الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر –بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

Université Mohamed KHIDHER -Biskra
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales

الموضـــــــــــــــوع

مساهمة أدلة الإثبات في جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية – دراسة عينة من تقارير محافظ الحسابات لولاية تبسة –

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية و المالية
تخصص: محاسبة و تدقيق

إعداد الطالب(ة):

- **جنيـــنة جمـــال**
- **بكـــوش عبد الرحيم**

الأستاذ المشرف:

- **د. جوامع إسماعيل**

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	حسيني إبتسام	أستاذة	رئيسا	جامعة بسكرة
2	جوامع إسماعيل	دكتور	مشرفا	جامعة بسكرة
3	كردودي سهام	دكتورة	ممتحنا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2020/2019

بسم الله الرحمن الرحيم

الملخص

الملخص:

هدفت هذه الدارسة إلى معرفة مساهمة أدلة الإثبات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ،هذه الدارسة تتضمن جانبين، جانب نظري وجانب تطبيقي. في الأول تم تناول أساسيات حول أدلة الإثبات ومفاهيم عامة تتعلق بجودة المعلومات المحاسبية، إضافة إلى علاقة أدلة الإثبات ببتحسين جودة المعلومات المحاسبية، أما الثاني تم تقديم الحسابات المختلفة لثلاث شركات الموضوعة تحت التدقيق كما جاءت في تقارير محافظ الحسابات لولاية تبسة، كما تم عرض أدلة الاثبات المستعملة من طرف محافظ الحسابات التي استند عليها لكتابة التقرير ، حيث استخدم هذه الأدلة كبرهان قاطع على صحة وجودة المعلومات المحاسبية لكل شركة ومنه إعطاء صورة حقيقية وواقعية للوضعية المالية لها بالإضافة الى مساعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الصحيحة، هكذا تكون أدلة الإثبات قد تساهمت في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة، أدلة الإثبات، المعلومات المحاسبية، جودة المعلومات المحاسبية، تقارير محافظ الحسابات.

Résumé:

Cette étude a pour objectif de découvrir la contribution des preuves dans l'amélioration de la qualité de l'information comptable. Elle comprend deux aspects : un aspect théorique et des preuves pratiques. L'aspect théorique traite des fondements des preuves et des concepts généraux liés à la qualité de l'information comptable et établit une corrélation entre les preuves et l'amélioration de l'information comptable. La partie pratique passe en revue les différents comptes de trois (03) sociétés, placées sous contrôle et présentés comme indiqué dans les rapports du commissaire aux comptes de la wilaya de Tébessa. Sont également mis en évidence les éléments de preuve utilisés par la Commissaire aux comptes et à partir desquels il a fondé pour son rapport d'audit. Ces éléments de preuve constituent une démonstration concluante de l'exactitude et de la qualité des informations comptables pour chaque société. Ils reflètent une image réelle et réaliste de sa situation financière ainsi qu'une aide à la décision pour les utilisateurs de l'information. Ainsi, on peut dire que les éléments de preuve contribuent effectivement à améliorer la qualité de l'information comptable.

Mots clés : audit, preuves, informations comptables, qualité des informations comptables, rapports du commissaire aux comptes.

شكر و عرفان

نحمدك ربي و نشكرك على ما يسرت لنا من سبل العلم و المعرفة لإنجاز هذا العمل

لا يسعنا ونحن في هذا المقام، إلاّ أن نتقدم بواسع الشكر والتقدير

إلى من لم يبخل علينا بنصائحه وإرشاداته لإكمال هذا البحث .إلى أستاذنا

ومشرفنا الفاضل للأستاذ جوامع إسماعيل

كما لا يفوتنا أن نتقدم بجزيل الشكر

إلى جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد خيضر بسكرة

متمنيين لهم المزيد من التوفيق والسداد و التألق.

والشكر الكبير إلى كل من ساعدنا ولو بكلمة مفيدة إليهم كافة التقدير والاحترام.

نشكر من ساهم من قريب أو بعيد لإتمام هذا العمل المتواضع.

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أبي العزيز الذي علمني الحرف منذ نعومة أظفاري، و أفنى حياته في سبيل نيلي طلب العلم و كان و سيظل خير سند لي في هذه الحياة...

كما أهدي أمي الغالية خالص شكري و محبتي فهي سندي الحنون و رفيق الدرب ، و ستظل أجمل و أحن أنثى علي

في هذه الدنيا

كما لا أنسى أخي و أختي العزيزين اللذان كانا خير سند لي في مشواري الدراسي و سهرا معي جميع مراحل حياتي

لأصل إلى هذا المستوى

و أخيرا و ليس آخرا، أهدي جزيل الشكر إلى صديقي العزيز و رفيق السلاح "جمال جنينة" على مثابرته القيمة و عطائه الثمين لإنجاح هذا العمل المتواضع..

- بكوش عبد الرحيم-

إهداء

إلى من علَّمني كيف أقف بكل ثبات فوق الأرض

أبي المحترم

إلى نبع المحبة والإيثار والكرم

أمي الموقَّرة

.إلى أقرب الناس إلى نفسي

أختي العزيزة

إلى إخوتي عامر وشعيب

سندي وعضدي ومشاطري أفراحي وأحزان

إلى صديقي العزيز بكوش عبد الرحيم

رمز الوفاء والكرم والشهامة

إلى جميع من تلقَّيتُ منهم النصح والدعم

أهديكم خلاصة جُهدي العلمي

-جنينة جمال-

الفهرس

فهرس المحتويات

المحتـــوى	الصفحة
شكر	
إهداء	
الملخص	
فهرس المحتويات	I
فهرس الجداول	III
فهرس الأشكال	V
فهرس الملاحق	V
مقدّمة	أ-د
الفصل الأول: الإطار النظري لأدلة الإثبات	23-1
تمهيد	1
المبحث الأول: مفاهيم في المراجعة	1
المطلب الأول: مفهوم المراجعة	1
المطلب الثاني: أهداف المراجعة	3
المطلب الثالث: أنواع المراجعة	5
المبحث الثاني: أساسيات حول أدلة الإثبات	9
المطلب الأول: مفهوم أدلة الأثبات	10
المطلب الثاني: أهداف أدلة الاثبات في المراجعة	11
المطلب الثالث: أهمية أدلة الاثبات في المراجعة	11
المبحث الثالث: خصائص وأنواع أدلة الاثبات والعوامل المؤثرة في طبيعتها	12
المطلب الأول: خصائص أدلة الإثبات في المراجعة	12
المطلب الثاني: أنواع أدلّة الاثبات	13
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في طبيعة أدلة الاثبات	16
خلاصة الفصل الأول	23
الفصل الثاني: عموميات حول جودة المعلومات المحاسبية	47-24
تمهيد	24
المبحث الأول: المعلومات المحاسبية	25

المطلب الأول: البيانات والمعلومات	25
المطلب الثاني: تعريف المعلومات المحاسبية	28
المطلب الثالث: خصائص وأهمية المعلومات المحاسبية.	29
المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية	34
المطلب الأول: تعريف جودة المعلومات المحاسبية	34
المطلب الثاني: مقاييس ومعايير جودة المعلومات المحاسبية	35
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية	37
المبحث الثالث: علاقة أدلة الاثبات بجودة المعلومات المحاسبية	40
المطلب الأول: مساهمة أدلة الاثبات في جودة المعلومة المحاسبية من حيث المصداقية	41
المطلب الثاني: مساهمة أدلة الاثبات في جودة المعلومة المحاسبية من حيث الفاعلية	43
المطلب الثالث: مساهمة أدلة الإثبات في جودة المعلومة المحاسبية بالنسبة للمراجع الخارجي	45
خلاصة الفصل الثاني	47
الفصل الثالث: دراسة وتحليل عينة من تقارير محافظ الحسابات لولاية تبسة	72-48
تمهيد	48
المبحث الأول: تحليل تقرير محافظ الحسابات للشركة A	49
المطلب الأول: دراسة وتحليل الحسابات	49
المطلب الثاني: أدلة الإثبات المستعملة	52
المبحث الثاني: تحليل تقرير محافظ الحسابات للشركة B	53
المطلب الأول: دراسة وتحليل الحسابات	53
المطلب الثاني: أدلة الإثبات المستعملة	58
المبحث الثالث: تحليل تقرير محافظ الحسابات للشركة C	59
المطلب الأول: دراسة وتحليل الحسابات	59
المطلب الثاني: أدلة الإثبات المستعملة	68
خلاصة الفصل الثاني	72
الخاتمة	73
قائمة المراجع	76
الملاحق	79

فهرس الجداول

رقم الجدول	العنـــوان	رقم الصفحة
01	أوجه الاختلاف والتشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.	د
02	مجموع الأصول الصافية للشركة A	49
03	حساب الإستثمارات للشركة A.	49
04	حساب الزبائن للشركة A	49
05	حساب الخزينة للشركة A.	50
06	مجموع الخصوم الصافية للشركة A	50
07	حساب الموردون للشركة A.	51
08	حساب الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة للشركة A.	51
09	حساب الدولة والجماعات العمومية والحسابات الملحقة للشركة A1.	51
10	أدلة الإثبات المستعملة لتدقيق حسابات الشركة A.	52
11	حساب الإستثمارات لشركة B	53
12	حساب الإهتلاكات للشركة B	54
13	حساب قروض وأصول مالية أخرى غير جارية للشركة B	54
14	حساب المخزونات للشركة B	54
15	حساب الزبائن للشركة B	54
16	حساب الدولة، الضرائب والرسوم أخرى القابلة للتحصيل من أطراف أخرى للشركةB.	55
17	الدولة الضرائب على النتائج للشركة B.	55

18	حساب الدولة الرسوم على رقم الأعمال للشركة B.	55
19	الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة للشركة B .	55
20	الحسابات الإنتقالية الإنتظارية للشركة B.	55
21	رأس المال الإجتماعي للشركة B.	56
22	الإحتياطات القانونية للشركة B.	56
23	حساب الموردون للشركة B.	56
24	حساب الزبائن الدائنون للشركة B.	57
25	حساب العاملون والحسابات المرتبطة بهم للشركة B.	57
26	حساب الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة للشركة B.	57
27	الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة للشركة B.	58
28	حساب الشركاء الحسابات الجارية للشركة B.	58
29	أدلة الإثبات المستعملة لتدقيق حسابات الشركة B.	58
30	الدفاتر والسجلات القانونية للشركة C.	60
31	يبين حسابات الموجودات للشركة C.	60
32	حساب التركيبات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية للشركة C.	61
33	حساب التثبيتات المادية الأخرى للشركة C.	61
34	حساب الاهتلاكات للشركة C.	61
35	حركة المخزونات للشركة C للسنة 2013	62
36	الجرد المادي للمخزون للشركة C.	63
37	حساب الموردين للشركة C	63
38	حساب الزبائن والحسابات الملحقة للشركة C.	64

39	حساب الدولة، والجماعات العمومية، والهيئات الدولية والحسابات المرتبطة بها للشركة C.	64
40	حساب الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها للشركة C.	65
41	حساب الأعباء أو المنتجات المعاينة سلفا والأرصدة للشركة C.	65
42	خسائر القيمة عن حسابات الأطراف الأخرى للشركة C.	65
43	رصيد حساب البنك للشركة C.	65
44	رصيد الخدمات الخارجية للشركة C.	66
45	أدلة الإثبات المستعملة لتدقيق حسابات الشركة C.	68

فهرس الأشكال

رقم الشكل	العنـــوان	رقم الصفحة
01	خصائص المعلومات المحاسبية	32

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنـــوان	رقم الصفحة
01	رأي محافظ الحسابات عن الشركة A	79
02	رأي محافظ الحسابات عن الشركة B	80
03	رأي محافظ الحسابات عن الشركة C	81

مقدمة

مقدّمة

تعتبر أدلة الإثبات من المواضيع المهمة التي شكلت حيزا كبير في الجانب المالي والمحاسبي بالنظر إلى دورها في الادارة الاقتصادية للوحدات والموارد المملوكة للمجتمع، وتوجيه القرارات وتخطيط الموارد والقرارات الاقتصادية.

وتزداد أهميتها كلما زادت معايير الشفافية للشركات الخاصة والعامة ومن هنا نجد أن مهنة المحاسبة والتدقيق قد تصدرت قائمة الخدمات الصادرة عن منظمة التجارة باعتبارها مرآة الأداء المالي والاقتصادي وعصب الحياة للشركات، ويساعد التدقيق المحاسبي على زيادة دعم الثقة في القوائم المالية.

أدى الطلب المتزايد على المعلومة المحاسبية إلى ضرورة الاهتمام بنوعية وجودة هذه الأخيرة بحيث تكون موثوقة، ذات مصداقية، دقيقة وذات كفاءة حتى يستفيد منها مختلف الأطراف في عملية اتخاذ القرار. والمعلومات ذات الجودة العالية لا ينتجها إلا نظام محاسبي متطور وفعال يرتكز على أدلة إثبات لا نقاش فيها من حيث خصوصياتها في الدقّة والتناسب والواقعية.

وحتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة الإستخدام وموثوقة يجب فرض أدوات رقابية تزيد من الثقة ما يكفي لدى الأطراف المستخدمة حيث ظهرت أدلة الإثبات (في عالم التدقيق والمراجعة) كمحور ذات الأهمية القصوى في عمليات التقييم والتأكد من صحّة البيانات والتقارير والوثائق المعالجة من قبل النظام المحاسبي وكذا تعزيز مصداقية المعلومة المحاسبية بتفادي الأخطاء والغش والتلاعب وهكذا تكون قد ساهمت في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

الإشكـــالية

مساهمة أدلة الإثبات في ت جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية؟

الأسئلـة الفرعيـة: بعد توضيح المقصود بأدلة الإثبات من المنظور المحاسبي والمقصود بالمعلومة المحاسبية وما هو الإرتباط بينهما، معالجة هذه الإشكالية تفرض، الإجابة على عدد من الأسئلة الفرعية:

- هل تساهم أدلة الإثبات كأداة من أدوات الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟
- ما هي خصائص ومعايير أدلة الإثبات التي تضمن جودة المعلومات المحاسبية؟
- هل تضمن أدلة الإثبات تفادي الأخطاء والتلاعبات للمعلومات المحاسبية؟

الفرضيــات:

- تساهم أدلة الإثبات كأداة من أدوات الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
- لأدلة الإثبات خصائص ومعايير من شأنها ضمان جودة المعلومات المحاسبية؟
- تساهم أدلة الإثبات في تفعيل النظام المحاسبي داخل المؤسسة من خلال التقليل من الأخطاء والغش والتلاعب.

أهميـــة المبحث:

تكتسي الدراسة أهمية بالغة نابعة من أهمية نظم الرقابة على مستوى المؤسسات الإقتصادية نظرا لزيادة و اتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها هذه الأخيرة وتركز على موضوع مهم يخص مدى مساهمة أدلة الإثبات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية حيث أن قيام نظام المعلومات المحاسبي بضمان الثقة والدقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية وما ينجر عنه من مراقبة لمختلف وظائف المؤسسة باعتبارها المصدر الرئيسي لتدفقات البيانات والتي تعتبر مدخلات لنظام المعلومات المحاسبي يشترط التعمق في دراسة النظام والإجراءات التي تتحكم في تسيير وحركة البيانات والمعلومات فيما بينها اعتمادا على أدوات الرقابة والمراجعة الداخلية.

تبرز أهمية هذا البحث في توضيح أثر أدلة الإثبات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وهذا نظرا لقلة الدراسات التي اهتمت المحور وقد تساعد وتشجع الباحثين على الخوض في دراسات أكثر عمقا للتوصل إلى نتائج أكثر دقة

تبرز أهمية البحث من الأهمية التي أصبحت تلعبها المعلومة المحاسبية في الوقت الحالي وأيضا أهمية الحصول على معلومات دقيقة مثبتة وذات مصداقية التي هي أساس اتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل مختلف المستخدمين والتعرّف على أهمية أدلة الإثبات كأداة تساعد على تحسين جودة المعلومات المحاسبية تضمن دقة وشفافية المعلومة المحاسبية للأطراف المعنية.

أهـــداف البحث

من الأهداف التي سوف يسعى لها هذا البحث ما يلي:

- التطرق إلى دور وأهمية أدلة الإثبات في تحسين المعلومات المحاسبية
- التعرف على العلاقة بين خصائص أدلة الإثبات وجودة المعلومة المحاسبية
- التعرف على العناصر المكونة لأدلة الإثبات وكيفية استخدامها بغرض تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

- إبراز أهم المعايير المنسوبة لأدلة الإثبات قصد المساهمة في جودة المعلومات المحاسبية.

منهجيـــة البحث

لتحقيق أهداف البحث والاجابة على الأسئلة الفرعية وإثبات فرضيات الدراسة تم تفصيل الموضوع الى جانب نظري يقوم على المنهج الوصفي التحليلي والثاني تطبيقي يقوم على دراسة حالة لعينة من المؤسسات المحلية باستخدام أسلوب المقابلة، تحليل البيانات والمستندات.

دوافـــع الإختيـــار

الأسباب الذاتية:

- علاقة الموضوع بالتخصص (مراجعة وتدقيق).
- الرغبة والميول الشخصي في دراسة وتحليل الموضوع بمجاليه النظري والتطبيقي.

الأسباب الموضوعية:

- التعرف على المفاهيم النظرية المرتبطة بأدلة الإثبات من جهة وبجودة المعلومة المحاسبية منن جهة أخرى ومدى الإرتباط بين المصطلحين في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة.
- إبراز الدور الفعال الذي تلعبه أدلة الإثبات في ضبط المعلومة المحاسبية.
- تقديم مقترحات علمية عملية تجاه المؤسسة لتحسين المعلومة المحاسبية باعتبار أدلة الإثبات.

تعتبر أدلة الإثبات من المواضيع المهمة التي شكلت حيزا كبير في الجانب المالي والمحاسبي بالنظر إلى دورها في الادارة الاقتصادية للوحدات والموارد المملوكة للمجتمع، وتوجيه القرارات وتخطيط الموارد والقرارات الاقتصادية.

وتزداد أهميتها كلما زادت معايير الشفافية للشركات الخاصة والعامة ومن هنا نجد أن مهنة المحاسبة والتدقيق قد تصدرت قائمة الخدمات الصادرة عن منظمة التجارة باعتبارها مرآة الأداء المالي والاقتصادي وعصب الحياة للشركات، ويساعد التدقيق المحاسبي على زيادة دعم الثقة في القوائم المالية.

أدى الطلب المتزايد على المعلومة المحاسبية إلى ضرورة الاهتمام بنوعية وجودة هذه الأخيرة بحيث تكون موثوقة، ذات مصداقية، دقيقة وذات كفاءة حتى يستفيد منها مختلف الأطراف في عملية اتخاذ القرار. والمعلومات ذات الجودة العالية لا ينتجها إلا نظام محاسبي متطور وفعال يرتكز على أدلة إثبات لا نقاش فيها من حيث خصوصياتها في الدقّة والتناسب والواقعية.

وحتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة الإستخدام وموثوقة يجب فرض أدوات رقابية تزيد من الثقة ما يكفي لدى الأطراف المستخدمة حيث ظهرت أدلة الإثبات (في عالم التدقيق والمراجعة) كمحور ذات الأهمية القصوى في عمليات التقييم والتأكد من صحّة البيانات والتقارير والوثائق المعالجة من قبل النظام المحاسبي وكذا تعزيز مصداقية المعلومة المحاسبية بتفادي الأخطاء والغش والتلاعب وهكذا تكون قد ساهمت في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

الدراســات الســابقة

يصب اهتمامنا في هذا المبحث على تحليل العديد من الدراسات التي تطرقت وبشكل واسع إلى متغيرات الدراسة، وعليه نحاول فيما يلي القيام بعملية عرض لأهم هذه الدراسات والمقارنة بينها وبين الدراسة الحالية.

1-دراسة: طواولة دهيبة " دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية -دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية عين تادلس" (جامعة مستغانم، ماستر في العلوم الإقتصادية، 2017)

تبرز أهمية البحث من الأهمية التي أصبحت تلعبها المعلومة المحاسبية في الوقت الحالي وأيضا أهمية الحصول على المعلومة الدقيقة وذات مصداقية التي هي أساس اتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل مختلف المستخدمين والتعرف على أهمية المراجعة الداخلية كوسيلة تساعد على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتضمن الدقة والشفافية للأطراف المستخدمة لها وتمت الدراسة الميدانية على بنك الفلاحة والتنمية الريفية الموجود بعين تادلس.

نتائج الدراسة: توصلت الدراسة لمجموعة من النتائج يمكن عرضها فيما يلي:

- تساهم المراجعة الداخلية في تقييم وتأكد من صحة البيانات والمعلومات الموجودة في القوائم المالية التي يفرزها نظام المعلومات المحاسبي والتأكد من أن السياسات والإجراءات المرسومة خالية من الأخطاء والتلاعبات من أجل الحصول على معلومات محاسبية موثوقة.
- تعتبر المراجعة الداخلية وسيلة رقابية فعالة في البنك ويكون ذلك عن طريق فحص الوثائق والأرصدة لإيجاد الانحرافات وتحليلها والقيام بالتعديلات الازمة والقيام بالتوضيحات بغية توفير معلومات وتقارير أكثر مصداقية وشفافية من شأنها تقييما لأداء البنكي مفيدة بذلك كل مستخدمي تلك التقارير ومنحهم القدرة على اتخاذ القرار المناسب.

- المراجعة عبارة عن فحص لأنظمة الرقابة الداخلية، البيانات، الوثائق، الحسابات، الدفاتر الخاصة بالمؤسسة وذلك من خلال فحصا انتقاديا منظما وفق معايير ومبادئ وإجراءات تسمح لها بإبداء رأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة.
- يتمثل دور المراجع الداخلي في السهر على تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال اكتشاف نقاط القوة والضعف وتقديم الاقتراحات والتوصيات.

2-دراسة: حورية بوقندورة "جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية دراسة تطبيقية لمؤسسة مطاحن سيدي أرغيس بأم البواقي" (جامعة أم البواقي، ماستر في العلوم التجارية، 2017)، وهدفت هذه الدارسة إلى:

- معرفة أثر جودة المعلومات المحاسبية على قرارت مستخدمي القوائم المالية.
- توضيح ماهية جودة المعلومات المحاسبية والقوائم المالية
- معالجة المعلومات المحاسبية حسب متطلبات تحليل القوائم المالية.

كما يعتمد البحث على المنهج الوصفي من خلال الاستعانة بالمصادر ذات العلاقة بموضوع الدارسة أي المصادر ذات العلاقة بجودة المعلومات المحاسبية وبالقوائم المالية بصورة عامة، والعلاقة بينها بصورة خاصة، كما يعتمد البحث على المنهج التحليلي من خلال الدارسة التطبيقية بمؤسسة مطاحن سيدي أرغيس بأم البواقي.

نتائج الدراسة: من خلال هذه الدارسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- عرض القوائم المالية يحقق مازيا مختلفة يمكن أن تحل العديد من المشاكل التي تواجه المؤسسات بشكل عام وبشكل خاص المشاكل المالية وأهمها فقدان الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية.
- أن الشركة تقوم بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية من خلال عدة قنوات، حيث تقوم الشركة بنشر قوائمها المالية والتقارير السنوية والنصف سنوية وتقرير محافظ الحسابات، وهذا بدوره ينعكس على جودة المعلومات المحاسبية للشركة بالإيجاب.
- غياب الملاحق والإيضاحات المتممة للقوائم المالية والتي بإمكانها توضيح العديد منالأمور الغامضة في الميزانية وجدول حسابات النتائج.
- إن الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية أداة تعمل على تخفيض حالة عدم التأكد لدى مستخدميها من ناحية وتضييق فجوة عدم تماثل المعلومات، وتمكينهم من اتخاذ القارارت الحالية والمستقبلية.

- إن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية هو نقطة البداية للمستثمرين هذا من خلال المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية.
- تأثر الاختلافات في عرض القوائم المالية وطرق الإفصاحعن المعلومات وتقديمها مباشرة على مستخدميها، هذا لأنهم بصدد اتخاذ قرارات وسط مجموعة من البدائل لهذا يجب أن تكون القوائم المالية المعروضة تقوم على أسس ومبادئ عامة لتمكن من الإستفادة منها.
- تعد المعلومات المحاسبية كمعيار يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومة المحاسبية لأهدافها، بالإضافة إلى استخدامها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

3-دراسة: جزار صليحة "أهمية التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية دارسة ميدانية بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة" (جامعة بسكرة، ماستر في علوم التسيير، 2017)، وهدفت هذه الدارسة إلى:

- التعرف على الإطار النظري للتدقيق.
- الوقوف على أهمية المعلومات المحاسبية للمؤسسة والأطراف الخارجية المستفيدة منها.
- ابراز أهمية التدقيق الداخلي والمدقق الداخلي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

وسائل التحليل: يعتمد البحث على المنهج الوصفي من خلال الاستعانة بالمصادر ذات العلاقة بموضوع الدارسة أي المصادر ذات العلاقة بالتدقيق الداخلي وبجودة المعلومات المحاسبية بصورة عامة، والعلاقة بينها بصورة خاصة، كما يعتمد البحث على المنهج التحليلي من خلال الدارسة التطبيقية بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة.

نتائج الدراسة: من خلال الدراسة تم التوصل الى مجموعة من النتائج أهمها:

- يقوم المدقق بتقديم خدمات موضوعية ومستقلة، أو خدمات استشارية لإدارة المؤسسة تصمم بغرض إضافة قيمة وتحسين عملياتها.
- كما تساعد عمليات التدقيق الداخلي للمؤسسة في تحقيق أهدافها بتوفير مدخل منظم ومنطقي لتقييم وتحسين فعالية العمليات الرقابية كمل أنها مسؤولة عن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية التي تشمل رقابة كفاية وفعالية العمليات، وصحة وسلامة المعلومات التي تتضمنها التقارير.
- يجب أن يكون القائم على عملية التدقيق الداخلي ذو كفاءة عالية وخبرة، ودرجة كبيرة من النزاهة.

- يساهم التدقيق الداخلي في اكتشاف ما يوجد في السجلات والدفاتر من الأخطاء وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية خالية من الأخطاء.
- كذلك يساهم في تدقيق البيانات وبالتالي الحصول على معلومات محاسبية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.
- يعمل التدقيق الداخلي على حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والإحتيال في القوائم المالية ويعتبر هذا دورا هاما ورئيسيا.

4-دراسة: وسيلة بوخالفة "دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة للفترة ما بين 2008-2012" جامعة ورقلة، ماستر.

وهدفت هذه الدارسة إلى: إظهار الدور الذي تلعبه عملية المراجعة في المساعدة على تقديم معلومات مالية ومحاسبية تتميز بالدقة للجهات التي تطلبها.

تسليط الضوء على ما هو موجود فعليا ومقارنته بما هو مدروس نظريا.

و لتحقيق أهداف البحث والإجابة عن التساؤلات وإثبات الفرضيات السابقة قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين الأول نظري يقوم على المنهج الوصفي التحليلي والثاني يقوم على منهج دراسة الحالة «دراسة حالة عينة من تقارير محافظ الحسابات لثلاث سنوات متتالية باستخدام أداتين هما الوثائق والمقابلة.

نتائج الدراسة: توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نلخصها كما يلي:

- إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يمكن من التقليل في حدوث الأخطاء إن لم نقل حذفها نهائيا.
- تعتبر المراجعة الخارجية وظيفة تتم عن طريق مراجع خارجي مستقل عن المؤسسة، هدفه الرئيسي هو منح ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة من خلال الرأي المحايد الذي يصدره عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية.
- من بين الأسباب التي تحد من الإلتزام بتطبيق إرشادات المراجع الخارجي، ضعف إهتمام الإدارة بتقارير هذا الأخير وما يحتويه من أراء تخدم المؤسسة بشكل إيجابي.
- يؤدي تظافر جهود مسيري المؤسسة والمراجع الخارجي إلى التقييم الشامل لمخاطر المؤسسة والتقليل منها إلى أدنى مستوياتها الممكنة، الأمر الذي من شأنه تقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وبالتالي حسن تسييرها ونجاحها وزيادة الأرباح المسجلة من طرفها.

مقارنة الدراسة الحالية بالدراسة السابقة

إن أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة يمكن تلخيصها في الجدول الموالي:

الدراسات السابقة	الحدود المكانية للدارسة	الأداة المستخدمة في الدراسة	أوجه الاختلاف	أوجه التشابه
دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية –دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية عين تادلس	بنك الفلاحة والتنمية الريفية عين تادلس	التحليل الوصفي للوثائق المحاسبية	تختلف عن الدراسة الحالية من حيث بيئة الدارسة والمتغير المستقل	تشابه في المتغير التابع والأداة المستخدمة في الدراسة
جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على قرارات مستخدمي القوائم المالية دراسة تطبيقية لمؤسسة مطاحن سيدي أرغيس بأم البواقي.	مؤسسة مطاحن سيدي أرغيس بأم البواقي.	منهج تحليلي وصفي لدراسة القوائم المالية	تختلف عن الدراسة الحالية من حيث بيئة الدارسة والمتغير المستقل	تشابه في المتغير المستقل والأداة المستخدمة في الدراسة
أهمية التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية دارسة ميدانية بديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة	ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة	التحليل الوصفي للوثائق المحاسبية	تختلف عن الدراسة الحالية من حيث بيئة الدارسة والمتغير التابع	تتشابه مع الدراسة الحالية في المتغير المستقل
دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية دراسة عينة من تقارير محافظي الحسابات بولاية ورقلة للفترة ما بين 2008-2012	محافظي الحسابات بولاية ورقلة	التحليل الوصفي لعينة من تقارير محافظ الحسابات.	تختلف عن الدراسة الحالية من حيث المتغير التابع	تتشابه مع الدراسة الحالية من حيث المتغير المستقل والأداة المستخدمة في الدراسة

الجدول رقم (01): أوجه الاختلاف والتشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

المصدر: من إعداد الطالبان.

الفصل الأول

الإطار النظري لأدلة الإثبات

تمهيد:

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطرا ف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها[1].

ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

المبحث الأول: مفاهيم في المراجعة

لقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبتها ، بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفى نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة[2].

المطلب الأول: مفهوم المراجعة

1-**معنى كلمة المراجعة** لغويا هو التأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة دراسته. لكن هناك فرع من فروع الدراسات المحاسبة والمالية يسمى عادة باسم المراجعة، في هذه الحالة تكتسب هذه الكلمة معنى خاص هو الدلالة على المهنة المسماة بهذا الاسم. وهي مراجعة الحسابات والفن الذي تستخدمه في أداء مهمتها.[3]

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، نموذج مقترح لتقييم مخاطر المراجعة الناتجة من الأخطاء والمخالفات باستخدام نظرية الاختبارات الاستراتيجية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة-جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني، 1994، ص30

[2] أحمد مخلوف، مداخلة بعنوان دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة محاسبية مشتركة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، 13-15 أكتوبر2009.

[3] بن لاغة عقيلة. (2011-2012). حجية أدلة الإثبات الجنائية الحديثة. رسالة الماجستير، جامعة الجزائر 1-كلية الحقوق-بن عكنون

2-**المراجعة علم** يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية فترة محددة وتشمل عملية التدقيق الفحص والتحقيق والتقرير.

- الفحص: وهو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
- التحقيق: هو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.
- التقرير: يعادل بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

3-مراجعة الحسابات لمنشأة ما تشتمل على دراسة أعمالها والنظم المتبعة في القيام بعملياتها ذات المغزى المالي وطريقة الرقابة والإشراف عليه وفحص سجلاتها القيود المحاسبية فيها وكذلك مستنداتها وحساباتها الختامية والتحقق من أصولها والتزاماتها وأي بيانات أو قوائم مالية أخرى مستخرجة منها بقصد التثبت من أن الأعمال المحاسبية المعمول عنها مراجعة أو مقدمة عنها بشهادة المراجع صحيحة وتمثل ما تدل عن عمليات المنشأة المالية أو نتائجها أو الحقائق المتصلة بها أو مركزها المالي تمثيلا صحيحا بدون أي مبالغة أو تقصير يدل هذا التعريف أن المراجعة قد تكون جزئية أي مراجعة جزء معين فقط، من أعمال سواء كان هذا الجزء من أعمالها العادية أو الاستثنائية الغير متكررة أو إجراء بحث معين لمساعدة الإدارة في اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية وهو التعريف الشامل[4].

[4] **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية. مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر ص 24.**

المطلب الثاني أهداف المراجعة:

هناك نوعين من الأهداف: أهداف تقليدية وأخرى حديثة أو متطورة.

1. **الأهداف التقليدية:** بدورها تتفرع إلى:

أهداف رئيسية :

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

أهداف فرعية:

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

2. **الأهداف الحديثة المتطورة** وتتمثل في:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال ووفقا للنتائج المرسومة.
- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع[5] .

كما أنه هناك **أهداف أخرى:**

- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.
- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.
- . دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.

[5] محمد عبد الفتاح محمد، قياس وضبط مخاطر المراجعة: إطار مقترح، رسالة دكتوراه -غير منشورة، كلية التجارة-جامعة عين شمس، 1996، ص11

ومن خلال هذه الأهداف العامة للمراجعة يمكن استخراج أهداف عملية وميدانية نذكر منها :

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

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

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

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

التسجيل المحاسبي: نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب[6].

وأخيرا نتطرق إلى تطور دور وأهداف المراجعة تاريخيا من خلال النقاط التالية:

- قبل عام 1900م كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء، ولذلك كان التدقيق التفصيلي ولا وجود لنظام الرقابة الداخلية.
- من 1905م إلى 1940م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء ولذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية.
- من 1940م إلى 1960م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية[7] .

[6]علي كريم محمد. أهمية أدلة الإثبات وجودة التدقيق في عملية الاصلاح الاداري والمالي في المؤسسات الحكومية. دار الوقار-العراق (بتصرف)
[7]بن لاغة عقيلة مرجع سبق ذكره، ص 7.

- من 1960م حتى الآن: أضيفت أهداف عديدة.
- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حقق من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة.
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى الأهداف المسطرة.
- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصي كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط .
- تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق علي العميل أو المنشآت محل التدقيق.

المطلب الثالث أنواع المراجعة:

1. المراجعة من حيث طبيعة المؤسسة:

تتضمن مراجعة المؤسسات العمومية ومراجعة الشركات الخاصة.

أ. **مراجعة المؤسسات العمومية**: تنصب المراجعة العامة على المنشأة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعة، أما الأموال المستغلة في هذه المنشأة لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المنشآت التجارية أو الصناعية ،إلا أن طريقة المراجعة واحدة في كلتا الحالتين وبصدور قانون يوليو 1961م (عهد الاشتراكية) انتقل عدد كبير من الشركات المساهمة إلى الملكية العامة بالرغم من احتفاظ هذه الشركات بصفتها القانونية وأصبح للدولة حق الرقابة عليها، وقد ترتب عن إصدار قانون رقم129 لسنة 1964م بشأن الجهاز المركزي مراجعة حسابات المؤسسة والهيئات العامة وما يتبعها من شركات وجمعيات ومنشآت، لأن انتقال المراقبة من مراقبي الحسابات الخاصين بجهاز مركزي يقتضي فترة انتقال، فإن القانون نص على جواز تعيين مراقبي الحسابات من بين من يزاولون المهنة خارج القطاع العام حتى يتم تشكيل إدارة خاصة بهذا الجهاز.[8]

ب. **مراجعة الشركات الخاصة**: هي مراجعة المنشآت التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو منشآت فردية أو جمعيات ونوادي وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود

[8] سليمان عتير(2012). دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب. مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة باب الزوار-الجزائر(بتصرف)

هو من الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وفرد واحد في المؤسسات الفردية، وتختلف علاقة المراجع بأصحاب هذه المنشآت، وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام، فشركات المساهمة مثلا ملزمة بتعين مراجع خارجي ليراجع لها حساباتها وأوراقها الختامية والعكس لشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المراجع والمهمة المسندة إليه من زاوية نطاق عملية التدقيق أو المراجعة وهي نوعين كاملة وجزئية.

المراجعة الكاملة أو التدقيق الكامل: كان التدقيق قديما وحتى عهد قريب يتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات وما تتضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء والتلاعب والغش أي تدقيق كامل تفصيلي، إذ كانت المشاريع صغيرة وعملياتها قليلة وكنتيجة لتطور ميادين الصناعة والتجارة وما صاحبها من تعدد المشاريع وكبر حجمها أصبح التدقيق مستحيلا ومكلفا وغير عملي لما يتطلبه من جهد كبير ووقت طويل، مما أدى إلى تحول هذا التدقيق إلى تدقيق كامل اختياري وقد ساعد هذا الاتجاه على زيادة اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية وأدواتها وتحقيق نظام دقيق متين لها ،حيث أصبحت كمية الاختيارات وحجم العينة تتوقف على مدى مكانة ودقة أنظمة الرقابة الداخلية، فالفرق بين الكامل التفصيلي والكامل الاختياري يقتصر على نظام التدقيق فقط وليس بالأصول والمبادئ المحاسبية.

التدقيق الجزئي أو المراجعة الجزئية: هي العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص حسابات المخازن والتأكد من جرد المخزون .
ويهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن خطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي فني محايد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصيره في الأداء .

2. **المراجعة من حيث الحتمية نجد فيها نوعين:** المراجعة الإلزامية والمراجعة الإختيارية

أ. **المراجعة الإلزامية:** تتميز المراجعة الإلزامية بوجود عنصر الجبر والإلزام ومن تم يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامها وكذلك يجب أن تتم المراجعة وفقا لقواعد ونصوص وإجراءات المنصوص عليها وعلى المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية.

وعلى ضوء هذا النوع من المراجعة فإن المراجع يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية كما أنه لا

يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المراجع أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، وفي صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين تعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المراجع الذي يعتبر مسؤول إذا ما رضخ لهذه القيود.

ب. **المراجعة الاختيارية** :في حقيقة الأمر إن مراجعة الحسابات الاختيارية تقرير يرجع القيام به إلى أصحاب المؤسسة أنفسهم وإلى غيرهم من أصحاب المسألة والمصلحة فيه، وبناء ذلك فإن عملية تعيين مراجع الحسابات في المشروعات الفردية أو شركات الأشخاص يرجع إلى أصحاب المؤسسة وفي بعض أنواع الشركات مثلا شركة الأموال فإن أمر تعيين مراجع الحسابات إلزامي بناء على النصوص والتشريعات الصادرة عن الدولة. ويرجع ذلك إلى الدور الذي تلعبه المؤسسات في الاقتصاد القومي، وبناء على ذلك فإنه يتعين إسناد عملية مراجعة الحسابات لمراجع مستقل لشركات الأموال سواء كانت تابعة للقطاع العام أو الخاص.

3. **من حيث وقت عملية التدقيق ويتضمن** التدقيق النهائي والتدقيق المستمر.

أ. **التدقيق النهائي** :يقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمنشأة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقفلت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت، ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقيها حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر .

ب. **التدقيق المستمر** :يقصد به قيام عملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق أو من ينوبه بزيارة المنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى التدقيق النهائي للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر.يتم هذا النوع ويسير وفق برنامج مرسوم يعده ويجهزه المدقق على ضوء دراسته وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية[9].

4. **التدقيق حسب الهدف: ينقسم** هذا النوع من التدقيق إلى أربعة أقسام:

[9]سليمان عتير(2012). دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب. رسالة ماجستير، جامعة باب الزوار-الجزائر(بتصرف).

أ. **التدقيق المالي**: يتعلق هذا النوع من التدقيق بفحص أنظمة الرقابة الداخلية وسجلات المستندات المحاسبية بقصد إعطاء رأي مستقل عن مدى دلالة الميزانية على المركز المالي الحقيقي للمشروع وعن مدى إظهار الحسابات الختامية للنتائج الفعلية لهذا المشروع.

ب. **التدقيق الإداري**: من أجل تدقيق الكفاءة الإنتاجية للإدارة، على المدقق أن يتأكد من أن أموال المشروع يتصرف فيها بشكل اقتصادي. بحيث يحصل على أحسن أو أفضل منفعة لأقل تكلفة ممكنة ويتضمن هذا النوع من التدقيق التأكد من صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية على التكلفة.

ت. **تدقيق الأهداف**: يهدف هذا النوع إلى التعرف فيما إذا كان المشروع قد حقق الأهداف التي تأسس من أجلها وتعني التدقيق القانوني وهو تأكد المدقق من أن المنشأة طبقت نصوص الأنظمة التي تصدرها الدولة، فمثلا على مدقق الحسابات التأكد من تطبيق الشركات لقانون الشركات رقم 14 الصادر 1964 م وتعديلاته، بالإضافة إلى ذلك فإنه على المدقق التأكد من تقيد الشركة بنظامها الداخلي وعقد تأسيسها.

ث. **التدقيق الاجتماعي**: التأكد من أن المنشأة قد حققت أهدافها الخاصة والأهداف العامة تجاه البلد الذي تعمل به. فشركة المساهمة مثلا تسعى إلى تحقيق الأرباح وفي نفس الوقت عليها مراعاة تحقيق الأهداف الاجتماعية والصحيحة للمجتمع الذي تعمل لخدمته.

5. **المراجعة من حيث استقلاليتها وحيادها**: ويتعلق الأمر بالمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية.

أ. **المراجعة الداخلية**: تعرف المراجعة الداخلية بأنها الفحص المنظم للمشروع ودفاتره وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين للمشروع، ولعل السبب في نشأة هذا النوع من المراجعة يرجع أساسا إلى كبر حجم المشروعات وتعدد وتنوع عملياتها المالية وكذا الابتعاد التدريجي للإدارة العليا للمشروع عن تفاصيل تنفيذ السياسات والخطط الموضوعة، الأمر الذي استلزم وجود إدارة وقائية ورقابية تضمن التحقق من عمليات المشروع وجديتها فور إتمامها أو حدوثها.

ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع عن طريق محو الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها، إلا أن وجود قسم إدارة داخلية للمراجعة بالمؤسسة لا يغني عن تكليف المراجع الخارجي بفحص ومراجعة حسابات، فالطريقة التي ينفذ بها المراجع الخارجي عمله تختلف عن الطريقة التي يتبعها المراجع الداخلي.

ب. **المراجعة الخارجية**: تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام. حيث أن الوظيفة الأساسية

للمراجع الخارجي هي فحص مستندي لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا دقيقا ومحايدا للتحقق من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها.

إن عمل المراجع الخارجي لا يقتصر على تحقيق الهدف السابق فحسب بل يتعداه ليشمل إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعة للمؤسسة أو فحص لغرض خاص مثل شراء المؤسسة أو إدماج المؤسسة، والمراجعة الخارجية تقع عادة في نهاية المدة المالية كما أنها شاملة وكاملة حيث أن المراجع يعمل دون قيد ويتطلع على ما يريد متى ما شاء وهي إلزامية تفرضها القوانين إلا أنها اختيارية أي تتم عن طريق عينة من كل نوع من أنواع العمليات المالية ومراجعتها دون القيام بمراجعة العمليات كلها. وختاما فإن تقرير المراجع الخارجي يرد نتيجة المراجعة وعادة ما يكون موضع ثقة وتقدير لما يتمتع به من استقلال وحياد وعلم وخبرة ودراية وهو بالطبع مسؤول عما يتضمنه التقرير من بيانات وحقائق مالية وآراء مسؤولة على ذلك تحددها القوانين السائدة والمعمول بها.

المبحث الثاني: أساسيات حول أدلة الإثبات

الاثبات لغة هو اقامة الحجة وتأكيد الحق بالدليل او تأكيد الحق بالنية[10]. اما الاثبات في القانون فهو اقامة الدليل على حقيقة امر مدعى به، نظراً لما يترتب عليه من اثار قانونية.[11]

ويمكن وصف الاثبات في التدقيق بأنه عملية اقامة الدليل على صدق او كذب القضايا التي تحويها القوائم المالية الختامية. ولا يقتصر صدق او كذب القضايا على التطابق مع الواقع، وانما يتعداه الى التطابق مع الفروض والمبادئ والنظم المحاسبية المتعارف عليها، ومع القوانين الاساسية واساليب العمل بالمشروعات، بما يستفاد منه صدق نظري الى جانب الصدق الواقعي. ويكون ضابط الحقيقة هو الاتساق والتماسك والوضوح. ويكون الصدق الواقعي والنظري على هذا الاساس هدفا للإثبات في التدقيق. ان الاثبات يتصل بالمعرفة وهي تختلف عن المعتقدات التي يعتقد فيها الناس دون دليل عن اتفاق او عجز عن الدليل، كما ان الاثبات في التدقيق يتجه نحو الحقائق، ولا حقيقة بغير دليل. لذلك يكون الاثبات بالدليل ضرورة لا غنى للإثبات عنها، فهو لا يتم بغير الدليل بل يفقد خصائصه الاساسية ويتحول الى معتقدات إذا لم يصاحبه الدليل، او قد يتحول الى مجرد انطباع[12].

وان الصدق يتألف من المطابقة بين المعتقد والواقع، وان الصدق الذي يحصل عليه المدقق من ثبوت القضية التركيبة، بالمطابقة والصدق الذي يحققه بعدم التعارض، والاتساق مع المعلومات السابقة يتدرج بين الصدق الاحتمالي والصدق اليقيني وهما حدود الصدق الذي يهدف اليه المدقق من الاثبات.

---

[10] مجمد بن مكرم بن منظور. لسان العرب. دار الصادر-بيروت(بتصرف)

[11] بن لاغة عقيلة. (2011-2012). حجية أدلة الإثبات الجنائية الحديثة. مـذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 1-كلية الحقوق-بن عكنون

[12] علي كريم محمد. أهمية أدلة الإثبات وجودة التدقيق في عملية الاصلاح الاداري والمالي في المؤسسات الحكومية دار الوقار-العراق (بتصرف)

المطلب الأول: مفهوم أدلة الأثبات

أدلة التدقيق تعني جميع ما يحصل عليه المدقق من معلومات مثل المستندات والتقرير ونتائج الاستفسارات والتقديرات والاستنتاجات وعمليات الاحتساب والتي يبني عليها المدقق حكمه المهني ليقرر ما إذا كانت البيانات المالية تعطي صوره حقيقة وعادلة.

وقد بين المعهد الامريكي للمحاسبين القانونين**AICPA,1991** ان ادلة التدقيق تشمل البيانات المحاسبية المحتوات في القوائم المالية وجميع المعلومات الإضافية المتاحة للمدقق والتي تعزز هذه البيانات المالية وترتبط بهذه القوائم المالية ، ويتم من خلال هذه المعلومات الوصول الى حكم من قبل المدقق حول دلالة القوائم المالية ومدى تمثيلها بصدق وعدالة للمركز المالي ونتيجة الاعمال ، ويلاحظ ان هناك ادلة ترتبط مباشرة بالقوائم المالية مثل المستندات والسجلات والتقارير وهناك ادلة يتم الحصول عليها من جهات خارجية كالمصادقات او عن طريق المدقق نفسه[13] .

اي أن هناك أدله متوفرة للمدقق ويمكن الوصول اليها مباشرة وهذا النوع يشمل السجلات المحاسبية والمستندات والاحتساب والمشاهدة الفعلية للأصول اما النوع الثاني فيشمل الادلة التي يتم انشاؤها لتلبية احتياجات المدقق وتشمل المعلومات المقدمة من الادارة والعاملين وتقويم الانظمة والمصادقات الخارجية وغيرها.

وواجب المدقق أن يحصل على هذه الادلة التي تبين ان البيانات المالية تتصف بالخصائص النوعية التي حددتها اللجان والهيئات المتخصصة والمعنية بإصدار معايير المحاسبة مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة في الولايات المتحدة وهذه الخصائص تشمل:

- ان تكون البيانات المالية ملائمة او مناسبة وذات صلة.
- ان تكون البيانات المالية ذات مصداقية وموثوقية.
- القابلية للفهم.
- القابلية للمقارنة.[14]

وقد عرّف معيار التدقيق الدولي 500 أدلة التدقيق على انها المعلومات التي يستخدمها المدقق للتوصل الى الاستنتاجات التي يبني عليها رايه، وتشمل ادلة التدقيق كلا من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تدعم البيانات المالية والمعلومات الاخرى. [15]

---

[13]أحمد مخلوف، مداخلة بعنوان دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة محاسبية مشتركة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، 13-15 أكتوبر2009

[14]فاتح سردوك (2004). *دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية*. مذكرة شهادة ماجستير، جامعة الجزائر 1.

المطلب الثاني :أهداف أدلة الاثبات في المراجعة

قيام المراجع بجمع الأدلة الكافية والوافية، هدفه الاساسي من وراء ذلك تدعيم المنشاة. ولكي يصل المراجع الى تلك الاهداف التي سمو اليها، علية القيام بالعديد من الامور التي تساعده في الوصول الي ذلك، مثل قيامة بالتالي:

- التأكيد على وجود الاصول التي يمكن التأكد منها، والتأكيد على حدوث العمليات المالية المقيدة بالدفاتر.
- التأكيد على شمول القوائم المالية لجميع الحسابات.
- التأكيد على حقوق المشروع، والتأكد من ان ملكية الاصول حقيقية، وكذلك التأكيد على التزامات المنشاة، والتأكد من هذه الالتزامات حقيقية وليست وهمية.
- التأكيد على ان قيام الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات هي قيم حقيقية تعبر عن الوضع المالي للمنشاة وكذلك التأكيد على ان التوزيع تم بطريقة صحيحة ومنتظمة على الفترات المالية وخاصة بالنسبة للإهتلاكات.
- التأكيد على ان طريقة العرض والافصاح في القوائم المالية قد تم بصورة صحيحة، وتعبر عن الوضع المالي للمنشاة محل المراجعة.

المطلب الثالث: أهمية أدلة الاثبات في المراجعة

تكمن أهمية ادلة الاثبات في المراجعة في انها هي الاساس الذي يبني عليه المراجع عملية المراجعة، وبالتالي دقة وصحة هذه الأدلة يعود بالمنفعة على المنشاة محل المراجعة من خلال التالي:

- وجود ادلة اثبات صحيحة ودقيقة تدعم البيانات المحاسبية والمعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية من شانه زيادة الاعتماد على هذه البيانات والمعلومات من قبل المستخدمين الداخلين والخارجيين للمنشاة وبالتالي زيادة الثقة في هذه المنشاة.
- تقرير المراجع، وهو المحصلة النهائية من جمع ادلة الاثبات التي تساعد المراجع في الوصول الى الحقيقة، كما يساعد تقرير المراجع المستفيدين منه في اتخاذ قرارات صحيحة والمبنية على اساس سليم.

---

[15] رياض زلاسي (2012). اسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية. مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة العربي التبسي-تبسة (بتصرف)

وما يمكن ملاحظته هنا ان العملية مرتبطة ببعضها البعض، فالذي يتوصل اليه المراجع من حقائق يعكس حقيقة ادلة الاثبات، وبالتالي على ضوء راي المراجع الفني المحايد يمكن للمستثمرين او المستفيدين وغيرهم اتخاد قرارات سليمة تساعد في بناء اقتصاد قوي يمكن الاعتماد عليه، وهنا تبرز اهمية ادلة الاثبات[16].

المبحث الثالث: خصائص وأنواع أدلة الاثبات والعوامل المؤثرة في طبيعتها

إن درجة الثقة في أدلة الاثبات التي يتوصل إليها المراجع سواء تلك التي تتعلق باختبارات الالتزام أو تلك المستخرجة من اختبارات التحقق الجوهرية، تتوقف على كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق، حيث أن قوة هذا النظام وفعاليته تمثل مؤشر ايجابي على درجة ثقة عالية في أدلة الإثبات ومن ثم زيادة درجة الاعتماد عليها[17].

المطلب الأول: خصائص أدلة الإثبات في المراجعة

لأدلة الإثبات العديد من الخصائص أهمها:

- استخدام أدلة الإثبات في تحيد مدى عدالة القوائم المالية.
- طبيعة الأدلة المستخدمة تشمل جميع الأنواع المختلفة من الأدلة.
- الشخص المخول بجمع الأدلة هو المراجع.
- مدى التأكد من الاستنتاجات عن الأدلة يجب ان يكون بمستوى عال.
- طبيعة الاستنتاجات تتمثل في اصدار تقرير المراجعة.
- عواقب التوصل الى استنتاجات خاطئة من الادلة يؤدي الى اتخاذ مستخدمي القوائم المالية قرارات غير صحيحة.

المطلب الثاني: أنواع أدلّة الاثبات:

1. **الفحص الفعلي أو الوجود الفعلي:** وهو قيام المراجع بفحص أو جرد الأصول الملموسة مثل المخزون والآلات والنقدية، فوجود مثل هذه الاصول داخل المنشأة لا يعني ملكية هذه الأصول، كما يجب على المراجع التحقق من كميات ومواصفات هذه الأصول وكذلك تقييم حالة او جودة هذه الأصول.

كما يجب التميز بين الفحص الفعلي للأصول والفحص الفعلي للمستندات، فالصكوك قبل توقيعها تعتبر مستندات وبعد التوقيع تعتبر اصولا وعند إلغائها تعتبر مستندات مرة أخرى والفحص الفعلي من أكثر أنواع

[16] أحمد مخلوف مرجع سبق ذكره ص 35
[17] علي كريم محمد مرجع سبق ذكره ص31

ادلة الإثبات استخداما، ومع العلم بان الفحص الفعلي لا ينفع أو لا يصلح للأصول غير الملموسة فهي تحتاج إلى نوع آخر من الفحص مثل الفحص المستندي.

2. **المصادقات:** تعتبر المصادقات من أقوى أدلة الإثبات، لأن هذه المصادقات يتم إعدادها خارج المنشأة والمصادقة هي عبارة عن رد كتابي أو شفوي يصدر عن جهة من خارج المنشأة، ويتوقف استخدام المصادقات أو عدم استخدامها على مدى توافق بدائل أخرى، بحيث أنه إذا أمكن التحقق من وجود أصل ما أو عملية ما باستخدام بدائل أخرى يمثل الفحص الفعلي أو الفحص المستندي، ففي هذه الحالة ليس هناك داعي لاستخدام نظام المصادقات.

ويتم استخدام المصادقات كثيرا للمصادقة على حساب المدينين حيث أشار المعيار الدولي إلى أنه عندما تكون حسابات المدينون جوهرية للبيانات المالية وعندما يكون هنالك توقعا معقولاً بأن المدينون سيستجيبون، يقوم المراجع عادة بالتخطيط على مصادقات مباشرة لحسابات المدينون أو لقيود فردية في رصيد هذه الحسابات، كما أشار نفس المعيار في بند آخر الى أنه عندما يكون هناك توقعات لعدم استجابة المدينون، على المراجع ان يخطط للقيام بإجراءات بديلة.

وهنالك ثلاثة انواع من المصادقات كما حددها المعيار البريطاني وهي:

أ. **<u>المصادقات الايجابية</u>** (المصادقات الايجابية مع طلب معلومات من المصادق): في هذه الحالة يطلب من الشخص الذي تسلم المصادقة بان يقوم بإرسالها الى المراجع بعد الرد عليها في كافة الاحوال، كما اطهرت دراسة ان الاستجابة لهذا النوع قليل، لأنها تتطلب من مستلم المصادقة ان يبذل جهداً لإتمام هذه المصادقة، كما اشار المعيار الدولي الي انه: في حالة عدم استلام اجابة لمصادقة ايجابية، يجب تطبيق اجراءات بديلة او معاملة البند كخطأ.

ب. **<u>المصادقات العمياء</u>** (المصادقات الايجابية مع تضمينها معلومات يجب المصادقة عليها): وفي هذه الحالة يمكن لمستلم المصادقة أن يوقع عليها ويعيدها دون ان يهتم بفحص البيانات والمعلومات الواردة بهذه المصادقات.

ت. **<u>المصادقات السلبية</u>:** وفي هذه الحالة يطلب من المستلم ان يرد فقط في حالة عدم صحة المعلومات فقد اشار المعيار الدولي ISA 701 الى انه: في حالة طلب الادارة من المراجع الحصول على مصادقة ارصدة معينة لحسابات معينة تحت التحصيل، يقوم المراجع بدراسة فيما إذا كانت هنالك اسباب

صحيحة لمثل هذا الطلب، كما اشار في بند اخر بانه قبل الموافقة على عدالة الرفض على المراجع اختبار أية أدلة متوفرة لدعم تفسيرات الادارة[18].

وعلى المراجع ان يراقب هذا النوع من الادلة منذ الاعداد وحتى استلام الاجابات على هذه المصادقات، فاذا تخلى المراجع عن مراقبة المصادقات فلا يمكن الاعتماد عليها كدليل اثبات.

3. **التوثيـق:** يتمثل التوثيق في فحص الدفاتر والمستندات التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية وبما ان لكل عملية مالية مستند واحد على الاقل يدعم هذه العملية فسيكون هناك العديد من المستندات التي تدعم هذه العمليات المالية، وبالتالي يسهل استخدام عملية التوثيق بشكل واسع كأدلة اثبات ويوجد نوعان من المستندات هي:

- **مستندات خارجية:** وهي المستندات التي يتم اعدادها خارج المنشأة وقد تستخدم داخل المنشأة وخارجها، مثل فواتير الشراء.
- **مستندات داخلية:** وهي المستندات التي يتم اعدادها واستخدامها داخل المنشأة مثل مستندات المناولة داخل المخازن.

وتعتبر المستندات الخارجية أكثر تدعيم وصحة من المستندات الداخلية وكذلك المستندات التي تكون داخل فترة المراجعة اقوى من المستندات التي تكون خارج فترة المراجعة، بالإضافة الى ان هناك شروط للمستندات منها يجب ان يكون المستند اصلاً وليس صورة، وان يكون المستند موجة للمنشأة محل المراجعة، ويكون مستوفي الشروط القانونية المعمول بيها داخل المنشأة ولا يحوي أي شطب أو محو.

4. **الملاحظات:** تستخدم الملاحظات كدليل اثبات من خلال تقيم انشطة معينة بحيث يمكن للمراجع ملاحظة سير العمل على مدى واسع ولتكوين هذه الملاحظات قد يحتاج المراجع زيارة ميدانية وتكوين انطباع معين، كما يمكن ان يلاحظ مدى الالتزام في تنفيذ خطط العمل ومدى التوافق والتناغم بين الاقسام المختلفة. كما انه من خلال الملاحظة يمكن الحكم بمدى ضرورة الحصول على ادلة اخرى ام لا.
5. **الاستفسارات :يمكن** للمراجع القيام بالاستفسارات للحصول على معلومات كتابية كانت او شفوية وذلك من خلال طرح مجموعة من الاسئلة، فالاستفسار لا يعتبر دليلاً حاسماً، لأنه لا يتم التوصل الية من طرف محايد. ولهذا يحتاج الاستفسار الى مجموعة من الادلة الداعمة لكي يتم الاعتماد علية، فمثلا إذا اراد المراجع ان يحصل على معلومات عن كيفية التسجيل والرقابة بالنسبة للعمليات المالية فعلية ان يسأل

[18] علي كريم محمد. أهمية أدلة الإثبات وجودة التدقيق في عملية الاصلاح الاداري والمالي في المؤسسات الحكومية. دار الوقار-العراق (بتصرف)

العميل عن الكيفية التي يعمل من خلالها نظام الرقابة الداخلية، ثم القيام ببعض اختبارات المراجعة باستخدام وسائل اخرى مثل التوثيق والملاحظة للتأكد من ان هذه العمليات قد تم تسجيلها والرقابة عليها وفقاً لمتطلبات نظام الرقابة الداخلية وايضاً كما صرح العميل.

6. **إعادة التشغيل أو ما يعرف بالمراجعة الحسابية:** يقصد بإعادة التشغيل، اعادة فحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات خلال تلك الفترة التي تتم المراجعة عنها وقد تشمل اعادة فحص العمليات الحسابية اختبار الدقة الحسابية ومثل ذلك يتضمن اجراءات مثل: ترحيل فواتير البيع والمخزون، وكذلك عمليات الجمع في الدفاتر والسجلات وايضاً فحص العمليات الحسابية لمصاريف الاهلاك والمصاريف المدفوعة مقدما، وكذلك تشمل اعادة فحص تحويل المعلومات. وللتأكد من ان المعلومات التي تم ادراجها في أكثر من مكان واحد قد تم تسجيلها بنفس القيمة في كل مرة، فمثلاً يختار المراجع عملية عشوائية تخص أحد العملاء مثل البيع بالأجل ويتأكد من ان المعلومات المدرجة في يومية المبيعات قد تم تسجيلها بنفس المعلومات في يومية المدينين وكذلك في الاستاذ العام بنفس المعلومات.

7. **الاجراءات التحليلية:** تشتمل هذه الاجراءات استخدام المقارنات والعلاقات المختلفة لتحديد مدى منطقية رصيد حساب معين حيث يمكن استخدام المقارنات عن طريق النسب المالية للمقارنة بين السنة الحالية والسنة السابقة، وفي بعض الحالات قد تكون الاجراءات التحليلية هي الدليل الوحيد إذا كانت الاهمية النسبية معدومة، كما انه في الحالات التي يكون فيها ارصدة الحسابات أكثر منطقية يتم التقليل من الاجراءات التحليلية، وبالتالي تخفيض حجم ادلة الاثبات المطلوبة.

كما تستخدم الاجراءات التحليلية في فصل حسابات او عمليات مالية عن بعضها ليتم فحصها بشكل معمق والتأكد من أنها لا تحتاج الى خطوات أخرى[19].

كما يمكن الاشارة الى بعض الانواع الاخرى من أدلة الإثبات مثل:

- **سلامة نظام الرقابة الداخلية** :إن وجود نظام رقابة داخلية يعكس سلامة البيانات التي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة وبالتالي الإعتماد عليها واعتبارها أدلة إثبات، كما أن وجود نظام رقابة داخلية جيد يعني انتظام الدفاتر والسجلات وعمليات القيد والعرض وغيرها من العمليات المحاسبية الاخرى. كما يجب التأكيد على أن يكون نظام الرقابة الداخلية مطبقا فعلا وليس حبراً على ورق[20].

[19] طلال آل قاسم (2016). الأدلة المحاسبية (أدلة الاثبات). دار الصادر-بيروت
[20] جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2005

- **النتائج اللاحقة للأحداث: قد** تقع في فترات لاحقة لعملية المراجعة احداث يمكن اعتبارها دليل اثبات يعبر عن صحة او عدم صحة بعض العمليات التي تحدث بعد انتهاء عملية المراجعة، فعلى سبيل المثال يمكن التأكد من صحة التزام ما تم إظهاره بالميزانية وذلك خلال ملاحظة ان هذا الإلتزام قد تم تسديدة في فترة لاحقة، والتأكد من صحة وسلامة عرضة كما ظهر بالميزانية لأول مرة[21].

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في طبيعة أدلة الاثبات

1. **الهدف من الدراسة:** اختلاف الهدف من الدراسة له تأثير قوي وبارز على طبيعة ونوع أدلة الاثبات، فكلما كان الهدف من الدراسة على درجة كبيرة من الاهمية كلما كانت أدلة الاثبات مهمة ايضا، ويجب على المراجع جمع كمية مناسبة تساعده في الوصول الى الهدف المطلوب.

- **ملائمة الدليل:** فالدليل المطلوب لإثبات وجود مادي لعنصر معين، يختلف على الدليل الازم لإبداء رأي حول القوائم المالية، وبالتالي فملائمة الدليل تختلف باختلاف الغرض من المراجعة.
- **قواعد استخدام الادلة:** لابد من وجود قواعد محددة لجمع وتقيم الادلة، ولابد ان تكون هذه القواعد مقبولة قبولاً عاماً، بحيث لا تتعارض مع استخدام أدلة الاثبات.
- **التأثير الزمني على الادلة:** يجب على المراجع اخذ العامل الزمني بعين الاعتبار، لما له من تأثير مهم فربما يكون لدليل ما قيمة حالية، قد تصبح عديمة مع مرور الزمن.
- **درجة الإلزام للادلة:** ان درجة الإلزام في بعض الاحيان تزداد بالنسبة للمراجع، في حين ان البعض الاخر مجرد زيادة اثبات وتأكيد لبعض الحقائق الموجودة مسبقاً[22].
- **طرق جمع وإعداد الأدلة :في** بعض الأحيان تقدم الأدلة الى المراجع جاهزة ويقوم بالتأكد منها وإبداء رأيه حول صحتها، وفي أحيان أخرى يتطلب الأمر البحث عن هذه الأدلة.
- **كفاية الأدلة:** تتعلق الكفاية بمقدار أو حجم الإثبات الضروري لتدعيم رأي المراجع، لذا فإن السؤال الذي يطرح نفسه في هذا الصدد والمتعلق بكفاية أدلة الإثبات هو:

ما المقدار الكافي من أدلة الإثبات؟ وما حجم العينة الكافي لتدعيم أو الوصول الي رأي معقول للمراجع بشكل ملائم؟[23]

---

[21] نفس المرجع السابق*

[22] فاتح سردوك (2004). دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية. مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 1. (بتصرف)

[23] سليمان عتير(2012). دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب. مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة باب الزوار-الجزائر(بتصرف)

في هذا الإطار لم توفر معايير المراجعة إرشادا ت قاطعة محددة للحكم على كفاية أدلة الإثبات، وإنما الأمر يعتمد بشكل كبير على تقدير وحكم المراجع وذلك بعد دراسته للظروف المحيطة لعملية المراجعة متضمنة تقييمه لنظام الرقابة الداخلية المحيط بمنطقة المراجعة محل الفحص.

ولذا يجب علي المراجع، حتى يتمكن من إجراء هذا التقدير، دراسة العوامل التالية:

- طبيعة العنصر موضع الفحص (منطقة المراجعة).
- الأهمية النسبية للأخطاء المحتملة المتعلقة بالعنصر موضع الفحص.
- نوعية وصلاحية أدلة الإثبات المتاحة للمراجعة.
- درجة المخاطر المرتبطة بالعنصر موضع الفحص.

2. أثر الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة على تقويم أدلة الإثبات في المراجعة

يختلف تقدير المراجع للأهمية النسبية ومخاطر المراجعة عند التخطيط الأولي للمراجعة عن هذا التقدير عند تقويم نتائج إجراءات المراجعة وذلك بسبب التغير في الظروف أو بسبب التغيير في معرفة المراجع نتيجة القيام بعملية المراجعة. فمثلاً إذا تم التخطيط للمراجعة قبل نهاية الفترة فإن المراجع سوف يتوقع نتائج الأعمال والمركز المالي، وإذا تبين أن النتائج الحقيقية للأعمال والمركز المالي اختلفت عن المتوقع فإن ذلك يعني أن مستوى الأهمية النسبية ومستوى مخاطر المراجعة يجب ان يتغير ايضاً.

بالإضافة الي ذلك فإنه من المحتمل أن يقدّر المراجع الأهمية النسبية عند التخطيط للمراجعة عند مستوى أقل من المستوى الذي ينوي استخدامه لتقويم نتائج المراجعة، ويرجع السبب في ذلك الى تقليل احتمال وجود أخطاء غير مكتشفة، ولتوفير مهمش للأمان عند تقويم أثر الأخطاء المكتشفة خلال عملية المراجعة.

أولا: الأهمية النسبية

تعتبر الاهمية النسبية بمثابة الاساس لتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها، لاسيما معايير العمل الميداني واعداد التقارير لذلك فان مفهوم الاهمية النسبية ذو تأثير كبير في القوائم المالية. ويعرف مجلس معاير المحاسبة المالية الامريكي: الاهمية النسبية بانها عبارة عن قيمة السهو او التحريف الذي لحق بالمعلومات المحاسبية والذي يجعل من الممكن في ضوء الظروف المحيطة – ان يتغير او يتأثر حكم الشخص العادي الذي يعتمد على هذه المعلومات نتيجة لهذا السهو او التحريف.

يتطلب مفهوم الاهمية النسبية من المراجع ان يقوم بدراسة كل من الظروف المحلية بالمنشاة واحتياجات مستخدمي المعلومات الذين سوف يعتمدون على القوائم المالية التي تم مراجعتها نظراً لان المقدار الذي يعتبر جوهري بالنسبة للقوائم المالية لاحد المنشاة قد لا يكون جوهري بالنسبة للقوائم المالية لمنشاة اخرى[24].

مستويات الاهمية النسبية: هناك ثلاثة مستويات من الأهمية النسبية يتم استخدامها لتحديد الرأي الذي يتم بناءاً علية إصدار تقرير المراجعة وهي كما يلي:

أ. **المستوى الأول/ القيم التي لا تتسم بالأهمية النسبية:** في حالة وجود تحريفات بالقوائم المالية ولكن لا يحتمل أن تؤثر على قرار المستخدم، سيتم اعتبارها لا تتسم بالأهمية النسبية وفي هذه الحالة سيعد إصدار تقرير نظيف أمرا ملائماً.

ب. **المستوى الثاني / القيم التي لا تتسم بالأهمية ولكنها لا تؤثر على القوائم المالية كوحدة:** إذا أثرت التحريفات بالقوائم المالية على القرار المستخدم ولكن مع استمرار القوائم المالية كوحدة تتسم بالعدالة وبالتالي تعد نافعة، على سبيل المثال قد يؤثر معرفة وجود تعريفات كبيرة بالأصول الثابتة على قرار المستخدم بمنح الشركة قرضاً عندما يمثل الضمان في الأصول الثابتة ولكن التحريف بالمخزون لا يعني ان النقدية والمدينيين وباقي عناصر القوائم المالية أو أن قائمة المركز المالية كوحدة سيتم اعتبارها كوحدة غير صحيحة على نحو يتسم بالأهمية النسبية.

ت. **المستوى الثالث/ القيم التي تتسم بالأهمية النسبية الشديدة أو تنتشر على نحو يجعل مدى عدالة القوائم كوحدة محل الشك:** يتحقق المستوى الأعلى للأهمية النسبية عندما يكون من المحتمل اتخاذ المستخدم لقرارات غير صحيحة إذا ما اعتمد القوائم المالية كوحدة.

ولتحديد ما إذا كان التحريف أو الإستثناء يتسم بالأهمية الشديدة يجب ان يؤخذ في الإعتبار المدى الذي يؤثر هذا التحريف أو الإستثناء على العناصر المختلفة للقوائم المالية، ويشار إلى ذلك بالإنتشار. فكلما كانت التحريفات أكثر انتشاراً إزدادت احتمالات إصدار تقرير سلبي بدلاً من تقرير مقيّد، وبغض النظر عن القيمة موضع الإهتمام فإنه يجب إصدار تقريرا يتم فيه الإمتناع عن إبداء الرأي إذا رأى المراجع أن سوف يفقد

[24] **حيدر عباس عبد وعلي كريم محمد، أهمية ادلة الاثبات وجودة التدقيق في عملية الاصلاح الاداري والمالي في المؤسسات الحكومية، المؤتمر العلمي السادس لجامعة التنمية البشرية / السليمانية، 2016.**

الإستقلالية وفقا لقواعد السلوك المهني ويعكس بذلك أهمية الاستقلالية للمراجع ويعد الخروج عن هذه القاعدة أمراً يتسم بالأهمية النسبية الشديدة[25].

ثانيا: خطر المراجعة

يعتبر مفهوم خطر المراجعة مثل مفهوم الأهمية النسبية من أهم المفاهيم التي يجب على المراجع اتخاذ قرار بشأنها عند التخطيط لعملية المراجعة وتقييم الأدلة اللازمة لتكوين رأيه بشأن مدى عدالة القوائم المالية محل المراجعة[26].

1. **تعريف خطر المراجعة:** يقصد بمخاطر المراجعة احتمال أن يصدر المراجع رأياً غير ملائم عن القوائم المالية بعد مراجعتها، كأنه يعطي رأياً غير متحفظاً عن قوائم مالية محرفة تحريفا جوهرياً، نظراً لفشله في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تتضمنها المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية.

أو كما عرفتها نشرة معايير المراجعة بأنها تعد مخاطر المراجعة من المخاطر المترتبة عن الفشل غير المقصود للمراجع في تعديل رأيه بشكل ملائم عن قوائم مالية تتضمن تحريفات جوهرية وهو على غير علم بذلك[27].

2. **أنواع مخاطر المراجعة:** أنواع مخاطر المراجعة حتمية، رقابية واكتشافية.

- المخاطر الملازمة (الحتمية): وهي عبارة عن قابلية رصيد حساب معين إلى التحريفات الجوهرية بافتراض أنه ليس هناك سياسات أو إجراءات لنظام الرقابة الداخلية المرتبط به.
- مخاطر الرقابة: هي المخاطر الخاصة بان التحريفات الجوهرية التي يمكن ان تحدث في حساب معين سوف لا يتم منع حدوتها أو اكتشافها في الوقت المناسب عن طريق سياسات وإجراءات نظام الرقابة الداخلية.
- مخاطر الإكتشاف: هي المخاطر الخاصة بأن المراجع لن يكتشف التحريف الجوهري الذي يوجد في حساب معين. أي أن مخاطر الإكتشاف تعبر عن المخاطر المتمثلة في كون أن إجراءات المراجعة قد

---

[25] **محمد عبد الفتاح محمد، قياس وضبط مخاطر المراجعة: إطار مقترح، رسالة دكتوراه -غير منشورة، كلية التجارة-جامعة عين شمس، 1996، ص6**

[26] **د/ أمين السيد أحمد لطفي، نموذج مقترح لتقييم مخاطر المراجعة الناتجة من الأخطاء والمخالفات باستخدام نظرية الاختبارات الاستراتيجية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة-جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني، 1994، ص196**

[27] أمين السيد أحمد لطفي مرجع سبق ذكره، ص 77

تؤدي بالمراجع إلى نتيجة مفاداها عدم وجود تحريف في أحد الأرصدة أو في نوع معين من العمليات في الوقت الذي يكون فيه هذا التحريف موجود فعلاً.

3. العلاقة بين مخاطر المراجعة وأدلة الإثبات:

يمكن القول بأن هناك علاقة عكسية بين مخاطر المراجعة ومقدار دليل الإثبات المطلوب لتدعيم رأي المراجع وهذا يعني أنه كلما انخفض مستوى مخاطر المراجعة الذي يتم تحقيقه لعمل معين كلما زاد مقدار أدلة الإثبات المطلوبة، تلك العلاقة العكسية تعتبر صحيحة ايضاً بالنسبة لمخاطر الإكتشاف أما بالنسبة لمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة فهي ترتبط مباشرة بمقدار أدلة الإثبات المطلوبة، عندما تكون مخاطر الرقابة منخفضة ينخفض مقدار أدلة الإثبات المطلوبة وذلك لأن مخاطر الإكتشاف تكون مرتفعة في هذه الحالة.

ثالثا: الصعوبات التي تواجه المراجع عند جمع ادلة الاثبات في المراجعة: لابد من أن يواجه المراجع الكثير من الصعوبات للحصول على أدلة الإثبات باعتبارها الأساس في عملية المراجعة لتدعيم رأيه الفني المحايد، ومن هذه الصعوبات ما يلي:

- سوء الأنظمة المحاسبية المطبقة داخل المنشأة، الأمر الذي يؤدي إلى بذل الكثير من الوقت والجهد.
- استعمال العينات الإحصائية بسبب كبر عدد العمليات قد يؤدي إلى نتائج مظلّله، لأن المراجع سوف يحكم وفق هذه العينة.
- الفهم السلبي لعملية المراجعة من قبل الموظفين، الأمر الذي يؤدي إلى عدم تعاونهم مع المراجع.
- ضعف نظام الرقابة الداخلية وكثرة الأخطاء، والعيوب في السجلات الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الإختبارات للوصول إلى درجة كبيرة من التأكد.
- تعقيد العمليات التي تتم داخل المنشاة، الأمر الذي يحتاج إلى الكثير من الوقت.
- عدم تناسب الأتعاب التي يتقاضاها المراجع مع الوقت والجهد الذي بذله للحصول على أدلة الإثبات[28].

أ. **أدلة الإثبات الموضوعية:** تعتبر أدلة الإثبات الموضوعية من أكثر الأدلة التي يجب التوصل إلى رأي من شأنه تحديد مدى صحتها. ويمكن تعريف دليل الإثبات الموضوعي بأنه: " الدليل الأكثر صلاحية، الخالي من التحيز والذي يؤدي إلى نفس النتيجة ولا يختلف علية إثنان."

[28] رواء جبار كاظم .(2018) أدلة الاثبات وأثرها على تقرير مراقب الحسابات الخارجي. كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في العلوم المالية والمصرفية، جامعة القادسية. (بتصرف)

فعلى سبيل المثال إذا كان المراجع بصدد التحقق من ملكية العميل للآلات والمعدات فإنه يقوم بفحص فواتير البائع، وكذلك الأوراق والمستندات الأخرى التي تؤيد شراء واستلام المعدات ودفع قيمتها، بمعنى أن هذه المستندات تكون على درجة كبيرة من الموضوعية، ولو قام مراجع آخر بنفس الفحص لتوصل الى نفس النتيجة.

كما تعتبر الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية أكثر موضوعية من تلك التي يتم الحصول عليها من مصادر داخلية. كما أن موضوعية الدليل تساعد على تحقيق احتمال عدم حدوث تحيز شخصي عند تقدير نتائج المراجعة، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض ظاهرة عدم التأكد[29].

ب. **أدلة الاثبات الغير موضوعية:** تفتقر هذه الأدلة إلى الإستقلالية والحياد، وتكون في ظل وجود نظام رقابة داخلي هش، كما أن المراجع يتحصل عليها بشكل غير مباشر علاوة على ذلك مصدر هذه الأدلة يكون من جهة داخلية لها أغراض خاصة بها بمعنى ان الدليل الغير موضوعي هو: دليل مظلل ومتحيز لمصلحة أو جهة معينة، كما يحتاج الدليل غير موضوعي إلى العديد من الأدلة الأخرى التي تسانده لكي يتم الإعتماد علية كما أنه غير ملائم وليس له أهمية نسبية كبيرة ليتم التركيز عليه.

ت. **توافر الإقناع من أدلة الإثبات في المراجعة:** هناك أربعة محدّدات يجب توافرها في الأدلة التي يتم جمعها لكي تكون مقنعة وهي:

المناسبة: يجب أن تتناسب أدلة الإثبات مع أهداف عملية المراجعة حتى تكون مقنعة.

الصلاحية: صلاحية الأدلة من أهم الجوانب التي يجب أخذها في الإعتبار وذلك لتحديد الأدلة التي تستحق أن يوثق بها، فكلما كانت صلاحية الأدلة كبيرة كلما ساعد ذلك المراجع في الإقتناع بصحة وعدالة القوائم المالية، وهناك خمسة خصائص لصلاحية الأدلة وهي كالتالي:

- استقلالية مصادر الأدلة وفعالية نظام الرقابة الداخلية.
- جمع الأدلة بشكل مباشر وموضوعية الدليل.
- مؤهل مقدم المعلومة.

[29] كريمة علي الجوهر، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة مصر، 2012.

الكفاية: تحدد كمية الأدلة درجة كفايتها.

التوقيت: وهي الفترة التي يتم خلالها جمع الأدلة أو الفترة التي تغطيها عملية المراجعة، حيث أن الأدلة التي يتم الحصول عليها خلال فترة المراجعة أكثر إقناعاً من تلك التي يتم الحصول عليها في فترة لاحقه[30].

رابعا: مقارنة بين أدلة الاثبات في التدقيق بالأدلة القانونية: لا يعد استخدام الأدلة مقتصرا على المراقب في التدقيق، حيث يتم استخدامها بشكل أوسع من قبل كل من العملاء. وقد تم تعرف عليها من قبل الأفراد في كيفية استخدام الأدلة في الحالات والقضايا القانونية من خلال تحديد الأطراف سوف يتم الحكم لهم أو عليهم في جرائم قبل جريمة السرقة. وفي القضايا القانونية توجد قواعد محددة بدقة للأدلة على القاضي أن يلتزم فيها لحماية الشخص البريء، وعلى سبيل المثال من المتعارف عليه، أن من غير معقول أن يتم الحكم وفقا لأدلة قانونية غير مناسبة تحتسب حكما مسبقا أو التوصل إليها عن طريق الشائعات وعلى نحو متماثل ويقوم المدقق كما هو معروف بجميع الأدلة للوصول إلى استنتاجات لتحديد عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج الأعمال في نهاية الفترة المالية ويستخدم المدقق أدلة متنوعة عن تلك التي يستخدمها العلماء في تجارب العلمية والأدلة سوف تستخدم في القضايا القانونية، كما يتم استخدامها على نحو متنوع. على مستوى عال من التأكد حتى لا يصل المدقق إلى المعلومات غير صحيحة تؤثر على اتخاذ مستخدمي القوائم المالية لقرارات خطأ[31].

[30] رواء جبار كاظم، مرجع سبق ذكره، ص58

[31] رواء جبار كاظم (2018) مرجع سبق ذكره ص 12

خلاصة الفصل:

تعتبر أدلة الاثبات أداة ربط جذري بين جودة المعلومة المحاسبية و التقرير الناجم عنها و لهذا وجب على مدقق الحسابات أن يوفر المعلومات في شكل يمكن التحقق منه، كما يجب توفر بعض المعايير التي يمكن للمراجع بواسطتها تقييم المعلومات من دفاتر و ملحقات و وثائق ملموسة تمكنه من الاستناد عليها لإثبات فاعلية و مصداقية هذه المعلومات، وتوجد صور مختلفة للمعلومات، لكن عادة ما يقوم المراجع بمراجعة معلومات بحيث يمكن قياسها كمياً، مثل القوائم المالية للشركات وصافي الدخل الخاضع للضريبة، كما يقوم المراجع بمراجعة معلومات وصفية أكثر مثل مدى فعالية نظم الحاسب الإلكتروني، ومدى كفاءة العمليات الإنتاجية.

الفصل الثاني

عموميات حول جودة المعلومات المحاسبية

تمهيد:

يعيش العالم عصر المعلومات و أنظمتها و تقنيتها و البحث عن أفضل استخدامات لها بأقل تكلفة لإنتاجها، وقد ازدادت أهمية المعلومات بصفة عامة، و المعلومات المحاسبية بصفة خاصة، حيث يختص نظام المعلومات المحاسبية بتحديد وقياس وتوصيل معلومات كمية عن الوحدات الاقتصادية يمكن استخدامها في عمليات التقييم واتخاذ القرارات من قبل الأطراف أو الفئات المستخدمة لهذه المعلومات ولهذا فأنظمة المعلومات المحاسبية تمد مختلف المتدخلين في مجال الاقتصاد بكم هائل من المعلومات المحاسبية تعبر عن الوضع المالي للمؤسسة يتم إنتاجها وفق طرق وأنظمة دقيقة، ولارتباط المعلومات المحاسبية بقرارات محورية من قبل المستخدمين كان لابد أن تتوفر هذه المعلومات على مواصفات الجودة اللازمة للاعتماد عليها في اتخاذ قرارات أحيانا تكون مصيرية لدى بعض الأطراف، كما يجب أن تقدم هذه المعلومات المحاسبية في قوالب وأشكال محددة متفق ومتعارف عليها، وهو ما يعرف بالتقارير والقوائم المالية

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل الى:

المبحث الأول: المعلومات المحاسبية

المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

المبحث الثالث: علاقة أدلة الاثبات بجودة المعلومات المحاسبية

المبحث الأول: المعلومات المحاسبية

المطلب الأول: البيانات والمعلومات

يعتبر مفهوم المعلومات المحاسبية من المفاهيم المثيرة للجدل إذ أن هناك تداخل في التمييز بين البيانات والمعلومات، حيث يعتبر معيار الاستفادة من قبل المستفيد من البيانات أو المعلومات هو أحد المعايير المستخدمة للتمييز بين البيانات والمعلومات، ويعتمد هذا المعيار على خاصيتين وهما:

أ-الإضافة المعرفية:

فالتمييز وفق هذا المعيار يعتمد على الشخص المتلقي، فإذا أدت البيانات إلى إضافة معرفية لدى الشخص المتلقي تحولت إلى معلومات، أما إذا لم تؤدي إلى أية إضافة معرفية تبقى مصنفة في إطار البيانات، وبناءا على هذا المعيار ما يعتبر بيانات بالنسبة لشخص يمكن أن يعتبر معلومات لشخص آخر.

ب-الارتباط:

يجب أن تكون البيانات المالية مرتبطة بحدث معين يتم اتخاذ قرار بشأنه من قبل المتلقي، حتى تتحول هذه البيانات إلى معلومات، فالبيانات تعتبر معلومات إذا كانت تؤثر في القرار المتخذ، فهي إما أن تؤدي إلى اتخاذ قرار سليم، واما أن تؤكد على أن القرار المتخذ سليم، أو تؤدي إلى تغير القرار أو تعديله، لذلك فإن ما يعتبر بيانات في لحظة معينة قد يتحول إلى معلومات في أوقات أخرى، وبناءا على ما تقدم يمكن تعريف كل من البيانات والمعلومات على النحو التالي: [32]

1.تعريف البيانات:

تعرف البيانات بأنها عبارة عن مجموعة الرموز والمصطلحات والأرقام المرتبطة مع بعضها البعض بعلاقة رياضية، والتي من خلالها يتم التعبير عن الرسائل والمفاهيم بشكل مناسب بحيث يمكن إيصالها للمتلقي، أما المعلومات فهي عبارة عن ملخص للبيانات التي تمت معالجتها بشكل مناسب ومنطقي لتعطي معنى واضح يمكن من خلالها اتخاذ قرار أو تشكيل قناعة تؤثر على سلوك في وقت التلقي أو في المستقبل من حيث اتخاذ القرارات[33]

---

[32] قاسم عبد الرازق **نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية** الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

[33] جنباز، سعدالله" **أثر استخدام الحاسوب على مراجعة البيانات المحاسبية**"، رسالة دكتوارة، جامعة حلب، سوريا ص22.

وتم تعريفها بأنها "عبارة عن المادة الخام أو المعلومات قبل معالجتها وتتكون من الجمل والعبارات والحقائق والأفكار والآراء والأحداث والأرقام والرموز غير المنظمة وغير المرتبطة بموضوع واحد وتعبر عن مواقف وأفعال أو تصف ظاهرة أو هدف دون أي تعديل أو تفسير أو مقارنة وقد لا يستفاد منها في شكلها الحالي.

أن البيانات هي مجموعة من الحقائق المجردة تعبر عن حدث أو مجموعة من أحداث معينة بهيئة رموز أو حروف أو أرقام أو رسوم بيانية، أو مزيج منها تكون بصيغة غير مرتبة يتم جمعها والحصول عليها من مصادر مختلفة بهدف تحويلها إلى معلومات يمكن الاستفادة منها بعد إجراء العمليات اللازمة عليها وترتيبها فهي المادة الخام اللازمة لإنتاج المعلومات، وقد صنفت البيانات المحاسبية تبعا لأحداث وقوعها إلى صنفين

- **بيانات مالية**: تتعلق بكافة الأحداث الإقتصادية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية، ويتبعها أثر مالي، بحيث يمكن قياسها والتعبير عنها بصورة مالية، وتشمل الأحداث التمويلية والرأسمالية.
- **بيانات غير مالية**: تتعلق بكافة الأحداث الإقتصادية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية، ولا يتبعها أثر مالي، وهي على نوعين: بيانات كمية يعبر عنها بصورة كمية وبيانات غير كمية يعبر عنها بصورة وصفية نظرا لصعوبة قياسها بصورة كمية.

2.تعريف المعلومات:

تعرف المعلومات "بأنها البيانات التي تمت معالجتها وأصبحت ذات دلالة وذات قيمة، ويكون الهدف منها زيادة المعرفة ويمكن الحصول عليها من خلال القراءة أو الرؤية" [34]

وتم تعريفها " بأنها عبارة عن بيانات وضعت في محتوى، ذات معنى ودلالة لمتلقيها، الذي يخصص لها قيمة لأنه يتأثر بها أو لأنها تحقق منفعة"[35]

وعرفت أيضا «بأنها ناتج العمليات التشغيلية التي تجري على البيانات من تبويب وتحليل وتفسير، بهدف استخدامها في توضيح الأمور المختلفة، وبناء الحقائق عليها من قبل مستخدميها بما يحقق الفائدة لهم"[36]

ومما سبق نجد أن تلك التعريفات أجمعت على أن المعلومات هي عبارة عن بيانات عولجت من خلال مراحل وخطوات تمر بها عملية المعالجة لتحويل البيانات إلى معلومات، وهذه الخطوات والمراحل هي جمع

[34] الدلاهمة، سليمان مصطفى **أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.ص12

[35] إدريس، ثابت عبد الرحمن **نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، الطبعة** الأولى، الدار الجامعية، مصر.ص66

[36] القاضي، زياد عبد الكريم، وأبو زلطة، محمد خليل) ،3111(، **تقييم نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.ص166

البيانات، تبويبها، تصنيفها، تحليلها تفسيرها، تخزينها، واسترجاعها، حتى تصبح ذات معنى وقيمة للمتلقي أو المستخدم لتلك المعلومات.

أن المعلومات هي بيانات تمت معالجتها وتنظيمها لتساعد في تحقيق هدف معين، إما أن تخفض من حالة عدم التأكد لدى متخذ القرار أو أن تزيد من معرفة متخذ القرار.

3.الفرق بين المعلومات والبيانات:

يمكن أن نميز بين المعلومات والبيانات من خلال:

- تنتج كل المعلومات من البيانات لكن لا تتحول كل البيانات إلى معلومات.
- تمثل البيانات مدخلات النظام بينما تمثل المعلومات مخرجات النظام.
- البيانات حقائق غير تامة المعالجة بينما المعلومات حقائق تامة المعالجة بواسطة النظام.
- البيانات غير منتظمة في هيكل تنظيمي بينما المعلومات منتظمة في هيكل تنظيمي.
- ما يمثل معلومة بالنسبة لمستخدم ما قد يعتبر بيانات لمستخدم آخر.
- البيانات متعددة المصادر بينما المعلومات محدودة المصادر.
- البيانات منخفضة الدقة بينما المعلومات مرتفعة الدقة. [37]

ونلاحظ مما سبق أنه ليس بالضروري أن تتحول البيانات المحاسبية إلى معلومات بمعالجتها وتشغيلها فقط بل أصبحت تحتاج إلى تحقيق شرطين مهمين وهما

- أن المعلومات الناتجة يجب أن تقلل من درجة عدم التأكد لدى متخذي القر ارات وذلك من خلال تقليل عدد البدائل المتاحة أمام متخذي القرارات.
- أن المعلومات الناتجة يجب أن تزيد من معرفة متخذي القرارات، وذلك في حالة عدم تحقيق الشرط الأول، حيث يمكن الاستفادة من المعرفة المضافة في اتخاذ قرارات أخرى مستقبلا.

وإذا لم يتحقق الشرطان فلا يمكن اعتبار ناتج العمليات التشغيلية على البيانات بمثابة معلومات ويمكن اعتبارها بيانات مرتبة يمكن خزنها واستخدامها في النظام من جديد.

[37]خليل، حسني خليل" **تفعيل استخدام نظم المعلومات في صنع القرارات بالتطبيق على عينة مختارة،**"رسالة دكتوارة، جامعة حلب، سوريا 06

المطلب الثاني: تعريف المعلومات المحاسبية

هناك عدة تعاريف للمعلومات المحاسبية منها

- هي عبارة عن مجموعة من البيانات يتم معالجتها للخروج بالمنتج نهائي وهو المعلومات، ويتم ذلك عن طريق المعالجة المحاسبية، ولكن هذه المعلومات يجب أن تتميز بخصائص تتسم بها حتى تكون ذات فائدة ويمكن استخدامها من قبل جميع الأطارف الداخلية والخارجية[38]
- تعتبر المعلومات المحاسبية نوعا من المعرفة المناسبة والناتج عن العمليات التشغيلية لخدمة أغارض بعينها ممثلة في النتائج النهائية أومخرجات تدعم القارارت ونشاطات يتم استخدامها من قبل المعنيين [39]
- تعتبر المعلومات المحاسبية مهمة جدا، فهي أقدم أنواع المعلومات المستخدمة في الإدارة وهي ذات طبيعة كمية تساعد الإدارة في تقييم أداء المنظمة، كما أن نظم المعلومات الأولى تم تطويرها كنظم معالجة للعمليات المحاسبية[40]
- حسب RESEAU المعلومات هي عبارة عن مجموعة من الأخبار تحمل معارف مطلوبة حول موضوع معين إذن فهي تأخذ صيغة العملية عمل الأخبار تحمل مضمون ما يتم الإخبار به هنا في اجل الوصول إلى فهم جيد للمحيط[41]
- المعلومات المحاسبية هي عبارة عن مجموعة من البيانات المحاسبية التي يتم تجهيزها وعرضها بطريقة منظمة ونافعة في عمليات اتخاذ القرار[42].

من خلال التعاريف السابقة فان المعلومات المحاسبية عموما هي مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، حيث يتم فيه إخضاع البيانات المحاسبية لعدة عمليات معالجة مثل التبويب والتحليل والتخصيص لإنتاج المعلومة المحاسبية وعرضها في تقارير مناسبة لغرض الاستخدام الذي طلبت من أجله وفي الوقت المناسب. أيضا هي أحد الأركان الأساسية للنظام المتكامل لاتخاذ القارارت سواء على مستوى المنشاة أوعلى مستوى أي وحدة اقتصادية مشتقة منها، وتمثل المعلومات المحاسبية مجموعة من القيم والحقائق النهائية المبوبة والمنظمة بصورة كمية ووصفية، والتي ترتبط مع بعضها البعض بعلاقات تبادلية، وهي ذات تأثير مباشر على سلوك الأفراد والإدارات المختلفة وتزداد قيمتها الإقتصادية وفقا للمنفعة التي تحققها لمستخدميها.

---

[38]. حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان،2007. ص95

[39].بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرحات عباس ،2013/2014. ص:29

[40]محمد نور برهان وغازي إبراهيم رحو، نظم المعلومات المحوسبة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان -الأردن 2015 ص 25

[41] Réseau martine :"Economie d'entreprise, Organisation, Gestion Stratégie d'entreprise», Edition esk, Paris, 1993, p71.

[42]محمد الفيومي، تصميم وتشغيل نظم المعلومات المحاسبية، بدون دار النشر، مصر 1999، ص 85

المطلب الثالث: خصائص وأهمية المعلومات المحاسبية.

1.خصائص المعلومات المحاسبية

بصفة عامة يمكن القول أنه يوجد تصنيفين هما:

- خصائص الأساسية.
- خصائص الثانوية.

أولا: الخصائص الرئيسية

هي الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية المنشورة وإلا فقدت هذه المعلومات أهميتها وأصبحت غير مفيدة للمستخدمين. من هذه الخصائص نجد:

1. **الملائمة:** إن المعلومات المحاسبية يجب أن تتميز بخاصية الملائمة وذلك لزيادة تأثيرها في التحكم بالحاضر واستيعاب الماضي من أجل التنبؤ بالمستقبل بموضوعية تسهل على مستخدمي تلك المعلومات عملية صنع واتخاذ قرار أدق وكفء مما لوكانت تلك المعلومات غير ملائمة، ولأجل تحقيق صفة الملائمة لتلك المعلومات لابد أن تتوفر لها الصفات النوعية الفرعية التالية[43]:
   - **الفترة التنبؤية:** لابد للمعلومات أن تتميز بقدرتها على التنبؤ بالمستقبل وزيادة الثقة فيها وذلك لتجنب حدوث خسائر محتملة ولزيادة الدقة في المخصصات الواجب تكوينها للمستقبل لمواجهة احتمالات نقصن الأصول أو زيادة الخصوم أو كليهما معا وكذلك الاهتمام بقدرة المعلومات التنبؤية، طبقا لاختلاف أساليب وأدوات القياس المحاسبي، وإتباع سياسات محاسبية مختلفة تساهم في خلق القدرة التنبؤية لتلك المعلومات المحاسبية بشكل أفضل.
   - **إمكانية التحقق من صحة التوقعات:** يستلزم من مستخدم المعلومات المحاسبية أن يستفاد من خاصيتها في قدرتها على التحقق من صحة التوقعات الماضية من جهة والاسترشاد بالتنبؤ بالتوقعات المستقبلية من جهة أخرى وهذا يساعد متخذ القارر في تصحيح التوقعات وخاصة عند إعداد الموازنات التقديرية ومنها على وجه التحديد الموازنة النقدية لكلا جانبي المدفوعات والمقبوضات لأن قدرة المعلومات في تصحيح التوقعات تساعد في تنفيذ الموازنات لمختلف الأنشطة والعكس صحيح.
2. **التوقيت المناسب:** من أهم خصائص المعلومات المحاسبية أن تقدم لمستخدميها في الوقت المناسب للاستفادة منها في اتخاذ القارارت الملائمة لمعالجة الخلل وأوجه القصور، بأقل جهد وأدنى مستوى من

[43]كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الأردن 2004.ص-ص 89.90

التكاليف والخسائر. لذا تعتبر كفاءة المحاسبين من جهة وكفاءة النظام المحاسبي ذاته من جهة أخرى مؤشار أساسيا في الإسارع بتقديم المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب. مما يستلزم تقديم التقارير المالية والمحاسبية في فتارت قصيرة نسبيا للاستفادة منها في اتخاذ القارارت.[44]

3. **الموثوقية:** ومعناها خلو المعلومات من الخطأ والتحيز وأن تنطوي بصدق على الخصائص المستهدف إبارزها عن الموضوع الذي يتم التقريرعنه وتتمثل هذه الخصائص في:
   - صدق التعبير بحيث تكون المعلومات المحاسبية معبرة عن الأحداث الخاصة بصورة سليمة.
   - الحياد وعدم التحيز لفئة معينة من المستخدمين أي لاتغلب مصالح فئة على مصالح فئة أخرى.
   - قابلية التحقق أو الموضوعية أي القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص إذا تم استخدام نفس الطرق والأساليب التي استخدمت في قياس المعلومة.

4. **الموضوعية:** مما لا شك أن الموضوعية تعتبر خاصية أساسية من خواص المعلومات المحاسبية وذلك تجنبا لعملية الانحياز والتأثر الشخصي في عملية القياس المحاسبي من جهة والإفصاح التام عن المعلومات المحاسبية من جهة أخرى مما يدعو عموم المحاسبين في الاتفاق على هذه المسالة أو تلك من المعالجات المحاسبية, إذ أن الموضوعية تعتبر أحد الفروض الأساسية في المحاسبة والتي تتطلب الثبات النسبي والقبول الملائم للسياسات والإجارءات المحاسبية المطبقة من قبل أغلب المحاسبين.[45]
5. **الحيادية:** ان المعلومات المحاسبية تهم جهات عديدة ومختلفة من مستخدميها لدرجة أحيانا تكون مصالحهم متناقضة بعض الشيء لكن هذا التناقض في المصالح لا يستدعي من المحاسب أو حتى مراجع الحسابات أن ينحازوا في إعدادهم للحسابات وفحصها والمصادقة عليها لصالح فئة معينة على حساب أخرى.[46]

ثانيا: الخصائص الثانوية

وهي الخصائص التي يتيح توفرها فائدة أكبر للمعلومات ولعل توفرها يعزز من فائدة الخصائص الرئيسية التي سبق ذكرها وتتلخص هذه الخصائص في:

---

[44] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق ذكره ص90

[45] محمد طرشي، الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من منظور محاسبي، ملتقى حول المسؤولية الاجتماعية ووظائف المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، ص11

[46] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق ذكره ص93

1. **القابلية للمقارنة:** ويقصد بها تقديم معلومات محاسبية تسمح بإجارء المقارنات بين المنشآت المماثلة في نفس الصناعة، فذلك يزيد من فائدة المعلومات لأنه يسمح بتقييم مركز ووضع المنشأة المعنية مقارنة بالمنشئات المماثلة.إن هذا التقييم يسمح بدارسة أسباب تفوق أو تدني أداء المنشآت الأخرى ويساعد بالتالي متخذي القارارت في التنبؤ وتقييم أداء منشآتهم و إدارتها.

تتطلب قابلية المقارنة السليمة باستخدام طرق محاسبية متماثلة لدى المنشآت المختلفة في معالجة نفس العمليات أو الأحداث كما ترتفع درجة قابلية المقارنة، وبالتالي فائدة المعلومات عند عقد المقارنات لعدة فترات محاسبية متتالية الأمر الذي يسمح بدارسة وتفسير التغيارت التي يتم رصدها.[47]

2. **الاتساق والثبات:** ولتحقيق هذه الخاصية يستوجب الالتازم بإحدى السياسات المهمة في المحاسبة والمتمثلة بسياسات الثبات والاتساق في تطبيق الطرق المحاسبية ما بين سنة وأخرى وتعتبر هذه السياسة ذاتها أحد المعايير الأساسية الخاصة لإعداد تقارير المراجعة، والتي يجب على مراجع الحسابات الخارجي مراعاتها عند تقديم التقرير النهائي. إن التزام المحاسب بسياسة الثبات في تطبيق الطرق المحاسبية ليس مطلقا إذ يجوز أحيانا أن يغير طريقة تسعير المواد الصادرة من المخازن أو طريقة حساب اهتلاك الأصول الثابتة وغيرها بشرط توفر ما يلي:
   - وجود ضرورة مقنعة للتغيير.
   - أن يتم الإفصاح التام عنأثار التغيير في القوائم المالية .
   - أن يستمر في تطبيق الطرق الجديدة.

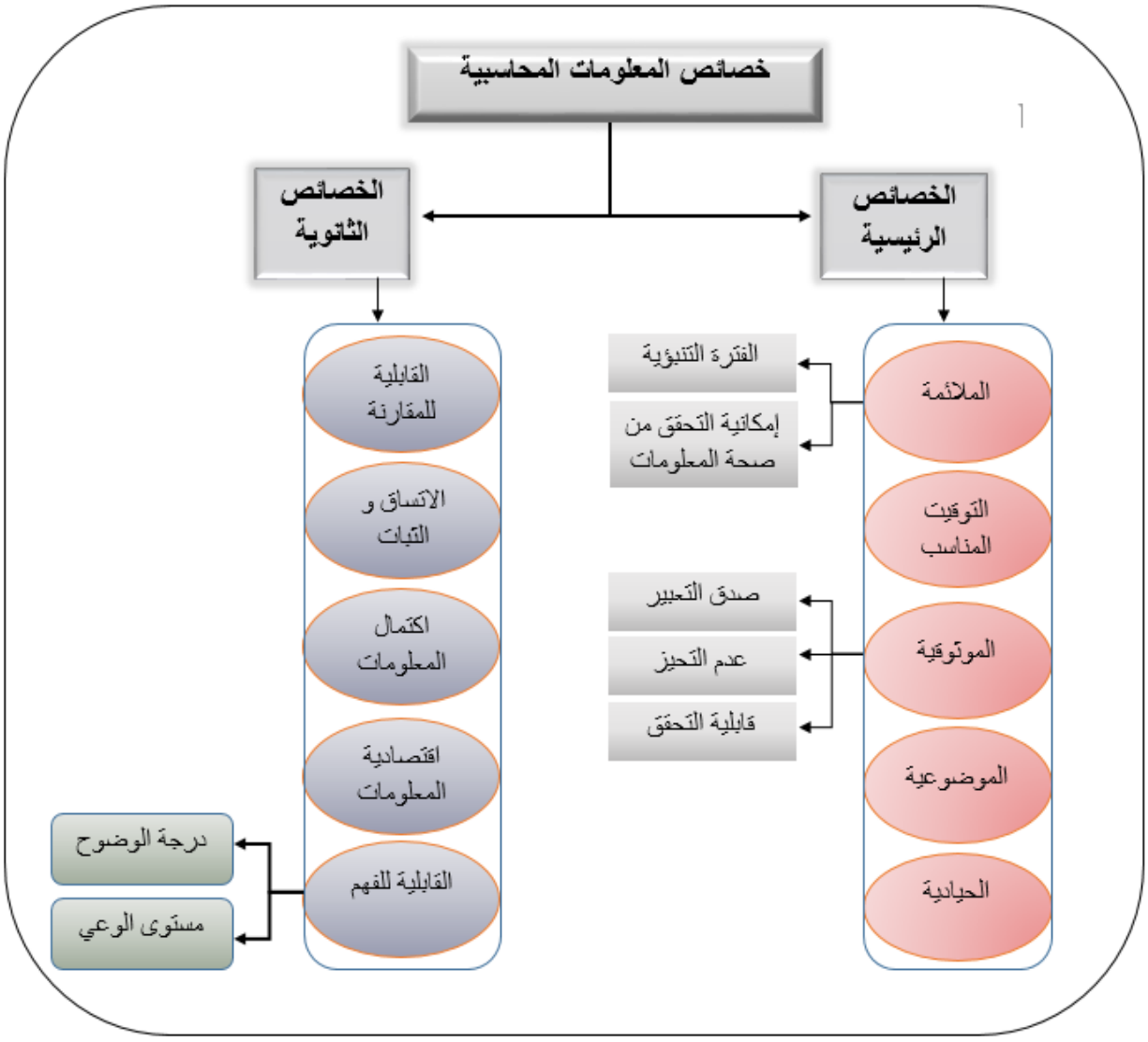
3. **اكتمال المعلومات:** لكي تكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة مرجوة تجاه مستخدميها لابد من أن تحتوي على العناصر الأساسية والجوهرية التي يحتاجها متخذ القرار، و ذلك طبقا لأهمية المعلومة ودورها في اتخاذ القرارات، لذا لابد من الاهتمام بمبدأ الأهمية النسبية.
4. **اقتصاديات المعلومات:** لابد للمعلومات الفعالة أن تراعي العامل الاقتصادي في الحصول عليها وذلك من خلال مقارنة تكاليف الحصول على تلك المعلومات مع العوائد والفوائد التي يتم الحصول عليها من توفر تلك المعلومات وهنا يتطلب مراعاة عامل كمية المعلومات ونوعيتها من جانب وقيمتها وجودتها من جانب أخر ولأجل التوصل إلى هذه المؤشرات لابد من استخدام أساليب رياضية من ضمنها التطبيقات اللوغاريتمية في قياس قيمة المعلومات.

[47] رضوان حلوة حنان ونزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية القياس والإفصاح في القوائم المالية، الطبعة الثانية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان الأردن،2012 ص 26

5. **القابلية للفهم: إن** خاصية قابلية المعلومات للفهم والاستفادة تعتمد أساسا على مؤشرين مهمين هما:

- درجة الوضوح والبساطة والإفصاح في عرض المعلومات.
- مستوى الوعي و الإدارك والفهم لدى مستخدمي تلك المعلومات

ولكي تكون المعلومات ذات فائدة ملموسة لابد من توفر التجانس بين هذين الشرطين لتحقيق الاستفادة والتأثير على متخذ القرار ففي الوقت الذي يتطلب النزول في الشرط الأول، يستلزم الأمر في نفس الوقت الارتقاء بالشرط الثاني لتحقيق التوازن ،وبالتالي تصبح المعلومات متمتعة بخاصية قابليتها للفهم و الاستفادة.[48]



الشكل رقم (01) خصائص المعلومات المحاسبية
المصدر: من اعداد الباحثان

[48] كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق ذكره ص93

2.أهمية المعلومات المحاسبية

إن المعلومات المحاسبية شأنها شأن أي معلومات أخرى، يتمثل في زيادة المعرفة وتخفيض مخاطر عدم التأكد لدى متخذي القرار على العكس من المعلومات الوصفية أو الشخصية، فإن المعلومات المحاسبية عادة ما تكون كمية أو موضوعية. وتساعد هذه المعلومات الموضوعية أو الكمية متخذ القرار بصورة أكثر فعالية مما لو كانت وصفية أو شخصية.

وتنشأ الحاجة إلى المعلومات المحاسبية من نقص المعرفة وحالة عدم التأكد الملازمة للنشاط الاقتصادي، وبذلك فان الهدف من توفير وتقديم المعلومات المحاسبية تحدد في تخفيف حالة القلق التي تنتاب مستخدمي تلك المعلومات لاسيما متخذي القرارات، وكذلك لإمدادهم بمزيد من المعرفة، حيث أن وفرة المعلومات الضرورية إما تؤدي إلى زيادة المعرفة المسبقة لما سيحدث مستقبلا، أو تقليل حجم التباين في الخيارات، وذلك عندما يستخدم متخذو القرارات تلك المعلومات المحاسبية كنسب احتمالية للاختيار بين البدائل المتاحة وعدم توفرالمعلومات الكافية والصحيحة التي يعتمد عليها.

يعتبر من أهم أسباب فشل كثير من القرارات الإدارية والقصور في الموازنات التخطيطية وفي الرقابة وتقييم الأداء وتحتاج الإدارة في كل أوجه نشاطها إلىالمعلومات، حيث يطلب صناع القرار–على اختلاف مستوياتهم التنظيمية–معلومات صحيحة وحديثة تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات وتنظيم الأنشطة وتخطيطها والرقابة على التنفيذ وغيرها من المجالات، وهناك نقطة توازن بين فعالية صنع القرار وكمية المعلومات التي يجب توفرها.

وقد ازدادت أهمية المعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر لوجود عوامل متعددة أدت إلى تلك الزيادة مجملة فيما يلي:[49]

- النمو في حجم الوحدة الاقتصادية: إن ازدياد حجم الوحدات يؤدي إلى ضرورة إنتاج المعلومات بصورة مستمرة ودائمة.
- ازدياد قنوات الاتصال في الوحدة الاقتصادية: الأمر الذي يعني ضرورة توفير المعلومات بصورة رأسية وأفقية وتبادلها معا.
- تعدد أهداف الوحدات الاقتصادية :لم يعد هدف الوحدة محصورا بتعظيم الربحية بل تعددت أهدافها، الأمرالذي يتطلب توفير معلومات تخدم الأهداف المختلفة.

[49]القاضي، زياد عبد الكريم، وأبو زلطة، محمد خليل **تقييم نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ص126

- التأثيربالبيئة الخارجية: من الواضح أن الوحدة الاقتصادية تتأثربالبيئة وتؤثر بها، وقد ازدت هذه العلاقة نتيجة كثرة التغيارت التي تحدث في البيئة، وينبغي علىإدارة الوحدة أن تكون على دراية كافية بهذه الظروف وتغيارتها، لتتمكن من اتخاذ الخطوات الضرورية لملائمة عملياتها ونظامها لتتماشى مع تلك التغيارت، وهذا يتطلب قدار كبيرا من المعلومات.

المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

المطلب الأول: تعريف جودة المعلومات المحاسبية:

يقصد بمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة[50].

وتعرف أيضا أنها تعتبر الهدف الرئيسي الذي تسعى الشركات لتحقيقه إلا أنها تتأثر بمجموعة من المقومات والتي هي عبارة عن مجموعة من الأدوات والإجارءات المستخدمة في النظام المحاسبي لتحقيق أهدافه.[51]

تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، وعادة ما تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن اعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.

كما تعد جودة المعلومات المحاسبية كمعيار يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومات المحاسبية لأهدافها، كما يمكن استخدامها كأساس للمفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض القياس والإفصاح المحاسبي في التقارير المالية، بما يتيح اختيار أكثر المعلومات فائدة لمساعدة المستخدمين الرئيسيين في ترشيد قراراتهم. أي أن المعلومة الجيدة هي المعلومات الأكثر إفادة في مجال ترشيد القرارات.[52]

---

[50] صبايحي نوال، أثر الافصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الدولي الثالث حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي ص08

[51] عائشة سلمى، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية والافصاح المحاسبي-حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية -، مجلة جامعة. قاصدي مرباح ورقلة، ص735

[52] ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات-دراسة حالة مؤسسة اقتصادية -، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة 2009 /2008ص23،

المطلب الثاني: مقاييس ومعايير جودة المعلومات المحاسبية

1. مقاييس جودة المعلومات المحاسبية

تكون المعلومات ذات فائدة لمتخذ القرار لابد ان تكون على مستوى عالي من الجودة، وذلك لاختلافها تبعا لاختلاف وجهات النظرواهداف منتجي ومستخدمي المعلومات، إلا انه يمكن تحديد معايير عامة لقياس جودة المعلومات وعلى نحو الآتي:[53]

- **الدقة كمقياس لجودة المعلومات:** يمكن التعبير عن جودة المعلومات بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات، كلما ازدت الدقة كلما زادت جودتها، ومع أهمية هذا المقياس في التعبير عن جودة المعلومات إلا انه لا يمكن تحقيقه، وذلك لكون المعلومات التي تنبني عليه القارارت تنطوي على المستقبل وبالتالي فهي على درجة من عدم اليقين والتأكد. لذا غالبا ما يتم التضحية بالدقة عند توفير معلومات الملاءمة لاتخاذ القرارات.

- **المنفعة كمقياس لجودة المعلومات:** وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن ان تأخذ المنفعة أحد الصور الآتية:

  - المنفعة الشكلية: أي تطابق شكل المعلومات ومحتواها مع متطلبات متخذ القرار.
  - المنفعة الزمنية: توفر المعلومة لدى متخذ القرار في ذات الوقت الذي يحتاج اليه.
  - المنفعة المكانية: أي والحصول عليها بسهولة.
  - المنفعة التقيمية والتصحيحية: قدرة المعلومات على التقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القارارت.

- **الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات:** تعبر الفاعلية عن مدى تحقيق الوحدة لأهدافها من خلال موارد محددة، وبالنسبة للمعلومات فهي مدى تحقيق المعلومات لأهداف الوحدة او متخذ القرار من خلال استخدام الموارد المتاحة.
- **التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات:** التنبؤ وسيلة يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث المستقبل، وهذه تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات. لذا فان جودة المعلومات تتمثل في

[53] الفضل مؤيد محمد، نورعبد الناصر ابراهيم، المحاسبة الإدارية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.2002.ص305-306.

مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد، وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ، او كمدخلات لنماذج الاختيار بين البدائل القرارية.

- **الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات:** يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف الوحدة بأقل استخدام ممكن للموارد، وتطبيق مبدأ اقتصادية المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب ان لا تزيد عن قيمة المعلومات.

وهنا تبرز اهمية ونجاح عمل المحاسبي ودقة سير العمليات فيه، وهذا من خلال انتاجه كمية من المعلومات التي يستفاد منها من قبل الأطراف المستخدمة للمعلومات وكذلك حلقة وصل في تكامل نظم المعلومات في الوحدة بحيث يجهز الأنظمة المختلفة في الوحدة بالمعلومات الدقيقة واستخدامها من قبلهم.

3.معايير جودة المعلومات المحاسبية

توجد عدة معايير لقياس جودة المعلومات المحاسبية يمكن تحديدها بصفة عامة على النحو التالي: [54]

- **معايير قانونية:** تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المنشأة، بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلتزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها.
- **معايير رقابية:** ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياستها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.
- ومما سبق يتبين أن المعايير الرقابية تلعب دوار مهما في تنظيم قواعد الحوكمة على اعتبار أن المعايير الرقابية تهتم بفحص وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجارءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص

[54] هوام جمعة، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة -واقع، رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، ص19-17

الموارد للوصول إلى رفع كفاءة المنشأة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، مما ينعكس أثره على تدعيم الدور الإيجابي للرقابة.

- **معايير مهنية:** تهتم بالهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة ومما سبق يتبين أن تطبيق مفهوم المساءلة يتفق مع أسلوب حوكمة الشركات بما يتطلبه من شفافية وإفصاح عن المعلومات ويدعم عملية التواصل والتعاون بين الملاك والإدارة وبالتالي نجاح المنشأة.
- **معايير فنية:** إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار. هذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبية المالية الأمريكي نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات وعليه تتضح أن وجود معايير لضبط جودة التقارير المالية يكون له أثر كبير في تطوير وتفعيل دور الجهات التنظيمية للحوكمة من خلال وضع هياكل لتنظيم العملية الإدارية وسن القوانين التي تنظم عمل الشركات وتحفظ حقوق المساهمين، وكذلك بيان أهمية الرقابة والدور المنوط بالمارجع الخارجي مع وجود نظام رقابي يظهر الحاجة للمساءلة مما يزيد ثقة المستثمرين بإدارة المنشأة.[55]

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية:

هناك من العوامل أيضا ما من شأنه أن يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية هذه العوامل تقسم إلى ثلاثة أنواع، عوامل تتعلق ببيئة العمل أو النشاط المحاسبي وعوامل تتعلق بالمعلومات المحاسبية في حد ذاتها، إضافة إلى تقارير المراجعة الخارجية.

1. العوامل المتعلقة بالبيئة المحاسبية:

إن النظم المحاسبية تعمل في ضل تلك البيئات (الإقتصادية والإجتماعية والقانونية والسياسية)،وغيرها من الجوانب المستمرة في تغيرها في البلدان المختلفة بمرور الزمن، فإنها بدورها تعمل في ظل بيئة متغيرة وأن البيئة الاقتصادية والاجتماعية على وجه الخصوص لها تأثير كبير على الهياكل والعمليات المحاسبية وأن تلك البيئة تتكون من أنشطة متبادلة التأثير من حيث تداخل العلاقات بين الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية على المستوى

[55] هوام جمعة، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة -واقع، رهانات وآفاق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، ص19-17

الكلي بالتالي يمكن تقسيم العوامل المتعلقة بالبيئة المحاسبية إلى الإقتصادية، الإجتماعية، القانونية والسياسية كما يلي:

العوامل الاقتصادية: تساعد النتائج الاقتصادية للقرارات المرتبطة بالسياسات المحاسبية، في تحسين المعلومات المتاحة للمستثمرين وللمستخدمين الآخرين للمعلومات تكون النتيجة اتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة وتخفيض التكاليف التي يتحملها مستخدمو المعلومات في سبيل الحصول على هذه الأخيرة. [56]

كما تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي السائد في الدولة، ففي ظل نظام الاقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة، حيث يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات المحاسبية الملائمة لاحتياجات متخذي القرارات الاقتصادية، بينما في ظل نظام الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض إحكام المراقبة المركزية ومن العوامل الاقتصادية كذلك نجد التضخم ففي ظل ارتفاع معدل التضخم يجعل من المعلومات المحاسبية التي تعد وفقا للتكلفة التاريخية غير ملائمة.

العوامل الاجتماعية: تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت...إلخ، فالتوجه نحو السرية يؤثر على عملية تجميع ونشر المعلومات المحاسبية، أما قيمة الوقت فنجد أن الدولة التي تعطي قيمة أعلى للوقت تهتم بقائمة الدخل، وتعد البيانات المالية خلال فترات مالية متقاربة، ربع سنوية مثلا، والعكس بالنسبة للدول التي لا تعطي للوقت أهمية تهتم بقائمة المركز المالي فقط. وتعتبر المحاسبة عن المسؤولية أحدث مراحل التطوير المحاسبي والتي تتطلب نموذجا محاسبيا مبنيا على أسس من القيم الاجتماعية السائدة في الزمان والمكان ويتطلب نموذج المحاسبة الاجتماعية التوسع في القياس المحاسبي بحيث يمتد ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة الاقتصادية وتتمثل هذه الآثار الخارجية فيما يعرف بالتكلفة الاجتماعية أو العائد الاجتماعي.

العوامل القانونية: تتمثل العوامل القانونية أساسا في مجموعة الأنظمة والقواعد القانونية، التي تؤثر بشكل مباشرة وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها خصوصا مع ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية والضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية وذلك بهدف إضافة نوع من الثقة لمستخدمي المعلومات، ويمكن القول أن القواعد الملزمة بتوفير المعلومات المالية التي يجب إعدادها وتقديمها هي أحد العوامل القانونية.[57]

---

[56] أمين السيد لطفي، "نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)"، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية مصر، 15 ص، 2005

[57] عباس مهدي الشيرازي، النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990، ص 27 -21

فالممارسة المحاسبية تتأثر سواء في منهجيتها أو تطبيقاتها المحاسبية بشدة بالمنظمات المرتبطة بقوانين الشركات والتشريعات القانونية والضريبية والمقاييس التنظيمية الأخرى. ولا شك أن تلك التشريعات القانونية قد زادت من إمكانية مقارنة ومنفعة تلك المعلومات المحاسبية، ولا يعتبر غياب المقاييس القانونية والتشريعات ويعتمد ذلك على مراحل التطور الاقتصادي والاجتماعي الموجود في مجموعة الدول المختلفة التشريعات القانونية.

العوامل السياسية: العوامل السياسية لبيئة المحاسبة لها تأثير كبير على الهياكل والعمليات المحاسبية لأنها تلزم تحديد الاحتياجات من المعلومات المحاسبية لمستخدمي التقارير المالية التي تتلاءم مع الأوضاع السياسية الاقتصادية لكل بلد من البلدان التي تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في إنتاج وتوزيع المعلومات، وعلى المؤسسة والمهنة تقع مسؤولية توجيهه وتطوير إمكانيتهم وقدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات بحيث يتم القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من المعلومات وبين ما هو ممكن التحقيق.

العوامل الثقافية: الجدير بالذكر أنه كلما تغير المستوى الثقافي لأي بلد كلما تغير أيضا هيكل نظم العمليات المحاسبية، ومن أهم هذه العوامل الثقافية المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية، إذ يعد المستوى التعليمي أحد العوامل البيئية التي تؤثر في الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية بشكل خاص، فالبلدان التي تعاني من تدني المستوى التعليمي فيها يصبح من الصعب على الأغلبية من الناس فهم واستيعاب محتويات التقارير المالية واستخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة وعلى العكس في البلدان التي تحظى بمستوى تعليمي أفضل وكذلك بالنسبة لوضع المنظمات المهنية ففي الدول التي لها السبق في إنشاء اتحادات وجمعيات مهنية تتولى تطوير وتنظيم الممارسة المحاسبية فيها، تولي هذه المنظمات اهتمامات في الوقت الحاضر ونجد أن هذه المنظمات تلعب دوار كبيرا في التأثيرات على جودة المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية.

2. العوامل المتعلقة بالمعلومات المحاسبية:

تتأثر جودة التقارير المالية بمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار ولقد حددت نشرة معايير التقارير المالية رقم 2 التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية في 1980 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والتي بموجبها يتم التمييز بين المعلومات الأقل منفعة والأكثر منفعة، لاتخاذ القرار ويتم اختيار الطرق المحاسبية وكمية ونوعية المعلومات الواجب تقديمها وعرضها في التقارير المالية. ومن العوامل المتعلقة بالمعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر استخدام الحاسوب

في إدخال وتحليل ومعالجة عرض المعلومات، وكذلك الانتشار الواسع والسريع للانترنيت واللذان كان لهما الأثر الكبير في:[58]

- الانخفاض الكبير والمستمر في كلفة الإنتاج والحصول على المعلومات.
- زيادة كمية المعلومات الملبية لاحتياجات المؤسسة والمستخدمين.
- إتاحة تلك المعلومات لعدد كبير من المستخدمين لها في العالم في الوقت المناسب.
- إعداد بيانات أعمق للمستخدمين ولعدد من السنين.

3. تقرير مدقق الحسابات (المراجع الخارجي):[59]

يؤدي تقرير مدقق الحسابات إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال مراجعة التقارير المالية المنشورة، واضفاء الثقة في المعلومات الواردة بها والتحقق من أن إعداد وعرض التقارير المالية قد تم وفقا لمعايير المحاسبة المعتمدة، وكذلك متطلبات القوانين المعمول بها، كما أن تقرير مدقق الحسابات له أثر كبير على قرارات الاستثمار، فهو يحتل مرتبة متقدمة لدى المحللين الماليين وغيرهم، واذا نظرنا إلى مضمون معايير التدقيق الدولية نلاحظ أنها تتطلب من المدقق أن يفصح في تقريره ما إذا كانت المعلومات الواردة في التقارير المالية، تتوافق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها أم لا، كما تتطلب معايير التدقيق تحقق المدقق من ثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى.

المبحث الثالث: علاقة أدلة الاثبات بجودة المعلومات المحاسبية

تمهيد:

عند تصميم أدلة المراجعة بصورة عامة هناك عدة عوامل يجب دراستها وأخذها في الاعتبار وهي:

- الربط بين دليل الإثبات والهدف من عملية المراجعة.
- الربط بين دليل الإثبات وطبيعة العنصر محل المراجعة.
- الأهمية النسبية للعنصر ومدى تأثيره على عدالة القوائم المالية.
- توافر الثقة في مصدر الدليل.
- تكلفة الحصول على الدليل، والموازنة بينها والمنفعة المتوقعة منه.
- درجة المخاطرة والأخذ في الإعتبار نظام الرقابة الداخلية ونوع البند

[58] ناصر محمد علي المجهلي، مرجع سابق، ص 70.
[59] صبايحي نوال، مرجع سابق، ص80.

وعليه فإن مدقق الحسابات يعتبر مسؤولاً مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل وأنظمة كل فرع من فروع الرقابة الداخلية لما لهذه الأنظمة أو الوسائل من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمل المدقق الخارجي .

يتطلب أن يقوم المراجع لكي يصل إلى رأي يحدد به سياق تقاريره بتجميع وتقييم أدلة موضوعية للإثبات عن المعلومات المالية ونتائجها بهدف الوفاء بأهداف المراجعة. ويكون ذلك من خلال اختبار نظام الرقابة الداخلية المطبق، بهدف التحقق من أن الحسابات الختامية تعبر تعبيرا سليماً عن نتيجة النشاط، وأن الميزانية تعبر بعدالة عن المركز المالي، وأن التقارير المعبرة عن طبيعة هذه النتائج تعكس صورة حقيقية عن المعلومات المحاسبية المقدمة. فكيف تساهم أدلة الاثبات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية؟

المطلب الأول: مساهمة أدلة الاثبات في جودة المعلومة المحاسبية من حيث المصداقية

تعرف المصداقية بأنها القدرة على اعتماد المعلومات المحاسبية والمالية من قبل مستخدميها بأقل درجة خوف ممكنة ويتحقق ذلك بتوافر (صدق التمثيل، وقابلية التحقق والحيادية). وترى لجنة المعايير المحاسبية أن خاصية الوثوق بالمعلومة المكملة لخاصية الملاسة ولتكون المعلومة مفيدة فإن المعلومات يجب أن تكون مؤثرة ويعتمد عليها، وتمتلك المعلومات خاصية الوثوق إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز[60]

ولكي تتحقق الثقة بالمعلومات المحاسبية يلزم أن تكون المعلومات قابلة للإثبات، وأنه بالإمكان التحقق من سلامتها وهو ما يتطلب الالتزام بأكبر قدر ممكن من الحياد في القياس والإفصاح، وهذا يعني أن تكون هذه الأدلة ذات دقة عالية، فيما يرى أن التمثيل الصادق هو العنصر الأكثر أهمية الذي يتعلق بمسألة التطابق أو التماثل بين قياس أو وصف ما والحدث أو الشيء الاقتصادي الذي يدعي القياس أو الوصف على أنه يمثله، وأن التمثيل الصادق يعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها.

وفيما يتعلق بإمكانية التحقق (Verifiability) فتعني توافر شرط الموضوعية في القياس العلمي، أي أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين يستطيع التوصل إليها شخص آخر شريطة استخدام الأساليب في القياس والإفصاح نفسها، حيث إن الدليل القابل للتحقق من صحته والموضوعي قد أصبح عنصرا مهما في المحاسبة وجزاء تابعة ضرورية للتنفيذ الصحيح لوظيفة المحاسبة عند تجهيزها معلومات يمكن الاعتماد عليها، أما الحيادية (Neutrality) فهي أن تكون المعلومات محايدة عندما تكون خالية من التحيز للوصول إلى نتيجة معينة أو سلوك معين، كما تعني تقديم حقائق صادقة بدون حذف أو انتقاء للمعلومات لمصلحة فئة أو قرار معين.

[60](المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية، 2011، ص48).

ويرى الباحث ضرورة التركيز على أهمية أن تحتوي المعلومات على صفة التمثيل الصادق ليصبح من الممكن الاعتماد عليها، وأن التمثيل الصادق لا يعني درجه تطابق % 100 بل درجة تطابق عالية، ولا يوجد اختلاف جوهري بين الواقع والمعلومات الصادرة والسبب في ذلك يرجع إلى تتخل الحكم الشخصي للشخص الذي يقوم بإصدار المعلومات وهو ما يعرف بتحيز الشخص القائم بالقياس، إضافة إلى وجود العديد من الطرق المحاسبية لمعالجة البيانات المحاسبية التي لا تعطي نتائج موحدة وهذا يطلق علية تحيز عملية القياس.

إن تحديد أهداف القوائم المالية هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين الخارجيين الرئيسين، أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات، ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات ومصداقيتها تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.

وتحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عن وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، وفي التمييز بين ما ي ايضاحة ضرورية وما لا ي كذلك، ويجب

تقييم فائدة المعلومات المحاسبية على أساس أهداف القوائم المالية التي يتركز فيها الاهتمام على مساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالشركات، ويجب أن يوجه المحاسبون اهتمامهم إلى هؤلاء المستفيدين، كما يجب أن تتجه عنايتهم إلى إعداد القوائم المالية التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم. وتتمثل مصداقية المعلومات المحاسبية في الخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية، أو القواعد الواجب اعتمادها من أجل تقييم مستوى مصداقيتها، بحيث يؤدي تحديد جملة الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية إلى مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية.

ويؤدي التركيز على أهمية القوائم المالية، كمصدر أساسي للحصول على المعلومة المحاسبية الضرورية لاتخاذ القرارات، إلى مساعدة المستفيدين الخارجين (مساهمين، مستثمرين) في اتخاذ القرارات المناسبة فيما يتعلق بعمليات توظيف الأموال، وحتى يتحقق هذا لابد أن تتصف المعلومات المحاسبية بمجموعة من الخصائص التي تمثل المعابر التي تحدد من خلالها درجة جودتها، وقد حاولت عدة جهات متخصصة تحديد وتوضيح هذه الخصائص، غير ما اعتمد عالميا هي الخصائص أو المعايير التي وضعت وتم تعريفها من قبل

مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB Financial Accounting Standards Board)، من خلال إصدار المفهوم المحاسبي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .[61]

المطلب الثاني :مساهمة أدلة الاثبات في جودة المعلومة المحاسبية من حيث الفاعلية

1. قابلية المعلومات للاعتماد عليها:

أدلة الإثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم و تقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما تم عرضه من معلومات للحقيقة الاقتصادية، فهو يعتبر معظم جهد المراجع، كما أن معايير العمل تنص على أنه لابد من " جمع أدلة الإثبات الكافية و الصالحة من خلال الفحص و الملاحظة و الاستفسارات و المصادقات التي تمثل أساسا معقولاً و مناسبًا لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضع الفحص يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة وكاملة ومفيدة، وأن تكون مقدمة في الوقت المناسب، وحتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة يجب أن تكون مستندة على أدلة إثبات توثق صحة حدوثها، وبالتالي تكون جاهزة للاستعمال من طرف الادارة.

2. الالتزام بالسياسات والاجراءات الموضوعية:

يتحقق المدقق الداخلي من أن منتسبي المؤسسة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من اتباع السياسات والخطط والاجراءات والأنظمة والتعليمات، فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك من خلال الأدلة التي تثبت حالة عدم التزام الموظفين بذلك والتي تبين أيضا سوء أو حسن النية وراء ذلك.

3. الوصول إلى الأهداف والغايات:

يتم وضع الأهداف والغايات وإجراءات الرقابة من قبل الإدارة، ويقوم المدقق الداخلي بتحديد فيما إذا كانت متوافقة مع أهداف المؤسسة، وتقع مسؤولية وضع أهداف المؤسسة على عائق الإدارة العليا، وعلى المدقق جمع الإثباتات والأدلة التي تؤكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.

4. منع واكتشاف الغش والإحتيال:

تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المؤسسة، وعلى المدقق الداخلي فحص وتقييم كفاية وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش، وليس من مسؤولية المدقق الداخلي اكتشاف الغش ولكن يجب أن يكون لديه معرفة وجمع أدلة الاثبات كافية ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش

[61]- الأثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي،إعداد الطالب وليد العزومي جامعة الشرق الأوسط-بيروت.

والاحتيال ومحاسبة الفاعلين[62] ومن أهم الوسائل التي يعتمدها المحاسب الداخلي على التقليل من وجود الأخطاء والتدليسات نذكر ما يلي:

أ. **الدليل المحاسبي:** ينطوي الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتلاءم مع طبيعة المؤسسة ونوع النظام المحاسبي المستخدم من ناحية، والأهداف التي يسعى لتحقيقها من ناحية أخرى، فعند إعداد الدليل المحاسبي يجب مراعاة ما يلي:

- يجب على الدليل المحاسبي أن يكون مرآة لنتائج وأعمال المؤسسة ومركزها المالي؛
- ضرورة توافر حسابات مراقبة إجمالية، هدفها ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ، فهذه الحسابات تقوم بكشف حالات حدوث الأخطاء غير المتعمدة لأن الأخطاء المتعمدة غالبا ما مرتكبها يحدث توازن لتغطية هذه الأخيرة.

ب. **الدورة المستندية:** إن وجود دورة مستندية على درجة عالية من الكفاءة يعتبر من الأساسيات للوصول إلى نظام جيد للرقابة الداخلية، باعتبارها المصدر الأساسي للقيد وأدلة الإثبات، فعلى النظام المستندي أن يتميز بـ:

- التنسيق والترابط بين التنظيم المستندي والمحاسبي والإداري حتى يسهل حصر المسؤوليات
- ومتابعة تنفيذ الإجراءات من الناحيتين الشكلية والموضوعية في الوقت المناسب؛
- تحديد عدد الصور المناسبة والمطلوب إعدادها لكل عملية مستندية للغرض المتابعة والرقابة؛
- منع ازدواج المستندات أو جميع البيانات حتى يتسنى اتخاذ القرارات السليمة ومتابعة نتائجها؛
- العمل على تقليل عدد المستندات المطلوبة لكل عملية إلى أدنى حد ممكن حتى يتم تبسيط العمل الإداري والمكتبي وتسيير الإجراءات في المؤسسة.

ت. **المجموعة الدفترية:** تعد المجموعة الدفترية حسب طبيعة المؤسسة وخصائص أنشطتها، خاصة دفتر اليومية العامة وما يرتبط به من يوميات مساعدة، كما يجب مراعاة عند إعداد المجموعة الدفترية ما يلي:

- ترقيم الصفحات قبل استعمال المجموعة الدفترية لغرض الرقابة.
- إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك.
- تبسيط المجموعة الدفترية عند تصميمها بقصد سهولة الاستخدام والإطلاع والفهم وقدرتها على توفير البيانات المطلوبة.

[62] أهمية التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر-اعداد الطالبة جزار صليحة - جامعة محمد خيضر بسكرة .2017/2016

ث. **الوسائل الإلكترونية والآلية المستخدمة:** تعتبر الوسائل الآلية المستخدمة ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة من العناصر الهامة في ضبط وإنجاز الأعمال وأحسن مثال على ذلك آلات عد وتسجيل الأوراق النقدية المحصلة، بدون نسيان الحاسوب الإلكتروني الذي أصبح شائع الاستخدام في العمليات المحاسبية، وكذلك مختلف البرامج المعلوماتية أين يتم تسجيل مختلف البيانات المحاسبية ومعالجتها. كما تعتبر هذه الوسائل من أنجعها في المراقبة والحد من حدوث الأخطاء.

ج. **الجرد الفعلي للأصول:** معظم الأصول التي تملكها المؤسسة تتميز بالوجود المادي، وبالتالي يمكن القيام بعملية الجرد الفعلي لهذه الأصول مثل النقدية التي بحوزة المؤسسة، ومعظم الاستثمارات من آلات وسيارات وأراضي ومباني وأثاث، فعملية الجرد هذه تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مسجل في السجلات المحاسبية مع ما هو موجود فعلا.

ح. **الموازنات التخطيطية:** يتمثل الدور الرقابي للموازنات في إجراء المقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية وبيان أسباب الانحرافات لمحاولة تفاديها، وتتطلب عملية الرقابة باستخدام الموازنات، تحديدا دقيقا للتنظيم وأهدافه ووظائفه، كذلك تحديد خطوط السلطة والمسؤولية ووجود نظام محاسبي سليم، ووضع معايير عملية دقيقة، لكن ما يجب الإشارة له هو أن الموازنات التخطيطية لا تعتبر نظاما كاملا للرقابة ولكن جزءا منه فقط[63].

المطلب الثالث: مساهمة أدلة الإثبات في جودة المعلومة المحاسبية بالنسبة للمراجع الخارجي

تزايدت أهمية المراجعة الخارجية وأصبحت من الميادين الواسعة التي تطورت بشكل متواصل وملحوظ، ولأن عملية المراجعة تبدأ عند إنتهاء عملية المحاسبة فهي تعتبر وسيلة كفيلة ومؤهلة للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي عن الواقع الفعلي المعاش داخل المؤسسة، إذ تعتبر الوكيل والضامن في نفس الوقت للوقوف على مدى الإلتزام بالمعايير المحاسبية من حيث الشكل من جهة، ومن حيث الجوهر من جهة أخرى،

لجمع وتقييم موضوعي لأدلة الاثبات الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن المعلومات والبيانات المحاسبية والتصرفات الإقتصادية للمشروع لتحديد مدى تماشي هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بهامن خلال فحص أدلة الإثبات على أسس اختبارية فيما يعزز المبالغ والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية وذلك من خلال:

- الجرد الفعلي: الفحص المادي بواسطة مراقب الحسابات؛

[63] **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير، مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية -من إعداد الطالب: شعباني لطفي -جامعة الجزائر.**

- التقارير المعدة بواسطة طرف ثالث: مكتوبة، شفوية؛
- التقارير المعدة بواسطة العاملين بالشركة: بصورة رسمية، بصورة غير رسمية
- العمليات الحسابية؛
- دفاتر وسجلات فرعية أو تفصيلية منتظمة؛
- العلاقات المتداخلة مع البيانات الأخرى.

خلاصة الفصل الثاني:

تعتبر المعلومات المحاسبية الركيزة الأساسية في عملية اتخاذ القرار، إذ توفر الأمن والضمان كمتطلبات أساسية وضرورية في عالم الأعمال, وعليه يجب أن تكون هذي المعلومات على جودة عالية، ولا تكتسب هذه الصفة إلا بتوفرها على الصفات والخصائص والمعايير الضرورية, ولجعلها ملائمة وذو درجة عالية من الموثوقية والدقة، يجب أن يتم تدقيقها ومراجعتها من قبل المدقيقين (الداخلي والخارجي) وذلك بالإعتماد على أدلة الاثبات اللازمة لتبرير المعلومة وإعطائها حجة لا اختلاف فيها عن مصداقيتها وجودتها، والتي ستساهم في إعطاء صورة حقيقية عن الوضعية المالية للمؤسسة، ومنه مساعدة مستخدميها على اتخاذ القرارات الصحيحة.

الفصل الثالث

دراسة وتحليل عينة من تقارير محافظ الحسابات

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى كل من الأساسيات حول أدلة الإثبات والإطار النظري لجودة المعلومات المحاسبية ومحاولة اظهار العلاقة بينهما، كان لابد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية، من خلال إجراء دراسة لتقارير محافظ الحسابات على مستوى ولاية تبسة لثلاث شركات.

سنتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: دراسة وتحليل تقرير محافظ الحسابات عن الشركة A للسنة 2018

المبحث الثاني: دراسة وتحليل تقرير محافظ الحسابات عن الشركة B لسنة 2016

المبحث الثالث: دراسة وتحليل تقرير محافظ الحسابات عن الشركة C لسنة 2013.

المبحث الأول: دراسة وتحليل تقرير محافظ الحسابات عن الشركة A للسنة 2018

المطلب الأول: دراسة وتحليل الحسابات:

حسابات الأصول

جدول رقم (02) يوضح مجموع الأصول الصافية للشركة A تتمثل على النحو التالي:

التعيين	المبلغ الصافي	النسبة
الاستثمارات	40.993.207,92	%47
المخزون	00,00	%00
الزبائن	245.163,00	%00
الخزينة	44.668.928,54	%53
المجموع	**85.907.299,46**	**%100**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة A.

الإستثمارات

المبلغ الخام للإستثمارات وفق الجدول المبين أدناه يوضح أن مقتنيات الإستثمارات المسجلة إلى نهاية 2018 هي 40.993.207,92 دج

جدول رقم (03) : يبين حساب الإستثمارات للشركة A.

رقم الحساب	البيان	المبلغ
218	**المنشئات التقنية، المعدات والأدوات**	40.993.207,92
المجموع		40.993.207,92

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة A.

حساب الزبائن:

يبين جدول رقم(04): حساب الزبائن للشركة A .

رقم الحساب	البيان	المبلغ
411	الزبائن	245.163,00

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة A.

الخزينة:

جدول رقم(05): يبين حساب الخزينة للشركة A.

الحساب	البيان	المبلغ
512010	BEA TEBESSA	22334464,27
512020	CPA TEBESSA	17069404,135
53	الصندوق	5265060,135
المجموع		**44.668.928,54**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة A.

رصيد الحسابات البنكية بتاريخ 2018/12/31 هي نفسها الأرصدة المسجلة محاسبيا ولنفس الفترة برصيد ايجابيا كما هو مبين أعلاه كما أننا لا نسجل أي تحفظات حول الحسابات البنكية وحالة التقارب البنكي محررة بانتظام وبطريقة قانونية.

حسابات الخصوم:

جدول رقم(06): يبين مجموع الخصوم الصافية للشركة A تتمثل على النحو التالي:

التعيين	المبلغ الصافي	النسبة
الأموال الخاصة	61.999.019,97	%72
الديون	20.829.083,56	%24
النتيجة	3.079.195,93	%4
المجموع	**85.907.299,46**	**%100**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة A.

الأموال الخاصة:

بتاريخ 13/12/2018 مبلغ الأموال الخاصة هو 61.999.019,97 دج، وسائل التمويل تحت تصرف الشركة بصفة دائمة من قبل مالكيها، ويلاحظ أن الأموال الخاصة متطابقة مع ما هو موجود في القانون الأساسي للشركة ولا يوجد أي تعليق فيما يخص هذا الحساب.

الديون: حساب الموردون:

جدول رقم(07): يبين حساب الموردون للشركة A.

رقم الحساب	البيان	المبلغ
401	موردو المخزونات والخدمات	17547792

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة A.

حساب 43 الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة:

هذا الحساب يتمثل في الديون شبه جبائية الخاصة بالعمال وموضحة كما يلي:

جدول رقم(08): يبين حساب الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة للشركة A.

رقم الحساب	**البيان**	**المبلغ**
43100	الضمان الإجتماعي	87360
431200	الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة	87360

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة A.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن للمؤسسة عمال منضمين إلى صندوق الضمان الإجتماعي وهذا يبين أن المؤسسة على علاقة مع الغير، ومن بينهم صندوق الضمان الإجتماعي وغيرها من الصناديق الأخرى.

الحساب 44: الدولة والجماعات العمومية، والحسابات الملحقة:

جدول رقم(09): يبين حساب الدولة والجماعات العمومية والحسابات الملحقة للشركة A1:

رقم الحساب	**البيان**	**المبلغ**
442000	IRG SUR SALAIRES	467864
444010	IBS2016	774117
444011	IBS 2017	587625
444012	IBS 2018	721069
445510	TVA A DECAISSER	42461
445700	TVA DUE SANS REFCTION	513432
المجموع		**3106571**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة A.

تم إقتطاع IBS لسنة 2018 من النتيجة الجبائية للمؤسسة بنسبة 25% يخضع عمال الشركة A1 على الضرائب للدخل الإجمالي للأجور والمرتبات بنسبة 10%

أما بالنسبة ل TVA 2018 يبين أن الشركة A1 تسدد في الضرائب المستحقة والمتمثلة في الضريبة على الرسم. الرسم على القيمة المضافة للمبيعات غير مخفض و المستخرج من رقم الأعمال السنوي المصرح به غير الخاضع.

النتيجة: نتيجة السنة المالية هي نتيجة إيجابية بمبلغ 3.079.195,93

المطلب الثاني: أدلة الاثبات المستعملة

جدول رقم(10): يبين أدلة الإثبات المستعملة لتدقيق حسابات الشركة A.

رقم الحساب	البيان	أدلة الإثبات
218	المنشئات التقنية، المعدات والأدوات	- الوجود الفعلي - مستندات خارجية وداخلية
411	الزبائن	- المصادقات - مستندات خارجية - المراجعة الحسابية
53/512	الخزينة	- المصادقات - مستندات داخلية - المراجعة الحسابية
101	الأموال الخاصة	- مستندات داخلية
401	موردو المخزونات والخدمات	- المصادقات - مستندات خارجية - المراجعة الحسابية
43	الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة:	- المصادقات - مستندات داخلية
44	الدولة والجماعات العمومية، والحسابات الملحقة	- المصادقات - مستندات داخلية
12	النتيجة	- مستندات خارجية وداخلية - المراجعة الحسابية

المصدر:من اعداد الباحثان

رأي الخبير المحاسبي

تظهر الجداول المالية الموقوفة تحت مسؤولية المسير للإدارة والمالية لشركة A لولاية تبسة، مجموع الأصول تساوي مجموع الخصوم بمبلغ يقدر ب: 85.907.299,46 دج والنتيجة الإجمالية إيجابية تقدر ب: 3.079.195,93 دج

وعلى أساس ما سلف التطرق إليه فان رأينا خلص الى أن الجداول المالية الموقوفة عند تاريخ 2018/12/31 والتي تمت مراجعتها من طرفنا هي صريحة ونظامية وتعبر في مجموعها على الصورة الحقيقية لوضعية الشركة A لولاية تبسة من أصول وخصوم والنتيجة الإيجابية المتحصل عليها وفقا للمبادئ المحاسبية المطبقة في الجزائر.

المبحث الثاني: دراسة وتحليل تقرير محافظ الحسابات عن الشركة B لسنة 2016

المطلب الأول: دراسة وتحليل الحسابات

حساب الأصول

الإستثمارات

المبلغ الخام للإستثمارات وفق الجدول المبين أدناه يوضح أن مقتنيات الإستثمارات المسجلة إلى غاية 2016 هي19846488 دج.

جدول رقم(11): يبين حساب الإستثمارات لشركة B (الوحدة دج1)

رقم الحساب	البيان	المبلغ
218	المنشئات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية.	19 846.488

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة B.

حساب 28 : الإهتلاكات

طريقة الإهتلاك المستخدمة من طرف الشركة هي الطريقة الخطية، يتم الإهتلاك سنويا حيث أن المبلغ الإجمالي للإهتلاك إلى غاية 31/12/2016 هو 18649555 دج.

يبين جدول رقم(12) حساب الإهتلاكات للشركة B (الوحدة دج1)

رقم الحساب	البيان	المبلغ
28	اهتلاك التثبيتات العينية	18649555

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة B.

ملاحظة: الجرد المحاسبي والجرد المادي متطابقان وهذا ما يدل على عدم وجود فورقات.

حساب قروض وأصول مالية أخرى غير جارية:

يبين جدول رقم(13) حساب قروض وأصول مالية أخرى غير جارية للشركة B

(الوحدة دج1)

رقم الحساب	البيان	المبلغ
27500	الودائع والكفالات المديونة	7846537

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة B.

المخزونات

المخزونات في الميزانية بتاريخ 2016/12/31 بمبلغ 227260 دج

يبين جدول رقم(14) حساب المخزونات للشركة B : (الوحدة دج1)

رقم الحساب	البيان	المبلغ
31	المواد واللوازم	227260

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة B.

الحقوق:

حساب الزبائن 411 هذا الحساب يمثل زبائن مبررة بفواتير.

يبين جدول رقم(15) حساب الزبائن للشركة B (الوحدة دج1)

رقم الحساب	البيان	المبلغ
411	Clients	51807820
41109	Clients retenues de garantie	1692077
41110	Autres retenues de garantie	5981846

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة B.

حساب 442 الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى.

جدول رقم (16) يبين حساب الدولة، الضرائب والرسوم أخرى القابلة للتحصيل من أطراف أخرى للشركةB.

(الوحدة دج1)

رقم الحساب	البيان	المبلغ
44200	Taxes récupérables et précomptes	92134
44207	Tva Déductible	10749172
44240	Précompte	31055

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة B.

حساب 444 الدولة الضرائب على النتائج.

جدول رقم (17) يبين: الدولة الضرائب على النتائج للشركة B. (الوحدة دج1)

رقم الحساب	البيان	المبلغ
444	الدولة الضرائب على النتائج	3006526

المصدر: تقرير الخبير المحاسبي للشركة A2.

حساب 445 الدولة الرسوم على رقم الأعمال.

يبين جدول رقم (18) حساب الدولة الرسوم على رقم الأعمال للشركة B. (الوحدة دج1)

رقم الحساب	البيان	المبلغ
445	الدولة الرسوم على رقم الأعمال	7945742

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة B.

حساب 447: الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة.

جدول رقم (19) يبين الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة للشركة B . (الوحدة دج1)

رقم الحساب	البيان	المبلغ
447	الضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة	66900

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة B.

حساب 47: الحسابات الإنتقالية الإنتظارية.

يبين جدول رقم (20): حساب 47 الحسابات الإنتقالية الإنتظارية للشركة B. (الوحدة دج1)

رقم الحساب	البيان	المبلغ
4700	الحسابات الإنتقالية الإنتظارية	120134
4715	الحسابات الإنتقالية الإنتظارية	336609
4740	الحسابات الإنتقالية الإنتظارية	91150
4750	الحسابات الإنتقالية الإنتظارية	5800

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة B.

رصيد الحسابات البنكية بتاريخ 31/12/2016 هي نفسها الأرصدة المسجلة محاسبيا ولنفس الفترة برصيد إيجابي كما هو مبين أعلاه. كما أننا لا نسجل أي تحفضات حول الحسابات البنكية وحالة التقارب البنكي محررة بانتظام وبطريقة قانونية.

حساب الخصوم :الأموال الخاصة:

بتاريخ 31/12/ 2016 مبلغ الأموال الخاصة هو 10940000 دج.

وسائل التمويل تنحصر في الشركة بصفة دائمة من قبل مالكيها وهي تشمل الحسابات الرئيسية التالية: رأس المال الإجتماعي: 10940000 دج.

مساهمات المالكين متمثلة في:

جدول رقم (21) يبين رأس المال الإجتماعي للشركة B. **(الوحدة دج1)**

رقم الحساب	البيان	المبلغ	النسبة
101	رأس المال الإجتماعي	10940000	100%

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة B.

رأس المال الإجتماعي متطابق مع ما هو موجود في القانون الأساسي للشركة ولا يوجد أي تعليق في ما يخص هذا الحساب.

حساب106: الإحتياطات القانونية

جدول رقم(22): يبين الإحتياطات القانونية للشركة B. **(الوحدة دج1)**

رقم الحساب	البيان	المبلغ
106	الإحتياطات القانونية	1630625
11	الترحيل من جديد	10139647

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة B.

الديون حساب 40 الموردون

جدول رقم (23): يبين حساب الموردون للشركة B. **(الوحدة دج1)**

رقم الحساب	البيان	المبلغ
401	موردو المخزونات والخدمات	3758421
409	الموردون الدائنون: التسبيقات والمدفوعات على الحساب RRR، الواجب الحصول عليه والحسابات الدائنة الأخرى.	442500
المجموع		**38026741**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة B.

حساب 419: الزبائن الدائنون، التسبيقات المستلمة RRR المطلوب منحه والموجودات الأخرى الواجب إعدادها.

جدول رقم (24) يبين حساب الزبائن الدائنون للشركة B. (الوحدة دج1)

رقم الحساب	البيان	المبلغ
41905	الزبائن الدائنون	59501

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة B.

حساب 42: العاملون والحسابات المرتبطة بهم.

جدول رقم (25): يبين حساب العاملون والحسابات المرتبطة بهم للشركة B. (الوحدة دج1)

رقم الحساب	البيان	المبلغ
421	المستخدمون الأجور المستحقة	57272
425	المستخدمون التسبيقات والمدفوعات على الحساب الممنوحة	1146324

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة B.

حساب 43: الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة.

هذا الحساب يتمثل في الديون شبه جبائيه الخاصة بالعمال وهو موضح كما يلي:

جدول رقم (26): يبين حساب الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة للشركة B. (الوحدة دج1)

رقم الحساب	البيان	المبلغ
431	الضمان الإجتماعي	195703
43130	الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة	70485

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة B.

يتضح من الجدول أن للمؤسسة عمال مندمجين في صندوق الضمان الإجتماعي وهذا يبين أن للمؤسسة علاقة مع الغير ومن بينهم صندوق الضمان الإجتماعي وغيرها من الصناديق الأخرى.

حساب 44 الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة.

جدول رقم (27) يبين الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة للشركة B.

(الوحدة دج1)

رقم الحساب	البيان	المبلغ
444	الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة	1121286

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة B.

حساب 455: الشركاء الحسابات الجارية.

جدول رقم (28): يبين حساب الشركاء الحسابات الجارية للشركة B. (الوحدة دج1)

رقم الحساب	البيان	المبلغ
455	الشركاء الحسابات الجارية	18.410.356

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة B.

هذا المبلغ ناتج من تراكمات السنة الجارية.

النتيجة: نتيجة السنة المالية: هي نتيجة إيجابية (ربحية) المبلغ 3394479.

المطلب الثاني: أدلة الاثبات المستعملة

جدول رقم(29): يبين أدلة الإثبات المستعملة لتدقيق حسابات الشركة B.

رقم الحساب	البيان	أدلة الإثبات
10	الأموال الخاصة	العقد التأسيسي القانون المنظم للمؤسسة
11	الترحيل من جديد	محضر الجمعية العامة. **المراجعة الحسابية**
12	النتيجة	مستندات خارجية وداخلية **المراجعة الحسابية**
40	الموردون	**المصادقات** مستندات خارجية **المراجعة الحسابية**
419	الزبائن الدائنون، التسبيقات المستلمة	**المصادقات** مستندات داخلية **المراجعة الحسابية**

42	العاملون والحسابات المرتبطة بهم	**المصادقات** مستندات داخلية **المراجعة الحسابية**
431	الهيئات الإجتماعية والحسابات الملحقة	**المصادقات** مستندات داخلية
44	الدولة والجماعات العمومية، والحسابات الملحقة	**المصادقات** مستندات داخلية
455	الشركاء الحسابات الجارية	العقد التأسيسي محضر الجمعية العامة

المصدر:من اعداد الباحثان

رأي محافظ الحسابات:

مع الأخذ في الاعتبار الاجتهاد الذي قمنا به وفقًا لتوجيهات المهنة، ومع مراعاة حقيقة أن الملاحظات والتحفظات التي تمت صياغتها ليس لها أي تأثير مالي كبير على بيانات الدخل، فإننا نعتبر أننا قادرون على المصادقة على البيانات المالية والمحاسبية للشركة A2 المغلقة بتاريخ 2016/31/12، والمرفقة بهذا التقرير و أنها صحيحة ومنتظمة وتعكس بشكل عام الوضع المالي للشركة A2 في التاريخ المشار إليه أعلاه.

المبحث الثالث: دراسة وتحليل تقرير محافظ الحسابات عن الشركة C لسنة 2013.

المطلب الأول: دراسة وتحليل الحسابات

تقرير الإدارة: وفقًا لما ورد في المادة 715 bis 4 من القانون التجاري، فإن فحص المعلومات الواردة في تقرير الإدارة للشركة C، قد مكننا من التأكد من امتثالها للبيانات المالية المقدمة للموافقة عليها في الاجتماع العام.

مسك الدفاتر والسجلات القانونية:

بموجب أحكام المادتين 9 و 10 من قانون التجارة والمرسوم رقم 96-98 الصادر في 96/03/06, الشركة C قامت بافتتاح الدفاتر والسجلات القانونية التالية:

جدول رقم(30): يبين الدفاتر والسجلات القانونية للشركة C.

الدفاتر والسجلات القانونية	الملاحظات
سجل حركة العاملين	الافتتاح في 2006/04/24
سجل الاجازات	الافتتاح في 97/05/26 رقم 445
سجل حوادث العمل	97/459 في 1997/05/26
سجل العمال الأجانب	غير مفتوح
سجل الصحة والسلامة	1994/07/02 مفتوح لكن غير محدث
دفتر الأجور والرواتب	مفتوح في 1997/07/06
سجل المراقبة التقنية	غير موجود
سجل الاشعارات الرسمية	غير موجود
الدفتر المركزي	مفتوح في 1999/05/29
كتاب الجرد	مفتوح في 1999/05/29
السجل القانوني	مفتوح في 1999/12/06

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة C.

حسابات الموجودات:

في 2013/12/31 الفئة 2 من الميزانية للشركة C متكونة من, الموجودات المادية, المعنوية و المالية، و مبالغها موزعة كما يلي:

جدول رقم (31): يبين حسابات الموجودات للشركة C. **(الوحدة دج1)**

الموجودات	المبالغ
معنوية	93.500,00 دج
مادية	1.233.494.543,69 دج

مالية	165.807.063,44 دج

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة C.

حساب215: التركيبات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية

جدول رقم (32) يبين حساب التركيبات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية للشركة C. **(الوحدة دج1)**

رقم الحساب	البيان	المبلغ
215100	تركيب المعدات والأدوات المعقدة	153.000.000,00 دج
215200	معدات وأدوات الورشة	157.241.783,00 دج
215900	المعدات والأدوات الاخرى	665.000,00 دج

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة C.

حساب 218: التثبيتات المادية الأخرى.

جدول رقم (33) يبين حساب التثبيتات المادية الأخرى للشركة C. **(الوحدة دج1)**

رقم الحساب	البيان	المبلغ
218200	أثاث المكاتب	99.000,00 دج
218300	أدوات المكاتب	96.450,00 دج
218600	معدات السيارات	2.260.854,70 دج
218610	معدات النقل	156.163.247,86 دج

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة C.

حساب 28: الاهتلاكات.

جدول رقم (34) يبين حساب الاهتلاكات للشركة C. **(الوحدة دج1)**

البيان	القيمة الأصلية	الإهتلاك
البرامج وما شابه	93.500,00 دج	72.050,00 دج
المباني	16.117.561,47 دج	16.117.561,47 دج
المعدات	173.528.960,90 دج	25.170.324,60 دج
موجودات مادية أخرى	949.184.021,29 دج	382.318.819,01 دج
المجموع	1.138.924.043,69 دج	423.678.755,08 دج

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة C.

تحليل جدول الإهتلاكات يبين أن طريقة حساب الاهتلاك متطابقة مع الطريقة المستخدمة في السنوات السابقة 2011 و2012، لكن يوجد استعمال لنسب اهتلاك جديدة على مدة الحياة المقدرة من طرف المصلحة التقنية للشركة (استنادا على تجربتها الداخلية على ما يبدو).

الجرد المادي

تم إجراء الجرد المادي وفقًا لنظام الرقابة الداخلية المعمول به على مستوى الشركة وتم اتخاذ القرارات في هذا الاتجاه (تحديد العمولات واللجان الفرعية، تحديد جدول المحاسبة، إلخ ...

حساب التثبيتات المالية:

حساب: المساهمات والذمم المدينة المرتبطة بالأسهم.

هذا الحساب، الذي لم يسجل أي حركة في عام 2013، يتعلق بالأوراق المالية المحتفظ بها في رأس المال للشركة C.

القروض الممنوحة للموظفين: 762.200,00 دج: هذا هو رصيد القروض الممنوحة بانتظام لموظفي الشركة وتحكمه الالتزامات بالاقتطاعات الشهرية من كشوف المرتبات.

دفعت الضمانات: 131.282.908.38 دج: يتعلق هذا المبلغ بالضمانات المختلفة (الضمان والأداء) المدفوعة وفقًا للقوانين (قانون المشتريات العامة) والمتعلقة بالمشاريع التي تنفذ الشركة من أجلها.

حساب المخزونات:

جدول رقم (35) يبين حركة المخزونات للشركة C للسنة 2013. **(الوحدة دج1)**

رقم الحساب	البيان	المبلغ
31	مواد أولية وموارد	48.279.870,47 دج
32	التموينات الأخرى	16.792.631,81 دج
33	منتوجات قيد الإنجاز	120.000.000,00 دج
35	المخزونات من المنتجات	566.748,00 دج
37	المخزونات الخارجية	190.660,49 دج
المجموع		130.542.285,51 دج

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة C.

الاختلاف الأكثر أهمية متعلق بحساب مخزون المواد الخام. ويتعلق بالمنتجات (المشتريات التي تمت في نهاية العام). زاد حجم العمل الجاري بشكل طفيف + 11٪.

الجرد المادي:أما بالنسبة للاستثمارات، فقد تم إجراء الجرد المادي للمخزون وفقًا لنظام الرقابة الداخلية المعمول به، وفي الواقع فإن لدى الشركة إجراءات رقابة داخلية تتعلق بأخذ مخزونات نهاية العام.

أدت هذه العملية إلى النتائج التالية:

جدول رقم (36) يبين الجرد المادي للمخزون للشركة C للسنة 2013 **(الوحدة دج1)**

البيان	الجرد المحاسبي	الجرد المادي	الفرق
موارد ومواد أولية	48.279.870,47 دج	48.279.704,11 دج	+166,36
تموينات أخرى	16.792.631,81 دج	16.792.631,81 دج	0
المجموع	**65.072.502,28 دج**	**65.072.502,28 دج**	**+166,36**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة C.

حساب 40: الموردون

جدول رقم (37) يبين حساب الموردين للشركة C للسنة 2013. **(الوحدة دج1)**

رقم الحساب	البيان	المبلغ
4013	موردو المخزونات	117.829.979,94 دج
4016	موردو الخدمات	70.633.025,62 دج
404	موردو التثبيتات	58.155.570,00 دج
408	موردو الفواتير غير مستلمة	420.417,95 دج
409	الموردون المدينون	1.067.655,96- دج
المجموع		**245.971.337,55 دج**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة C.

حساب 41: الزبائن والحسابات الملحقة.

جدول رقم (38) يبين حساب الزبائن والحسابات الملحقة للشركة C. **(الوحدة دج1)**

رقم الحساب	البيان	المبلغ
41	الزبائن والحسابات الملحقة.	440.963.856,66 دج

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة C.

الاختلافات: سجلت محفظة الذمم المدينة زيادة تقارب 50٪. معظم هذه الفواتير في نهاية العام. تم تحصيل أكثر من 190 مليون دج، تسديدا للديون المذكورة، في بداية عام 2014.

بالإضافة إلى ذلك، يشمل رصيد الذمم المدينة المرحلة من السنوات السابقة لعام 2009 (ما يقرب من 40 مليون دج)، يدخل في مجموعة المستحقات التي أعيد وضعها. مدينو الشركة هم عملاء من القطاع العام.

حساب 44: الدولة، والجماعات العمومية، والهيئات الدولية والحسابات المرتبطة بها.

جدول رقم (39) يبين حساب الدولة، والجماعات العمومية، والهيئات الدولية والحسابات المرتبطة بها للشركة C. **(الوحدة دج1)**

رقم الحساب	**البيان**	**المبلغ**
442	الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى	28.672.214,60- دج
445	الدولة – الرسوم على رقم الأعمال	79.362.227,10 دج
447	لضرائب الأخرى والرسوم والتسديدات المماثلة	1.401.880,19 دج
المجموع		**52.091.892,69 دج**

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة C.

يتم إدارة الجانب الضريبي ومراقبته بشكل صحيح لجميع أنواع الضرائب (حقوق الطابع ,**TVA**,**TAP**,**IRG**,**IBS**) التي تخضع لها الشركة وتشتمل الاختلافات على التعديلات الضريبية الناتجة عن إعادة الديون التي تم تسويتها سابقًا.

حساب 468: الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها.

جدول رقم (40) يبين حساب الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها للشركة C.

رقم الحساب	البيان	المبلغ
468	الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها	2.890.726,00 دج

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة C. **(الوحدة دج1)**

حساب 48: الأعباء أو المنتجات المعاينة سلفا والأرصدة.

جدول رقم (41) يبين حساب الأعباء أو المنتجات المعاينة سلفا والأرصدة للشركة C. **(الوحدة دج1)**

رقم الحساب	البيان	المبلغ
48	الأعباء أو المنتجات المعاينة سلفا والأرصدة.	480.335,16 دج

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة C.

يتعلق التغيير أعلاه بجزء من وثائق التأمين المتعلقة بالسنة المالية 2013 وفقًا لمبدأ فصل الدورات.

حساب 49: خسائر القيمة عن حسابات الأطراف الأخرى.

جدول رقم (42) يبين خسائر القيمة عن حسابات الأطراف الأخرى للشركة C. **(الوحدة دج1)**

رقم الحساب	البيان	المبلغ
491	خسائر القيمة عن حسابات الأطراف الأخرى.	4.095.253,74 دج

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة C.

يتعلق التغيير بالمخصصات على جزء من الدين المعاد.

الحسابات المالية:

حساب 512: بنوك الحسابات الجارية.

جدول رقم (43) يبين رصيد حساب البنك للشركة C. **(الوحدة دج1)**

الرصيد عند البنك	الرصيد عند المؤسسة	الفرق
75.382.167,18 دج	31.770.530,73 دج	43.611.636,45 دج

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة C.

يمثل الفرق الذي تم تحليله إجمالي القيمة الاسمية للشيكات الصادرة في تاريخ إغلاق السنة المالية 2013/12/31 التي لم يتم خصمها بعد من قبل البنك.

حساب 53: الصندوق

التقرير النقدي للصندوق لنهاية العام في 2013/12/31 متطابق مع الرصيد المحاسبي.

حساب 60: مشتريات مستهلكة.

يستوعب هذا الحساب بشكل أساسي قيمة الاستهلاك المسجلة في الحسابات والدخول في عملية الإنتاج. تمثل حوالي 50٪ من حجم الإنتاج المسجل.

حساب61: الخدمات الخارجية.

جدول رقم (44) يبين رصيد الخدمات الخارجية للشركة C. **(الوحدة دج1)**

رقم الحساب	البيان	المبلغ
611	تكاليف المقاولة الفرعية	36.367.964,82 دج
615	الصيانة والتصليحات	8.088.538,44 دج
616	أقساط التأمين	5.283.832,70 دج
61	مصاريف أخرى	601.107,26 دج

المصدر: تقرير محافظ الحسابات للشركة C.

حساب 62: الخدمات الخارجية الأخرى.

يسجل هذا الحساب رصيد بمبلغ 50.341.443,22 دج حيث تنقسم الى عمولات البنك بمبلغ 15 مليون دج، وتتعلق بقية المصروفات بمكافآت وأتعاب الأطراف الثالثة المختلفة وتكاليف الإعلان والسفر والبعثات والتكاليف المتنوعة الأخرى.

حساب 63: مصاريف العمال.

كشف الرواتب للسنة 2013 زاد بنسبة 15٪ مقارنة بكشف الرواتب للسنة 2012,هذه الزيادة راجعة إلى تعيين موظفين جدد. هذا الحساب رصيده146.149.353,05 دج.

حساب 64: الضرائب والرسوم.

يمثل هذا المبلغ 8.183.984,13 دج TAP معدل الفائدة السنوية عند المعدل القانوني، على رقم الأعمال للسنة المالية 2013 التي تم فيها تطبيق المكافأة الجزئية المنصوص عليها في نظام المؤسسة.

حساب 65: الأعباء العملياتية الأخرى.

رسوم الحضور 450.000.00 دج

الغرامات والعقوبات 129.769,00 دج

تكاليف متنوعة أخرى 99.900,00 دج

رسوم السنوات السابقة 2.577.652,79 دج

استعادة المنتجات السنوات السابقة 11.539.365,50 دج

رسوم الإدارة اليومية الأخرى 936.804,32 دج

بالنسبة لاستعادة المنتجات، يتضمن ذلك تسوية محاسبية لثلاث حالات عمل، واحدة في عام 2008 واثنتان في عام 2012.

حساب 68: المخصصات للإهتلاكات والتموينات وخسائر القيمة.

مخصصات الاهتلاك 47 مليون دج

أحكام التقاعد 02 مليون دج

خسائر القيمة 4.7 مليون دج

حساب 70: المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، والمبيعات من الخدمات والمنتجات الملحقة.

هذا هو حجم الإنتاج المسجل في عام 2013 لتنفيذ أعمال الطرق، مقدر بمبلغ 621.543.191,13 دج.

حساب 72: الإنتاج المخزن.

يتعلق الأمر بقيمة العمل الجاري بشأن المرفقات بمبلغ 15.189.988,00 دج.

حساب 75: المنتجات العملياتية الأخرى.

ويشمل المنتجات العملياتية الأخرى للشركة A3 والمقدرة بمبلغ 37.402.339,76 دج.

حساب 78: الإسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات.

يحتوي هذا الحساب على تعديلات أحكام التقاعد المنصوص عليها في SCF.

حساب 12: النتيجة.

نتيجة السنة المالية 2013 المغلقة في 2013/12/31 للشركة A3 هي ربح مقدر بمبلغ 46.021.261,97دج.

المطلب الثاني: أدلة الاثبات المستعملة.

جدول رقم (45) يبين أدلة الإثبات المستعملة لتدقيق حسابات الشركة C.

رقم الحساب	البيان	أدلة الاثبات المستعملة
21	التثبيتات المادية	الوجود الفعلي مستندات خارجية مستندات داخلية
28	الاهتلاكات	مستندات خارجية مستندات داخلية المراجعة الحسابية
31	مواد أولية وموارد	الوجود الفعلي مستندات خارجية مستندات داخلية الاستفسارات
32	التموينات الأخرى	الوجود الفعلي مستندات خارجية مستندات داخلية الاستفسارات
33	منتوجات قيد الإنجاز	الوجود الفعلي مستندات داخلية مستندات داخلية الاستفسارات
35	المخزونات من المنتجات	الوجود الفعلي مستندات داخلية
37	المخزونات الخارجية	مستندات خارجية

		مستندات داخلية الاستفسارات
40	الموردون	المصادقات مستندات داخلية الاستفسارات
41	الزبائن والحسابات الملحقة	مستندات خارجية مستندات داخلية الاستفسارات
44	الدولة، والجماعات العمومية، والهيئات الدولية والحسابات المرتبطة بها	المصادقات مستندات خارجية الاستفسارات المراجعة الحسابية
468	الأعباء الأخرى الواجب دفعها والمنتجات المطلوب استلامها	المصادقات مستندات خارجية مستندات داخلية الاستفسارات
48	الأعباء أو المنتجات المعاينة سلفا والأرصدة.	مستندات داخلية الاستفسارات المراجعة الحسابية
49	خسائر القيمة عن حسابات الأطراف الأخرى	مستندات خارجية. مستندات داخلية المراجعة الحسابية
5	الحسابات المالية	مستندات خارجية مستندات داخلية الاستفسارات المراجعة الحسابية
60	مشتريات مستهلكة	مستندات خارجية مستندات داخلية
61	الخدمات الخارجية	المصادقات مستندات خارجية

		الاستفسارات
63	مصاريف العمال	مستندات داخلية الاستفسارات المراجعة الحسابية
64	الضرائب والرسوم	المصادقات مستندات داخلية المراجعة الحسابية
65	الأعباء العملياتية الأخرى	مستندات خارجية مستندات داخلية المراجعة الحسابية
68	المخصصات للإهتلاكات، والتموينات وخسائر القيمة.	مستندات خارجية مستندات داخلية المراجعة الحسابية
70	المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، والمبيعات من الخدمات والمنتجات الملحقة	المصادقات مستندات خارجية مستندات داخلية الاستفسارات المراجعة الحسابية
72	الإنتاج المخزن	الوجود الفعلي مستندات خارجية مستندات داخلية الاستفسارات
75	المنتجات العملياتية الأخرى	مستندات خارجية مستندات داخلية الاستفسارات
78	الإسترجاعات عن خسائر القيمة والتموينات	مستندات خارجية مستندات داخلية الاستفسارات المراجعة الحسابية
12	النتيجة	مستندات داخلية

		الاستفسارات المراجعة الحسابية

المصدر: من اعداد الباحثان.

رأي محافظ الحسابات:

نتشرف بإبلاغكم بنتائج أعمال التدقيق التي قمنا بها على الشركة C, تحت إشراف المدقق القانوني للسنة المالية المنتهية في 2013/12/31.

تم إجراء فحصنا وفقًا لمعايير التدقيق المقبولة عمومًا، وبالتالي يشمل المسوحات والضوابط المحاسبية التي اعتبرناها ضرورية بموجب قواعد العناية العادية الواجبة مع الإشارة إلى توصيات المهنة.

تتطلب هذه المعايير تنفيذ العناية الواجبة للحصول على تأكيد معقول بأن حسابات الشركة لسنة المالية المغلقة في 2013/31/12، لا تحتوي على أي شذوذ كبير.

تتمثل الإجراءات المذكورة بشكل خاص في إدراك الأهداف والتنظيم العام للرقابة الداخلية وكذلك الإجراءات المتعلقة بإعداد وإعادة صياغة المعلومات المالية والمحاسبية.

تضمنت مهمتنا اختبار عينة من المستندات والوثائق المحاسبية.

ليس لدينا ملاحظات لإبداء دقة واتساق البيانات المالية المعدة من قبل الإدارة العامة والمقدمة في التقرير السنوي المعتمد من قبل مجلس إدارة الشركة.

تظهر هذه البيانات المتوقفة إجماليًا في كل من الأصول والخصوم بمبلغ 1.662.819.204.95 دينارًا جزائريًا ونتيجة صافية إيجابية تبلغ 46.021.261.97 دينار جزائري.

في رأينا، البيانات المالية المغلقة بتاريخ 2013/12/31، وفقًا لقواعد SCF، صحيحة ومنتظمة وتعطي، لأي جانب مهم، صورة مخلصة عن الوضع المالي للشرك، وكذلك نتيجة عملياتها، للسنة المالية المنتهية في التاريخ المشار إليه أعلاه ووفقًا لمبادئ المحاسبة المقبولة عمومًا في الجزائر.

خلاصة الفصل:

من خلال الدراسة الميدانية لتقارير محافظ الحسابات حول الوضعية المالية لثلاث شركات اقتصادية جزائرية، قام الباحثان بعرض الحسابات موضع التدقيق كما جاءت في التقرير لكل شركة، ثم توضيح أدلة الإثبات المستعملة من طرف محافظ الحسابات لتبرير المعلومات المحاسبية لكل حساب، وفي الأخير إبداء رأي المدقق حول الوضعية المالية للشركة.

وتبين أن أهم أدلة الإثبات التي دار حولها نقاش التدقيق كانت المصادقات، الجرد الفعلي لحسابات مختلفة وكذا المستندات الداخلية والخارجية. المرتبطة بنشاطات المؤسسات.

الخاتمة

الخاتمة

من خلال ما تناوله موضوع مساهمة أدلة الإثبات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، ومحاولة الوقوف على الدور الذي تؤديه أدلة الإثبات في إضفاء الجودة عليها فقد تم الإجابة على الإشكالية المطروحة في هذه الدارسة وهي مدى مساهمة أدلة الإثبات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ،وذلك بدراسة و تحليل عينة من تقارير محافظ الحسابات في ولاية تبسة، و محاولة استخراج جميع أدلة الاثبات المستعملة في تدقيق حسابات الشركات، حيث يمكن القول أن لأدلة الإثبات أهمية بالغة للتعبير عن جودة المعلومات المحاسبية سوى في تتقارير محافظ الحسابات وفي الإفصاح عن الوضعية المالية الحقيقية لشركات وتعتبر الجوهر الرئيسي لإعداد المعلومات المحاسبية، وقد تم التوصل في النهاية إلى جملة من النتائج والتوصيات يمكن إيجازها فيما يلي:

إختبار الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:**

تساهم أدلة الإثبات كأداة من أدوات الرقابة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، حيث تم اثبات هذه الفرضية حيث تعتبر أدلة الإثبات أفضل أداة تبرهن صحة و جودة المعلومات المحاسبية و تساهم في تحسين جودتها، حيث،تعتبر أدلة الاثبات قاسما مشتركا بين جودة المعلومة المحاسبية و التقرير الناجم عنها و لهذا وجب على مدقق الحسابات أن يوفر المعلومات في شكل يمكن التحقق منه، كما يجب توفر بعض المعايير التي يمكن للمراجع بواسطتها تقييم المعلومات من دفاتر و ملحقات و وثائق ملموسة تمكنه من الاستناد عليها لاثبات فاعلية و مصداقية هذه المعلومات، وتوجد صور مختلفة للمعلومات، لكن عادة ما يقوم المراجع بمراجعة معلومات بحيث يمكن قياسها كمياً، مثل القوائم المالية للشركات وصافي الدخل الخاضع للضريبة، كما يقوم المراجع بمراجعة معلومات وصفية أكثر مثل مدى فعالية نظم الحاسب الإلكتروني، ومدى كفاءة العمليات الإنتاجية.

- **الفرضية الثانية:**

لأدلة الإثبات خصائص ومعايير من شأنها ضمان جودة المعلومات المحاسبية،و من بينها ملائمة الدليل حيث الدليل المطلوب لإثبات وجود مادي لعنصر معين، يختلف على الدليل الازم لإبداء رأي حول القوائم المالية، أيضا يجب على المراجع اخذ العامل الزمني بعين الاعتبار، لما له من تأثير مهم فربما يكون لدليل ما قيمة

حالية، قد تصبح عديمة مع مرور الزمن، بالإضافة الى **كفاية الأدلة** تتعلق بمقدار أو حجم الإثبات الضروري لتدعيم رأي المراجع.

- **الفرضية الثالثة:**

تساهم أدلة الإثبات في تفعيل النظام المحاسبي داخل المؤسسة من خلال التقليل من الأخطاء والغش والتلاعب، وهذا يساهم في تحسين جودة معلوماتها المحاسبية.

نتائج الدارسة :

من خلال هذه الدارسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج نذكرها في النقاط التالية:

- إن أدلة الإثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم و تقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما تم عرضه من معلومات للحقيقة الاقتصادية، فهو يعتبر معظم جهد المراجع، كما أن معايير العمل تنص على أنه لابد من " جمع أدلة الإثبات الكافية و الصالحة من خلال الفحص و الملاحظة و الاستفسارات و المصادقات التي تمثل أساسا معقولاً و مناسبًا لتكوين الرأي بخصوص القوائم المالية موضع الفحص.
- وجود ادلة اثبات صحيحة ودقيقة تدعم البيانات المحاسبية والمعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية من شانه زيادة الاعتماد على هذه البيانات والمعلومات من قبل المستخدمين الداخلين والخارجيين للمنشاة وبالتالي زيادة الثقة في هذه المنشاة.
- إن وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يسهل عملية تدقيق الحسابات و الحصول على أدلة إثبات ملائمة.
- يكمن الهدف الأساسي لأدلة الإثبات في ضمان صحة البيانات التي ستأخذ كأساس للحكم على مدى صحة الأداء من جهة و على النتائج التي ستظهرها القوائم المحاسبية و كذا المركز المالي إلى جانب حماية الممتلكات من جهة أخرى
- تعد أدلة الإثبات أداة المراجع لمعالجة صحة وجدية القوائم المالية المقدمة له حيث تهيئ له مدى القناعة التي تمكنه من إبداء رأيه المحايد بعبارة أخرى فإن أدلة الإثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية.فأدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشيد لإحكام تقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية.
- المعلومات بصفة عامة والمعلومات المحاسبية بصفة خاصة عبارة عن سلعة تتصف بمستويات عديدة من الجودة ويريدها مستعملوها أن تكون ذات جودة عالية لكي تلبي الحاجة بالدرجة المرغوبة، شأنها في ذلك شأن بقيمة السلع الأخرى المتداولة في السوق.

- أصبحت المعلومة المحاسبية جزء لا يتجزأ من تركيبة المؤسسة و لا يمكن التسيير من دونها، ولكن درجة فعاليتها و جودتها هو ما يؤثر على تطور المؤسسة.
- يجب توفر عدة خصائص و معايير في المعلومات المحاسبية المنشورة وإلا فقدت أهميتها وأصبحت غير مفيدة للمستخدمين.
- المدقق الخارجي مستقل عن المؤسسة، هدفه الرئيسي هو إعطاء ضمان لمستخدمي القوائم المالية للمؤسسة من خلال الرأي المحايد الذي يصدره عن مدى جودة وصحة ودقة وعدالة المعلومات المحاسبية.
- تقرير المراجع، وهو المحصلة النهائية من جمع ادلة الاثبات التي تساعد المراجع في الوصول الى الحقيقة، كما يساعد تقرير المراجع المستفيدين منه في اتخاذ قرارات صحيحة والمبنية على اساس سليم.
- تساهم أدلة الإثبات بشكل كبير في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

التوصيات و الاقتارحات:

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الحالية، يقدم الباحثان مجموعة من التوصيات المتمثلة في النقاط التالية:

- الحرص على إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة و مصداقية عالية
- رفع ما يسمى بالسرية على الوثائق والقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجازئرية.
- بناء وتشغيل هيكلا ملائما و سليم للرقابة الداخلية يسهل عملية الحصول على أدلة إثبات ملائمة.
- إعطاء أهمية أكبر لمدقق الحسابات وتأييده بالقوانين للحصول على المستندات والوثائق اللازمة التي تساعد على السير الحسن والصحيح لعملية التدقيق.
- تعميم العمل المحاسبي الآلي ضرورة حتمية لسير نشاط المؤسسة بما يكفل لها تحقيق رغبات الأطراف الأخرى من خلال توفير المعلومات المالية واللازمة في الأوقات المناسبة.
- اهتمام المدقق بتطوير قدراته المعرفية و المهنية بصورة مستمرة، و العمل على تنمية و تطوير أداء مهامه بكفاءة و فعالية.

آفاق الدارسة:

من خلال دارستنا لمساهمة أدلة الإثبات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و بعد استخلاصنا للنتائج المذكورة، يرى الباحثان أنه مازالت بعض النقاط يمكن التطرق إليها و تكون أساسا لبحوث لاحقة و تتمثل في الآتي:

- مساهمة أدلة الإثبات في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- أثر أدلة الإثبات على إتخاذ القرار.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

المراجع بالعربية:

أولا: الكتب

1. أمين السيد أحمد لطفي، نموذج مقترح لتقييم مخاطر المراجعة الناتجة من الأخطاء والمخالفات باستخدام نظرية الاختبارات الاستراتيجية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة-جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني، 1994.
2. علي كريم محمد. أهمية أدلة الإثبات وجودة التدقيق في عملية الاصلاح الاداري والمالي في المؤسسات الحكومية. دار الوقار-العراق.
3. مجمد بن مكرم بن منظور. لسان العرب. دار الصادر-بيروت.
4. طلال آل قاسم (2016). الأدلة المحاسبية (أدلة الاثبات). دار الصادر-بيروت
5. جمعة أحمد حلمي، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن،2005
6. كريمة علي الجوهر، التدقيق والرقابة الداخلية على المؤسسات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة مصر، 2012.
7. قاسم عبد الرازق نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
8. الدلاهمة، سليمان مصطفى أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
9. إدريس، ثابت عبد الرحمن نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر.
10. القاضي، زياد عبد الكريم، وأبو زلطة، محمد خليل تقييم نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
11. حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، ط01، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
12. محمد نور برهان وغازي إبراهيم رحو، نظم المعلومات المحوسبة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
13. محمد الفيومي، تصميم وتشغيل نظم المعلومات المحاسبية، بدون دار النشر، مصر 1999.
14. كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2004.
15. رضوان حلوة حنان ونزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية القياس والإفصاح في القوائم المالية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
16. الفضل مؤيد محمد، نور عبد الناصر إبراهيم، المحاسبة الإدارية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2002.
17. أمين السيد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية مصر 2005.
18. عباس مهدي الشيرازي، النظرية المحاسبية، ط 01، ذات السلاسل للطبع والنشر، الكويت، 1990.

19. وليد العزومي، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، جامعة الشرق الأوسط-بيروت.

ثانيا: الملتقيات والمقالات

20. بن لاغة عقيلة، حجية أدلة الإثبات الجنائية الحديثة. رسالة الماجستير، جامعة الجزائر 1-كلية الحقوق-بن عكنون، 2012.

21. دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية. مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر1.

22. محمد عبد الفتاح محمد، قياس وضبط مخاطر المراجعة: إطار مقترح، رسالة دكتوراه -غير منشورة، كلية التجارة-جامعة عين شمس، 1996.

23. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة مديرية الضرائب. مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة باب الزوار-الجزائر، 2012.

24. أحمد مخلوف، دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة محاسبية مشتركة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، 13-15 أكتوبر2009.

25. حيدر عباس عبد وعلي كريم محمد، أهمية ادلة الاثبات وجودة التدقيق في عملية الاصلاح الاداري والمالي في المؤسسات الحكومية، المؤتمر العلمي السادس لجامعة التنمية البشرية / السليمانية، 2016.

26. أمين السيد أحمد لطفي، نموذج مقترح لتقييم مخاطر المراجعة الناتجة من الأخطاء والمخالفات باستخدام نظرية الاختبارات الاستراتيجية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة-جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني، 1994.

27. محمد طرشي، الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية المحاسبية من منظور محاسبي، ملتقى دولي حول المسؤولية الاجتماعية ووظائف المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، جامعة الشلف، 2016.

28. صبايحي نوال، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الدولي الثالث حول آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، جامعة الوادي، 2016.

29. عائشة سلمى، أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة المعلومة المحاسبية والإفصاح المحاسبي حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية، مجلة الباحث، جامعة ورقلة.

30. هوام جمعة، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، واقع، رهانات وآفاق، جامعة أم البواقي، 2012.

31. أحمد مخلوف، دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة محاسبية مشتركة، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، 13-15 أكتوبر2009.

ثالثا: المذكرات والرسائل

32. فاتح سردوك. دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية. مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 1. 2004.

33. رياض زلاسي، اسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية. مذكرة ماجستير، جامعة العربي التبسي-تبسة 2012.

34. رواء جبار كاظم .(2018) أدلة الاثبات وأثرها على تقرير مراقب الحسابات الخارجي. بكالوريوس في العلوم المالية والمصرفية، جامعة القادسية.

35. جنباز، سعدالله" أثر استخدام الحاسوب على مراجعة البيانات المحاسبية"، رسالة دكتوارة، جامعة حلب، سوريا ص22.

خليل، حسني خليل" تفعيل استخدام نظم المعلومات في صنع القرارات بالتطبيق على عينة مختارة،"رسالة دكتوارة، جامعة حلب، سوريا، 2008.

36. بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، 2014.

37. ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة باتنة، 2008.

38. جزار صليحة أهمية التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر-جامعة بسكرة 2017.

39. شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية -جامعة الجزائر، 2015.

المراجع باللغة الأجنبية

40. David N. Richiuite, DBA. CPA, Auditing concepts and standards, South Western Publishing Co., 1982.
41. Robert OBERT, Révision et certification des Comptes, CLET, 2eme éd., Paris, 1990.
42. Réseau martine :"Economie d'entreprise, Organisation, Gestion Stratégie d'entreprise», Edition esk, Paris, 1993.
43. Herbert Arkin, Hand-book of sampling for auditing and accounting, the Third Edition, McGraw -Hill Book Company, 2007.
44. Belkaoui, Ahmed R., Accounting Theory, 4th éd. Thomson Learning. 2000.
45. Jaque RENARD, Théorie et Pratique de l'audit interne, 3e éd., Editions d'Organisation, Paris, 2000.
46. HAMINI Alel, Le contrôle interne et l'élaboration du bilan comptable, Office des Publications Universitaires, 2003.
47. Xinhan, W. Earnings Management, audit opinion and auditor location. Working Paper Series, www.ssrn.com. 2005.
48. Johnson, R.W., The use of significance of random sampling in audit tests. Journal of Accountancy, VEC, .2007

الملاحق

الملحق رقم (01):

رأي محافظ الحسابات عن الشركة A للسنة 2018

الجداول المالية لسنة 2018

المنعقدة في 2019/12/23

تقرير وجيز إلى [redacted]

تظهر الجداول المالية الموقوفة تحت مسؤولية المسير للإدارة و المالية [redacted] لولاية تبسة، مجموع الأصول تساوي مبلغ يقدر بـ: [redacted] **85.907.299,46 دج** و نتيجة إجمالية ايجابية **(فائض)** تقدر بـ: **3.079.195,93 دج.**

و على أساس ما سلف التطرق إليه فإن رأينا خلص إلى أن الجداول المالية الموقوفة عند تاريخ 2018/12/31 و التي تمت مراجعتها من طرفنا هي صريحة و نظامية و تعبر في مجموعها على الصورة الحقيقية لوضعية [redacted] لولاية تبسة من أصول و خصوم و النتيجة الايجابية المتحصل عليها وفقا للمبادئ المحاسبية المطبقة في الجزائر.

محافظ الحسابات

إلى السـيـــــــادة

أعضاء الجمعية العامة العادية

لولاية تبســـــــة [redacted]

الموضوع: تقرير محافظ الحسابات لسنـــــة 2018

بناء على المرجعيات التالية:

- المادة 715 مكرر من القانون التجاري
- الأمر 59-75 المؤرخ في 1975/09/26 لاسيما المواد 678 و680
- القانون رقم 01/88 المؤرخ في 88/01/12 المحدد للقواعد الخاصة للشركات العمومية الاقتصادية.
- القانون رقم 10/01 المؤرخ في 2010/06/29، لاسيما المواد من 28 إلى 48 التي تنظم وتقنن مهنة محافظ الحسابات.
- المرسوم التنفيذي رقم 08/93 المؤرخ في 1993/04/25 المعدل والمتمم للقانون التجاري.
- القرار رقم 103/م و أ/94 المؤرخ في 94/02/02 المتعلق بالأسس المهنية لمحافظ الحسابات.
- القانون رقم 12-06 مؤرخ في 18 صفر عام 1433 الموافق لـ12 يناير سنة 2012 يتعلق بالجمعيات **(المواد الأساسية مرفقة بالتقرير).**

تنفيذا للمهمة التي أسندت إلينا و المدونة في الاتفاقية الثنائية، يسرنا أن نقدم لكم تقريرنا العام لعملية مراقبة الجداول و الحصيلة المالية المختتمة في 2018/12/31 على أساس القوانين السارية المفعول بالجزائر المذكورة أعلاه.

قد قمنا بأداء مهام مراجعة الحسابات وفقا للمعايير التي تنظم مهمة محافظ الحسابات و التي من شانها تطبيق الأسس الكفيلة بضمان والى حد معقول أن الوثائق المقدمة لا تتسم بعيوب.

الملحق رقم (02):
رأي محافظ الحسابات عن الشركة B

M. ZAIRI Moncef
Commissaire Aux Comptes
Boulevard HOUARI BOUMEDIENE
TEBESSA

A
Messieurs
Les Membres de l'Assemblée Générale
Des actionnaires
De la [redacted]

Objet *:Rapport de Commissariat aux Comptes :* [redacted]

Réf :

- *Article 29 de la loi N° 91/08 du 27/04/1991relative à la profession d'expert comptable, de commissaire aux comptes et de comptable agréé*
- *Article 715 bis 10 du décret législatif N° 93/08 du 25/04/93 modifiant et complétant l'ordonnance portant code de commerce.*
- *Décision N° 103 /SPM/94 du 02/02/94 du ministère de l'économie relative aux diligences professionnelles du commissaire aux comptes.*

Messieurs,

En exécution du mandat de commissariat aux comptes qui nous a été confié par votre assemblée générale, et conformément à l'article 676 du code de commerce, nous avons l'honneur de vous rendre compte des résultats des travaux de contrôle des comptes sociaux de la [redacted] *que nous avons effectués* [redacted]

L'examen des comptes à été effectué suivant les recommandations de la profession et en respectant les orientations contenues dans la décision N°103/SPM/94 du 02/02/94 relative aux diligences professionnelles à la charge des commissaires aux comptes. Ainsi cet examen a porté sur

- *Le bilan et le tableau des comptes de résultats arrêtés* [redacted]
- *Les livres et les pièces comptables de l'exercice.*
- *Les divers autres documents de gestion relatifs à l'activité* [redacted] *(Rapport de gestion, inventaires, Procès verbaux de réunion, etc..).*

C 'est ainsi qu'il nous à été donné de constater que :

- *Le bilan et ses annexes sont conformes aux modèles prescrits par le plan comptable national et sont établis selon les mêmes formes que lors de l'exercice précédent.*
- *Le bilan de l'exercice, annexé au présent rapport, totalisant un montant de 21.711.006,27 DA s'est soldé par un résultat brut négatif de 3.801.778,69 DA.*

Le bilan comptable de l'exercice 2007 fait ressortir :

- *Un total amortissement de :* **2.060.540,16 DA**
- *Des disponibilités d'un montant de :* **2.719.407,81 DA**

زعيري منصف
محافظ حسابات
تبسة
☎ : (037 47. 35. 30

ملحق رقم (03):
رأي محافظ الحسابات عن الشركة C

ZAIRI Moncef
Commissaire aux Comptes

زعيري منصف
محافظ الحسابات

A Tébessa, le: 16 أفريل 2014

Messieurs,
Les Membres de l'Assemblée
Générale Ordinaire de [redacted]
Entreprise de [redacted]

Objet : LETTRE DE CERTIFICATION

Références :
-Loi N° 01-10 du 29/06/2010 (article 25)
-L'Ordonnance N° 75-59 du 26/09/1975, portant Code de commerce, modifiée par le décret législatif N° 93-08 du 25/04/1993.

Messieurs,

Nous avons l'honneur de vous rendre compte des résultats de nos travaux d'audit de [redacted] au titre du commissariat aux comptes de l'exercice clos au 31/12/2013.

Notre examen a été effectué suivant les normes d'audit généralement admises et donc comporte les sondages de la comptabilité et les contrôles que nous avons considérés nécessaires eu égard aux règles de diligences normales par référence aux recommandations de la profession.

Ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes de l'entreprise, arrêtés au 31/12/2013, ne comportent pas d'anomalies significatives.

Les dites diligences consistent notamment à prendre connaissance des objectifs et l'organisation générale de contrôle interne ainsi que les procédures relatives à l'élaboration et au retraitement de l'information financière et comptable.

Boulevard Haouari Boumédienne TEBESSA
Téléphone: 037/ 47 35 30
Fax:
Email:

شارع هواري بومدين تبسة
الهاتف: 037/ 47 35 30
الفاكس:
البريد الالكتروني:

Notre mission a inclus les tests de sondage des documents et pièces comptables.

Nous n'avons pas d'observations à formuler sur la sincérité et la concordance avec les états financiers élaborés par la direction générale et présentés dans le rapport annuel adopté par le conseil d'administration de l'entreprise.

Ces états arrêtés fonts apparaître un total tant à l'Actif qu'au passif de 1.662.819.204,95 DA et un résultat net positif de 46.021.261,97 DA.

A notre avis, les états financiers arrêtés au 31/12/2013, selon les règles SCF, sont sincères et réguliers et donnent, pour tout aspect significatif, une image fidèle de la situation de [redacted] ainsi que du résultat de ses opérations pour l'exercice clos à la date sus indiquée et ce conformément aux principes comptables généralement admis en Algérie.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES