوص عليها في هذا القانون.

- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6.

تمنح الشهادات و الإجازات المذكورة في البندين 1 و 2 أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف

بالمالية، أو المعاهد المعترفة من طرفه.

لا يمكن الإلتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على

شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

تمنح الشهادة و الإجازة المذكورة في البند ج أعلاه، من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف

بالتكوين المهني، أو المؤسسات المعتمدة من طرفه أو مؤسسات التعليم العالي.

¹ الجريدة الرسمية عدد 42، مرجع سبق ذكره، ص: 05.

المبحث الثالث : الإطار العملي للمراجعة الخارجية.

المطلب الأول : الإجراءات التمهيدية في عملية مراجعة الحسابات :

إن هذه الخطوة من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية، إذ أنه ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة، لذلك فإن المراجع الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة، وذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات والمعطيات حولها، أما نوعية ومقدار هذه المعلومات العامة التي عليه القيام بجمعها فيحددان حسب أهداف ومسؤوليات المراجع¹.

وهذه الخطوة الرئيسية تتضمن مجموعة من الخطوات الفرعية التالية :

الفرع الأول : أعمال أولية واتصالات مع المؤسسة²:

في هذه الخطوة الفرعية يقوم المراجع بجمع المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة ونظمها الإدارية والمالية و القانونية وذلك من خلال قيامه بالآتي :

- القيام بزيارة المؤسسة المطلوب مراجعتها للتعرف و الوقوف على مختلف الظروف والأحوال التي تعمل في ظلها المؤسسة .
- دراسة تقارير المراجعة الداخلية وتحليلها، والتعرف على هيكل إدارة المراجعة الداخلية و مسؤولياتها .
- دراسة وتحليل السياسات الإدارية لمؤسسة، من خلال الدليل الخاص بالسياسات .
- دراسة أوراق العمل الخاصة بمراجعة السنوات السابقة .
- الإطلاع على القوانين و اللوائح والأنظمة الداخلية في المؤسسة .
- محاولة الاتصال المباشر ببعض المسؤولين والموظفين في المؤسسة للاستفسار عن أي ملاحظات و أمور تبدو غامضة للمراجع .

الفرع الثاني : إعداد برنامج المراجعة³ :

بعد أن ينتهي المراجع من إنجاز الخطوة الفرعية السابقة، فإنه يكون قد حصل على معرفة كاملة عن المؤسسة، يقوم بإعداد برنامج المراجعة والذي هو عبارة عن "خطة عمل المراجع التي سيتبعها في مراجعة الدفاتر و السجلات وما

¹ - محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعة، مصر، 2014، ص: 61.

² - نفس المرجع السابق، ص: 62.

³ - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص: 152-154.

تحتويه من بيانات، كما تحتوي هذه الخطة على الأهداف الواجب تحقيقها، و الخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق هذه الأهداف، والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة، و الشخص المسؤول عن تنفيذها". وهناك نوعين من برامج المراجعة :

- برامج مراجعة ثابتة أو مرسومة مقدما : وهي نماذج مطبوعة ثابتة حاوية لكل الخطوات يطلب من مساعدي المراجع التقيد بها مع تعديلها في نقطة أو أكثر في ضوء ما يحصل عليه من بيانات و معلومات من المؤسسة.
- برامج مراجعة متدرجة يتم إعدادها أثناء التنفيذ : ويحتوي هذا النوع أولا على تحديد الخطوط العريضة لعملية المراجعة، أما التفاصيل وكمية الاختبارات وما شابه فيتم تقريرها أثناء القيام بعملية المراجعة وطبقا لظروف الحال .

الفرع الثالث : أوراق العمل¹ :

- أوراق العمل هي سجل المراجع للإجراءات التي تم تطبيقها، الفحوصات التي تمت و والمعلومات التي تم الحصول عليها والآراء التي تم التوصل إليها ولكل إقرار من إقرارات الإدارة كما وأنها سجل للبرهان على أن المراجع قام بمراجعة حسب معايير التدقيق المتعارف عليها. وتشمل أوراق العمل نوعين من الملفات :
- الملف الدائم : وهو ذلك الملف الذي يحتوي على المعلومات التي تخص وتفيد أكثر من سنة مالية علما أن أكثر هذه المعلومات تم الحصول عليها عند البدء في المراجعة ولأول مرة .
 - الملف الجاري : وهو ذلك الملف الذي يحتوي على معلومات تخص السنة تحت المراجعة.

المطلب الثاني: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

قبل أن نخوض في إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية حري بنا أن نوضح بصورة مختصرة مفهوم نظام الرقابة الداخلية والعناصر الأساسية المكونة له .

يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه " الخطة التنظيمية وكل الطرق و المقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية و تشجيع فعالية الاستغلال، و الإبقاء على المحافظة السير وفقا للسياسات المرسومة"².

¹ - هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 57-59.

² - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 84-85.

حيث يتكون النظام الرقابي الداخلي الجيد من العناصر الأساسية التالية¹.

- المحيط الرقابي : يعني وجهة نظر وفهم الإدارة العليا ورؤساء الأقسام لنظام الرقابة الداخلية وأهميتها للمؤسسة .
- النظام المحاسبي : وهي السياسات و الإجراءات والأساليب الموضوعية من قبل الإدارة لتعيين، جمع وتحليل وتصنيف وتقرير حول أنشطة المؤسسة.
- إجراءات رقابية : وهي قيام الإدارة بإجراءات رقابية على نشاط (العمليات) وتتكون هذه الإجراءات الرقابية من الخطوات و السياسات التي يجب إتباعها للتأكد من ضمان العمليات .
- وبعد التطرق الموجز لنظام الرقابة الداخلية، نقوم بتوضيح الخطوات وطرق التي يتبعها المراجع في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية .

الفرع الأول : خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلي : تتمثل هذه الخطوات فيما يلي² :

- جمع الإجراءات (التوثيق) : يستخدم المراجع أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة، وذلك بغرض فهم النظام و التأكد من فعاليته والتزام العاملين بتنفيذه ومدى قدرته على إنتاج معلومات صادقة و موثوقة . حيث يتفاوت توثيق المراجعين لنظام الرقابة الداخلية بحسب درجة تعقيد النظام المستخدم من قبل المؤسسة.
- اختبارات التطابق (الفهم) : وفي هذه الخطوة لا يكفي إطلاع المراجع على الإجراءات و الضوابط للرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق فقط، بل يجب أن يتأكد من أنه قد فهم النظام و أن النظام يطبق كما هو محدد له، ويحقق المراجع هذا الهدف من خلال قيامه باختبارات الفهم و التطابق التي قد تأخذ أحد الشكلين :

1. فحص عملية من بدايتها إلى نهايتها.

2. فحص عينة من العمليات .

- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية : يقوم المراجع من خلال الخطوتين السابقتين بالتقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية المتبع بالمؤسسة محل المراجعة حيث يقوم بإعادة النظر في تقديره للمخاطر الضمنية و الرقابية، التي اتضحت له من خلال التعرف و الفهم للأنظمة، ويتم من خلال قائمة استقصاء نظام

¹ - هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص ص : 83-84.

² - محمد مصطفى سليمان ، مرجع سبق ذكره، ص ص : 64-67.

الرقابة الداخلية المعدة لذلك ضمن أوراق العمل، التي تؤدي إلى تحديد نقاط القوة والضعف في النظام، وبنهاية هذه الخطوة يمكن للمراجع التحديد بشكل شبه نهائي لإجراءات الرقابة الداخلية التي ينوي الاعتماد عليها.

- **اختبارات الاستمرارية:** بعد أن يتمكن المراجع من تحديد نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية، فإنه يقوم بتنفيذ اختبارات الاستمرارية التي يهدف المراجع من خلالها إلى التأكد من أن نقاط القوة في النظام تعمل باستمرار وفعالية لتحقيق أهدافه وعلى طول الفترة المالية. وعندما تؤكد نتائج الفحص هذه الحقائق، فإن المراجع يمكنه الحصول على تأكيدات رقابية أو ضمنية عالية تمكنه من الحد من إجراءات الفحص الجوهرية و التفصيلي وتغيير توقيته وطبيعته.

- **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:** بناء على ضوء تقييمه الأولي لنظام الرقابة الداخلية وكذلك نتائج اختبارات الاستمرارية التي نفذها، يقوم المراجع بإجراء التقييم النهائي لهذا النظام، وتحديد نقاط الضعف فيه عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لهذا النظام، ومن ثم يقوم بإعداد تقرير بذلك وإبلاغ إدارة المؤسسة به، وبعد قيام المراجع بإبلاغ الإدارة بنقاط الضعف والتوصيات بشأنها، فهو عادة يتأكد من الإجراءات التي اتخذها بالإضافة إلى معرفة أسباب التوصيات والمقترحات المرفوضة من قبل الإدارة .

الفرع الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية .

ومن الطرق التي يستخدمها المراجع الخارجي لدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة وتقييم مدى فعاليتها¹:

- **التقرير الوصفي:** يقوم المراجع بالوصف الدقيق لنظام الرقابة الداخلية، ويتتبع مناقشاته مع أفراد المؤسسة بحيث يعد وصفا مهما للنظام يكون مكتوبا، ويعتبر المرونة بمثابة أهم ميزة لمذكرات وصف هذا النظام .
- **خرائط التدقيق:** تمثل خرائط التدقيق شكلا بيانيا رمزيا لجزء معين من نظام الرقابة الداخلية، يوضح هذا الشكل تتابع تدفق البيانات، بحيث تعتبر طريقة ممتازة للمراجع الخارجي التي يستخدمها لتجميع المعلومات حول أساليب الرقابة، حتى يتمكن من دراستها وتقييمها.
- **قائمة الاستقصاء النموذجية:** تعتبر قائمة الاستقصاء الأداة المهمة في دراسة الرقابة الداخلية، بحيث تشتمل على مجموعة من الأسئلة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية .

¹ - جميلة الجوري، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، لعدد5، جامعة الوادي، 2012، ص: 221-224.

- مصفوفة تقسيم المهام : وهي عبارة عن جداول تحتوي على مجموعة من المهام تبين طريقة النظام

المعتمدة من طرف كل مصلحة، كما تقوم بالإشراف على كل العمليات التي يترتب عليها التزامات.

المطلب الثالث :مراجعة عناصر القوائم المالية وأدلة الإثبات :

الفرع الأول : أدلة وقرائن الإثبات :تعرف أدلة الإثبات هي تلك الأسس أو الأساليب التي تساعد في تحويل

الإدعاءات أو الاعتقادات المزعومة إلى افتراضات مثبتة¹.

وتحدد حجية أدلة الإثبات بعاملين هما²:

- الوثوق في الدليل : يشير إلى درجة اعتبار الدليل حقيقي أو يمكن تصديقه إذا كان الدليل موثوق فيه

بدرجة كبير فإن ذلك يساعد المراجع في الإقناع بأن المركز المالي ونتائج الأعمال المعبر عنها بعدالة.

- كفاية الدليل: تحدد كفاية الأدلة التي جمعها المراجع وتقاس بحجم العينة التي اختارها المراجع .

وتأخذ أدلة الإثبات في المراجعة أشكال عديدة يمكن حصرها فيما يلي :

1. الفحص الفعلي : يقصد به قيام المراجع الخارجي بفحص أصل من الأصول الملموسة كالمخزون والنقدية

والأصول أو غيره، وينظر على انه احد أكثر أدلة المراجعة الموثوق بها والمفيدة³.

2. المصادقات : تشير المصادقات إلى استلام رد مكتوب أو شفوي من طرف ثالث مستقل (مستقل عن

إدارة المنشأة مثل العملاء والموردين) يؤكد صحة أو عدم صحة المعلومة المرسله إليه على المراجع.

3. المستندات : المقصود بها أن قيام المراجع بفحص مستندات ودفاتر العمل للتحقق من المعلومات الظاهرة

في قوائم المالية والتعرف على أنشطة العمل، وتحديد مدى القيد في الدفاتر بطريقة منظمة. وتستخدم

على نطاق واسع في كل عملية المراجعة لأنها متاحة سلفا أمام المراجع بتكلفة منخفضة نسبيا.

4. الاستفسار من العمل : ويعني الحصول على معلومات شفوية أو مكتوبة من العمل كرد أو الإجابة على

أسئلة المراجع⁴.

5. إجراءات الفحص التحليلي : ويقصد به استخدام المقارنات والعلاقات لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة

أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية .

¹ - زاهر توفيق ، عاطف سواد ، مرجع سبق ذكره،ص:151.

² - حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة (مدخل معاصر) ، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص: 190-194.

³ - حسين أحمد دحدوح ، مرجع سبق ذكره،ص:327-328.

⁴ - حاتم محمد الشيشيني، مرجع سبق ذكره، ص: 198-206.

6. إعادة العمليات الحسابية : يستخدم هذا الإجراء لتوفير الدليل بهدف التحقق من الدقة الحسابية لأرصدة الحسابات التي تحدد بناء على عمليات حسابية .

7. الملاحظات : وتعني استخدام حاسة المراجع في تقييم أنشطة معينة عن طريق ملاحظاتها¹.

الفرع الثاني :مراجعة عناصر القوائم المالية²: إن الحصول على المعلومات المحاسبية ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة يكون من خلال قوائم المالية الختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج، وبالتالي ينبغي على كل عنصر من العناصر التالية :

- الكمال :يعني أن كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا .
 - الوجود :يعني الوجود الفعلي للعناصر المعنية.
 - الملكية :يعني حق المؤسسة في كل العناصر والتزاماتها بالنسبة لعناصر الخصوم .
 - التقييم :أي أن كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر قد تم تقييمها بشكل سليم.
 - التسجيل المحاسبي :يعني أن كل العمليات الحسابية قد تم تسجيلها وتقييمها بشكل سليم.
- وعليه فإن على المراجع التأكد من كل هذه الخصائص على مستوى كل عنصر من الميزانية وجدول حسابات النتائج كما يلي :

أولا :التحقق من الأصول الثابتة: تشمل هذه النقطة عناصر الاستثمارات (تجهيزات الإنتاج، تجهيزات اجتماعية ...). وتعتبر هذه العناصر قليلة الحركة المحاسبية كونها تمتاز بالدوام لعدة سنوات داخل المؤسسة، وعليه فإن التحقق من هذه الأصول يعد أمرا سهلا بالنسبة للمراجع، لكن مع الأخذ في الاعتبار أن الاستثمارات تمثل نسبة كبيرة في الميزانية وبالتالي فإن أي تغيير أو خلل فيها يؤثر على مصداقية الميزانية. فيقوم بالتحقق منها عبر الآتي :

1. الكمال : من خلال هذا العنصر يقوم المراجع بالتأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية وبالنسبة لكل عنصر تعكس الواقع الحقيقي له، من خلال التحقق من الأرصدة الأولية لكل عنصر والقيام بالمراجعة المستندية والحسابية للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر.

2. الوجود :يقوم المراجع بالتأكد من أن الأصول الثابتة التي تم تسجيلها في القوائم المالية الختامية موجودة فعلا ويتم استعمالها بما لا يتنافى مع إهلاكها، ويتم التأكد من وجودها من خلال مقارنة الجرد الفعلي بما هو مسجل في دفاتر وسجلات المؤسسة.

¹ - حسن أحمد عبيد وآخرون ،أسس المراجعة الخارجية ،المكتب الجامعي الحديث ، مصر، 2007 ،ص: 84.

² - محمد التهامي طواهر،مسعود صديقي ،مرجع سبق ذكره،ص ص 148- 159 .

3. الملكية: يقوم المراجع بالتأكد من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة الظاهرة في القوائم المالية الختامية من خلال فواتير الشراء أو عقود تثبت ملكية المؤسسة للأصل موضوع المراجعة .
 4. التقييم : يتحقق المراجع من صحة تقييم الأصول الثابتة للمؤسسة بالتأكد من صحة التقييم الأولي للأصل من خلال تسجيل ثمن اقتنائها زائد المصاريف التي تحملتها المؤسسة لقاء الحصول عليه، كما يتأكد من صحة حساب وتسجيل إهلاكه تبعا للطريقة المحددة ومراعاة الثبات في طرق الإهلاك وطرق تقييم الأصول الثابتة .
 5. التسجيل المحاسبي : يتحقق المراجع من أن عملية المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وأن كل الوثائق المثبتة لهذا التسجيل موجودة ومرفقة معه .
- ثانيا : التحقق من المخزونات:** تتمثل المخزونات في كافة العناصر التي تمر على المخزن سواء التي تنتجها المؤسسة أو المشتريات المختلفة بغية تمويل إنتاجها كمواد أولية أو البضائع، ويمكن التحقق من عناصر المخزن من خلال الآتي :
1. الكمال : تعرض القوائم المالية الختامية معلومات محاسبية حول مخزون آخر المدة، لذا وجب على المراجع التأكد من أن كل المعطيات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبياً ولم يحذف أو ينسى المحاسب أي عملية ليؤكد بعدها صحة هذه المعلومات المستقاة من نظام المولد لها ومدى تنفيذها لحقيقة العنصر موضوع المراجعة.
 2. الوجود: يتأكد المراجع أن المخزون موجود فعلاً في المخازن من خلال عملية الجرد، كما يتأكد من أن كل عنصر من عناصر المخزون يوافق التسجيل على القائمة النهائية للعناصر المخزنة، وأن يقوم أشخاص آخرون بعملية الجرد وإعداد القائمة النهائية التي تنبغي تأشيرها من طرف شخص مخول له ذلك قانوناً .
 3. الملكية : تعد عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملكاً لها إلى غاية إثبات العكس، لذا وجب على المراجع التحقق من ملكية المؤسسة للعناصر انطلاقاً من مراجعة العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون، كما يجب التأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارجها.
 4. التقييم : ينبغي على المراجع 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 بطريقة الداخل أولاً الخارج أولاً أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة .

5. التسجيل المحاسبي : يتحقق من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلاً ومرفقة معه .

ثالثاً : **التحقق من الحقوق والديون:** تمثل الديون التزاماً على المؤسسة اتجاه الغير والعكس صحيح بالنسبة للحقوق لذا فإن الديون هي نتيجة تدفق مادي إلى المؤسسة أو تدفق مالي أتي من القروض، أما الحقوق فهي نتيجة تدفق مادي خارج من المؤسسة أو تدفق مالي متمثل في التسيقات المقدمة من طرفها، ويمكن للمراجع التحقق من هاذين العنصرين من خلال النقاط التالية :

1. الكمال : تظهر المعلومات المحاسبية المقدم من طرف المؤسسة إلى مستعمليها معلومات حول الديون والحقوق المتعلقة بها من خلال إظهار أرصدة مالية لكل حساب على حدا، لذا وجب على المراجع أن يتحقق من التسجيل المحاسبي لكل العمليات بغية الوقوف على المعلومات المحاسبية المعبرة .

2. الوجود : يتحقق المراجع من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال القيام بالمقاربات بينما هو مسجل محاسبياً وما هو مسجل لدى الغير .

3. الملكية : إن الحقوق والديون المسجلة في الدفاتر وسجلات المؤسسة ينبغي أن تتعلق بها فلا يصح تسجيل أي شيء لا تكون المؤسسة طرفاً فيه، وبالتالي يتأكد من كل الديون والحقوق في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة .

4. التقييم : يستخدم المراجع المراجعة المستندية والمحاسبية للوقوف على تقييم حقوق وديون المؤسسة وفق طرق معتمدة للتقييم كطريقة سعر السوق أو اعتماد نمط مدروس متفق عليه بين الطرفين سوى كان دائن للمؤسسة أو مدين لها .

5. التسجيل المحاسبي : من أجل التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وجب معالجة البيانات المتعلقة بالعمليات المختلفة وفق للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، لذا يجب تسجيل الحقوق والديون وفق للمبادئ المتعارف عليها وأن يستند هذا التسجيل إلى وثائق تبرر العملية والتسجيل .

رابعاً : **التحقق من الأموال المملوكة :** إن تفكير المستثمرين بالنشاط والاستثمار في قطاع معين يؤدي إلى إنشاء مؤسسة بشكل قانوني وبعد تأسيس يضمن حقوق كل الأطراف المساهمة فيها، بحيث يقدم المساهمين أموالهم، لذا وجب على المراجع التحقق من أسهم الشركاء وتقييمها بشكل سليم وتسجيلها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية، ويمكن التحقق من الأموال المملوكة على النحو التالي :

- التأكد من العقد الابتدائي والقانوني المنظم للمؤسسة موضوع المراجعة لمعرفة رأس المال وأنواع الأسهم وحقوق المساهمين من ناحية الربح واسترجاع رأس المال .
- الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة بخصوص التخصيص وزيادة أو خفض رأس المال وتعديل حقوق المساهمين .
- يفحص المكتتبين في الأسهم ويطلع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب وتخصص السداد الكلي لهم.
- يتحقق من أن المساهمين قد سددوا ما عليهم اتجاه المؤسسة .
- فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه من حيث عدد القيم والشهادات والأسهم وكل ما يرتبط بالمساهمين.
- في حالة عدم سداد رأس المال للمساهمين بالكامل يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية الختامية للمؤسسة .

خامسا : التحقق من النواتج والأعباء : إن حساب النواتج والأعباء هي المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج وبتفاعلها تنتج حسابات النتائج، وتتميز هذه الحسابات برصيد أولي يساوي الصفر باعتبار أن رصيد السنة الماضية لا يمكن نقله إلى السنة موضوع المراجعة، إن التحقق من المعلومات المحاسبية في حسابات النواتج والأعباء يكون على الطريقة الآتية :

1. الكمال : وجب أن تعبر هذه المعلومات على كل العمليات المتعلقة بها سواء كانت أعباء أو نواتج وأن يتم تسجيلها محاسبيا لتدخل ضمن تجهيز البيانات المتعلقة بالحساب .
2. الوجود : يتحقق من النواتج والأعباء أنها تتعلق مباشرة بالمؤسسة، أي أن تكون طرف فيها وذلك باستخدام المراجعة المستندية من حيث أن لكل عملية مستند تقوم عليه وأن يتأكد من الوجود الفعلي للعملية .
3. التقييم: تظهر النواتج والأعباء بأرصدة نهائية في القوائم المالية الختامية، لذا وجب أن يتحقق من صحة تقييمها وفق لطرق واضحة وثابتة من سنة إلى أخرى .
4. التسجيل المحاسبي : يسعى المراجع إلى التحقق من سلامة تسجيل الأعباء والنواتج وتقييدها بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، إذن يجب تسجيل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفق للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة موضوع المراجعة .

المطلب الرابع: إعداد تقارير المراجع الخارجي :

الفرع الأول : مفهوم تقرير المراجع الخارجي: يعرف تقرير المراجع الخارجي بأنه "ملخص مكتوب يبيدي فيه المراجع رأيه الفني و المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات و يوجه هذا التقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة لمثل هذه البيانات¹.

وينبغي على المراجع مراعاة الخصائص الرئيسية عند إعداد تقريره حتى يحقق الهدف المنشود منه وتتمثل فيما يلي² :

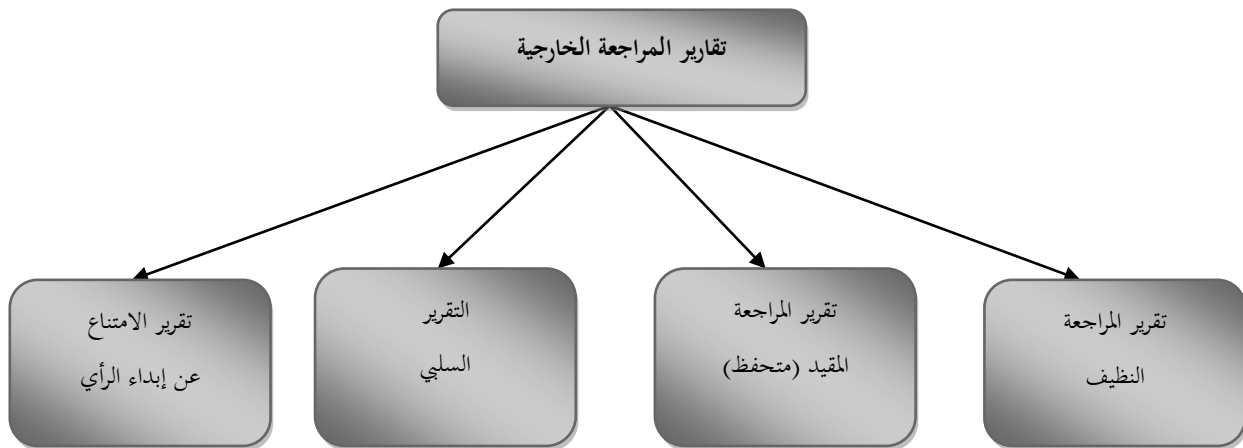
- عدم التحيز وتحري الصدق والأمانة .
- تجنب استخدام المصطلحات الغامضة .
- تناسب وتلاؤم صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه .
- توضيح الإجراءات والخطوات التي قام بها المراجع .
- الوقت المناسب أي عدم تأخير نتائج البحث .

¹ - غسان فلاح المطانة ، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، ط 2 ، دار المسيرة للنشر والتوزيع الأردن ، 2003، ص:114.

² - إيهاب نظمي ، هاني العرب ، تدقيق الحسابات (الإطار النظري) ، ط 1 ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 012، ص:91.

الفرع الثاني :أنواع تقارير المراجعة الخارجية : ويمكن توضيحها في الشكل الآتي :

الشكل رقم (02) أنواع تقارير المراجعة الخارجية



المصدر : حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن. 2009، ص288 .

- **التقرير النظيف**¹: يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المحاسبية أحد الأنواع القليلة، كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال ومركزها المالي تمثيلاً عادلاً طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عنها، إذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته وإجراءاته، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية، وقد يتمنع المراجع عن إصدار التقرير النظيف نظراً للإعتبارات التالية :

- 1 - عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كلياً أو جزئياً .
- 2 - عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى .
- 3 - عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية .
- 4 - غياب معايير المراجعة المتعارف عليها كعدم استقلالية المراجع بالنسبة للمؤسسة أو عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية بالشكل الذي يسمح للمراجع بأداء مهمته في حدود الوقت المناسب .

- **التقرير المقيد (المتحفظ)**²: ويصدر هذا التقرير عند وجود بعض التحفظات من الملاحظات واعتراضات وهنا لا بد من ذكر موضوع التحفظ وأسبابه وأثره على القوائم المالية إن أمكن، أما إذا كان

¹ - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 55 - 56 .

² - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص95.

التحفظ من الأهمية بمكان بحيث يؤثر على صحة البيانات إلى درجة كبيرة فلا بد من الامتناع عن إبداء الرأي، أو إعطاء رأي معاكس إذا ما تكونت القناعة لدى المراجع بأن ذلك التحفظ يجعل القوائم المالية غير ممثلة لواقع المؤسسة، ويذكر التحفظ عادة في الفقرة وسيطة بين فقرتي النطاق والرأي . وتنقسم التحفظات إلى ثلاث أقسام :

- 1 -التحفظات التي تهدف إلى تحديد مسؤولية المراجع .
 - 2 -التحفظات التي تشير إلى مخالفات لقانون المؤسسة أو نظام المؤسسة الداخلي .
 - 3 -التحفظات التي تفصح عن اختلاف رأيه مع الإدارة والتي غالبا ما تشير إلى مخالفة المؤسسة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- **التقرير السلبي**¹: ويصدر هذا التقرير عندما يعتقد المراجع أن القوائم المالية مضللة وخاطئة والتي لا تعرض الوضع المالي للمؤسسة وكذلك نتائج العمليات والتدفقات .
- **التقرير والامتناع عن إبداء الرأي**² : يتم إصدار تقرير عدم إبداء الرأي عادة في الأحوال التي لا يتمكن فيها المراجع من تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى ضرورة استخدامها للحصول على الأدلة والبراهين اللازمة لإبداء رأيه في القوائم المالية .وان من أهم أسباب عدم إبداء الرأي هي :
- 1 -وجود تحديد جوهري لنطاق المراجعة لا يمكن المراجع من تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية سواء بسبب الصعوبات التي تضعها إدارة المؤسسة على هذا النطاق، أو بسبب ظروف خارجة عن إدارة المؤسسة أو المراجع نفسه .
 - 2 -وجود حالة عدم التأكد غير الاعتيادي حول مبلغ أوعنصر معين أو نتيجة أو قد يكون من الجسامة والأهمية لدرجة عدم القدرة على تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية .
 - 3 -عدم استقلال المراجع الخارجي.

الفرع الثالث : معايير إعداد تقرير : حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أربعة معايير التي يسترشد بها المراجع عند إعداد تقريره وهي³:

¹ - إهاب نظمي، مرجع سابق ، ص 88 .

² - حسين أحمد دحدوح ،حسين يوسف القاضي ، مرجع سابق ، ص135.

³ - محمد مصطفى سليمان ، مرجع سابق ، صص284-286.

- معيار الإشارة لمقياس صدق وعدالة وعرض القوائم المالية : يتطلب هذا المعيار من المراجع الخارجي أن يشير في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفق للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والمتعارف عليها، ومهنيًا ينظر مراجع الحسابات للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً كمعيار صدق وعدالة عرض القوائم المالية، أي أنها ستكون خالية من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات غير معقدة أي أخطاء، أو تحريفات متعمدة أي غش .

- معيار الإشارة لظروف عدم الثبات في تطبيق مقياس صدق القوائم المالية : يتطلب هذا المعيار أن يشير المراجع الخارجي في تقريره إلى الظروف التي لم تراعي فيها الإدارة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة المحاسبية الحالية، كما كانت متبعة في الفترة المحاسبية السابقة، ويهدف معيار الثبات إلى تحقيق هدفين رئيسيين هما :

4 -التأكد من قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المختلفة، وأنها لم تؤثر تأثيراً جوهرياً بالتغير في المبادئ المحاسبية أو بطرق تطبيق تلك المبادئ .

5 -في حالة وجود تأثير جوهري على قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة لحدوث التغير في المبادئ المحاسبية فيجب على المراجع في هذه الحالة أن يشير إلى ذلك بطريقة مناسبة في تقريره .

- معيار كفاية الإفصاح في القوائم المالية: يتطلب هذا المعيار أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية بطريقة معقولة فإذا انتهى المراجع إلى أن إفصاح هذه القوائم المالية غير كاف وأنها لا تتطابق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فليس لديه سلطة لإخبار إدارة المؤسسة على تعديل القوائم المالية لتعكس هذا الإفصاح الكافي، ومع هذا فإن المراجع يستطيع التحكم في محتوى تقرير المراجعة من خلال قضية الإفصاح الضروري في أي وقت تتجاهل القوائم المالية للمؤسسة هذا الإفصاح، أو تتضمن إفصاحاً غير دقيق .

- معيار وحدة الرأي : يتطلب هذا المعيار من المراجع الخارجي أن يتضمن تقريره إما إبداء رأي في محايد على القوائم المالية ككل وهي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية، وليس على أي منها أو بعضها فقط أو توضيح أسباب عدم الرأي إن حدث .

خلاصة الفصل

في نهاية هذا الفصل يمكن القول أن المراجعة هي عملية منظمة ومتكاملة لتجميع الأدلة والقرائن وهي سلسلة من الخطوات المتصلة التي يقوم بها المراجع، ولهاذا يقوم بمراجعة بنود هذه المعلومات أو القوائم وما تتضمنه من حسابات فحصا دقيقا وتحليلا موضوعيا مرفوقا بالبراهين والإثباتات المبررة من أجل إضفاء المصداقية عليها وإيصال هذه الحقيقة بكل موضوعية إلى الأطراف المهتمة، وهذا لما للمراجعة الخارجية من أثر فعال في عملية اتخاذ القرارات .

إن لمحافظة الحسابات في الجزائر عدة صلاحيات كما له حقوق وواجبات وأيضا له صفات وشروط لا بد أن يتحلى بها، وقد حددت له الدولة الجزائرية أتعاب نتيجة قيامه بأعمال وفق سلم مدروس، وهما هي الآن بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يوافق المعايير المحاسبية الدولية سعت كذلك إلى إصدار قرارات جديدة بشأن المراجعة سعيا منها بالنهوض بها كذلك لترقى للمراجعة الدولية، كما أصدرت معايير جزائرية جديدة لكي لا تكون هناك صعوبات في قراءة تقارير محافضي الحسابات من طرف جهات مختلفة .

الفصل الثاني في بيان ما يتعلق به

المعلومة المحاسبية وعلاقتها بالمراجعة

الخارجية

تمهيد:

تعتبر المعلومات المحاسبية شريان الحياة بالنسبة للمؤسسة، لأنها تمثل الأداة المحركة للإدارة في أي مشروع إقتصادي، إذ أن جودة أي قرار يتم اتخاذه يعتمد على جودة المعلومة المحاسبية المقدمة من خلال التقارير المالية، كما أن المعلومات المحاسبية الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة و صلاحية في مجال ترشيد القرارات، لكن مستوى جودة المعلومات و الإستفادة منها لا يعتمد فقط على الخصائص النوعية، بل يعتمد أيضا على خصائص تتعلق بالمستفيدين منها أو متخذي القرارات أنفسهم، كما أن المراجعة الخارجية تمثل ضمانا أكبر حول جودة و صدق مخرجات النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الإقتصادية، نتيجة قيام المراجع الخارجي بإبداء رأيا فنيا محايدا و مستقلا في التقارير والقوائم المالية، لذلك حاولنا في هذا الفصل التطرق إلى ثلاث مباحث والمتمثلة في:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المعلومة المحاسبية .

المبحث الثاني: الإطار العام لجودة المعلومة المحاسبية .

المبحث الثالث: تحسين جودة التقارير المالية من خلال المعلومة المحاسبية.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المعلومة المحاسبية .

المطلب الأول: المعلومة والمعلومة المحاسبية.

الفرع الأول: تعريف المعلومة¹ :

- مفهوم البيانات: بأنها " مجموعة من الحقائق التي تجمع و تسجل و تخزن، وتتم معالجتها من خلال نظام المعلومات، والبيانات تمثل عوامل ملاحظة أو مؤشرات لقياس نشاطات العمل لدى صانعي القرار أو لمستخدمي هذه البيانات".

- مفهوم المعلومات: هي " بيانات تم تنظيمها و معالجتها لكي تصبح ذات معنى للمستخدم، يحتاج المستخدمين لتلك المعلومات من أجل إتخاذ القرار المناسب أو من أجل تطوير و تحسين عملية إتخاذ القرار، و بشكل عام فإن المستخدمين للمعلومات يتمكنون من إتخاذ قرار مناسب أكثر عندما تكون كمية و نوعية المعلومات متوفرة".

الفرع الثاني: تعريف المعلومات المحاسبية.

- تعريف المعلومة المحاسبية: تعرف المعلومة المحاسبية بأنها " كل المعلومات الكمية والغير الكمية التي تخص الأحداث الإقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا"².

و بذلك فهي تمثل ناتج العمليات التشغيلية التي على البيانات المحاسبية والتي تستخدم من قبل الجهات الداخلية والخارجية التي لها علاقة بالوحدة الإقتصادية و بما يحقق الفائدة من إستخدامها.

- أهم مستخدمو المعلومات المحاسبية :تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية وهذا الأمر مرتبط بتعدد الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة سواء كانت هذه العلاقة مباشرة أو غير مباشرة.

و يقسم مستخدمو المعلومات المحاسبية على النحو التالي:³

1 إدارة المؤسسة بمختلف مستوياتها: إن الطرف الأول الذي تهمه المعلومات المحاسبية للمؤسسة ويستفيد منها كثيرا هو إدارتها (أي المديرين)، حيث تستخدمها لتقييم أداء المؤسسة ولغرض التخطيط والرقابة و غيرها، و بإختصار لأجل صنع القرارات اللازمة.

¹ - نضال محمود الرمي، زياد عبد الحليم الذبيبة، نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الأردن، 2014، ص ص: 16-17.

² - قاسم محسن إبراهيم الخطيب، زياد هاشم يحي السقا، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الخدياء للطباعة و النشر، العراق، 2003، ص:27.

³ - علي حمادي، أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشهيد محمد خيضر، بسكرة، 2010، ص121.

2 المستثمرون (المساهمون) الحاليون والمحتملون: بالنسبة للمستثمرين الحاليين (المساهمون) الذين

هم ملاك المؤسسة و بالتالي هم أصحاب المصلحة الرئيسية في معرفة المعلومات المحاسبية، للتعرف على مستوى أداء المؤسسة بصفة دورية، وينصب إهتمامهم في إتجاه تقييم الإستخدام الإقتصادي لرأس مال الملاك من طرف المسيرين وإتخاذ الموقف المناسب عند انعقاد الجمعية العامة للمساهمين.

أما بالنسبة للمستثمرين المحتملين فإن إهتمامهم بالمعلومات المحاسبية يفسر برغبة هؤلاء في معرفة مدى جدوى الإستثمار في المؤسسة بشراء أسهمها من عدمه.

3 الدائنون الحاليون والمحتملون: تمكنهم المعلومات المحاسبية من دراسة و تحليل الوضعية المالية للمؤسسة

والتي على ضوءها يقررون ماهو مناسب بشأن تعاملاتهم مع المؤسسة.

بالنسبة للدائنون الحاليين ذوي الديون الطويلة والمتوسطة الأجل كحملة السندات الطويلة والمتوسطة الأجل نجد بأن إهتمامهم ينحصر في ضمان سلامة أصل القرض و في إنتظام سداد الفوائد السنوية.

و بالنسبة للدائنون الحاليين ذوي الديون القصيرة الأجل كالإئتمان التجاري من جانب الموردين وقروض قصيرة الأجل من البنوك و غيرها من الديون التي تدخل ضمن هذا النوع، نجد بأن هؤلاء يهتمون بمدى قدرة المؤسسة على سداد هذه الإلتزامات في مواعيدها، مما يجعل المعلومات المحاسبية بالنسبة لهم أمرا ضروريا لمعرفة نتائج الأعمال الجارية و قدرة المؤسسة على الوفاء بالإلتزاماتها قصيرة الأجل.

أما الدائنون المحتملون فإنهم يهتمون بمدى تشبع المؤسسة بالديون و مدى قدرتها على السداد ولا يمكنهم معرفة ذلك إلا بعد حصولهم على المعلومات المحاسبية التي تخص المؤسسة.

4 العملاء: يهتم العملاء بالمعلومات المحاسبية للمؤسسة للتأكد من مركزها المالي و مدى قدرتها على الوفاء بالإلتزاماتها.

5 العاملون و نقاباتهم: إن العاملون و نقاباتهم يستفيدون أيضا من المعلومات المحاسبية، فعلى أساسها يمكنهم من المساومة فيما يتعلق بحديد الأجور والمكافآت والحوافز و تحسين ظروف العمل و تهيئة المصالح الإجتماعية.

6 الجهات الحكومية المعنية: من أهمها الوزارة المكلفة بالقطاع الذي تنشط فيه المؤسسة، إدارة الضرائب، أجهزة الرقابة، الأجهزة المكلفة بالإحصاء والتخطيط و غيرها.

7 أطراف أخرى: هناك أطراف عديدة تدخل ضمن هذا العنوان كالمنافسين، الباحثين، وسائل الإعلام و غيرهم.

الفرع الثالث : القوائم المالية :

- **القوائم المالية:** تعتبر القوائم المالية بمثابة اعتراف أو توضيح بمركز المؤسسة المالي ذلك للاستفادة منه من قبل المهتمين و مستخدمي هذه القوائم التي تصنف إلى ¹ :

1 - **الميزانية:** تعرض الميزانية صورة من المركز المالي للمؤسسة من خلال بيان ما لها من ممتلكات (الأصول أو الموجودات) و حقوق الملكية و ما عليها من إلتزامات مالية (الخصوم) في تاريخ معين هو تاريخ الميزانية.

2 - **قائمة الدخل:** تعطي قائمة الدخل صورة أكثر وضوحا عن المؤسسة حيث تقيس أدائها خلال الفترة المالية المنتهية و تبين ما إذا كان هذا الأداء ربحاً أو خسارة.

3 - **قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** هي القائمة التي تظهر التغيرات في حقوق الملكية أو أي تغيرات قد تطرأ على بنود رأس المال و حقوق المساهمين.

4 - **قائمة التدفقات النقدية:** تعرض هذه القائمة بيان التدفقات النقدية الداخلة للمؤسسة والتدفقات النقدية الخارجة منها خلال الفترة المحاسبية مع التفرقة بين التدفقات النقدية المرتبطة بالأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للمؤسسة.

- **عناصر القوائم المالية وأساليب قياسها:** توصف عناصر القوائم المالية على أنها خلاصة العمليات المالية والأحداث التي قامت بها الوحدة الاقتصادية.

1- **عناصر القوائم المالية:** يمكن تقسيم عناصر القوائم المالية إلى قسمين رئيسيين:

أ - **عناصر متعلقة بالمركز المالي:**

- **الأصول:** الأصل عبارة عن موعد يقع تحت سيطرة الوحدة الاقتصادية نتيجة الأحداث السابقة، و من المتوقع أن تدفق منه منافع اقتصادية في المستقبل للوحدة الاقتصادية.

- **الإلتزامات:** الإلتزام هو عبارة عن تعهد حالي للوحدة الاقتصادية ناتجة عن أحداث سابقة والذي من المتوقع عند تسويته حدوث تدفق خارج المنافع الاقتصادية من الوحدة الاقتصادية.

- **حقوق الملكية:** أو ما يسمى بصافي الأصول ، وهي الحصة المتبقية في أصول الوحدة الاقتصادية بعد إقتطاع كافة إلتزاماتها.

¹ - القوائم المالية: إضاءات نشرة توعوية يصدرها معهد الدراسات المصرفية، الكويت، السلسلة الخامسة، العدد 9، افريل 2013.

ب عناصر متعلقة بالأداء:

- **الدخل:** هو عبارة عن الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الإلتزامات ينجم عنه زيادة في حقوق الملكية، مع إستثناء العمليات المرتبطة في مساهمات الشركاء في حقوق الملكية أو تلك المتعلقة عموما بعمليات التمويل، و يشمل مفهوم الدخل جميع أشكال الإيرادات التي تمثل مختلف أشكال المبيعات و كذلك الأرباح التي تحصلها الوحدة الاقتصادية من أنشطتها غير التشغيلية.

- **المصاريف:** عبارة عن الإنخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات صادرة أو انخفاض في الأصول أو تكبد الإلتزامات ينجم عنها إنخفاض في حقوق الملكية، مع استثناء العمليات بتوزيع الأرباح الشركاء في حقوق الملكية أو تلك المتعلقة عموما بعمليات التمويل، و يشمل كذلك مفهوم المصاريف كل أشكال الخسائر التي تتكبدها الوحدة الاقتصادية عن الأنشطة غير التشغيلية.

2- أساليب قياس عناصر القوائم المالية: توجد أربعة أساليب و طرق للقياس مستخدمة في إعداد القوائم المالية:

- **التكلفة التاريخية:** تعتبر التكلفة التاريخية الأكثر إستعمالا في الوقت الحالي، و هي تعبر عن القيمة الدفترية التي تسجل بها عناصر القوائم المالية كما جاءت في فواتير الشراء.
- **صافي القيمة القابلة للتحقق:** غالبا ما تقاس بها عناصر الأصول التي يحوم حولها الشك في تحصيل جزء منها و من أبرز عناصر القوائم المالية التي تطبق صافي القيمة القابلة للتحقق هو عنصر الزبائن.
- **القيمة الجارية:** هي القيمة السوقية لعنصر من عناصر القوائم المالية أثناء إعداد القوائم المالية و غالبا ما تطبق على تقييم الإستثمارات المالية للوحدة الاقتصادية في الوحدات الأخرى.
- **القيمة الحالية:** و هي القيمة المستحدثة للمبالغ في المستقبل و غالبا ما تطبق في حالة شراء أو بيع على الحساب.

المطلب الثاني: نظام المعلومات المحاسبية.

الفرع الأول: تعريف النظام : يمكن تعريف النظام على أنه "مجموعة مترابطة و متجانسة من الموارد والعناصر (الأفراد، التجهيزات، الآلات، الأموال، السجلات... الخ)، والتي تتفاعل مع بعضها البعض داخل وحدة معينة متجانسة بغرض تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف العامة في ظل الظروف أو القيود البيئية المحيطة"¹.

الفرع الثاني: تعريف نظام المعلومات : يعد نظام المعلومات المصدر الأساسي لتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة لعملية اتخاذ القرار الإداري، و يعرف نظام المعلومات " بأنه مجموعة من المكونات المربوطة مع بعضها البعض بشكل منتظم من أجل إنتاج المعلومات المفيدة، وإيصال هذه المعلومات إلى المستخدمين بالشكل الملائم، والوقت المناسب، من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم"².

الفرع الثالث: تعريف نظام المعلومات المحاسبي :

- هو نظام يقوم بجمع و تسجيل و تخزين و معالجة البيانات لإنتاج المعلومات لصانعي القرار لتساعدتهم في إتخاذ القرارات المناسبة³.

- كما يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبي بأنه أحد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع وتبويب و معالجة وتحليل و توصيل المعلومات المالية الملائمة لإتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية (كالجهات الحكومية والدائنين والمستثمرين) وإدارة المؤسسة⁴.

- نظام المعلومات المحاسبي هو ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري في المؤسسة في مجال الأعمال الذي يقوم بحصر و تجميع البيانات المالية من مصادر خارج و داخل المؤسسة ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات و تحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل المؤسسة⁵.

- و هو احد مكونات نظام المعلومات في المؤسسة، يختص بجمع و ترتيب و معالجة و تحليل و توصيل المعلومات المالية الملائمة لإتخاذ القرارات إلى الأطراف الداخلية (إدارة المؤسسة... الخ) وإلى الأطراف الخارجية (الجهات الحكومية، الدائنين والمستثمرين... الخ). حيث أن نظام المعلومات المحاسبية يعتبر

¹ - احمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية (الاطار الفكري و النظم التطبيقية)، الدار الجامعية، ط2، الإسكندرية، 2006، ص: 13.

² - عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع و دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2003، ص: 18.

³ - نضال محمود الرجي، زياد عبد الحليم الذبيبة، مرجع سابق، ص: 22.

⁴ - كمال الدين سعيد، نظم المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص: 25.

⁵ - أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص: 45.

أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية، فالفرق بينهما ينحصر في أن الأول يختص بالبيانات والمعلومات المحاسبية، بينما يختص الثاني بكافة البيانات والمعلومات التي تؤثر على النشاط¹.

الفرع الرابع: أهداف نظام المعلومات المحاسبية: إن النظام المحاسبي بمكوناته من سجلات و مستندات يعتبر وسيلة لإنتاج البيانات والمتمثلة في التقارير، و لتحقيق فعالية هذا النظام في إنتاج هذه التقارير يجب أن يرتبط بالأهداف التالية:

- **إنتاج التقارير اللازمة:** تتولد التقارير عن النظام المحاسبي في المنظمة بهدف مساعدة المستويات الإدارية المتعددة في إختيار الأهداف، ووضع الخطط الكفيلة لتحقيق هذه الأهداف وكذلك تقييم أداء الأنشطة المختلفة².

و بهذا فالتقارير تعتبر أداة للتخطيط و وسيلة رقابية على نشاط المنظمة، فالدفاتر والسجلات والقوائم المالية لا تظهر كفاءة و فعالية الوحدة الاقتصادية إلا إذا تم ترجمة و دراسة البيانات الواردة فيها، وتحسيدها في صورة تقارير مالية محاسبية، و تقديمها للمسؤولين والمستخدمين لها في الأقسام المختلفة. و تنقسم التقارير المطلوبة من النظام المحاسبي إلى تقارير مالية، بيانية وإحصائية، بالإضافة إلى تقارير التشغيل اليومية والأسبوعية.

- **ملائمة التقارير لإحتياجات المستويات الإدارية:** بما أن التقارير توجه لمستويات إدارية مختلفة، و تقاس فعاليتها وفقا لإحتياجات كل مستوى من هذه المستويات من المعلومات لهذا يجب أن تتناسب التقارير مع إحتياجات المستوى الإداري الذي يستخدمها، و كلما كانت هذه التقارير خالية من التفاصيل غير الضرورية و غير المناسبة كلما كانت أكثر فعالية، و يتحقق هذا المعيار من خلال:

1 - مراعاة محتوى المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات.

2 - درجة التفصيل المناسبة للمدير متخذ القرار.

3 - تطبيق مبدأ الإدارة بالإستثناء، بحيث تعرض على المدير الإنحرافات الجوهرية فقط.

و نجد أن هناك إختلافا بين محتوى و تفصيلات تقارير الأداء الموجهة للمستويات التشغيلية، و بين محتوى و مستوى تجميع التقارير الموجهة للإدارة العليا.

¹ - السيد أمين أحمد لطفي، مراجعة و تطبيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 19.

² - عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، ص: 18.

- **الدقة في إعداد التقارير:** تعتبر الدقة في إعداد التقارير هدفا من الأهداف الأساسية التي يسعى النظام المحاسبي لتحقيقها، حيث يمكن قياس كفاءة هذا الأخير بجودة التقارير التي ينتجها، و معيار هاته الجودة نلمسه في دقة البيانات الواردة في هذه التقارير، و لتحقيق هذا الهدف وجب توفر عدة عناصر من بينها:

1 -التوازن الحسابي.

2 -وجود نظام محدد للتوجيه المحاسبي.

3 -تلخيص العمليات المختلفة بحيث تكون التقارير المالية ممثلا صادقا لحقيقة المركز المالي للمنظمة و نتيجة أعمالها، و عدم توفر الدقة قد يؤدي إلى إتخاذ قرارات خاطئة تقود المنظمة إلى الفشل في المهام التي يسعى إلى إنجازها¹.

- **توقيت تقديم التقارير:** من الأهمية بمكان وصول البيانات اللازمة إلى إدارة المنظمة في الوقت المناسب، والسرعة في إعداد و تقديم البيانات يعتبر أمرا ملازما للدقة في آن واحد و يمكن الجمع بينهما في إعداد التقارير، حيث يجب تقليل الفجوة الزمنية بين إعداد التقارير واتخاذ القرارات حيث يمكن فحص الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب، إن عنصر الزمن له من أهمية كبرى حيث تفقد التقارير قيمتها إذا قدمت في وقت متأخر، و يمكن التضحية بالدقة المتناهية في سبيل تحقيق السرعة لأن تقديم المعلومات في الوقت المناسب يساعد في إتخاذ القرارات الملائمة، كما يمكن الاستفادة بخدمات الحاسب في تحقيق الدقة والسرعة معا بشرط أن تكون المدخلات دقيقة.

-**توافر وسائل الرقابة الداخلية في النظام:** إن نظام الرقابة الداخلية عبارة عن خطة تنظيمية متكاملة لتنظيم الوسائل والإجراءات المستخدمة داخل المنظمة، لحماية أصوله والتأكد من دقة بياناته المحاسبية و مدى إمكانية الاعتماد عليها، و تشجيع كفاءة الأداء و تنفيذ السياسات الإدارية الموضوعية.

و عموما فإن النظام المحاسبي يهدف إلى إنتاج بيانات دقيقة وواضحة، و كذلك حماية أموال المنظمة والرقابة عليها، إذ أن توافر أساليب الرقابة الداخلية يعتبر هدفا من أهداف النظام المحاسبي الجيد، و هي لا تقتصر على تصميم النماذج والمستندات المحاسبية بل تشمل كافة العمليات بالمنظمة لأنها تتعلق بكفاءة هيئة العمال والموظفين وتقسيم العمل و معايير الأداء لكل مهمة ووجود إثبات للأعمال المنجزة و مراجعتها والدقة في تسجيل البيانات المحاسبية، و لتحقيق الرقابة يجب أن يتم إعداد التقارير بصفة دورية و منتظمة، فكلما كانت دورية هذه التقارير قصيرة كلما كانت الرقابة فعالة و مجدية.

¹ - عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، ص: 19 .

- تحقيق التوازن بين تكلفة النظام وأهدافه: أي الإهتمام بجانب التكلفة في إعداد التقارير، كما يجب أيضاً أن تتصف بالمرونة لتصحيحها و تعديلها كلما اقتضى الأمر ذلك.

المطلب الثالث: مكونات و مبادئ و عناصر نظام المعلومات المحاسبية.

الفرع الأول: مكونات نظام المعلومات المحاسبية : يتكون نظام المعلومات المحاسبي كأى نظام آخر من ثلاث مكونات (مدخلات، عمليات تشغيل، مخرجات).

- مدخلات نظام المعلومات المحاسبي¹: تنشأ البيانات المحاسبية نتيجة للعمليات المحاسبية التي تتم داخل أو خارج الوحدة الإقتصادية، و تعرف العملية المحاسبية بأنها حدث إقتصادي يمكن قياسه كمياً و يؤثر على أصول و خصوم الوحدة المعينة و يظهر في حساباتها و قوائمها المالية، و يوجد نوعان من العمليات المحاسبية:

1 العمليات الخارجية والتي تنشأ من عملية التبادل بين الوحدة الإقتصادية و بين الأطراف الخارجية المتعاملين معها مثل المدينين، الدائنين، المستثمرين، الجهات الحكومية والرسمية.. الخ
2 العمليات الداخلية والتي تنشأ من العمليات بين الأقسام الداخلية في الوحدة الإقتصادية.
لذلك يمكن تمييز المدخلات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي بحسب تكراريتها و مصادرها إلى أربع مصادر خارج و داخل الوحدة الإقتصادية و هي:

أ - البيانات التي تجمع بشكل روتيني من العمليات الخارجية اليومية العادية مع الأفراد والهيئات والوحدات الأخرى خارج الوحدة الإقتصادية.

ب - البيانات الخاصة التي تتجمع بصورة غير روتينية من مصادر خارجية.

ت - البيانات العادية التي تتجمع بصورة روتينية من العمليات داخل الوحدة الإقتصادية نتيجة المعاملات بين الأقسام الداخلية و مراكز المسؤولية.

ث - البيانات الخاصة التي تتجمع بصورة غير روتينية من القرارات الإدارية الداخلية.

تشغيل المعلومات في نظام المعلومات المحاسبي: إن الهدف الأساسي من وجود نظام المعلومات المحاسبي في الوحدة الإقتصادية في مجال الأعمال هو إنتاج المعلومات الضرورية والمفيدة التي تساعد المستخدمين الخارجيين والمستخدمين الداخليين في إتخاذ القرارات.

¹ - ايناس شيخ سليمان، المعلومات المحاسبية في إتخاذ في ظل ظروف عدم التأكّد، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة حلب سوريا، 2009، ص: 21.

-مخرجات نظام المعلومات المحاسبي¹: يمكن تصنيف مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بشقيه المالي والإداري إلى نوعين:

1 مخرجات يومية روتينية: و تتضمن المخرجات اليومية الخاصة بتوثيق النشاط والمعاملات الروتينية العادية للوحدة الاقتصادية سواء مع أطراف و هيئات خارجية أو بين مراكز المسؤولية داخل الوحدة.

2 مخرجات معلومات تغذية عكسية: و تعتبر البيانات التي يتضمنها النوع السابق من المخرجات والمدخلات الرئيسية لعمليات التشغيل اليومي في النظام المحاسبي بشقيه المالي والإداري لإخراج النوع الثاني من المخرجات و هي مخرجات معلومات التغذية العكسية، و تصنف المعلومات العكسية إلى ثلاثة أنواع على شكل تقارير:

أ -تقارير تشغيلية:و تعكس حالات الماضي والأوضاع الجارية و تقسم بدورها لنوعين:

1 - تقارير وصفية: تصف حالة النشاط و ظروفه في لحظة معينة، مثل الميزانية.

2 - تقارير النشاط: تلخص نتائج النشاط خلال فترة معينة مثل قائمة الدخل.

ب -تقارير تخطيطية: هي التي تساعد المديرين في التخطيط واتخاذ القرارات الخاصة بالمستقبل و من أمثلتها الموازنات الرأسمالية التي تعد على خمس سنوات أو أكثر.

ت -تقارير رقابية: و هي التقارير التي تساعد الإدارة على التحقق من أن العمليات تسير وفق ما هو مخطط له و ذلك بمقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المخططة والمحددة مقدما.

- التغذية العكسية: تعددت التعاريف حول التغذية العكسية منها:

1 -التغذية العكسية هي مدخل للنظام بشكل عكسي.

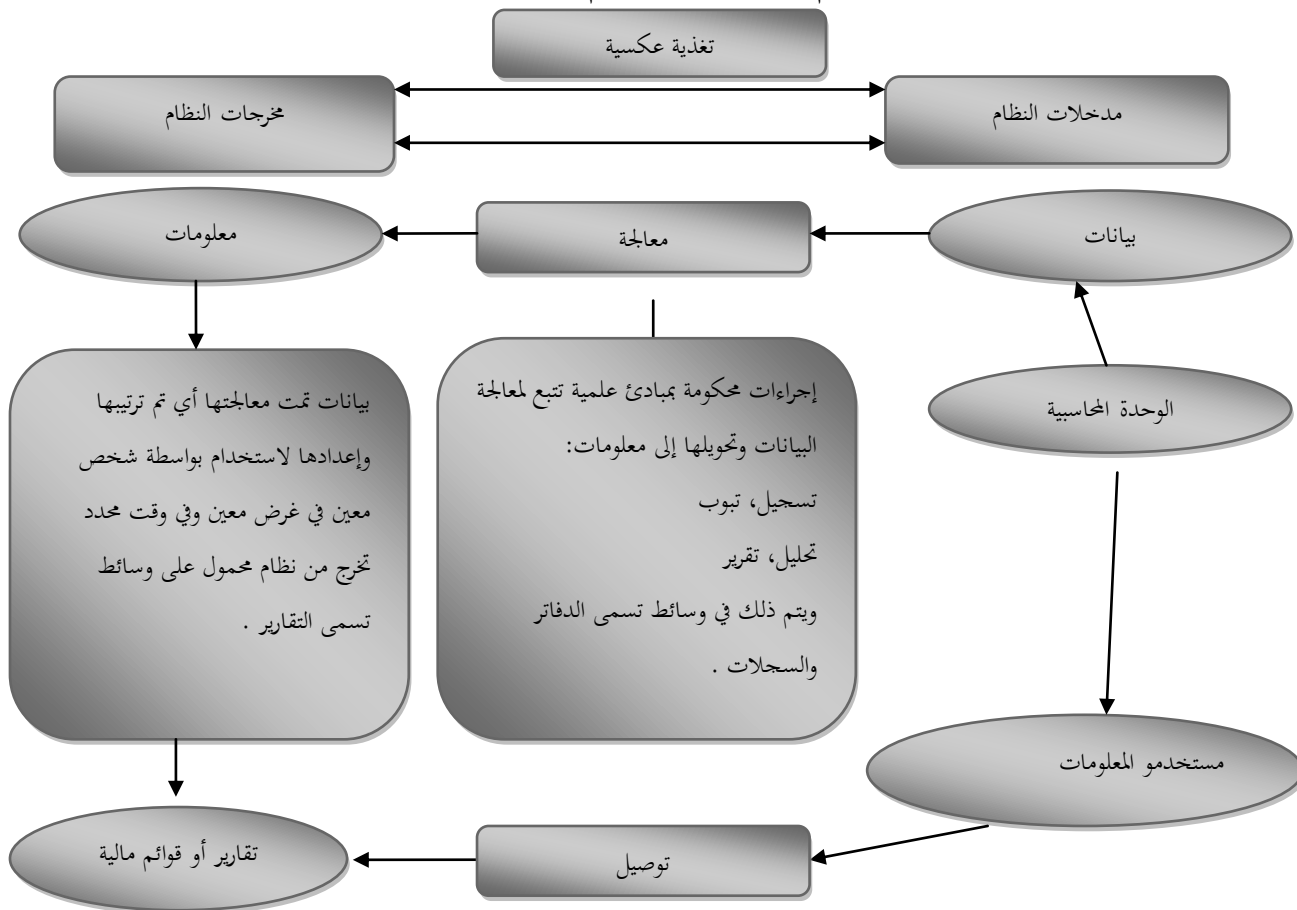
2 -تمثل معلومات مستخلصة من عملية أو حالة تستخدم في مراقبة المعلومات التي تلقن مباشرة، أو في القرارات أو التخطيط لها أو لتعديلها بما يتلائم مع العملية أو الحالة.

3 -و تعني أيضا المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي كمخرجات، يجب أن ترد مرة أخرى إلى النظام حتى يتمكن متخذ القرار من أن يتحقق من صحة التوقعات السابقة، و بالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات واتخاذ القرارات التصحيحية بشأن الانحرافات إن وجدت.

¹ - حسين أحمد، نظام المعلومات المحاسبي، الإطار الفكري و النظم التطبيقية، الأكاديمية العربية للعلوم و التكنولوجيا، مصر، 2004، ص: 53.

يتضح من التعاريف السابقة أن التغذية العكسية تعتبر من أهم عناصر نظام المعلومات بشكل عام حيث تعتبر من أهم الأدوات الرقابية التي تمكن من تحديد أثر القرار و مدى تطبيقه، ومدى الحاجة إلى تعديله¹.

الشكل رقم 03 : المحاسبة كنظام للمعلومات



- المستثمرون الحاليون أو المحتملون
- المقرضون .
- المحللون الماليون .
- الإدارة، العاملون والموظفون .
- القوائم المالية المنشورة الصادرة عن المؤسسات
- قائمة الدخل .
- قائمة المركز المالي .
- قائمة التغيرات في المركز المالية .

المصدر: وليد ناجي الحياي: نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، 2007، ص22.

¹ - حكمت أحمد ، نظام المعلومات المحاسبي و المنظمة نظري مع حالات دراسية، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2005، ص :204.

الفرع الثاني: مبادئ نظام المعلومات المحاسبية : يرتبط إعداد و تصميم النظام المحاسبي بمجموعة من المبادئ الأساسية منها¹ :

-مبدأ التكلفة المناسبة: يعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ التي توفر للإدارة إحتياجاتها من المعلومات و تحقق لها الرقابة الداخلية بتكاليف معقولة و مناسبة لحجم المنظمة وامكانياتها المالية، و يجب توفر شرطين أساسيين حتى يكون النظام المحاسبي قادرا على تحقيقي الرقابة و توفير المعلومات و هما:

1 - شرط إجباري : و يتمثل في ضرورة ضمان النظام المحاسبي تحقيق الحد الأدنى من الإجراءات التي تعمل على توفير المعلومات اللازمة و تضمن متطلبات الرقابة الداخلية.

2 - شرط إختياري : و يتمثل في إمكانية جعل النظام المحاسبي ذو قدرة عالية على تزويد الإدارة بمعلومات أوفر وأدق، و كذا تحقيق فعالية قصوى لنظام الرقابة الداخلية.

-مبدأ الثبات في إعداد التقارير: إن أي نظام للمعلومات المحاسبية يجب أن يكون قادرا على تحقيق واحترام هذا المبدأ والذي يتطلب أن تكون مخرجات النظام (التقارير المالية والختامية) معدة بطريقة واحدة و ثابتة في كل الدورات، حتى يتمكن المستعملون لها من المقارنة بين عدة سنوات.

إن هذا المبدأ يؤدي إلى تحقيق أهداف النظام المحاسبي من ناحية تحقيق تكامل عمليات المنظمة والحصول على بيانات محاسبية تمتاز بالدقة والسرعة و بتكاليف مقبولة.

- مبدأ العمل الإنساني في إعداد التقارير: مادام الفرد هو الثروة الحقيقية للمنظمة وان أي نظام لا يعمل تلقائيا بل من خلال الأفراد و بواسطتهم، فإن من الضروري مراعاة جانب العلاقات الإنسانية بالتركيز على توفير الظروف الملائمة والمحفزة للأفراد لأداء مهامهم بشكل جماعي و يتجلى دور العنصر البشري في:

1 -خلق الإقناع الكامل من هيئة العمال والموظفين بالنظام و فعاليته وأهدافه المسلم بها لأن إنجاز الأعمال دون إقناع يؤدي إلى إختيار النظام.²

2 -رفع كفاءة العاملين من خلال برامج التدريب اللازمة ووضع التفسيرات المحددة والواضحة لها، و ينتج عن ذلك السرعة في إنجاز مهام النظام وإعداد البيانات بالدقة والسرعة المطلوبتين و بأنها تكلفة.

1 - أحمد لعماري، مرجع سابق، ص: 58.

2 - نفس المرجع، ص: 59.

- **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 و تحدد أيضا خطوط الإتصال اللازمة لتدفق البيانات والمعلومات من وإلى نظام المعلومات المحاسبية، و مما لاشك فيه أن مبدأ مراعاة الهيكل التنظيمي يستوجب تحديد البيانات المطلوبة و مدى فائدتها لإدارات وأقسام الوحدة الاقتصادية، ووضع نظام سليم لمراقبتها ويلزم لتحقيق ذلك توافر الاعتبارات التالية:

- تحديد السلطة والمسؤولية تحديدا واضحا.

- وضع نظام فعال للتوجيه والإشراف على المستويات الإدارية المعتمدة.

- تحديد وسائل وأساليب الرقابة.

- **مبدأ الضبط والرقابة الداخلية:** إن الهدف من مخرجات النظام المحاسبي هو توفير معلومات دقيقة صحيحة وصادقة تكون قاعدة القرار السليم، لذلك يتوفر النظام على إجراءات تنظيمية متكاملة تضمن هذه الدقة و تمنع كل الأخطاء وأسلوب الضبط الداخلي أضيق نطاق من المراقبة الداخلية لأنه يوفر أساليب تساعد على التحقيق التلقائي من صحة البيانات و تمكين العاملين من تقليل فرص الوقوع في الأخطاء.

- **مبدأ التوقيت السليم:** إن نتائج النظام توجه إلى جهات مختلفة لتتخذ القرارات المناسبة لذلك يجب أن يكون النظام المحاسبي المصمم قادرا على توفير هذه النتائج في الوقت المناسب و بال نوعية الجيدة.

- **مبدأ المرونة:** يجب أن يكون النظام المصمم مرنا ليواجه كل التغيرات التي تحدث في المستقبل مع مراعاة الثبات والإستمرار والمرونة، بحيث يمكن التعديل أوالإضافة حسب الظروف التي تواجه المنظمة دون المساس بمبدأ الثبات والإستمرار.

الفرع الثالث: عناصر نظام المعلومات المحاسبية: إن أي نظام محاسبي يدويا كان أوإلكترونيا له عناصر وهي¹:

- **المجموعة المستندية:** هي التي تقدم الدليل والمستند القانوني للعمليات التي تتم بالمؤسسة و تنقسم هذه المجموعة إلى قسمين رئيسيين هما:

- **المستندات الداخلية:** هي تلك التي تنشأ داخل المؤسسة مثل: إذن الصرف، قسائم البيع وإيصالات القبض.

¹ - سليمان مصطفى الدلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية و تكنولوجيا المعلومات، ط1، الوراق للنشر و التوزيع، عمان، 2008، ص: 96.

المستندات الخارجية: يقصد بها المستندات التي تحصل عليها المؤسسة من المؤسسات الأخرى و توجه إلى المؤسسة مثل: فواتير الشراء، كشف حساب البنك وإشعارات الخصم والإضافة.

- **المجموعة الدفترية:** تعتبر هذه المجموعة الأداة الخاصة بتسجيل البيانات والعمليات المحاسبية و تستخدم كافة المؤسسات على إختلاف طبيعة و حجم نشاطها وهي نوعين من الدفاتر هما:

- دفتر اليومية (العامة والمساعدة).

- دفتر الأستاذ (العام والمساعد).

بالإضافة إلى أنواع أخرى من الدفاتر تبعا لكل مؤسسة مثل دفتر الجرد والدفاتر الإحصائية.

- **مجموعة التقارير المالية:** و هي المنتج النهائي للمحاسبة و تنقسم إلى قسمين هما:

- تقارير داخلية.

- تقارير خارجية.

قد تكون هذه التقارير تاريخية أو جارية أو مستقبلية.

المطلب الرابع: مراحل تصميم نظام معلومات محاسبي والعوامل المؤثرة فيه.

الفرع الأول : مراحل تصميم نظام معلومات محاسبي : تتعدد الطرق والأساليب التي يمكن إستخدامها في مجال تصميم و تطوير النظم، و هي مجموعة من الخطوات والمراحل التي تحدد كيفية تطوير أو تصميم النظام من مرحلة التخطيط إلى غاية الرقابة عليه، و تمر عملية تصميم نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية بعدة مراحل و هي:¹

- **مرحلة تخطيط نظام المعلومات المحاسبي:** إن الدراسة المسبقة للمشروع تقلل من التكلفة و تقلص

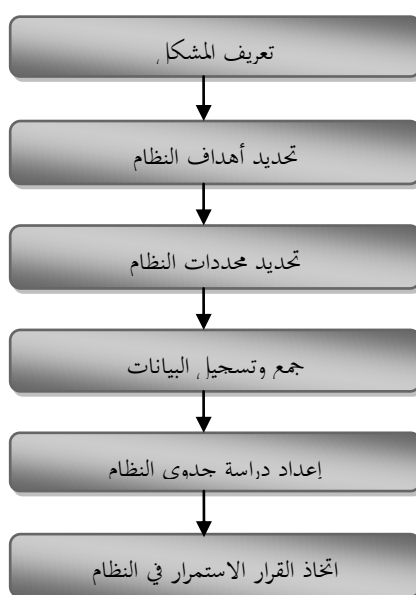
فرص فشل المشروع و خطوات هذه المرحلة حتى مراحل التطوير، تبدأ بتكوين المشكلة التي تسببت في الحاجة إلى تطوير نظام محاسبي فلو كان لدينا نظام قائم بذاته فلماذا الحاجة إلى نظام جديد أو تطويره و هنا تكمن المشكلة، أما المرحلة الثانية في تحديث أهداف النظام يجب أن يكون هنالك تحديد لأهداف النظام الجديد التي لاشك أنها ستقتضي على المشكلة، والمرحلة الثالثة تكمن في تحديث محددات النظام أي هي الشروط المحددة من أطراف عدة والذين يطالبون بتوفيرها في هذا النظام المطور و هذه المحددات قد تكون مالية كأن تطلب الإدارة مثلا أن لا يتم التخلص من المكونات الصلبة القديمة بل تطويرها

¹ - محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2001، ص: 163.

والمرحلة التي تليها ألا وهي جمع و تسجيل البيانات، والبيانات التي يتم جمعها قد تكون بيانات تاريخية تصف النظام القديم أو بيانات تعبر عن رغبات ذات العلاقة بالنظام الجديد، وحدد فيها المواصفات المرغوبة لذلك النظام، والمرحلة التالية هي:

إعداد و دراسة جدول نظام و يحدد لنا دراسة الجدوى الفنية المتعلقة بإمكانية توفير التكنولوجيا و كذلك الجدوى التشغيلية المتعلقة برضا المستخدمين المتوقعين للنظام الجديد عند التطوير و بعد هذه المرحلة يتم عرض دراسة للنظام، والتي يتم فيها تقديم تقرير توضيحي عن الذي توصل إليه بعد إتباع المراحل السابقة و يكون في هذا التقرير أهداف النظام و محدداته والبداية الممكنة التي يوفرها لنا هذا النظام المحدث، والمهام التي يجب أن يقوم بها و بعد هذه الخطوة يتم إتخاذ القرار إما بالإستمرار في تطوير النظام أو التوقف عند مرحلة التخطيط لنظام المعلومات المحاسبي.¹

الشكل رقم 04: خطوات مرحلة التخطيط لنظام المعلومات المحاسبي



المصدر: محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2001، ص: 163.

- مرحلة تحليل نظام المعلومات المحاسبية: يستعرض في هذه المرحلة تجزئة نظام المعلومات المحاسبية إلى أجزاء يتم دراستها كل على حدا مع إيجاد روابط بينها و علاقات من شأنها تشكل نظاما معلوماتيا محاسبيا، إن تحليل نظام المعلومات المحاسبي يهدف من خلال معرفة أجزائه التفصيلية من أقسام و قوائم وبيانات و برمجيات محاسبية، و تهدف هذه المرحلة إلى تحديد فكرة شاملة و تفصيلية حول متطلبات

¹ - نفس المرجع، ص: 165.

نظام المعلومات الجديد وان ذات النظام الجديد سيكون مطورا من النظام القديم فتكون هذه المرحلة مرحلة نقدية للنظام القديم حتى تتمكن من تحديد المشاكل التي تعترض مستخدميه.

- **مرحلة تصميم نظام المعلومات المحاسبية:** بعد مرحلة تحليل النظم تأتي هذه المرحلة التالية ألا وهي مرحلة تصميم النظام و عملية التصميم هذه تهدف إلى وضع مخطط عام لهذا النظام من أجل تحديد التفاصيل الدقيقة، إذ كان النظام المطلوب مركزيا بحيث يتم تجميع أنشطة التشغيلية في مركز واحد سيستفيد من نتائجه عدة مستخدمين موزعين في النظام فإنها الطريقة المكتسبة هي التصميم من الأعلى إلى الأسفل التي يتم فيها تحديد أهداف و متطلبات الإدارة العليا لطبيعة النظام التصميمي، و من ثم التدرج شيئا فشيئا في تحديد متطلبات الإدارة العليا، أما إذا كان المطلوب من النظام أن يكون لا مركزيا فإنه عندها ستكون طريقة التصميم من الأسفل إلى الأعلى، بحيث يتم الوفاء بإحتياجات المستويات التشغيلية بطبيعة التصميم للإدارة العليا من الطبيعة و شكل التصميم.¹

- **مرحلة تنفيذ نظام المعلومات المحاسبية:** بعد القيام بالتحليل والتصميم يتم التنفيذ على ضوء ما صمم و حلل و هنا تكمن فائدة المراحل السابقة لتستفيد من أنها تساهم في تخفيض كبير للكلفة نتصور لو أن نظاما تم تنفيذه في مؤسسات مادون تخطيط أو تحليل.

تبدأ عملية لنظام المعلومات المحاسبي بإختيار الموقع المادي الذي ستمارس على أرض الإجراءات والمهام المحاسبية من خلال أفراد النظام المستخدمين لهذا الغرض من كمبيوترات و برامج و قواعد بيانات واتصالات.

بعد إختيار المعدات و لغات البرمجة فإنه يأتي بعد ذلك تركيب المعدات في بيئة العمل و تحصيل الكمبيوترات بلغات البرمجة التي سيتم إستخدامها لبرمجة المخططات والتصاميم، حيث يتم إعداد توثيق كامل لهذه المرحلة من جداول تقييم المعدات و لغات البرمجة و بعدها يتم حفظها لإستخدامها المستقبلي لاسيما التطورات المستقبلية، و يتم في هذه المرحلة تدريب الأفراد الذين يشكلون جزءا من نظام المعلومات المحاسبي على كيفية التعامل مع المكونات الأخرى للنظام.

- **مرحلة تشغيل نظام المعلومات المحاسبية:** قبل التشغيل الرسمي للنظام و تفاعله مع الأنظمة الأخرى يتم إختيار هذا النظام و مدى كفاءته و فعاليته، و بعد هذه المرحلة يتم إصدار تقارير إيجابيات

¹ - محمد يوسف الحفناوي، مرجع سابق، ص: 166.

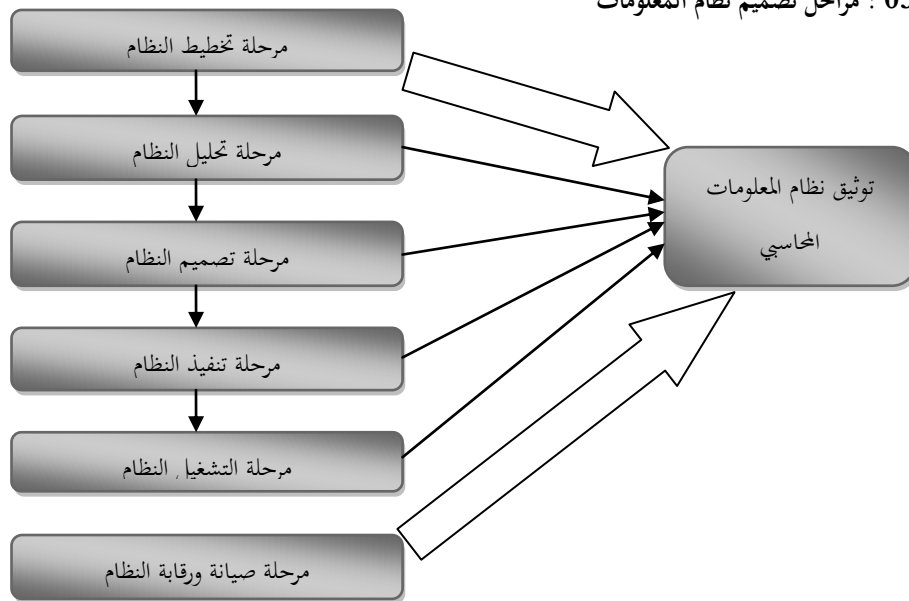
و سليات النظام ليتم على ضوء التشغيل المستقبلي لهذا النظام أما في حالة نظام معلومات مطور فإن النظام القديم يكون نواة النظام الجديد التي يتم توسيع تأثيرها من خلال التحسينات والإضافات¹.

- مرحلة صيانة و رقابة نظام المعلومات المحاسبية:

1- **مرحلة صيانة نظام المعلومات المحاسبي**: بعد تنفيذ النظام و تشغيله تأتي المرحلة الختامية في مراحل التطوير التي ستتزامن مع عمله نظام المعلومات المطور إلى أن تبدأ دورة حياة جديدة و يقصد بالصيانة أي متابعة عمل أجزاء النظام للتأكد من أنها متكاملة مع بعضها لتحقيق أهداف و متطلبات النظام و تطوير المعدات الصلبة الإلكترونية و تطوير برامج العمل و تدريب أفراد النظام على التحسينات القائمة في النظام.

2- **مرحلة الرقابة**: تبدأ هذه المرحلة فعليا أثناء التخطيط و يمتد خلال كافة المراحل التالية، فلكل منها أهدافها و مهامها ينبغي التحقق من تحقيقها و من إنجاز تلك المهام كما هو مخطط لها مسبقا، و يحمل ذلك معنى جوهر عملية الرقابة.

الشكل رقم 05 : مراحل تصميم نظام المعلومات



المصدر: محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2001، ص: 164.

¹ - علا أحمد عبد الهادي الزعائن، أثر التحول في نظم المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة و تمويل، كلية الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006/2007، ص: 21.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على نظام المعلومات المحاسبية: أدى التطور والتقدم في أنظمة الشركات المعاصرة إلى خلق صعوبة أمام المحاسب في تأديته لوظيفة تزويد الجهات المختلفة بالمعلومات الملائمة، و من أجل مواجهة هذا التحدي أصبح من الضروري على المحاسب أن يلم بمجالات المعرفة الأخرى بجانب الموضوعات التقليدية في المحاسبة، و من مجالات المعرفة التي يجب أن يكون المحاسب ملما بها ما يلي:¹

- **التحليل السلوكي:** يجب أن يأخذ المحاسب بعين الاعتبار العوامل السلوكية (النفسية) التي يواجهها الأفراد أثناء أداء عملهم، سواء كان في محاسبة التكاليف أو إعداد الموازنات أو في دراسة النظم فليست العبرة بتصميم نظم سليمة و صحيحة، بل بمدى قبولها بواسطة الأفراد و منسوب المنشأة عند تطبيقها، و لا يلزم هنا أن يكون المحاسب محللا نفسيا بل يكفي أن يكون ملما و على فهم بسبل تشجيع الأفراد نحو تحقيق أهداف المؤسسة و يجب الإعتراف عند عمل تعديلات في نظم المعلومات بأن الأفراد سيرفضون تلك التعديلات بالرغم من أنها ستؤدي إلى تحقيق أهداف الشركة ككل، فقد يؤدي التحليل في النظام المستخدم حاليا إلى حمل بعض الأفراد على التعديل من طريقة أدائهم لمهام وظائفهم مما قد يسبب وجود حالة من عدم الرضا، و من أجل التغلب على تلك المصاعب يجب على المحاسبين تشجيع الموظفين على المشاركة في خطوات دراسة النظام بحيث يقتصر على تزويدهم بمعلومات عن التعديلات المقترحة بل تمتد إلى مطالبتهم بتقديم مقترحاتهم فيما يتعلق باختصاصاتهم و مسؤوليات عملهم، و بذلك يكون من السهل تنفيذ تلك التعديلات التي يساهم في إحداثها هؤلاء المسؤولين عن تنفيذها.

- **الأساليب الكمية:** تتضمن الأساليب الكمية عددا من الطرق التحليلية التي تستخدمها الإدارة في اتخاذ القرارات، ومنها التحليل الإحصائي والبرمجة الخطية والمحاكاة و ما إلى ذلك.²

و يقوم المحاسب باستخدام الأساليب الكمية للمساهمة في رفع كفاءة المعلومات التي يزود بها الإدارة، فقد يساهم المحاسب في قرار عمل توسعات في المصانع القائمة أو بناء مصانع جديدة بهدف مواجهة الزيادة المفترضة على منتجات الشركة من خلال تقدير النفقات والمنافع المتوقعة و على أساسها يقدم مقترحاته، و قد يستخدم المحاسب نظرية الاحتمالات الإحصائية لعمل التقديرات اللازمة في ذلك.

- **الكمبيوتر:** أدى استخدام نظم معالجة البيانات الكترونيا إلى تغيير ملموس في وظيفة المحاسب حيث أدت إلى انخفاض مقدار الوقت والعمل الروتيني الذي كان يقضيه يوميا في عمليات التسجيل اليدوي

¹ - كمال الدين سعيد، مرجع سابق، ص: 52.

² - نفس المرجع، ص: 53.

للمعاملات الاقتصادية، و يتم الآن انجاز معظم هذه العمليات بواسطة الكمبيوتر مما أدى إلى توفير الوقت الذي يمكن استثماره استثمارا جيدا بواسطة المحاسب بالاشتراك في تحليل المعلومات واتخاذ القرارات الإدارية وقد ساهم الانتشار في استخدام الكمبيوتر في حفظ السجلات المحاسبية إلى تطور وظيفة المحاسب الإداري، وخاصة فيما يتعلق بمسؤولياته في دراسة النظم و وضع الموازنات و عمل التوصيات المتعددة التي تؤثر على القرارات الإدارية المتنوعة لأوجه النشاط الاقتصادي المختلفة بالمؤسسة.

المبحث الثاني: الإطار العام لجودة المعلومات المحاسبية

المطلب الأول: تعريف جودة المعلومات المحاسبية :

- تعني 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 والرقابية و المهنية والفنية، بما يساعد على تحقق الهدف من استخدامها¹.

- تعتبر المعلومات المحاسبية التابعة إلى النظام المحاسبي، وكما هو معروف يجب أن تتمتع بجودة عالية وفقا للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كي يستطيع أصحاب المصالح اعتمادها لأجل اتخاذ القرارات المختلفة وفقا لحاجة كل منهم.

كما أن المعلومات المحاسبية تعد عنصرا هاما من عناصر الإنتاج التي لها دور هام في تحديد فعالية المنشآت، لذلك سعت المنشآت إلى تصميم وبناء أنظمة متطورة من اجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات الضرورية لإدارة المنشآت، ولذلك لضمان وصول المعلومات الجيدة و الدقيقة إلى كافة المستويات الإدارية بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب من اجل استخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة².

المطلب الثاني: خصائص جودة المعلومات المحاسبية

حتى تحقق المعلومات المحاسبية الغاية المرجوة منها يجب أن تتمتع بالخصائص الأساسية التالية³:

- **الملائمة:** ويقصد وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المحاسبية و الهدف من إنتاجها، أي قدرة المعلومات المحاسبية على مساعدة المستخدمين الخارجين الرئيسيين، اللذين يمتلكون جزء من حقوق الملكية في الشركة من اتخاذ القرارات المتعلقة بالاحتفاظ بالعلاقة الحالية بالشركة أو تغييرها (الاستثمار أكثر، الانسحاب،....).

- **الموثوقية:** ويقصد بها أمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، ويتحقق هذا إذا تميزت المعلومات المحاسبية بالخصائص التالية:

1 - الصدق في التمثيل، أي التوافق بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية و بين الواقع.

¹ - محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات و البحوث التجارية، كلية التجارة، العدد الأول، مصر، 2005، ص: 26.

² - أحمد عبد الرحمن المخادمة، اثر نظم المعلومات المحاسبية المحسوبة في اتخاذ القرارات الاستثمارية، دراسة تطبيقية على الشركات الاردنية، مجلة المنارة، المجلد 13، العدد 2، الأردن، 2007، ص: 254.

³ - حنان رضوان حلوة، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص: 199.

2 - قابلية المراجعة والتحقيق, أي إمكانية توصل شخصين مستقلين لنفس النتائج باستخدام نفس أساليب القياس المحاسبي والإفصاح.

وعليه فإن خاصية الموثوقية, أو الثقة بالمعلومات المحاسبية و إمكانية الاعتماد عليها, تعني أن أساليب القياس والإفصاح المطبقة لاستخراج النتائج وعرضها هيا أساليب موضوعية وأنه يمكن لأشخاص آخرين, مستقلين عن اللذين استخدموها في المرة الأولى, إعادة استخدامها للتحقق من تلك النتائج.

كما تعني هذه الخاصية بأن المعلومات المقدمة تعطي تصورا دقيقا للواقع دون أن يشوبها تحريف قصد التظليل, كما أن لهذه الخاصية جانب آخر يتمثل في حيادية المعلومات وخلوها من التحيز.

- **حيادية المعلومات:** ويقصد بهذا عدم التحيز, أي تجنب التحيز في عملية القياس (محاولة ترجيح كفة حدث ما على حساب آخر, بدلا من أن يكون الحدوث متساوي الاحتمال لكلا الحدثين), وكذا التحيز القائم بعملية القياس, والذي قد يكون مقصودا أو غير مقصود, على اعتبار أن المعلومات التي يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها يجب أن تكون نزيه وخالية من التحيز اتجاه أية نتائج محددة مسبقا.

- **قابلية المعلومات للمقارنة:** تسمح هذه الخاصية بالتعرف على أوجه التشابه و الاختلاف بين أداء الشركة والشركات المماثلة لها في السوق, وذلك خلال فترة زمنية معينة, كما تسمح بمقارنة أداء الشركة ذاتها بين فترة وأخرى, وتكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة لمن يستخدمها في عملية المقارنة إذا ما اعتمدت أساليب مماثلة للقياس والإفصاح .

- **التوقيت الملائم:** ويقصد بهذا تقديم المعلومات المحاسبية لمن يحتاجها وفي وقتها, على اعتبار أن المعلومات المحاسبية تفقد قيمتها وأهميتها إذا لم تتوفر عند الحاجة لاستخدامها, بحيث تفقد فعاليتها في اتخاذ القرارات التي تبنى على أساسها, علما بأن الفترة الزمنية الفاصلة بين إعداد القوائم المالية والإعلان عنها تعتبر ذات أهمية قصوى لمنفعة المعلومات المحاسبية .

- **قابلية المعلومات للفهم:** لا يستطيع مستخدم المعلومات المحاسبية الاستفادة منها إذا لم تكون واضحة ومفهومة بشكل جيد, ويتوقف وضوح المعلومات المحاسبية على طبيعة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية وطريقة عرضها هذا من جهة, وعلى قدرات وكفاءات من يستخدمها من جهة ثانية, لذا يتعين على القائمين على وضع المعايير المحاسبية والذين يقومون بوضع القوائم المالية مراعاة ذلك حتى يتحقق التواصل الذي يضمن الإبلاغ المحاسبي, أي إبلاغ البيانات التي تحتويها القوائم المالية, على اعتبار أن من يستخدم القوائم المالية وحتى التقارير التوضيحية المرفقة, ليسوا كلهم محاسبون أو لديهم كفاءات علمية في مجال المحاسبة المالية الخاصة .

- الأهمية النسبية والإفصاح الأمثل : ويعني هذا أن القوائم المالية التي تعتمد لاتخاذ القرارات يجب أن تفصح عن كافة المعلومات ذات الأهمية النسبية، وعلى العموم تعتبر أي معلومة أو أي بند ذا أهمية إذا أدى حذفه و عدم الإفصاح عنه أو تقديمه بشكل غير صحيح إلى الإخلال بخصيقي الملائمة وأمانة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، مما يؤثر سلبا على القرارات المتخذة بناء عليها.

ويتطلب تحقق هذه الخاصية توجيه الاهتمام نحو مستخدمي القوائم المالية، وذلك بمحاولة التعرف على ما يحتاجونه من معلومات، ويتم تحديده ضمن بيان أهداف المحاسبة المالية للمستفيدين الرئيسيين من القوائم المالية واحتياجاتهم المشتركة من المعلومات¹.

أما بخصوص الإفصاح الأمثل، فهذه الخاصية تساهم في الرفع من منفعة المعلومات المحاسبية المالية لمستخدميه، على أساس انه يتم التركيز على المعلومات التي يجب أبرازها بشكل خاص نظرا لأهميتها القصوى في القرار المتخذ، إذ ومن خلال الإفصاح الأمثل تقدم التفاصيل اللازمة لتزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الضرورية عن مختلف الأصول و الخصوم، حقوق أصحاب رأس المال، الإيرادات والمصروفات، الأرباح والخسائر، التدفقات النقدية... الخ، وحتى تكتمل الصورة تضاف ملاحق توضح من خلالها وجهة نظر الإدارة وشرح حدود استخدامات القوائم المالية.

إن نجاعة هذه الخاصية يخضع لاختبار درجة أهمية المعلومات و اختبار التكلفة الناجمة من الحصول عليها والعائد المترتب على استخدامها، فالاختبار هو بغرض انتقاء المعلومات الملائمة و الموثوق بها والتي تكون ذات فائدة لمن يستخدمها، أما الاختبار الثاني فالهدف منه هو التركيز في عملية الإفصاح على المعلومات التي تزيد منفعتها عن تكلفتها، أي ما يحصل عليه من عائد جراء استخدام المعلومات المنتجة و الموزعة يفوق التكلفة الناجمة عن عمليتي الإنتاج و التوزيع، أي الإفصاح عموما.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية .

تنقسم العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية إلى ثلاث أنواع هي²:

- العوامل البيئية (بيئة المحاسبية):

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

¹ - ناصر محمد علي الجهني، خصائص المعلومات المحاسبية وأثارها في اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الحاج

لخضر، باتنة، 2008-2009، ص: 65-72 .

² - المرجع السابق، ص: 85.

1. العوامل الاقتصادية: تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي,

ففي الاقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة, إذ يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين بينما في الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض أحكام المراقبة المركزية.

2. العوامل الاجتماعية: تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في بعض القيم الاجتماعية (مثل اتجاه

المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية و الوقت....الخ), فالسرية تؤثر على نشر المعلومات المحاسبية.

3. العوامل القانونية: إن هذه العوامل وأهمها مجموعة الأنظمة والقواعد القانونية تؤثر بشكل مباشر أو غير

مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها، خصوصاً مع ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى خضوعها للتشريعات القانونية والضريبية منذ بدا تكوينها حتى تصفيتها، وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات و كيفية عرضها في التقارير المالية.

4. العوامل الثقافية: وتتمثل في المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية، فالمستوى التعليمي يثر في

الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل خاص.

– العوامل المتعلقة بالمعلومات:

تتأثر جودة التقارير المالية بمدى توافر عدد من الخصائص و الصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار, كما إن لاستخدام الحاسوب في الوقت الحاضر أثر على جودة المعلومات المحاسبية, وكذلك الانتشار الواسع والسريع للانترنت من ما أدى إلى انخفاض كلفة الإنتاج والحصول على المعلومات، وزيادة كمية المعلومات الملبيه لاحتياجات المؤسسة و المستخدمين وزيادة عدد المستخدمين للمعلومات في العالم وفي الوقت المناسب.

– تقرير مدقق الحسابات (المراجع الخارجي):

يعتبر تقرير مدقق الحسابات الركيزة الأساسية في جودة المعلومات المحاسبية للتقرير المالية من خلال مراجعة التقارير المنشورة, وإضافة الثقة في المعلومات الوارد بها, والتحقق من أن إعداد وعرض التقارير المالية قد تم وفقاً للمعايير المحاسبية المعتمدة وكذلك متطلبات القوانين المعمول بها.

المطلب الرابع: كيفية تقييم جودة المعلومات المحاسبية .

تحدد قيمة المعلومات المحاسبية بمدى إمكانية استعمالها في الوقت الحالي أو توقع استعمالها في المستقبل وكفاءة وفعالية القرارات المتخذة بناء على تلك المعلومات، وبتالي القيمة المضافة التي تحدثها على مستوى كل مراكز القرار وانعكاسها على مختلف نشاطات ووظائف المؤسسة، وعليه يتم التركيز على القيمة التفاضلية للمعلومات ويدخل في تحليل ذلك عامل التكلفة والمنفعة (التكلفة/العائد)، إلا أن تقدير تكلفة المعلومات يمكن أن يتم بدقة، لكن تحديد قيمة المنفعة لا يتم بنفس السهولة نظرا لتعدد الاستعمالات و الإمكانات إعادة الاستعمال مع تأثير استعمال تلك المعلومات على عدة مستويات¹.

إن المعلومات المحاسبية تستمد قيمتها من جودتها، وهناك عوامل تحدد درجة جودة المعلومات المحاسبية للمستخدم أو لمتخذ القرار وهي²:

- **المنفعة:** هي استخدام المعلومة من اجل منفعة معينة، وتكمن المنفعة في كمية المعلومات وسهولة الحصول عليها.

كما يمكن التمييز بين عدة أشكال للمنفعة:

- 1 - منفعة شكلية: تتجانس للشكل مع احتياجات المستخدم .
- 2 - منفعة زمنية : الحصول عليها وقت الحاجة لاستخدامها .
- 3 - منفعة مكانية : سهولة الحصول عليها.
- 4 - منفعة التقييم (تصحيحية): أهميتها في تقييم القرارات المتخذة.

- **الدقة:** إن المعلومات الدقيقة تكون مهمة في التقييم الدقيق للإحداث سواء في المستقبل أو الحاضر أو الماضي .

- **التنبؤ:** كلما كانت المعلومة مساعدة على التنبؤ كلما كانت أكثر جودة، لان من بين أهم أهداف المعلومة استخدام معلومات حقيقية عن الماضي في التنبؤ بمعلومات متوقعة عن المستقبل.

- **الفعالية:** هي العلاقة بين الأهداف ونتائج، أي مدى تحقيق المعلومة لأهداف مسطرة لأجلها وذلك بمقارنتها مع نتائج استخدامها.

- **الكفاءة:** هي العلاقة بين الاستخدام والنتائج، أي أن تكون المعلومة بأقل التكاليف وبأكثر منفعة من ورائها.

¹ - ناصر محمد علي المجعني، مرجع سبق ذكره، ص: 93.

² - نمر محمد الخطيب، صديقي فؤاد، مدى انعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية و المالية تجربة الجزائر(النظام المحاسبي المالي SCF)، الملتقى العلمي الدولي الأول حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر 29.30 نوفمبر 2011.

إن قيمة المعلومات تمثل قيمة التغير في القرار واستعمالها في اختيار البدائل, ويتم حسابها بالفرق بين نتائج القرار الأول ونتائج القرار الثاني مطروحا منها تكلفة الحصول على هذه المعلومات الإضافية التي أدت إلى تغيير القرار وبالتالي فإنه إذا لم تؤدي المعلومات المحاسبية الجديدة إلى تغيير القرار المتخذ سابقا فإن قيمة هذه المعلومات تساوي الصفر¹.

¹ - بوعشة مبارك، بوشوشة هبة، دور جودة المعلومات المحاسبية في إدارة الأزمة المالية العالمية، المؤتمر العلمي الدولي السابع، تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال " التحديات، الفرص، الأفاق"، جامعة الزرقاء الأردن، 5 نوفمبر 2009.

المبحث الثالث : تحسين جودة التقارير المالية من خلال المعلومة المحاسبية

المطلب الأول :مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء المحاسبية.

الفرع الأول: التصرفات الغير قانونية في المحاسبة.

أولاً: مفهوم الغش وأنواعه:

مفهوم الغش : طبق وحسب المعيار الدولي للمراجعة رقم (204) أن: الغش هو فعل متعمد من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الخارجية، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة ليست من حقه أو غير قانونية¹.

كما يشير مصطلح الغش إلى فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أعضاء المؤسسة، وينطوي على ما يلي²:

- التلاعب بالسجلات أو المستندات أو تزويرها أو تغييرها.

- حذف أو إلغاء آثار العمليات من السجلات و المستندات.

- تسجيل عمليات وهمية وسوء تطبيق المحاسبة.

- سوء توزيع الأصول.

أنواع الغش: يمكن تقسيم الغش إلى نوعين³:

أ - غش واحتيال العاملين: تتضمن بصفة عامة سرقة موارد المؤسسة التي يصابها أخطاء معتمدة بالسجلات المحاسبية مثل الإخفاء الاختلاس، وغالبا ما تعتمد المؤسسة على نظام الضبط لتخفيض حدوث مثل هذه الأخطاء.

ب- غش واحتيال الإدارة: هي الأخطاء المعتمدة بالسجلات المحاسبية بواسطة الإدارة وذلك بغرض تحريف وتغيير المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وخطورته أنه يحث حتى في ظل وجود نظام ضبط داخلي جيد، حيث يمكن أن تتطلب الإدارة على إجراءات الرقابة ومن الصعب اكتشاف هذا النوع على الرغم من تأثيره الكبير على صدق وعدالة القوائم المالية.

ثانيا: الفرق بين الغش و الخطأ:

¹ -الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات الأخرى والخدمات ذات العلاقة،الجزء الأول،2010،ص:159.

² - مروة بوعزة، مسؤوليات المراجع الخارجي اتجاه الغش في القوائم المالية،مذكرة ماستر في علوم التسيير تخصص تدقيق ومراقبة التسيير،جامعة قاصدي مرباح،ورقة،2013/2014،ص: 07.

³ - زاهر توفيق، عاطف سواد، مرجع سبق ذكره،ص ص: 179-180.

فرق معيار المراجعة الأمريكي رقم (53) بين الأخطاء و التلاعب " الغش "، بحيث¹ :

- يشير الخطأ إلى تحريف أو استبعاد غير معتمد مبالغ أو إفصاحات معينة في القوائم المالية، وهي غالبا ما ترتكب نتيجة جهل موظفي إدارة الحسابات بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو نتيجة الإهمال أثناء القيام بالإجراءات المحاسبية فمثلا :

❖ أخطاء العمليات المحاسبية في النقل أو الترسيد الخاطئ.

❖ عدم الدقة في إعداد التقديرات المحاسبية.

- أما الغش فهو عبارة عن تحريف معتمد وهو غالبا ما يرتكب برغبة مرتكبيها في إخفاء إفصاحات في

القوائم المالية أو اختلاسات أو تقديم تقارير مالية غير حقيقية فمثلا :

❖ إخفاء معاملات أو مبادلات عمدا.

❖ تبديد موارد المؤسسة عمدا.

و بالتالي فإن الغش يؤدي إلى سلسلة من التحريفات المتعمدة يصعب اكتشافها بصورة تلقائية، واكتشاف الغش يرتبط بقوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الثاني :مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء المحاسبية.

أولا : مسؤوليات المراجع الخارجي القانوني:

يخضع المراجع الخارجي إلى ثلاث أنماط من المسؤوليات وهي كالآتي²:

1- مسؤولية مدنية : إن المراجع مسؤول تجاه الشركة وتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بمؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير، غير أنه لا بد من إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة، من تلك الأخطاء وذلك التقصير .

2- مسؤولية تأديبية: إذا أحل المراجع باعتباره كعضو بواجباته حسب ما نصت عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها، فقد يتلقى المعني بالأمر إنذار ويلازم على فعلته، من التوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة.

¹ - مروة بو عزة، مرجع سبق ذكره، ص: 09.

² - محمد بوتن، مرجع سبق ذكره، ص: 57-58.

3- مسؤولية جنائية : قد يجد المراجع نفسه مسؤولاً جنائياً، عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات في الحالات التالية، وهنا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية :

- تقييم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة .

- عدم احترام سر المهنة.

ثانياً: مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش و التقرير عنه¹.

أوضحت الهيئات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة من خلال معايير المراجعة التي أصدرتها مسؤولية المراجع في اكتشاف الغش والتقرير عنه، وحسب معيار المراجعة الدولي رقم (240) فإنه: " غير مسؤول عن منع الغش و لكن عليه بذل العناية المهنية الملائمة والتي تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد الإجراءات اللازمة في عمل برنامج التدقيق الشامل ويتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المراجع وجود تحريف مادي في القوائم المالية من خلال ممارسته الحذر المهني وواجباته المهنية المتعارف عليها" .

- يجب على المراجع عند عملية المراجعة الأخذ بالحسبان مخاطر وجود تحريف مادي في القوائم المالية الناتجة عن عمليات الغش ومنها :

❖ تساؤلات حول استقامة الإدارة ونزاهتها .

❖ حالات الاحتيال والغش المتورطة فيها الإدارة .

❖ التحريفات التي تشير إلى وجود نقاط ضعف مادية في نظام الرقابة متضمن تصميم وتشغيل عملية إعداد التقارير المالية للمؤسسة .

- وفي حالة التيقن من وجود عمليات غش يجب على المراجع:

❖ إبلاغ مستوى الإدارة الملائمة أو لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة .

❖ تقييم تأثير الغش على القوائم المالية ومدى تأثير رأيه حول صدق القوائم المالية وعدالتها.

¹ - مروة بوعزة، مرجع سبق ذكره، ص 10-12.

المطلب الثاني : المراجعة ومصادقية المعلومات المحاسبية .

يتضح من مظاهر الحياة الاقتصادية اليومية أن المعلومات المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالنشاطات الاقتصادية، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كافي حول مصداقية هذه المعلومات أمراً ضرورياً، ولذلك فإن عملية مراجعة الحسابات الخارجية (المستقلة) للمعلومات المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، حيث يقوم عادة مراجع الحسابات بتقديم ما توصل إليه من معلومات ونتائج عن طريق تقرير رسمي ويعتمد في محتواه على مجموعة الأعمال المنفذة بطريقة صارمة من قبل مجموعة من العاملين الحاصلين على تقدير مهني معين في هذا المجال، وهذا على اعتبار أن مراجع الحسابات هو طرف خارجي مستقل عن المؤسسة المعنية، يقوم بإعطاء رأيه الفني المحايد حول المركز المالي للمؤسسة

لذلك وفي ضل هذا الاستخدام المتزايد للمعلومات المحاسبية والمتنوع من أجل ضمان قدر معين من الفعالية، فإنه يجب أن تكون هناك صورة واضحة لدور كل من الجهات المسؤولة عن إعداد ومراجعة واستخدام هذه المعلومات، ففي ضل عدم وجود مراجع خارجي مستقل فإن الإدارة تكون مسؤولة مسؤولية كاملة عن ما تقدمه من محتويات المعلومات المحاسبية، ويتطلب هذا من الإدارة اتخاذ قرارات وإجراءات رقابية دقيقة¹.

كما أن مراجعة المعلومات المحاسبية من طرف المراجع الخارجي المستقل لا يعني سقوط مسؤوليتها عن الإدارة، حيث يعتبر رأي مراجع الحسابات حول المعلومات المحاسبية محل المراجعة مقياساً لمدى الصحة والمصداقية والثقة في اعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن طرف مختلف الجهات، حيث تتيح لهم مراجعة الحسابات فرصة استخدام المعلومات المحاسبية بثقة أكثر، بحيث توفر عملية المراجعة تأكيدات منطقية تفيد أن العمليات المالية للمؤسسة تعطي صور صحيحة وعادلة (صادقة) حول ميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها، وبالتالي فإن رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل والذي يترجمه تقريره ويمثل مقياس لمصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة على أن يكون كل ذلك معداً وفقاً للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً والتي تدعم عملية مراجعة الحسابات وتزيد من ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بأنها لا تتضمن أخطاء مادية أو تحريف من افتراض استقلال المراجع وإطلاعه على المعلومات الكافية عن أعمال المؤسسة، إضافة إلى تمتع المراجع

¹ - فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة الماجستير في إدارة أعمال تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2003/2004، ص ص: 20-22.

بجبرة عالية في تنفيذ متطلبات إعداد التقارير والبيانات المالية، هذا ومن جهة أخرى فإن المراجع الخارجي يسعى إلى التأكيد المنطقي على أن البيانات والمعلومات المحاسبية معدة بطريقة عادلة وصادقة من خلال :¹

- التأكد من أن المعاملات والمبالغ المالية الواجب تسجيلها في البيانات المالية قد تم إدراجها في التقارير الملحقة بالبيانات المالية .

- التحقق من أن الموجودات والمطلوبات المدرجة في البيانات المالية كانت موجودة في تاريخ الميزانية، وأن المعاملات المدرجة قد وقعت خلال الفترة التي تغطيها هذه البيانات .

- التأكد من أن أصول المؤسسة مملوكة لها، وكذلك يحمل المطلوبات المدينة بها المؤسسة حتى تاريخ الميزانية قد تم ذكرها في التقارير المالية .

- التأكد من أن القيم والمبالغ المدرجة في البيانات المالية (الموجودات، المستحقات العائدات، المصاريف) قد تم تقديرها وتقييمها بصورة مناسبة ومنسجمة مع المبادئ المحاسبية .

- التحقق من أن قيم ومبالغ البيانات المالية قد تم تصنيفها ووضعها والإفصاح عنها بصورة مناسبة ومنسجمة مع الأصول المحاسبية .

حيث أن المصدقية والعدالة في التمثيل بالنسبة للمعلومات المحاسبية تتحقق من خلال قيام المراجع بمحمل هذه العناصر في ضل احترامه للمبادئ والمعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً .

المطلب الثالث : مراجعة القوائم المالية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية.

إن القوائم المالية المدققة ضرورية وذلك بسبب انفصال الملكية عن الإدارة في المؤسسات، وعوامل أخرى مثل تعارض المصالح المحتملة بين معدي هذه القوائم ومستخدميها وعدم قدرة هؤلاء على التأكد من صحة المعلومات بأنفسهم، وسنتطرق إلى الفائدة المرجوة من القوائم المالية من قبل مستخدمي هذه القوائم، في المؤسسة محل الدراسة والمجتمع ككل.²

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

² - عمر ديلمي، اثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية، مذكرة نيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة، باتنة، 2008، ص: 106 .

أولاً: مستخدمي القوائم المالية

تتمثل قيمة المراجعة الخارجية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية في الجودة التي تضيفها هذه الأخيرة على المعلومة المحاسبية التي تقدمها إدارة المؤسسة، وتنشأ هذه الجودة من خلال الأشكال الرقابية التي يمكن أن تقدمها المراجعة الخارجية وهي :

1- الرقابة الوقائية: يعلم الأفراد المسؤولون عن تسجيل ومعالجة البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية في المؤسسة بأن العمليات التي يقومون بها سوف تكون محل فحص من قبل شخص مهني مختص ومحايد وهو المراجع الخارجي، مما يجعل هؤلاء الأفراد يحرصون على العمل بحذر شديد أثناء قيامهم بالمعالجة المحاسبية للعمليات المالية التي تحدث في المؤسسة، بخلاف غياب المراجعة ومن المؤكد أن الحذر قد يمنع حدوث بعض الأخطاء، وهو ما يمثل الدور الوقائي الذي تقوم به المراجعة.

2- الرقابة العلاجية¹: ويقصد بهذه الرقابة أنه حتى ولو قام الأفراد المسؤولون عن معالجة البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية داخل المؤسسة موضوع المراجعة بأداء مهامهم بحذر، فقد يسجل حدوث بعض الأخطاء وقد يكشف المراجع الخارجي هذه الأخطاء أثناء قيامه بمراجعة حسابات هذه المؤسسة، وفي هذه الحالة يتوجب عليه لفت انتباه الإدارة لهذه الأخطاء، والتي يمكن تصحيحها قبل نشر القوائم المالية للمؤسسة .

3- الرقابة الإنشائية : إذا اكتشف المراجع وجود أخطاء مهمة في القوائم المالية عليه أن يدلي بها لإدارة المؤسسة، لكن في حالة رفض هذه الأخيرة تصحيح الأخطاء على المراجع أن يشير إلى هذا في التقرير الذي يقوم بإعداده (بمعنى أن يذكر في التقرير أن القوائم المالية لا تعبر بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة مشيراً في ذلك للأسباب التي أدت به للوصول إلى هذه النتائج). وبهذا يكون مستخدمي القوائم المالية على دراية من خلال التقرير الذي يحمل رأي المراجع بأن المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة غير موثوق فيها .

ثانياً: المؤسسة موضوع المراجعة

خلال فترة المراجعة للقوائم المالية للمؤسسة من قبل المراجع الخارجي، تجمعها علاقات حسنة بالمؤسسة ومختلف عمالها وكذا نظامها المحاسبي وكل الجوانب المالية لنشاطها، زيادة عن هذا فإن المراجع هو شخص كفء وذو خبرة يأتي للمؤسسة كطرف خارجي مستقل وموضوعي منفصل عن أنشطتها وإدارتها لإبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية، إن هذه العوامل تضع المراجع في وضعية مثلى تمكنه من ملاحظة ومعرفة أين يمكن إدخال تحسيناتهم على المؤسسة حيث يمكنه أن يقدم النصائح لهذه الأخيرة في أمور كثيرة، من بينها تحديد مواطن القوة

¹ - عمر ديليمي، مرجع سبق ذكره، ص: 107.

التي من شأنها تدعيم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، تطوير وتحسين نظام المعلومات المحاسبي لينتج معلومات محاسبية أكثر جودة و ذات مصداقية .

كما يمكن للمراجع تقديم نصيحة (خاصة للمساهمين والمديرين) في بعض الأمور المتعلقة بالمؤسسة .
ومما سبق ذكره يمكن اعتبار أن عملية المراجعة الخارجية تساهم بقدر كبير وفعال في الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم المناسبة كل حسب احتياجاتهم، كما تستفيد إدارة المؤسسة نفسها من هذه المعلومات في مختلف قراراتها الإدارية و عملياتها التشغيلية .

المطلب الرابع : مساهمة تقارير المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

إن وظيفة المراجعة المحاسبية تتمثل في إضفاء الجودة على القوائم المالية من خلال تقرير مراجع الحسابات الخارجي، وبالرغم من أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعداد وعرض هذه القوائم إلا أن مسؤولية المراجع الخارجي تتمثل في إضفاء الجودة العالية، فعن طريق عملية المراجعة يعزز المراجع من نفعية وقيمة القوائم المالية، كما أنه يزيد من جودة المعلومات الأخرى غير المراجعة والمنشورة عن طريق الإدارة، لذلك فإن عملية مراجعة الحسابات الخارجية للمعلومات المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، حيث يقوم بإعداد وإعطاء رأيه الفني المحايد حول المركز للمؤسسة¹.

وبالرغم من تعدد أنواع تقارير المراجعة الخارجية إلا أن تقرير المراجعة النظيف يعد من أفضل تقارير إبداء الرأي من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة، لأنه يشير ضمناً بأن مراجع الحسابات قد توصل إلى الحكم بأن القوائم المالية للمؤسسة معدة بطريقة عادية وذات جودة. حيث تبرز مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال:

- * مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين قدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ بالنتائج المستقبلية .
- * تعمل المراجعة الخارجية على توفير المعلومات في حينها لكي تكون مفيدة وملائمة لمن يستخدمها، وبالتالي فهي تساعد على تحسين التوقيت المناسب لتوفير المعلومات المحاسبية .
- * تساهم المراجعة الخارجية في توفير معلومات محاسبية لها قيمة في مجال التغذية العكسية بما يفيد في تقييم وتصحيح التوقعات السابقة والمستقبلية .

¹ - بلقاسم عامر هاجر ، المراجعة الخارجية ودورها في تحسين جودة المعلومات، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قسم المحاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، ص : 74.

- * المراجعة الخارجية تبحث عن ضرورة وجود تطابق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية والموارد والأحداث التي تنتجها هذه الأرقام والأوصاف في التقارير المالية من الناحية، وبالتالي فهي تساعد على تحسين دور المعلومات المحاسبية على التعبير بصدق عن أحداث وقعت بصورة سليمة وخالية من التحيز.
- * يوفر المراجع الخارجي في تقريره معلومات محاسبية خالية من التحيز مما يزيد في ثقة مستخدمي القوائم المالية و التقارير المالية، وعليه فإن المراجعة الخارجية تساهم في تحسين حيادية المعلومات المحاسبية .
- * تعمل المراجعة الخارجية على تحسين طرق القياس المتبعة وجعلها قابلة للتحقيق .

خلاصة الفصل

تعتبر المراجعة الخارجية أنها نظام لإنتاج المعلومات المحاسبية وذلك ضمن القوائم المالية، والتي تحضى باهتمام العديد من المستخدمين الداخليين والخارجيين بالنسبة للمؤسسة، ولا تحتسب هذه المعلومات ذات أهمية بالغة في حياة المال والأعمال، ووجب أن تكون ذات جودة معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، ولا تكتسب هذه المعلومات تلك الخاصية إلا إذا تم مراجعتها من قبل شخص مؤهل وحيادي ومستقل عن المؤسسة التي تقوم بإنتاجها.

الفضل الشايع
حماد بن سري

دراسة حالة شركة TPL لصناعة

اللوايب والبراغي والمسامير

تمهيد :

سنحاول من خلال هذا الفصل إظهار الإجراءات العملية لإثبات صحة القوائم المالية، وهذا من أجل عكس ما تم التطرق اليه نظريا على الجانب العملي له .

ولقد إختارنا شركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير في دراسة حالتنا، وهذه الشركة لها مراجعة خارجية ولو أنها حديثة النشأة، لقد قسمنا فصلنا هذا إلى :

- المبحث الاول : تقدم عام لشركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير.
- المبحث الثاني : الإجراءات العملية لمراجعة حسابات شركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير .
- المبحث الثالث : تأثير المراجعة على جودة المعلومة المحاسبية .

المبحث الأول: تقديم عام لشركة TPL لصناعة اللوالب و البراغي و المسامير

تعتبر شركة TPL لصناعة اللوالب و البراغي و المسامير من أهم المؤسسات البارزة في المنطقة و أكبرها من حيث النشاط و الجودة على المستوى المحلي و الوطني، و لهذا الدور الهام لهذه الشركة تم اختيارنا لها للدراسة. و سنتطرق في هذا المبحث إلى النقاط التالية:

- التعريف بشركة TPL لصناعة اللوالب و البراغي و المسامير.

- الهيكل التنظيمي لشركة TPL لصناعة اللوالب و البراغي و المسامير.

المطلب الأول: التعريف بشركة TPL لصناعة اللوالب و البراغي و المسامير

1 نشأة الشركة TPL:

تعتبر هذه الشركة من المؤسسات الحديثة التي نشأة في منطقة الوادي سنة 2008 و هي من المؤسسات الصناعية متخصصة في صناعة اللوالب و البراغي و المسامير و هو النشاط الرئيسي بالإضافة إلى صناعة الأسلاك الكهربائية و عدة فرق و ورشات لتكوين منتجات نصف مصنعة لمواد البناء، و تبلغ مساحة الوحدة 22355 متر مربع، و تم التوسع في سنة 2011 إلى ضم مساحة 2755 متر مربع و تغطي الطلب في كل من ولاية الوادي و ولاية الجزائر و ولاية سطيف بفتح وحدتي تسويق في الولايتين الأخيرتين.

2 الطبيعة القانونية للشركة الوطنية TPL:

شركة TPL هي شركة ذات مسؤولية محدودة برأس مال قدره 456 مليون دج

3 الأهداف الاجتماعية لشركة TPL:

جاء إنشاء شركة TPL من أجل تحقيق الأهداف الاجتماعية التالية:

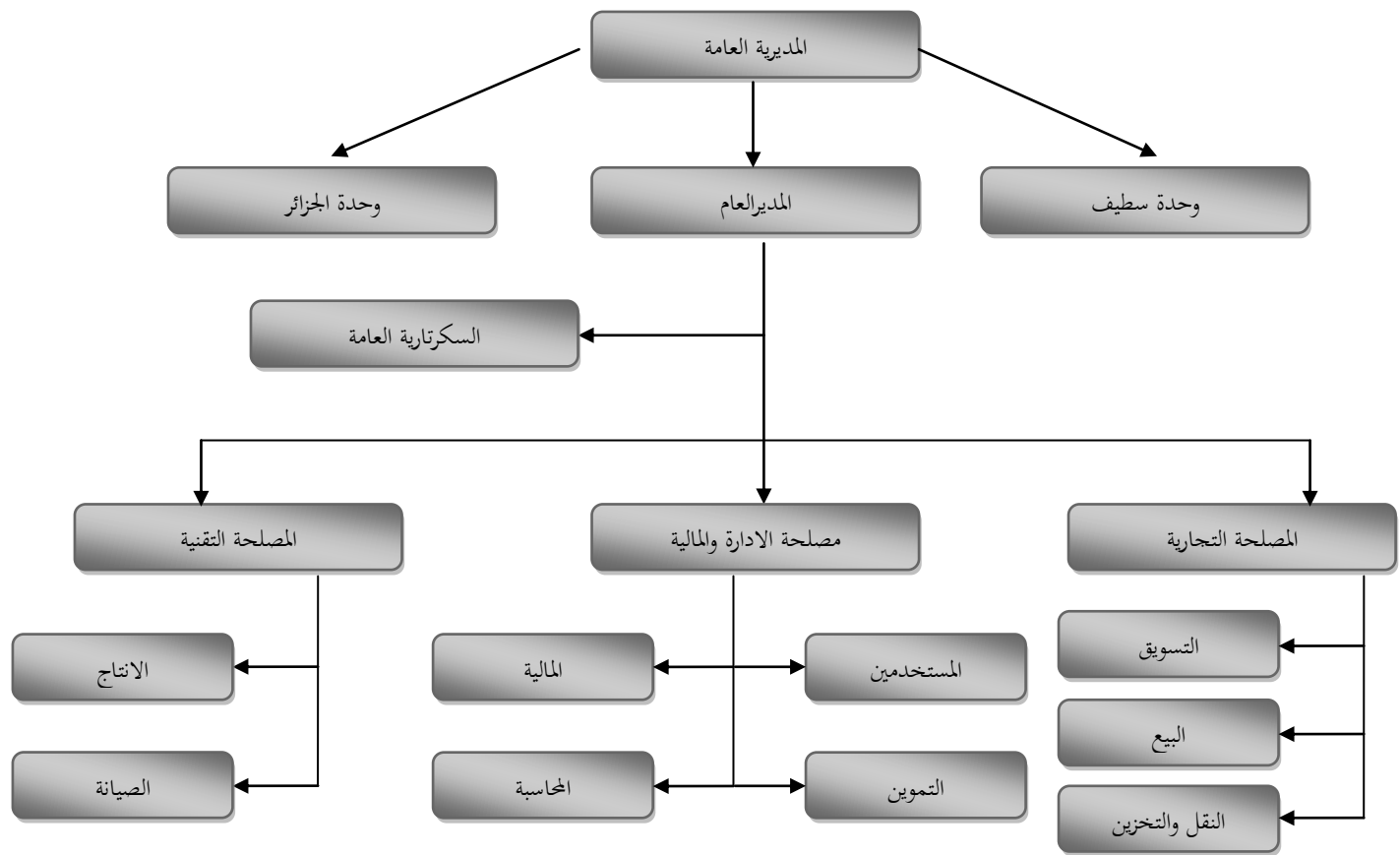
- توفير السلع اللازمة لمتطلبات السوق المحلية و الوطنية .
- توفير مناصب شغل حيث تشغل حاليا ما يقارب 300 عامل قابلة للزيادة .
- تسهيل جلب السلع إلى المناطق الصحراوية بأقل تكاليف نقل .

- تركيب تجهيزات النصف مصنعة و التخفيض في أسعارها .

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة TPL:

يتضمن الشكل الموالي الهيكل التنظيمي لشركة TPL بمختلف المصالح المكونة لها:

الشكل 06: الهيكل التنظيمي لشركة TPL



فيما يلي شرح لجميع المصالح والمستويات بالهيكل التنظيمي للشركة:

أولا - المدير العام:

له صلاحيات اتخاذ القرارات المتعلقة بالشركة، و هو القائم بالتسيير و التنظيم فيها.

ثانيا - السكرتارية العامة: تتلخص مهامها في:

- مساعدة المدير العام في مهامه .
- الربط بين المدير العام ومختلف المصالح .
- متابعة السير للنشاط في غياب المدير العام .
- استقبال البريد الخاص بالمؤسسة وتوقيعه، واستقبال المكالمات الداخلية والخارجية .

ثالثا - مصلحة الإدارة و المالية: تنقسم إلى أربع أقسام :

❖ قسم المستخدمين: تتلخص مهامه في:

- تسيير مختلف الوثائق الإدارية الخاصة بالمستخدمين و حفظ ملفاتهم
- تنشيط و مراقبة المناهج المتعلقة بالتوظيف و تسيير الحياة المهنية للمستخدمين
- متابعة توظيف و تكوين و تسيير التقاعد للمستخدمين

❖ قسم المحاسبة:

يتولى هذا القسم بالمحاسبة في الشركة و تسيير الخزينة و كل ما يتعلق بالشؤون المحاسبية والمالية للشركة و مراقبة التسيير.

❖ قسم التموين: من مهامه :

- يلبي حاجات الوحدة من المواد الأولية و اللوازم و المواد الإستهلاكية وفق الميزانية التقديرية للتموين .
- يختار و يقيم كفاءة الموردين .
- يدير التدفق للمواد و القطع الغيار اللازمة لإستمرار النشاط .
- يشرف على المشتريات و يتحقق منها من حيث الكم و النوع و الوثائق الثبوتية .
- يتعاون مع مختلف المصالح لتحديد حاجات الوحدة من المواد اللازمة لشرائها.

❖ قسم المالية : ومهامه :

- تطبيق السياسة المالية .

- إعداد رواتب العمال والإداريين .

رابعاً - المصلحة التقنية: تنقسم إلى قسمين :

❖ قسم الإنتاج: هو قسم يتفرع إلى ورشتين رئيسيتين:

أ - ورشة إنجاز اللولب و البراغي و المسامير : وتقوم ب:

- صناعة اللولب .

- صناعة البراغي .

- صناعة المسامير .

ب - ورشة التركيب : تقوم ب:

- تركيب معدات مواد البناء .

- تحويل مواد نصف مصنعة إلى مواد جاهزة (مراوح ، مدافئ ... الخ) .

❖ قسم الصيانة: ويقوم هذا القسم بالتالي:

- يهتم هذا القسم بمتابعة صيانة العتاد الموجود في الشركة .

- يقوم بإعلان قسم التموين بحوصلة نشاط الصيانة .

خامساً- المصلحة التجارية: تنقسم إلى ثلاثة أقسام :

❖ قسم التسويق : يقوم هذا القسم بعدة مهام هي:

- تطبيق الإستراتيجية التجارية .

- تنسيق أنشطة التسويق و التوزيع، النقل و التخزين .

- السلطة على معالجة العرض و الطلب .

❖ قسم البيع : متابعة كل عمليات البيع لكل أنواع المنتجات التي يتم صنعها بالشركة .

❖ قسم النقل و التخزين: يقوم هذا القسم بعدة مهام هي:

- يهتم بعمليات التخزين فيما يخص المخزونات المصنوعة و المركبة .

- يلبي حاجيات المصلحة من حيث النقل بكل أنواعه .

المبحث الثاني : الإجراءات العملية لمراجعة حسابات شركة TPL لصناعة اللوالب

والبراغي والمسامير

من المعروف بأن من نتائج المراجعة الخارجية تحسين إجراءات العمل المتبع داخل المؤسسة، باعتبار أن المراجع الخارجي وعند إنجاز مهمته يصرح بكافة النقائص ومواطن الضعف التي اكتشفها إلى الإدارة، وهذه الأخيرة تسعى دوماً إلى تجنبها في السنوات القادمة.

لذلك يعتبر تقرير محافظ الحسابات ذو أهمية بالغة بالنسبة للمستفيدين منه، وهذا لما يقدمه من خدمات مختلفة للمؤسسة محل المراجعة، ويتبلور ذلك من خلال اكتشاف العيوب والتجاوزات واقتراح الحلول اللازمة لتصحيحها وتجنبها، لهذا سوف نتعرض لمختلف العناصر التي يتضمنها تقرير محافظ الحسابات، حسب ما ورد في تقريره لشركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير للسنة المالية المغفلة في 2015/12/31.

نشير فقط إلى أن المعلومات الواردة أسفله مأخوذة عن تقرير محافظ حسابات الشركة للسنة المالية 2015، إضافة إلى بعض التعليقات المدرجة من طرفنا، وقد كانت محتويات التقرير كما هو مبين من خلال النقاط التالية :

المطلب الأول : مقدمة التقرير

يبدأ محافظ الحسابات تقريره بعرض معلومات عامة حول الشركة محل المراجعة، حيث يتطرق إلى العناصر التالية :

- تعريف الشركة (الشكل القانوني، تاريخ الإنشاء، مجال النشاط، طبيعة النشاط ...) والتذكير بتاريخ تعيينه كمحافظ حسابات للديوان.

- التغييرات الحاصلة في الشركة (دخول شريك جديد، خروج شريك، تغيير الشكل القانوني).

- التذكير بكيفية تعيينه وأن تعيينه لم يكن مخالفاً للقانون.

بعد تقديم المعلومات العامة حول الشركة، يقدم محافظ الحسابات الفقرة المتضمنة أيضاً في المقدمة على

النحو التالي :

في إطار المهمة التي كلفنا بها، والمتمثلة في محافظة حسابات شركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير للسنوات المالية 2013 إلى 2015.

ونظرا للثقة التي وضعتوها فينا، أتقدم بالشكر والتقدير إلى إدارة الشركة وعملها على المساعدات والتسهيلات التي قدمت لنا أثناء قيامنا وأدائنا لمهامنا كمحافظ حسابات الشركة.

السادة أعضاء الجمعية العامة العادية لشركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير الكائن مقرها الاجتماعي بمنطقة زيتن - الوادي .

طبقا للمهمة التي كلفت بها من طرف الجمعية العامة للشركة.

يشرفني أن أقدم لكم تقريرتي حول الحسابات السنوية للنشاط الممتد من 2015/01/01 إلى 2015/12/31 لشركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير.

عموما التقرير يحتوي على العناصر الأربعة التالية :

-تقرير المصادقة العامة حول الحسابات السنوية.

-التقارير الخاصة.

-القوائم المالية المقفلة في 2015/12/31.

-التعليق حول أهم مناصب القوائم المالية (النتائج، الملاحظات والتوصيات).

ونبقى دائما تحت تصرفكم عن أي استفسار أو معلومة تضمنها هذا التقرير، لا يسعني إلا أن أتقدم

بالشكر والتقدير إلى إدارة وعمال الشركة على روح التعاون الذي أبدوه خلال تأديتي مهمتي.

محافظ الحسابات

المطلب الثاني : المصادقة على الحسابات.

وكان على النحو التالي¹ :

تقرير عام للمصادقة على الحسابات

الوادي في :.....

السيد الرئيس والسادة

أعضاء الجمعية العامة لشركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير.

في إطار مهامنا كمحافظ حسابات لشركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير بولاية الوادي، قمنا بفحص القوائم المالية للشركة المتعلقة بالفترة من 2015/01/01 إلى 2015/12/31 المعطاة في الميزانية، جدول الحسابات النتائج والوثائق الشاملة الأخرى الملحقه وفق المخطط المحاسبي الوطني. لقد تم الفحص وفقا للمبادئ العامة للمراجعة، ووفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها، وبتطبيق الآليات المختلفة للرقابة مع مراعاة القواعد العامة.

كل الأخطاء والنقائص المكتشفة خلال عمليات المراقبة التي قمنا بها على مستوى العمليات المحاسبية والمالية سيتم تداركها وتصحيحها خلال السنة القادمة.

وطبقا للقرار **94/SPM/103** المتضمن الاجتهادات المهنية لمحافظي الحسابات قمنا بما يلي :

- التأكد من الميزانية الافتتاحية وملائمتها للميزانية الختامية في 2014/12/31.
- مقارنة مراكز الحسابات في الميزانية وجدول حسابات النتائج مع ميزان المراجعة.
- التقارب بين الأرصدة المحاسبية والدفاتر والوثائق المحاسبية الأخرى.
- من خلال عملية المراجعة توصلنا إلى بعض الملاحظات التي تتعلق بالجانب المحاسبي :
- غياب محضر غلق الصندوق في 2015/12/31.
- غياب الجرد العيني للاستثمارات في 2015/12/31.
- حساب الزبائن يظهر رصيد غير واضح (غياب تحليل لهذا الحساب).
- عدم وجود نظام للرقابة الداخلية أصلا، لكن سنقوم بإجراء استقصاء على بعض مصالح الشركة.

¹ جوادي توفيق، تقرير محافظة الحسابات لشركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير للسنة المالية 2015.

ونظرا للاجتهادات التي قمت بها ووفقا لتوصيات المهنة بإمكانني الشهادة بأن الحسابات السنوية كما تظهر في التقرير التالي لشركة TPL ذ.م.م، شرعية وذات مصداقية كما أنها تعطى صورة وفيّة لنتيجة عمليات النشاط المغلق في 2015/12/31 والمطابق للمبادئ المحاسبية والمخطط المحاسبي الوطني.

محافظ الحسابات

المطلب الثالث : التقارير الخاصة.

يشمل تقرير محافظ الحسابات على ثلاثة تقارير الخاصة وهي :

أولا : تقرير حول الاتفاقيات النظامية.

الوادي في :

السيد الرئيس والسادة

أعضاء الجمعية العامة لشركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير

بمقتضى المادتين 628 و 670 الأمر رقم 75-79 المؤرخ في 1975/09/26 في القانون التجاري والمعدل والمكمل بمقتضى المرسوم رقم 08-93 المؤرخ في 1993/04/25، " لا يجوز تحت طائلة البطلان عقد أي اتفاقية بين المؤسسة وأحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا بعد استئذان المديرية العامة مسبقا، بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات ويكون الأمر كذلك بخصوص الاتفاقيات التي تعقد بين المؤسسة ومؤسسة أخرى وذلك إذا كان أحد القائمين بإدارة المؤسسة مالكا أو شريكا أو قائما بالإدارة أو مديرا للمؤسسة، وعلى القائم بالإدارة الذي يكون في حالة من الحالات المذكورة أن يصرح بذلك إلى مجلس الإدارة " .
ونعلمكم بأنه وعلى حسب علمنا لا توجد أي اتفاقية مخالفة للمادة المذكورة أعلاه .

محافظ الحسابات

ثانيا : تقرير حول الأجور الأولى لسنة 2015.

الوادي في :

السيد الرئيس والسادة

أعضاء الجمعية العامة لشركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير

نحن الممضي محافظ حسابات شركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير، وتطبيقا للمادة 680 من القانون التجاري، أشهد أن المبلغ الخام الإجمالي المخول إلى أحسن الأجور الأولى للسنة 2015 (وعددهم خمسة) يخص الأشخاص المذكورين أدناه.
هذا المبلغ قدر بـ 2.454.198,13 دج.

الجدول رقم (02) : الأجور الخمسة الأولى بالشركة لسنة 2015

الوحدة (دينار جزائري)

الرقم	المنصب	المبلغ
01	المدير العام	739.215,91
02	رئيس مصلحة الإدارة المالية	453.257,82
03	رئيس المصلحة التجارية	340.589,47
04	رئيس المصلحة التقنية	429.197,29
05	نائب رئيس المصلحة التقنية	401.937,64
	المجموع	2.454.198,13

محافظ الحسابات

ثالثا : تقرير حول نتائج الشركة.

الوادي في :

السيد الرئيس والسادة

أعضاء الجمعية العامة لشركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير

تقرير خاص حول نتائج الشركة محدد من طرف المادة 678 مكرر 6 للمرسوم رقم 08-93 المؤرخ في 25 أبريل 1993، المعدل والمكمل بالأمر رقم 59-75 بتاريخ 26 سبتمبر 1975 من القانون التجاري. بتطبيق المادة 678 مكرر 6، يشرفنا أن نعلمكم بالنتائج المحققة من طرف ديوان الترقية والتسيير العقاري بولاية الوادي للخمس سنوات الأخيرة.

الجدول رقم (03) : نتائج السنوات الخمس الأخيرة المحققة من طرف الشركة

الوحدة (دينار جزائري)

نتيجة سنة 2010	ربح	9.738.473,49
نتيجة سنة 2011	ربح	10.496.789,80
نتيجة سنة 2012	ربح	9.587.389,44
نتيجة سنة 2013	ربح	12.417.624,62
نتيجة سنة 2014	ربح	11.356.571,73

محافظ الحسابات

المطلب الثالث : عرض القوائم المالية والتعليق عليها.

من القوائم المالية الشاملة نجد الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج، وسنقوم بعرض الميزانية وجدول

حسابات النتائج المقفلين في 2015/12/31 كما يلي :

أولا : ميزانية الشركة في 2015/12/31.

الجدول رقم (04) : جانب الأصول لميزانية الشركة بتاريخ 2015/12/31

الأصول	المبلغ إجمالي	إهلاك/مؤونة	المبلغ الصافي
<u>أصول غير جارية</u>			
فارق بين الاقتناء			
القيم المعنوية			
تثبيات عينية			
الأراضي	5.582.061,05	0.00	5.582.061,05
البناءات	20.761.254,20	14.021.256,35	6.739.996,85
المنشآت التقنية، المعدات والأدوات الصناعية	185.254.258,51	150.257.547,21	34.996.711,30
التثبيات العينية الأخرى			
مجموع الأصول غير الجارية	211.597.573,76	164.278.804,56	47.318.769,20
<u>أصول جارية</u>			
المواد الأولية واللوازم			
اللوازم القابلة للاستهلاك	211.597.573,76	164.278.804,56	47.318.769,20
التعليقات			
المنتجات المصنعة			
الموردون المدينون	12.214.582,57		12.214.582,57
الزبائن	14.651.257,59		14.651.257,59
الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من			
أطراف أخرى			
الأعباء المعانة مسبقا			
بنوك الحسابات الجارية			
الصندوق	17.918.953,25		17.918.953,25
مجموع الأصول الجارية	56.342.977,56		56.342.977,56
المجموع العام للأصول	267.940.551,32	164.278.804,56	103.661.746,76

الجدول رقم (05) : جانب الخصوم لميزانية الشركة بتاريخ 2015/12/31.

مبلغ	خصوم
	<u>الأموال الخاصة</u>
50.000.000,00	رأس المال الصادر
	رأس المال غير مستعان به
500.000,00	العلاوات والاحتياطات
	فارق المعادلة
7.810.254,12	النتيجة الصافية
6.524.157,23	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى
	حصة الشركاء المحدد
	حصة ذوي الأقلية
64.834.411,35	مجموع الأموال الخاصة
	<u>الخصوم الغير جارية</u>
	القروض والديون المالية
	الضرائب المؤجلة
	الديون الأخرى الغير جارية
	المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات السابقة
0.00	مجموع الخصوم الغير جارية
	<u>الخصوم الجارية</u>
21.251.621,25	الموردون
2.321.547,15	الضرائب
15.254.167,01	الديون المدينة الأخرى
	خزينة خصوم
38.827.335,41	مجموع الخصوم الجارية
103.661.746,76	المجموع العام للخصوم

المصدر : تقرير محافظ حسابات الشركة.

ثانيا : جدول حسابات النتائج الشركة بتاريخ 2015/12/31.

الجدول رقم (06) : جدول حسابات نتائج الديوان بتاريخ 2015/12/31

اسم الحساب	2015
المبيعات من المنتجات التامة المصنعة تغير المخزونات من المنتجات الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال	99.357.258,64
1 - إنتاج السنة المالية	99.357.258,64
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية الخدمات الخارجية الأخرى	48.657.541,14 2.940.571,25
2 - استهلاك السنة المالية	51.598.112,39
3 - القيمة الباقية للاستغلال (2-1)	47.759.146,25
أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	12.574.269,24 2.591.257,17
4 - إجمالي فائض الاستغلال	32.593.619,84
المنتجات العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	24.222.025,13
5 - النتيجة العملية	8.371.594,71
المنتجات المالية الأعباء المالية	424.910,98 986.251,57
6 - النتيجة المالية	- 561.340,59
7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (6+5)	7.810.254,12
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	99.782.169,62 91.971.915,50
مجموع منتجات الأنشطة العادية	7.810.254,12
مجموع أعباء الأنشطة العادية	
8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية	7.810.254,12

المصدر : تقرير محافظ حسابات الشركة.

ملاحظة :

مما سبق أشرنا لأهم المعلومات التي تضمنها تقرير محافظ الحسابات لشركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير، وهو ما يعكس ما تم التطرق إليه في الجانب النظري فيما يتعلق بالجانب العملي لمراجعة الحسابات. وما يشار إليه أن تقرير محافظ الحسابات يشمل على عناصر أخرى، لكن لم نتطرق إليها لكونها لا تخدم موضوعنا، لهذا تم تجنبها حتى لا نضر بلب وأهمية دراسة الحالة.

المبحث الثالث : تأثير المراجعة على جودة المعلومة المحاسبية.

ذكرنا سابقا بأنه لا يوجد بالشركة نظام للرقابة الداخلية، لكن سوف نحاول إجراء استبيان (طريقة الاستقصاء) على بعض المصالح، من أجل إبراز وإضفاء هذه المعلومات بالنسبة لمستخدميها، لنخلص في الأخير إلى مجموعة من النتائج على ضوء العناصر السابقة.

المطلب الأول : تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق طريقة الاستبيان

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى طريقة تقييم نظام الرقابة الداخلية وفق طريقة الاستبيان، معتمدين على طرح أسئلة تخص جملة من الأنظمة الفرعية للنشاط داخل الشركة محل الدراسة في شكل جداول هي كالاتي :

-الجدول الأول : مدى صحة التنظيم المحاسبي.

-الجدول الثاني : المشتريات.

-الجدول الثالث : المدفوعات النقدية.

-الجدول الرابع : المخزونات.

-الجدول الخامس : المقبوضات النقدية.

- الجدول السادس : الرواتب والأجور.

أولا : مدى صحة التنظيم المحاسبي .

الجدول رقم (07) : قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالنظام المحاسبي

المرجع		ملف	
التاريخ : 2015/12/23			
الرقم	موضوع الاستمارة : النظام المحاسبي	الجواب بنعم أولا	الملاحظات
01	هل يوجد مهام لمصلحة المحاسبة أ-هل توجد مهام محددة ومنفصلة لكل شخص في هذه المصلحة؟ ب-هل التحديد منظم يوميا؟ ت-هل التحديد يضع في الحسبان تبديل الأشخاص عند العطلة؟	X X X	العمل المحاسبي يتم بشكل جماعي
02	هل يوجد دفتر لتحديد الإجراءات المحاسبية؟	X	
03	هذا الدفتر : أ-منظم يوميا ب-تحت مراقبة مسؤول كفاء	X X	
04	الإجراءات المعمول بها تسمح بتوزيع الدفتر على كافة الأشخاص الذين يتعلق بهم	X	
05	هل يوجد مخطط محاسبي داخلي خاص بالمؤسسة؟	X	
06	التغيير المقدم للمخطط المحاسبي خاضع للمراقبة اللازمة		لا يوجد مخطط محاسبي خاص
07	مسك الدفاتر والوثائق من قبل أشخاص معين عنهم	X	
08	هل يوجد إجراءات يومية للدفاتر؟	X	
09	النظام المحاسبي المستخدم من طرف المؤسسة متلائم مع الاحتياجات؟	X	

ثانيا : المشتريات.

الجدول رقم (08) : قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمشتريات

المرجع		ملف	
التاريخ : 2015/12/23			
الرقم	موضوع الاستمارة: المشتريات.	الجواب بنعم أولا	الملاحظات
01	هل هناك قسم خاص بالمشتريات؟	X	يدخل ضمن قسم الوسائل العامة
02	هل هذا القسم مستقل تماما عن : - قسم الحسابات - قسم الاستلام والشحن	X	X
03	هل يكفل النظام المستندي المتبع وجود طلبات شراء وأوامر توريد مسلمة عن كل عملية شراء؟	X	
04	هل تعتمد هذه المستندات على رئيس قسم المشتريات؟	X	على رئيس قسم الوسائل العامة
05	هل كل عمليات الشراء محصورة بقسم المشتريات؟	X	قسم الوسائل العامة
06	هل تتم بعض العمليات عن طريق المناقصات؟	X	إستشارة
07	هل تعتمد أسعار الشراء على مسؤول بقسم لمشتريات؟	X	قسم الوسائل العامة
08	هل هناك قسم خاص للاستلام والفحص؟	X	نفسه قسم الوسائل العامة
09	إذا كان الأمر كذلك هل يقوم هذا القسم بإعداد تقارير استلام وفحص عن كل طلب وارد؟	X	
10	هل مثل هذه التقارير مسلسلة الأرقام؟		لا يتم إعداد تقرير
11	هل ترسل صورة من تقرير الاستلام وتقرير الفحص إلى؟ أ- قسم الحسابات ب- قسم المخازن		لا يتم إعداد تقرير لا يتم إعداد تقرير
12	هل تطابق البيانات الواردة لكل من الفاتورة وطلب الشراء وأمر التوريد وإذن الاستلام؟	X	
13	هل تتحقق المؤسسة من صحة الفاتورة من الناحية الحسابية قبل الصرف؟	X	
14	هل تمسك المؤسسة يومية مستقلة للمشتريات؟	X	
15	هل ترسل فواتير الشراء مباشرة لقسم المشتريات؟	X	
16	هل هناك نظام فعال لتسجيل وتدقيق عمليات الاستلام الجزئي لصفقة شراء معينة؟	X	
17	هل يعتمد صرف الفواتير من قبل موظف مسؤول؟	X	

18	هل يقوم موظف قسم الحسابات بتسجيل قيد الشراء وفق اليومية المساعدة للمشتريات؟	X	
19	هل ترفق بالشيك المخبر للمورد جميع المستندات المؤيدة لذلك؟	X	
20	هل تعتمد جميع المردودات من مدير المشتريات بناء على تقرير قسم الاستلام والفحص؟	X	بناء على قسم الوسائل العامة
21	هل يخطر قسم المحاسبات بمردودات المشتريات بالسرعة الممكنة؟	X	

ثالثا : المدفوعات النقدية.

الجدول رقم (09) : قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمدفوعات النقدية

المرجع		ملف	
التاريخ : 2015/12/23			
الرقم	موضوع الاستمارة: المدفوعات النقدية	الجواب بنعم أو لا	الملاحظات
01	هل تتم جميع المدفوعات ذات المبالغ الكبيرة بواسطة شيكات؟	X	
02	هل الشيكات والملفات يحتفظ بها في ملف خاص؟	X	
03	هل يلزم نظام المؤسسة وجود أكثر من توقيع على الشيك؟	X	
04	هل هناك حظر بتوقيع الشيكات على بياض؟	X	
05	هل حدد التنظيم المالي من له حق توقيع الشيكات؟	X	
06	هل حق توقيع الشيكات يعطي لموظفين لا علاقة لهم بالسجلات المحاسبية أو النقدية؟	X	
07	هل هناك حظر بتحرير شيكات لحاملها	X	
08	هل تقوم دائرة الحسابات باستلام كشوف حسابات البنك شهريا مباشرة؟	X	
09	هل يقوم بإعداد تسوية البنك موظف لا علاقة له بالعمليات النقدية وأخصها التوقيع على الشيكات؟	X	
10	هل تقدم المستندات المؤيدة للدفع إلى المسؤولين بالمؤسسة عند توقيع الشيكات المتعلقة بتلك المستندات؟	X	
11	هل يقوم من له حق التوقيع على الشيكات بمراجعة وتدقيق تلك المستندات المؤيدة للدفع؟	X	
12	هل يقوم الموظف الذي يعد مقارنة البنك للتسوية بمراجعة الشيكات المنصرفة حسب كشف البنك، كما يتأكد بمدى مطابقة البيانات المدونة بكشوف الشيكات التي ألغيت وهل يتحقق من تسلسل أرقام الشيكات؟	X	
13	هل الشيكات المعلقة (لم تقدم للدفع) لمدة طويلة تخضع للفحوص والتسوية والمتابعة؟	X	
14	هل يؤثر على المستندات المؤيدة للصرف بما يتعلق بسحب شيك قديم؟	X	

رابعاً : المخزونات.

الجدول رقم (10) : قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمخزونات

المرجع		ملف	
التاريخ : 2015/12/23			
الرقم	موضوع الاستمارة: المخزونات	الجواب بنعم أولا	الملاحظات
01	هل الموجود في المخازن تحت مسؤولية أمين خاص؟	X	لا توجد حركة كبيرة للمخزون
02	هل يقوم أمين المخزن بإعلام قسم الحسابات بالإدخالات والإخراجات بموجب تقارير استلام وتقارير صرف؟	X	
03	هل تصرف المواد بالمخازن بناء على أوامر صرف كتابية؟	X	
04	هل تتبع المؤسسة نظام الجرد المستمر بالنسبة للمواد والبضائع تحت التشغيل والتامة الصنع؟	X	إستخدام النظام الآلي في هذا الصدد، وتوجد إلا المواد
05	هل ماسكوسجلات المخازن موظفون مستقلون عن أمناء المخازن؟	X	
06	هل يجري جرد فعلي دوريا لمطابقة الموجود الفعلي بالمخازن مع الأرصدة الدفترية بحيث يشمل جميع أنواع البضائع مرة على الأقل كل سنة؟	X	مواد ولوازم إستهلاكية وليست بضاعة
07	هل يقوم بالجرد الفعلي موظفون مستقلون عن أمناء المخازن وماسكوتلك المخازن.	X	
08	هل يشمل نظام المخازن على إعداد تقارير دورية تقدم لشخص مسؤول عن : أ-مفردات البضائع بطيئة الحركة ب-المفردات عديمة الحركة ج-المفردات التي تجاوزت الحد المعقول من حيث الكمية؟	X	يتعلق بالمؤسسات التجارية وليس حالة الديوان
09	هل هناك رقابة محاسبية دقيقة على : أ-بضائع الأمانة المرسلة إلى الغير؟ ب-بضاعة الأمانة للغير؟	X	لا وجود لمثل هذه العمليات بالديوان
10	هل اختصاصات ومسؤوليات أمين المخازن محددة بوضوح في التنظيم الداخلي للمؤسسة؟	X	من مسؤوليات رئيس قسم الوسائل العامة
11	هل هناك تأمين على أمناء المخازن ضد خيانة الأمانة؟	X	العملية لا تتطلب.
12	هل يقضي التنظيم الإداري للمؤسسة باستقلال أمناء المخازن عن قسم المشتريات وقسم المبيعات؟	X	لا وجود لمثل هذه العمليات بالديوان
13	هل توجد حسابات لكل صنف من المواد بقسم الحسابات؟	X	
14	هل تعرض الفروق إن وجدت من الجرد الفعلي والدفاتر على شخص مسؤول	X	

			لاعتمادها وتسويتها؟	
15	هل يجري تقسيم وتسعير السلع بالمخازن من قبل لجنة مستقلة ومؤهلة؟	x	لا وجود لمثل هذه العمليات بالديوان	

خامسا : المقبوضات النقدية.

الجدول رقم (11) : قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالمقبوضات النقدية

المرجع		ملف		
التاريخ : 2015/12/23				
الملاحظات	الجواب بنعم أولا	موضوع الاستمارة: المقبوضات النقدية	الرقم	
		هل هناك استقلال بين واجبات أمين الصندوق وبين القائمين بالوظائف التالية : أ- تجهيز الإشعارات الدائنة وإرسال ما يثبت إلى المدينين ب- اعتماد الحقوق والمسموحات ج- تجهيز مذكرات التسوية د- فتح البريد الوارد هـ- تجهيز المستندات للصرف واعتمادها و- تجهيز الشيكات أو أذون صرف الأجور واعتمادها وإرسالها بالبريد أو تسليمها. ز- تجهيز أوراق الدفع أو أية التزامات أخرى أو توقيعها ح- الترحيل إلى دفتر الأستاذ ط- القيد في دفاتر المشتريات ي- إمساك عهدة الأوراق المالية أو أوراق القبض أو الأجور واعتمادها وإرسالها بالبريد أو تسليمها ك- إمساك دفاتر العملاء والذمم	01	
	x		02	هل تثبت المقبوضات النقدية بواسطة آلة تسجيل النقد؟
		x	03	هل تثبت المقبوضات النقدية بإيصالات أصلية
		x	04	هل تودع جميع المقبوضات النقدية اليومية بالبنك بالكامل؟
أمين الصندوق	x		05	هل يقوم بعملية الإبداع موظف آخر غير أمين الصندوق أو ماسك الحسابات الشخصية للمدين (الذمم)؟
يقوم بهذه المهمة محاسب الديوان	x		06	هل يتحقق شخص آخر غير الذي قام بالإبداع من استلام قسيمة الإبداع من البنك؟
مسؤول مصلحة المحاسبة والمالية	x		07	هل يقوم موظف آخر عدا أمين الصندوق باستلام الشيكات المرفوضة؟
من طرف مصلحة المحاسبة	x		08	هل يجري جردا دوريا مفاجئا للنقدية في المؤسسة؟

الفصل الثالث : دراسة حالة شركة TPL لصناعة اللوالب والبرامبي والمسامير

09	هل هناك رقابة على دفاتر إيصالات القبض؟	x	
10	هل يتم تظهير جميع الحوالات أو الشيكات باسم المؤسسة والتمتع عليها؟	x	
11	إذا كانت للمؤسسة فروع فهل تقوم تلك الفروع بإيداع متحصلاتها في البنوك المحلية لحساب المركز الرئيسي الذي له وحده حق السحب على هذا الحساب؟	x	وكالة BADR بجامعة والمغير.
12	هل فتح الحسابات بالبنوك المختلفة يصدر عن مجلس الإدارة؟	x	من صلاحيات المدير العام
13	هل هناك تأمين ضد خيانة الأمانة أو ضمانا آخر على الموظفين المختصين بالمقبوضات ؟	x	
14	هل هناك رقابة ومتابعة للمقبوضات الأخرى مثل الفوائد والعمولات والإيجارات والأرباح؟	x	

سادسا : الرواتب والأجور .

الجدول رقم (12) : قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية والمتعلقة بالرواتب والأجور

المرجع		ملف	
التاريخ : 2015/12/23			
الرقم	موضوع الاستمارة: الرواتب والأجور	الجواب بنعم أولا	الملاحظات
01	هل هناك نظام آلي لمعالجة الأجور؟	x	
02	هل تمسك بطاقات تسجيل الوقت لإعداد الرواتب؟	x	
03	هل تتطابق البيانات المسجلة ببطاقات الحضور مع كشوف الغياب والحضور الفعلي؟	x	
04	هل يوقع رؤساء العمال في الكشوف؟	x	
05	هل إعداد الكشوف موزع على أكثر من موظف	x	رؤساء الدوائر
06	هل تتغير مهام هؤلاء الموظفين دوريا؟		
07	هل تعتمد مهام التغيرات في فئات الأجور والعلاوات وتعيين الموظفين وفحصهم من قبل موظف مسؤول؟	x	
08	هل تمسك المؤسسة بطاقات حالة مدنية لكل عامل يدون فيها جميع البيانات اللازمة لإعداد كشوف الأجور؟	x	
09	هل تدقق كشوف الأجور حسابيا ومستنديا؟	x	
10	هل يقوم بصرف الأجور شخص خلاف من اشتركوا في إعداد الكشوف؟	x	
11	هل تعتمد الرواتب من موظف مسؤول قبل الصرف؟	x	
12	هل تصرف أجور الموظفون بالشيكات أو عن طريق أوامر الدفع؟	x	أوامر الدفع، وأحيانا بالشيكات للعمال الجدد

13	هل يخصص حساب بالبنك لدفع الأجور والرواتب؟		x
14	هل يوقع الموظفون والعمال على إيصالات الاستلام؟		x
15	هل توجد رقابة على سلفيات الموظفين؟	x	
16	هل توجد رقابة على الأجور والرواتب التي لم يستلمها أصحابها في حينها وتتبع صرفها فيما بعد؟	x	
17	هل يقوم المراجع الداخلي بحضور مفاجئ لعملية صرف الأجور؟		x وجود مراجع داخلي حديث بالديوان
18	هل الموظف الذي يقوم بسحب شيك بقيمة الأجور المستحقة له علاقة بقسم الحسابات أو عهدة الخزينة أو تجهيز كشوف الأجور؟		x

المطلب الثاني : مقومات نظام الرقابة الداخلية لشركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير

ويمكن حصرها من خلال التالي :

أولا : الهيكل التنظيمي.

نلاحظ أن الهيكل التنظيمي الموجود بالشركة يبرز ثلاث مصالح رئيسية تحت إشراف مدير عام .
عموما يناسب هذا التقسيم حجم الشركة وطبيعة نشاطها، غير أن هذا التقسيم لا يبرز المهام الموكلة لكل موظف، وهذا راجع بسبب غياب نظام داخلي للشركة.

ثانيا : نظام المعلومات المحاسبية.

من خلال الدراسة الميدانية، وخاصة فيما تعلق بالجانب المحاسبي، اكتشفنا أن نظام المعلومات المحاسبية يتميز بالعناصر التالية :

- هناك معالجة آلية لجميع العمليات التي تقوم بها الشركة.
- تمسك محاسبة وفقا للنظام المالي المحاسبي الجديد .
- يتم تحرير مجموعة من المستندات الداخلية تغطي مجمل أوجه النشاط باستثناء بعض العمليات التي ليست ذات أهمية كبيرة.
- عدم تطبيق نظام المحاسبة التحليلية.

ثالثا : وجود أو عدم وجود إجراءات تفصيلية

نلاحظ على مستوى الشركة وجود عمل جماعي لمهام الوظيفة أو المصلحة الواحدة، بحيث لا يمكن للمتدخل أن يتعرف على مهمة كل فرد بالتحديد ضمن المصلحة الواحدة، وهذا ما يسمح بتداخل المهام وغياب

الرقابة الذاتية أو التلقائية، وهي الغاية المراد تحقيقها من خلال وضع نظام الرقابة الداخلية، وهي نفس الملاحظة التي أشرنا لها سابقا، وقلنا يرجع سبب ذلك إلى غياب نظام داخلي للشركة.

رابعا : مدى كفاءة الموظفين.

تم التوصل وتسجيل عند التطرق إلى هذا العنصر النقاط التالية :

- معظم الشهادات التي يملكها الموظفين في الشركة متنوعة وحسب الاحتياجات.
- اعتماد الخبرة من حيث مدة العمل في المنصب، وليس بحسب حجم التكوين المتحصل عليه.
- اعتماد الموظفين على مرؤوسيه في تحمل المسؤولية، وعدم اتخاذ أي قرار بسيط دون الرجوع إليهم.

خامسا : الرقابة على الأداء.

فيما يتعلق بالرقابة على الأداء توصلنا إلى الملاحظات التالية :

- في حالة وجود خطأ ما، يكون التدخل مباشرة من المسؤول على العمل الذي ينفذه أعوانه.
- الأخطاء التي لا يتم اكتشافها، فمحافظ الحسابات كفيل باكتشافها عند قيام هذا الأخير بالمصادقة على القوائم المالية الخاصة بالشركة.

سادسا : مدى استخدام الوسائل الآلية.

في هذا الجانب تعتمد الشركة على معالجة البيانات والمعلومات المتدفقة على أنظمة الإعلام الآلي لأنها تعطي نتائج صحيحة وبأقل وقت.

المطلب الثالث : التوصيات المقدمة إلى الشركة والخاصة بالرقابة الداخلية.

أولا : تقسيم العمل حسب المصالح.

تقوم مصلحة الإدارة والمالية بجميع العمليات المتعلقة بالجانب الإداري، المحاسبي والمالي، وذلك بمتابعة الموارد المالية والقيام بالمعالجة المحاسبية للبيانات ومتابعة النفقات المختلفة.

ثانيا : وصف تدفق وفعالية المستندات.

01- بالنسبة لإقتناء الاستثمارات : فيما يتعلق بالاستثمارات ذات المبالغ الكبيرة تقوم الشركة بالرجوع

إلى المدير العام لاتخاذ قرار الاقتناء، أما فيما يتعلق بباقي الاستثمارات ذات المبالغ البسيطة يتم اختيار العرض المناسب.

02-بالنسبة لشراء وتسيير حركة المخزونات : معروف أن نشاط الشركة إنتاجي، أي على حركة كبيرة

للمواد المستعملة في عمليات الإنتاج، وكذا المنتجات نفسها، لذلك يجب أن تولي حركة المخزون أهمية بالغة حتى لا يقع أي صرف للمخزون.

03-بالنسبة لتسيير المستخدمين : يقع مستوى المكتب من خلال الهيكل التنظيمي تحت مصلحة

الإدارة والمالية، ويعد الأجور استنادا إلى دفتر الحضور اليومي (كشف التنقيط) الموجود على مستوى مصلحة الإدارة والمالية.

المطلب الرابع: إختبار تحسن جودة المعلومة المحاسبية لشركة TPL .

من خلال دراستنا النظرية عرفنا أن تحسين جودة المعلومة المحاسبية يكون عبر تحقق خصائصها، نحاول إختبارها ودراستها في هذا الجزء وتحليل المعلومات المتاحة لدينا للتأكد من تحسين جودة المعلومات المحاسبية لشركة TPL عند وجود مراجعة خارجية بها وللاختبار نحل كل خاصية وتكون كالتالي:

الملائمة : هنا نجد أن المعلومات المحاسبية للشركة واضحة من خلال تقرير المراجع الخارجي للشركة، وهي تساعد المستفيدين الخارجيين الذين يمتلكون جزء من حقوق الملكية في الشركة من معرفة هذه الحقوق وكذلك تساعد على اتخاذ القرارات المتعلقة بالاحتفاظ بالعلاقة الحالية بالشركة أو تغييرها أي الاستثمار أكثر بها أو الانسحاب منها .

الموثوقية : فمن خلال ما يؤكد المراجع الخارجي للشركة من الصدق في التمثيل، أي التوافق بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية و بين الواقع، و قابلية المراجعة والتحقق وبما أنها تعطي تصورا دقيقا للواقع، وأن المراجع محايدا تماما وليس متحيزا فإنها تؤكد صدق المعلومات بشركة TPL .

قابلية المعلومات للمقارنة : وكذلك هنا نجد أن تقرير مراجع الحسابات الخارجي وخلال الثلاث سنوات الأخيرة يمكننا من خلاله مقارنة النتائج بين فترات معينة داخل الشركة، كما يستطيع المستفيدون منها أو طالبيها للمقارنة بينها وبين الشركات المماثلة في السوق .

التوقيت الملائم : مع كل نهاية للسنة المالية وبتاريخ 12/31/.... يكمل المراجع الخارجي تقريره ومن ثم يقدمه للجمعية العامة، ويمكن استفادة طالبيها منها في أي وقت من السنة الموالية التي تمكنهم من متابعتهم للنتائج المحاسبية والمالية السنوية لإتخاذ قراراتهم، بعد دراسة المراجع لهذه الحالة المالية واكتشافه للغش والأخطاء إن وجدت مما يطمئنهم ويساعدهم على المتابعة في الوقت الملائم وفي كل الأوقات .

قابلية المعلومات للفهم : إن تقارير مراجع الحسابات وبعد قيامه بالإجراءات العملية للمهنة ووفق المعايير المحاسبية المتعارف عليها تكون واضحة ومفهومة بشكل جيد لمستخدمي هذه القوائم المالية، أو طالبيها فوضوح المعلومات المحاسبية التي تتضمنها هذه القوائم المالية وتقارير المراجع الخارجي وطريقة عرضها يسهل فهمها، كذلك يضع المراجع الخارجي تحفظات إن وجدت لتدارك النقائص فيها وحل المشاكل المشار إليها .

المطلب الخامس : رفع التحفظات لسنة 2015

بعد إجراء مقارنة بين تقرير محافظ الحسابات للسنتين 2015 و 2016 لاحظنا رفع التحفظات في التقرير الأخير، وهذا يثبت أن الشركة تداركت النقائص التي أشارت إليها المراجعة في التقرير السابق لسنة 2015، وبناءً على تحفظاته اعتمدت الشركة على نظام رقابة داخلية مما أدى إلى التحسين في أدائها، من خلال توصيات الجمعية العامة للشركة والتي أوصت للهيئة المسيرة لرفع التحفظات الواردة في تقرير المراجعة لسنة 2015 .

كما تداركت أيضاً معالجتها للنقائص المحاسبية المتضمنة في تقرير المراجعة السابقة في سنة 2015. وتجدر الإشارة إلى أن الشركة اعتمدت على إصلاح النقائص الواردة في السنوات السابقة على كفاءة عملها وخبرتهم وذلك بإسقاط دور المراجعة الخارجية على نظام سير الشركة .

خلاصة الفصل

بالرغم من أن مراجعة حسابات الشركة حديث بالنسبة لها، لكن بإمكانها أن تستفيد من كافة ما يرد بتقرير محافظ الحسابات على المدى القصير.

ولاحظنا غياب تام لنظام الرقابة الداخلية داخل الشركة، لكن بالرغم من ذلك أراد محافظ حسابات الشركة أن ينتهج إحدى الأساليب المتبعة في تقييم نظام الرقابة الداخلية (طريقة الاستقصاء) وهذا حتى يبرز بطريقة غير مباشرة أهميته بالنسبة لعمال الشركة وكذا المسؤولين.

كما يمكن أن يؤدي اعتماد شركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير على مراجعة خارجية، إلى تغطية حد كبير من النقائص التي كانت موجودة من قبل.

نشير فقط إلى أن تقرير محافظ الحسابات في نهاية السنة المالية لا يكفي لاكتشاف كل الأخطاء ومواطن الضعف وهذا كون المراجعة الخارجية تكون مرة واحدة خلال السنة، لهذا فإن مدير الشركة ووفقا لنصائح المراجع برمج ووضع نظام للرقابة الداخلية على مستوى الشركة حتى يقلل من فرص التلاعب إلى أكبر قدر ممكن.

الحمد لله
الذي هدانا لهذا
ما كنا لنهتدي لولا
هدى الله لنا

الخاتمة العامة

من خلال تناولنا موضوع مساهمة المراجعة الخارجية ودورها في تحسين المعلومة المحاسبية، فقد كانت هذه الدراسة محاولة للوقوف على الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في إضافة الجودة على المعلومات المحاسبية فهي تمثل نقطة الانطلاق والارتكاز لأي قرار سيتم اتخاذه ولأن كل قرار يتضمن تهديدات يتحمل عواقبها قد تكون وخيمة ومكلفة فلا بد أن تكون المعلومة المحاسبية التي يستند عليها في هذا الإطار تتصف بالخصائص المحاسبية المناسبة لنوع وطبيعة القرار المتخذ.

وقد استقر العرف المحاسبي على أن هذه الخصائص تحكمها أسس وقواعد لإثباتها والاعتراف بها حيث تقدم المعلومات على شكل تقارير، والتي هي بمثابة المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي. قد تكون هذه التقارير في صورة قوائم محاسبية للأطراف خارج المؤسسة، أو تقارير وقوائم تستخدم داخل المؤسسة بغرض الرقابة واتخاذ القرارات .

اختبار الفرضيات :

الفرضية الأولى : نثبت صحة الفرضية الأولى بأنه تساهم المراجعة الخارجية في إنتاج المعلومة المحاسبية وتحقق أهداف المؤسسة .

الفرضية الثانية : نعم الفرضية صحيحة تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة المعلومة المحاسبية.
الفرضية الثالثة : كذلك هذه الفرضية مثبتة فقد أثبتنا أن المراجعة الخارجية تساهم في تحسين موثوقية المعلومة المحاسبية.

بعد اختبار الفرضيات توصلنا في النهاية إلى جملة من النتائج والتوصيات يمكن إيجازها فيما يلي :

النتائج :

- هناك خصائص يجب توفرها في المعلومة المحاسبية لتكون مفيدة .
- تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة المعلومة المحاسبية من خلال القيمة التنبؤية للمعلومة وتوقيتها المناسب وصحة التوقعات السابقة .
- تساهم المراجعة الخارجية في زيادة موثوقية المعلومة سواء من ناحية صدقية المعلومة وقابليتها للقياس أو حياديتها .
- أن هناك تزايد للطلب على تقارير المراجعة الخارجية باعتبارها المنتج النهائي لعملية المراجعة .
- تعتبر التقارير المالية للمراجعة المعدة من طرف المراجع الخارجي ذات أهمية كبيرة لمستخدمي المعلومة المحاسبية .
- إن توفر الاستقلالية والحياد لدى المراجع الخارجي يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره عن المعلومة المحاسبية .

- حسب رأي محافظ الحسابات لشركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير أنها تفتقد لنظام الرقابة الداخلية مما يخلق عدم توازن في تدفق البيانات والمعلومات وتشابك في المهام داخل الشركة .
- التأكيد على أن الشركة يجب أن تعتمد على نظام رقابة داخلية محكم ومنظم لكي يضمن لها تحقيق الأهداف المرجوة، وللتقليل من احتمالات الخطأ والغش الإختلاسات، كما يتيح هذا الأخير مجالاً أكبر للمراجعة كي تقوم بالفحص والتدقيق السليم، وللاستفادة من المصاريف والوقت بالنسبة لأعمال المراجعة في أغلب مراحلها نظراً لما يتيحها لها نظام الرقابة الداخلية من أدوات مراقبة وتحليل مساعدة.
- وفي رأبي أن شركة TPL استفادت من المراجعة الخارجية لأنها ستعالج النقائص والأخطاء المكتشفة من قبل المراجعة الخارجية وستتداركها في المستقبل القريب .

التوصيات :

- إقامة المزيد من المحاضرات والدورات التدريبية لمراجعي الحسابات بما يكفل مهاراتهم ويحدث معلوماتهم، وإطلاعهم بالتطورات الحاصلة في الجانب النظري للمهنة بغرض تحسين جانب الممارسة.
- ضرورة الالتزام من قبل المراجعين الخارجيين بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة، لتكون أساساً يتم الاستدلال به عند إتمام عملية المراجعة، ولتساعد على التقليل من المنافسة الغير المهنية بين المراجعين مما يؤثر على جودة المراجعة.
- ضرورة العمل على تحسين جودة التقارير المالية، من خلال توفير الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية .
- إن إتباع المراجعين الخارجيين لسياسة رقابة الجودة في أعمالهم، من شأنه تحسين خدماتهم المقدمة كما من شأنه رفع مهنة المراجعة والنهوض بها.
- ضرورة الإفصاح على المعلومات المحاسبية في وقتها الملائم وإلا ستفقد هذه المعلومات أهميتها، وأن يتم الإفصاح عنها بطرق واضحة ويسهل فهمها .
- على المؤسسات اعتماد المراجعة الخارجية لما لها من دور على جودة المعلومات واكتشاف الأخطاء في التسيير أو إختلاسات لأصول الشركة من أجل تداركها مستقبلاً .
- ضرورة إفصاح المراجع عند إعداد تقريره عن فعالية نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف الجوهرية التي تم اكتشافها والإشارة إلى مدى استجابة الإدارة لمعالجتها ولضمان معلومات محاسبية ذات جودة.
- العمل على تفعيل نظام الرقابة الداخلية المعتمد من طرف المؤسسات الاقتصادية والالتزام الصارم بإجراءات هذا النظام لأنه يحدد المهام ويضبط العمل ويساعد كثيراً في عملية المراجعة.

آفاق البحث :

قد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع جانباً مهماً في المراجعة الخارجية وعلاقتها بتحسين جودة المعلومة المحاسبية من خلال (دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية)، غير أنه هناك بعض المحاور التي تستحق المزيد من البحث نذكر منها:

- مدى التزام المراجع الخارجي في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومات .
- دور نظام الرقابة الداخلية في توفير الخصائص النوعية بالقوائم المالية .

فَائِدَةُ الْمُرَادِ جَمْعُهَا

* الكتب

- 01 - إبراهيم طه عبد الوهاب ، المراجعة النظرية والممارسة المهنية ، ط1، قسم المحاسبة - كلية التجارة-جامعة المنصورة، مصر، 2004.
- 02 - احمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية (الإطار الفكري و النظم التطبيقية)، الدار الجامعية، ط2، الإسكندرية، 2006.
- 03 - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار صفاء للنشر والتوزيع، 2000.
- 04 - ألفين أريتر، جيمس لوبك، المراجعة: مدخل متكامل، (ترجمة: د.محمد محمد عبد القادر الديسطي)، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009.
- 05 - أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق ،الدار الجامعية،مصر، 2006 .
- 06 - إيهاب نظمي ،هاني العرب، تدقيق الحسابات (الإطار النظري) ، ط1 ، دار وائل للنشر ،الأردن ، 2012.
- 07 - جورج دانيال غالي، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، شارع ذكريا غيم ثاين سابقا، 2009 .
- 08 - حاتم محمد الشيشيني ،أساسيات المراجعة (مدخل معاصر) ، المكتبة العصرية ،مصر ، 2007.
- 09 - حسن أحمد عبيد وآخرون ،أسس المراجعة الخارجية ،المكتب الجامعي الحديث ، مصر، 2007.
- 10 - حسين أحمد دحدوح،حسين يوسف القاضي،مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)،دار الثقافة،الأردن، 2009.
- 11 - حكمت أحمد، نظام المعلومات المحاسبي و المنظمة نظري مع حالات دراسية، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2005.
- 12 - حنان رضوان حلوة، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلي المعايير، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.
- 13 - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعلمية)، دار وائل للنشر والتوزيع ،لأردن ، 2007.
- 14 - زاهر توفيق،عاطف سواد،مراجعة الحسابات والتدقيق،دار الراية للنشر والتوزيع،الأردن، 2009.
- 15 - سليمان مصطفى الدلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية و تكنولوجيا المعلومات، ط1، الوراق للنشر و التوزيع، عمان، 2008.
- 16 - السيد أمين أحمد لطفي، مراجعة و تطبيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 17 - شحاتة السيد شحاتة،منصور البديوي،دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة،الدار الجامعية، مصر، 2003/2002.

- 18 - عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع و دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، 2003.
- 19 - عبد الفتاح محمد صحن، وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- 20 - عبد الوهاب نصر علي، خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية والمشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، ج 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001 .
- 21 - عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، طبعة منقحة، مركز أمين للنشر والتوزيع، صنعاء-اليمن، 2007.
- 22 - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة (الناحية النظرية)، ط 2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 23 - قاسم محسن إبراهيم الخطيب، زياد هاشم يحي السقا، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة و النشر، العراق، 2003 .
- 24 - كمال الدين سعيد، نظم المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002.
- 25 - محمد التهامي طواهر، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 26 - محمد السيد سرايا، أصول و قواعد المراجعة و التدقيق، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002 .
- 27 - محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 28 - محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- 29 - محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعية، مصر، 2014.
- 30 - محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2001.
- 31 - نضال محمود الرمحي، زياد عبد الحليم الذبية، نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الأردن، 2014.
- 32 - هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط 3، دار وائل للنشر، عمان، 2006.
- 33 - يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ط 1، مؤسسة وراق للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2000 .

* التقارير

- 01 - جوادي توفيق، تقرير محافظ الحسابات لشركة TPL لصناعة اللوالب والبراغي والمسامير .

* البحوث الجامعية

- 01 - ايناس شيخ سليمان، المعلومات المحاسبية في إتخاذ في ظل ظروف عدم التأكد، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة حلب ،سوريا، 2009.
- 02 - بلقاسم عامر هاجر، المراجعة الخارجية ودورها في تحسين جودة المعلومات، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قسم المحاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011.
- 03 - علا أحمد عبد الهادي الزعانين، أثر التحول في نظم المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة و تمويل، كلية الدراسات العليا، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006/2007.
- 04 - علي حمادي، أثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشهيد محمد خيضر، بسكرة، 2010.
- 05 - عمر الشريقي، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة الدكتوراة، جامعة سطيف 1، كلية العلوم الاقتصادية، 2011-2012 .
- 06 - عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية ، مذكرة نيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة ، باتنة ، 2008.
- 07 - فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة الماجستير في إدارة أعمال تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2003/2004.
- 08 - مروة بوعزة، مسؤوليات المراجع الخارجي اتجاه الغش في القوائم المالية، مذكرة ماستر في علوم التسيير تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2014.

* المجلات العلمية المحكمة

- 01 - الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول، 2010.
- 02 - أحمد عبد الرحمان المخادمة، أثر نظم المعلومات المحاسبية المحسوبة في اتخاذ القرارات الاستثمارية، دراسة تطبيقية على الشركات الاردنية، مجلة المنارة، المجلد 13، العدد 2، الأردن، 2007.
- 03 - جميلة الجوري ، مفيد عبد اللاوي ، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 5، جامعة الوادي، 2012.
- 04 - حسين أحمد، نظام المعلومات المحاسبي، الإطار الفكري و النظم التطبيقية، الأكاديمية العربية للعلوم و التكنولوجيا، مصر، 2004.

- 05 - القوائم المالية: إضاءات نشرة توعوية يصدرها معهد الدراسات المصرفية، الكويت، السلسلة الخامسة، العدد 9، افريل 2013.
- 06 - محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، العدد الأول، مصر، 2005.
- 07 - وليد ناجي الحياي: نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدمار، 2007.

* وقائع التظاهرات العلمية

- 01 - بوعشة مبارك، بوشوشة هبة، دور جودة المعلومات المحاسبية في إدارة الأزمة المالية العالمية، المؤتمر العلمي الدولي السابع، تداعيات الازمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال " التحديات، الفرص، الأفاق"، جامعة الزرقاء الأردن، 5 نوفمبر 2009.
- 02 - عبد العالي محمدي، دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، يومي 06-07 ماي 2012، بسكرة، الجزائر.

* القرارات، القوانين، المراسيم

- 01 - قانون 01/10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 22، الجريدة الرسمية عدد 42، بتاريخ 2010/07/11.
- 02 - المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، الجزائر .