الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم : العلوم المالية و المحاسبية

## الموضوع

# دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

**( دراسة ميدانية لدى مكاتب محافظي الحسابات لولاية بسكرة)**

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في تخصص: تدقيق محاسبي

إعداد الطالب:

- اكرام الشادلي

الأستاذ المشرف:

- اسماعيل مناصرية

| | |
|---|---|
| رقم التسجيل: | ...../2013 |
| تاريخ الإيداع | ..... |

الموسم الجامعي:2012-2013

# شكر و عرفان

أحمد الله الكريم الذي وهبني الصحة و ألهمني الصبر والثبات فما أصبت في هذا العمل فبتوفيقه وفضله و ما أخطئت فيه فمن نفسي و الصلاة والسلام على سيدنا محمد الصادق الوعد الأمين

أتقدم بجزيل الشكر و العرفان إلى من دعمني بالتوجيه و لم يبخل علي بالنصح اللازم ورشاد القيم لإنجاز هذه المذكرة الأستاذ الفاضل"إسماعيل مناصرية"

كما أتقدم بالشكر إلى الأساتذة المحترمين

خالص الشكر إلى من شجعتني و ساندتني في مشواري الجامعي ابنة خالتي "هند"

وا إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في أنجاز هذا العمل.

# إهداء

اللهم كيف أحمدك و حمدي لك نعمة تستحق الحمد، الحمد لله الذي هدانا لهذا و ما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله و الص لاة و السلام على سيد الأولين والآخرين محمد عليه أشرف التسليم و آله و صحبه أجمعين.

إلى هبة الرحمان منبع السكينة و الاطمئنان أمي الغالية

إلى فيض الثقة و سندي طوال الحياة أبي الغالي

إلى أخواتي و أخي أحمد

إلى عائلتي الكريمة وخاصة خالتي

الى صديقتي نريمان،خيرة

إلى رفيقات الدرب :" عبير، عفراء ، سلمى، إيمان ، سوسن، رقية "

إلى زملائي طلبة دفعة 2013/2012

## الملخص:

تعالج هذه المذكرة دور وأداء المراجع الخارجي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، ولقد تطرقنا من خلالها إلى مفهوم نظام المعلومات المحاسبي وتوليد المعلومة المحاسبية يليها الإطار العام للمراجعة الخارجية ، وفي الجانب التطبيقي من المذكرة التي هي في الحقيقة انعكاس للجانب النظري، قمنا بتحليل نتائج الاستبيان الذي وجه لعينة من محافظي الحسابات كما استخدمنا الاختبارات والمعالجات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى نتائج ذات دلالة تدعم موضوع الدراسة ، وتوصلنا بواسطته إلى إثبات جميع الفرضيات المطروحة من طرف الباحث وأن للمراجع الخارجي دور كبير في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية من خلال المعايير والأسس والمبادئ التي تحكم المراجعة وأنه لابد من تطوير دور المراجع الخارجي لتأكيد الثقة بالمعلومات المحاسبية المنشورة

## Abstract

the confidence in information comptable and we take into account " what is system information comptable and how do we get the comptable information، followed by the general frame for the external audit, concerning the practical side of the memorandum which really reflexes the theoretical side we analyzed the questionnaire results which is directed to a sample of commissaux au compte and expert comptable. We used also the suitable exams and statistics treatments to reach a meaningful results to support the topic of the study and to prove it, that all supposals presented by the researcher and that the external audit has a big role to ensure confidence by comptable information though the probe , the bases and the principles which masters the audit and we have to develop the external audit to ensure the confidence by information comptable which is published through the internet

# فهرس المحتويات


| المـحتوى | الصفحة |
|---|---|
| **شكر** | |
| **إهداء** | |
| **فهرس المحتويات** | |
| **فهرس الجداول و الأشكال** | |
| **مقدمة .....** | |
| **الفصل الأول: مدخل عام للمراجعة الخارجية للحسابات** | |
| **تمهيد** | **02** |
| **المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية.....** | **03** |
| المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية..... | **03** |
| المطلب الثاني :مفهوم المراجعة الخارجية ..... | **05** |
| المطلب الثالث : خصائص المراجعة الخارجية..... | **07** |
| المطلب الرابع : انواع المراجعة الخارجية ..... | **09** |
| **المبحث الثاني : ماهية المراجع الخارجي (محافظ الحسابات)** | **11** |
| المطلب الاول : تعريف محافظ الحسابات..... | **11** |
| المطلب الثاني : صفات المراجع الخارجي..... | **12** |
| المطلب الثالث : حقوق و واجبات محافظ الحسابات..... | **14** |
| لمطلب الرابع : مهام و مسؤوليات محافظ الحسابات..... | **15** |
| **المبحث الثالث : خطوات عمل المراجعة الخارجية للحسابات** | **18** |
| المطلب الاول : الإجراءات التمهيدية في عملية مراجعة الحسابات..... | **18** |
| المطلب الثاني : دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية..... | **20** |
| المطلب الثالث : الحصول على ادلة الاثبات الكافية و الملائمة في المراجعة ..... | **23** |
| المطلب الرابع : القوائم المالية..... | **26** |
| المطلب الخامس : اعداد تقارير محافظ الحساب..... | **29** |
| **خلاصة** | |

| | |
|---|---|
| **الفصل الثاني : المراجعة الخارجية كمصدر للمعلومات المحاسبية** | |
| **تمهيد** | |
| **المبحث الاول : ماهية نظام المعلومات المحاسبية** | **35** |
| المطلب الاول : مفاهيم اساسية حول المعلومة المحاسبية | **35** |
| المطلب الثاني : تعريف، أهداف وأهمية نظام المعلومات المحاسبية | **41** |
| المطلب الثالث : مكونات، مقومات ومبادئ نظام المعلومات المحاسبية | **44** |
| المطلب الرابع : مراحل تصميم نظام المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثر فيه | **50** |
| **المبحث الثاني : مفاهيم حول جودة المعلومات المحاسبية** | **55** |
| المطلب الاول : مدخل لجودة المعلومات المحاسبية | **55** |
| المطلب الثاني : خصائص جودة المعلومات المحاسبية | **56** |
| المطلب الثالث : كيفية تقييم جودة المعلومات المحاسبية | **58** |
| المطلب الرابع : العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية | **59** |
| **المبحث الثالث : المراجعة الالكترونية كأسلوب حديث من اساليب مراجعة الحسابات** | **62** |
| المطلب الاول : تعريف المراجعة الالكترونية | **62** |
| المطلب الثاني : طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب | **63** |
| المطلب الثالث : مسؤولية المراجع في ظل استخدام الحاسوب | **67** |
| **المبحث الرابع : تحسين جودة التقارير المالية من خلال المعلومة المحاسبية** | **68** |
| المطلب الاول : المراجعة و مصداقية المعلومات المحاسبية | **69** |
| المطلب الثاني : مراجعة القوائم المالية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية | **70** |
| المطلب الثالث : مساهمة تقارير المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية | **72** |
| **خلاصة** | |
| **الفصل الثالث: دراسة ميدانية لدى مكاتب محافظي الحسابات لولاية بسكرة** | |
| **تمهيد** | |
| **المبحث الاول: تعريف مجتمع البحث وتحليل أدوات الدراسة** | **77** |
| المطلب الاول: مجتمع البحث | **77** |
| المطلب الثاني: دراسة مدى ثبات وصدق إجابات عينة الدراسة | **78** |
| **المبحث الثاني: عرض البيانات العامة لافراد مجتمع الدراسة** | **80** |
| المطلب الاول: دراسة مدى ثبات وصدق إجابات عينة الدراسة | **80** |
| **المطلب الثاني : دراسة وتحليل خصائص أفراد عينة الدراسة** | **82** |

| | |
|---|---|
| **المبحث الثالث: دراسة وتحليل نتائج الدراسة** | **85** |
| المطلب الاول: تجاه اراء أفراد العينة..... | **86** |
| المطلب الثاني: طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة..... | **92** |
| **خلاصة.....** | **94** |
| **خاتمة** | |
| **قائمة المراجع** | |
| **ملاحق** | |

# فهرس الجداول و الأشكال


| الرقم | عنوان الجدول | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | الفرق بين أنواع المراجعة الخارجية | 51 |
| 02 | قائمة المكاتب التي شملتها الدراسة | 53 |
| 03 | معاملات الثبات و الصدق | 80 |
| 04 | توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المنصب الذي يشغله | 82 |
| 05 | توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المستوى التعليمي | 83 |
| 07 | توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب التخصص العلمي | 84 |
| 08 | توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة | 85 |
| 09 | تحليل اتجاهات اراء افراد العينة لعبارات المحور الاول | 86 |
| 10 | تحليل اتجاهات اراء افراد العينة لعبارات المحور الثاني | 88 |
| 11 | تحليل اتجاهات اراء افراد العينة لعبارات المحور الثالث | 90 |
| 12 | معامل ارتباط بيرسون لكل متغيرات نموذج الدراسة | 92 |



| الرقم | عنوان الشكل | الصفحة |
|---|---|---|
| 01 | خطوات مرحلة التخطيط لنظام المعلومات المحاسبي | 51 |
| 02 | مراحل تصميم نظام المعلومات | 53 |
| 03 | المنصب الذي يشغله | 82 |
| 04 | لمستوى التعليمي لافراد مجتمع الدراسة | 83 |
| 05 | التخصص العلمي | 84 |
| 06 | عدد سنوات الخبرة | 85 |

# مقدمة

يعتبر تعقد مهمات الإدارة وزيادة متطلبات أدائها السمة الأهم والأبرز للعقود الاخيرة من القرن العشرين لدرجة تسمية العصر الحالي بعصر ثورة المفاهيم والأساليب الإدارية، ولعل من أبرز هذه التطورات هو اعتبار المعلومة كمورد استراتيجي والتركيز عليه لخلق الميز التنافسية للمؤسسات، حتى و ُصف هذا العصر بعصر ثورة المعلومات و الاتصالات، وسمي الاقتصاد العالمي باقتصاد المعرفة، أين أدى هذا التطور الى ازدياد حجم المعلومات التي يجب ان تعالج وتخزن وتقدم بشكل كبير مما عقد السيطرة عليها، والمعلومات الجيدة ينتجها نظام معلومات حديث ومتطور، وهذا الاخير لن يتحقق الا في ظل تطبيق انظمة تسيير مناسبة لحجم وطبيعة نشاط المؤسسة يلعب هذا النظام دورا هاما وفعالا يتمثل في تزويد مختلف مستويات اتخاذ القرار بمعلومات جاهزة صحيحة ودقيقة وفي الوقت المناسب تساعدهم على اتخاذ القراررات.

ان اعتبار المعلومة المحاسبية وسيلة للتسيير، يتطلب ان تتميز هذه المعلومة بالمصداقة و الصحة وتعبيرها العادل عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وهذا بالإضافة الى الملاءمة و الموثوقية والتجاوب مع مختلف احتياجات الأطراف المستفيدة منها، ويبعث فيها الثقة عند اعتماد هذه المعلومات في مختلف مجالات اتخاذ القرارات المختلفة من اجل تحقيق الاهداف المرجوة.

ان تمتع المعلومة المحاسبية بخاصية الصحة والمصداقية يتطلب فرض ادوات رقابية على عمل النظام المحاسبي، وهذا ما توفره مختلف اعمال المراجعة الخارجية أين تحاول أن تقدم ضمانا اكبر لجودة مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية، وهذا في ظل تمتع المراجع الخارجي بصفات ذاتية وموضوعية كالاستقلالية والحيادية في الرأي مثلا، والتي تساهم في حسن أدائه لمهامه.

وتظهر الحاجة الى المراجعة الخارجية على مستوى الجزائر في ظل ضعف انظمة الرقابة الداخلية لدى مختلف المؤسسات مما لا يوفر القدر الكافي من الرقابة و الدعم لنظام المعلومات المحاسبية في هذه المؤسسات.

بالإضافة الى قياس مدى تعبير القوائم المالية الختامية عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وذلك بغية تامين حقوق كل الأطراف، وتوفير معلومات تلبي حاجيات الاطراف المستفيدة منها مع اتخاذ قرار ات مفيدة و مربحة ومناسبة من حيث الوقت و التكلفة.

ومن ثم اصبحت جودة المعلومة المحاسبية تعتمد على مدى تبني هذا النظام لمراجعة الحسابات المستقلة، ومدى التزام المراجعين بالأسس النظرية، كما أن تحديد خصائص جودة المعلومات المحاسبية وتحديد العوامل المؤثرة عليها يدعم رفع مستوى المهنة وتدعيم المراجعة الخارجية حتى تصبح التقارير المالية، في خدمة احتياجات المستخدمين.

## 1-الإشكالية:

و في هذا السياق تبرز معالم إشكالية الدراسة و التي تتمحور حول التساؤل عن:

**الى أي مدى يمكن ان تساهم المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية؟**

و ينبثق من هذا السؤال المحوري الأسئلة الفرعية التالية :

- ❖ كيف تساهم التقارير و القوائم المالية في إنتاج المعلومة المحاسبية؟
- ❖ هل هناك هناك مهام و مسؤليات تضبط الممارسة المهنية للمراجع الخارجي حتى يتوصل لابداء رأي فني محايد ومستقل؟
- ❖ هل تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة المعلومة المحاسبية ؟
- ❖ هل تساهم المراجعة الخارجية في تحسين موثوقية المعلومة المحاسبية ؟

## 2-الفرضيات:

و للإجابة عن هذه التساؤلات، لا بد من صياغة الفرضيات التالية:

- ❖ تساهم المراجعة الخارجية في إنتاج المعلومة المحاسبية وتحقيق أهداف المؤسسة.
- ❖ تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة المعلومة المحاسبية.
- ❖ تساهم المراجعة الخارجية في تحسين موثوقية المعلومة المحاسبية .

## 3-أهمية البحث:

يمكن تحديد اهمية الدراسة فيما يلي:

- ❖ ان المسؤولية الأساسية تقع على عاتق إدارة المؤسسة الاقتصادية لاعداد وعرض القوائم المالية وان مسؤولية مراجع الحسابات تكون في ابداءالراي حول جودة ووضو ح المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.
- ❖ دراسة أحد أهم المجالات التي من شأنها أن تساهم في تأهيل المؤسسات.

**4-أهداف البحث:**

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

- ❖ ابراز اهمية المراجعة الخارجية و الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي، في النهوض بجودة المعلومة المحاسبية.
- ❖ ابراز الدور الذي يقوم به مراجع الحسابات في مراجعة حسابات المؤسسة الاقتصادية لزيادة تدعيم الثقة في المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية.
- ❖ الوقوف على واقع مخرجات النظام المحاسبي الحالي ومدى تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسات الاقتصادية، ومن ثم الحاجة الى مراجعة مخرجات هذا النظام (القوائم المالية).

**5-أسباب اختيار الموضوع :**

من أهم الأسباب التي ساهمت في اختيار هذا الموضوع هي:

- ❖ ان اعتماد المراجعة الخارجية الفعالة للنظام المحاسبي، تجعله يولد معلومات ذات جودة مناسبة لعملية اتخاذ القرار.
- ❖ الحاجة الماسة الى المعلومة المحاسبية ذات الجودة، وخاصة في ظل البيئة الاقتصادية الحالية.
- ❖ محاولة إثراء المكتبة الجامعية بدراسة تتناول متغيرات حديثة نسبيا.

**6-منهج البحث:**

بناءا على طبيعة الإشكالية المطروح وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة في هذا البحث، وقصد الإحاطة بجوانب موضوع الدراسة والتمكن منه، نحاول استخدام المناهج المعتمدة في الدراسات المالية والاقتصادية وعليه، فإن المنهج المستخدم سيكون المنهج الوصفي التحليلي لسرد الحقائق المتعلقة بنشأة المراجعة وتطورها ومن خلال الاستعانة بالمصادر العلمية ذات العلاقة بموضوعات المعلومات المحاسبية، مراجعة الحسابات، المراجع الخارجي وعملا بالأسس التي يرتكز عليها المنهج الوصفي التحليلي، سنقوم باستعراض ملخصات حول الدراسات السابقة في الموضوع ونحاول تقييمها بهدف إبراز موقع البحث منها،كما سيتم الاعتماد على الاستبانة كوسيلة لجمع البيانات، أين تم توزيع استمارة استبيان للمتخصصين في ميدان المراجعة، للوقوف على الواقع الحالي للمهنة وتم استخدام بعض أدوات الإحصاء الكلاسيكي في التحليل بالاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي(SPSS).

**3- الدراسات السابقة :**

❖ فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية،** مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستر ، في إدارة الأعمال،المسيلة،2003.

وقد وضع مجموعة من الاهداف و المتمثلة في :

1- يهدف البحث الى إيضاح ولو بعض الغموض على مجال مراجعة الحسابات، والتهيئة والتمهيد لدراسات أخرى في هذا المجال، وتوضيح الؤسس النظرية والإطار العملي، ومحاولة التوفيق بينهما.

2- يهدف هذا الموضوع الى توضيح الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة، وتلبية الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية صالحة لاتخاذ القرارات.

ولقد توصلت الى النتائج التالية:

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

2-إن قوة أدلة وقرائن الإثبات، تعتبر عنصرا رئيسيا محددا لمدى أعمال المراجعة المحاسبية من حيث تتبع القيود المحاسبية، وتفحص الوثائق والسجلات المحاسبية التي تم على أساسها القيام بهذه التسجيلات، وبالتالي فان حجية أدلة وقرائن تدعم مختلف أعمال المراجعة من فحص.

❖ مولاي نصيرة، **دور المارجع الخارجي في تأكيد الثقة بالمعلومة لمحاسبية،** مذكرة لنيال شهادة الماستر،تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة،جامعة قاصدي مرباح، 2010، ورقلة.

وقد وضع مجموعة من الاهداف و المتمثلة في :

1- توضيح الأسس النظرية للمراجعة والتهيئة والتمهيد لدراسات أخرى

2- إبراز أهمية المراجعة الخارجية والدور الكبير الذي يقوم به مراجع الحسابات الخارجي، في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية.

3- ابراز أثر الإصلاح المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية

ولقد توصلت الى النتائج التالية:

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

2- يعتبر التنظيم الحالي لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات انطلاقة جيدة نحو مواكبة التغييرات في الميدان المحاسبي والمالي، مما يسهم في إعطاء مصداقية أكثر للمعلومة المحاسبية ومن ثم تحسين جودة المراجعة.

**7- هيكل البحث:**

بغرض الاحاطة بالموضوع محل الدراسة و للإجابة على الاشكالية المطروحة قمنا بتقسيم موضوع البحث الى ثلاث فصول.

الفصل الاول: كان في المراجعة الخارجية للحسابات

سيتم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث، حيث يتحدث المبحث الاول عن ماهية المراجعة الخارجية، و المبحث الثاني عن ماهية المراجع الخارجي (محافظ الحسابات)، اما بالنسبة للمبحث الثالث فقمنا لتطرق الى خطوات عمل المراجعة الخارجية للحسابات.

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية كمصدر للمعلومات المحاسبية

كما قمنا بتقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث، المبحث الاول يحتوي على ماهية نظام المعلومات المحاسبية، بينما يتطرق المبحث الثاني الى مفاهيم حول جودة المعلومات المحاسبية ، كما جاء في المبحث الثالث عن المراجعة الالكترونية كأسلوب حديث من اساليب مراجعة الحسابات، اما بالنسبة للمبحث الاخير حيث تطرقنا فيه الى تحسين جودة التقارير المالية من خلال المعلومة المحاسبية.

الفصل الثالث : دراسة ميدانية لمحافظي الحسابات لولاية بسكرة

يحتوي هذا الفصل على مبحثين، المبحث الاول خصص الى عرض البيانات العامة لافراد مجتمع الدراسة اما المبحث الثاني يحتوي على دراسة وتحليل خصائص أفراد عينة الدراسة، وفي الاخير قمنا بدراسة وتحليل نتائج الدراسة .

الفصل الأول

**تمهيد:**

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

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية

المبحث الثاني : ماهية المراجع الخارجي

المبحث الثالث : خطوات عمل المراجعة الخارجية للحسابات

## المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية

تتمتع المراجعة الخارجية بأساس نظري يتيح امكانيات العمل في ظل هذه البيئة المتغيرة باعتماد جملة من الخصائص التي تقوم عليها مراجعة الحسابات من الجانب النظري وتدعم العمل الميداني لها، وتحديد الأهداف المرجوة منها من أجل تحديد الوسائل والتقنيات المطلوبة لتحقيق هذه الأهدافو سنتطرق في هذا المبحث

### المطلب الاول: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية.

مرت المراجعة الخارجية بعدة مراحل قبل أن تصبح بالشكل الذي هي عليه في الوقت الحاضر، ويمكن تبيين هذه المراحل في شكل فترات هي: [1]

**1-** الفترة من العصر القديم إلى 1500 م

**2-** الفترة من 1500 م إلى 1850 م.

**3-** الفترة من 1850 م إلى 1905 م.

**4-** الفترة من 1905 م إلى وقتنا الحاضر.

#### 1- الفترة من العصر القديم إلى 1500 م.

كانت المراجعة غير معروفة ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من دفاتر المحاسبة تسجل فيها نفس العمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة وفي تلك الفترة كان الاهتمام منصبا على المخزون السلعي حيث تجرد البضاعة عدة مرات في الفترة الواحدة، وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توخي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش في الدفاتر.

أما في عهد الإمبراطورية الرومانية فقد كانت الدفاتر المحاسبية على مسمع من الحاكم وبحضور مستشاريه لاكتشاف أي تلاعب أو غش.

وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية ايطاليا و قسمت إلى دويلات، ظهرت الحاجة إلى عملية المراجعة خاصة بعد انتشار التجارة حيث تم استخدام المراجعين لأول مرة لتدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر.

وفي سنة 1394م استخدمت حكومة مدينة بيزا المراجعين في مراجعة الحسابات الحكومية.

[1] إدريس عبد السلام شتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة، بيروت، 1996، ص14.

وعموما كان الهدف من عملية المراجعة هو التأكد من أمانة القيمين على الشؤون المالية، وكانت هذه العملية تفصيلية 100 %مع عدم وجود أو معرفة نظم الرقابة الداخلية.

**2- الفترة من 1500 م إلى1850 م.**

لم تختلف الفترة هذه عن سابقتها فمن حيث الأهداف لم يكن هناك أي تغيير يذكر غير أنه حدثت بعض التغيرات وهي:

**أ-** انفصال الملكية عن الإدارة مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة للمراجعين.

**ب-** تبني فكرة النظام المحاسبي وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

وهذا مما أدى إلى ظهور نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع ، ورغم ذلك استمرت عملية المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية.

**3- الفترة من 1850 م إلى 1905 م[1]**

هذه الفترة شهدت نموا اقتصاديا كبيرا، خاصة مع ظهور شركات المساهمة الكبيرة، هذا ما أدى إلى الانفصال النهائي بين الملكية "أصحاب المشروع" والإدارة حيث استلم المتخصصون الوظائف الإدارية في شركات المساهمة، وظهرت الحاجة من طرف المساهمين وبشكل ملح في المحافظة على أموالهم المستثمرة، هذا كله أدى للجوء للمراجعة كمهنة خاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث ومحايد تكون مهمته تبيان مدى أمانة القيمين على أموالهم وممتلكاتهم، وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة وبذلك عرفت لأول مرة المراجعة الاختيارية وبذلك أصبحت المراجعة أقل تفصيلا وكان الهدف الجوهري في نهاية هذه الفترة هو اكتشاف الغش أو التلاعب بالدفاتر من خلال اكتشاف الأخطاء سو اء كانت فنية أوفي تطبيق المبادئ المحاسبية

**4- الفترة من 1905 م إلى وقتنا الحاضر.**

في هذه الفترة المراجع يعتمد على أنظمة الرقابة الداخلية بشكل كلي في عملية المراجعة.

وفي أواخر هذه الفترة ظهر ما يسمى بأسلوب العينات الإحصائية في عمليات المراجعة، ومن ثم أصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات المختارة على أساس علمي وليس على أساس الحكم الشخصي للمراجع، أما الهدف الرئيسي في هذه الفترة كان إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج

[1] إدريس عبد السلام شتيوي، نفس المرجع سبق ذكره ، ص 15.

أعمال الشركات، بدل العمل على اكتشاف الغش والتزوير فالمراجع ليس مسؤولا عن عدم اكتشاف التلاعب أو الغش إذا مقام بعمله على أكمل وجه.

## المطلب الثاني: مدخل للمراجعة الخارجية

### اولا : تعريف المراجعة الخارجية

رغم تعدد التعاريف التي تناولت المراجعة الخارجية، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها.

وفيما يلي استعراض لبعض تلك التعاريف:

التعريف الاول :

المراجعة الخارجية هي "عملية فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت المراجعةفحصاً انتقادياً منظماً، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية اي فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة." [1]

التعريف الثاني :

كما يمكن تعريفها بأنها " الفحص الإنتقادي المحايد لدفاتر و سجلات المنشأة و مستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق و عدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة."[2]

التعريف الثالث :

المراجعة الخارجية "هي عملية التحقق لمجموعة من المعلومات ، تقوم على استقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعة التي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم، مع ضرورة إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية لمعاونتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم. "[3]

استنادا الى التعاريف السابقة نستخلص ان المراجعة الخارجية تتمثل في:

1- الفحص: و هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.

---

[1] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان،2001 ، ص 13.

[2] أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ، دار صفاء للنشر و التوزيع، 2000، ص ص16 – 17.

[3] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية الإسكندرية، 2002، ص10.

2- التحقيق: وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

3- التقرير وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وا ٍثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

**ثانيا : أهداف المراجعة الخارجية:**

تسعى المراجعة الخارجية إلى تحقيق عدة أهداف

**1-الاهداف العامة**

حيث تتمثل الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية في الآتي:

1-إن الهدف الأساسي من عملية المراجعة الخارجية هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال والمركز المالي،وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولةقبولاً عاماً .

2-إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المراجع في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام.

3-إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين والدائنين والبنوك والدوائر الحكومية المعنية وغيرهم بالبيانات المالية الموثوقه، لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة.[1]

4- وذلك للكشف عن مواطن الضعف في الرقابة الداخلية والأنظمة المالية وتقديم التوصيات لتحسينها، وتتنوع المراجعات تنوعا كبيرا بحسب الأهداف المرجوة منها، والأنشطة التي تتعلق بها، والتقارير التي سيتم إعدادها.[2]

**2- أهداف خاصة**

تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي الأهداف الرئيسية للمراجعة الخارجية، وفي سبيل تحقيق المراجع لتلك الأهداف، فإن هناك أهداف فرعية عليه أولاً أن يحققها .[3]

1-التحقق من الوجود : أي أن الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودةفعلاً في تاريخ معين.

---

[1] يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص ص 7-8.

[2] **Manuel de Comptabilité Générale Information financière et Audit (Financial Accounting, Reporting and Auditing Handbook)**, Public Disclosure Authorized, Bureau du directeur departement des prets banque mondiale , janvier1995,p31.

[3] وليام توماس، أمر سون هِنْ ي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد ، دار المريخ للنشر، الطبعة الأولى، مصر، 2006، ص 45.

2-التحقق من الاكتمال: يعني أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة.

3-التحقق من الملكية : يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تمثلالتزاماً حقيقياً على المؤسسة في تاريخ معين.

4- التحقق من التقييم : أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة.

5-التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة : أن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة،وفقاً للمتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة.

6- التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية : أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم احتساب قيمتها بدقة، وتم اعتمادها من السلطة المختصةقانوناً وفقاً لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة، وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

## المطلب الثالث: خصائص المراجعة الخارجية

تتمثل خصائص المراجعة الخارجية في ما يلي:[1]

### 1- المراجعة الخارجية عملية هادفة.

تهدف المراجعة الخارجية بصفة عامة إلى لإبداء الرأي في القوائم المالية، والتي أصبحت تتضمن قوائم الدخل، وقوائم المركز المالي والتغيرات فيه، وقوائم التدفقات النقدية وقوائم الأرباح المحتجزة وهذه القوائم المالية هي مسؤولية الإدارة ويتم تقديمها للأطراف الخارجية ذوي المصلحة في المشروع، هذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلطة فيما يخص حصولهم على احتياجاتهم من المعلومات وهو ما يجعلهم يعتمدون بصورة شبه كاملة على القوائم المالية التي تقدمها الإدارة في تقييم أدائها.

وهذا ما يؤدي في كثير من الأحيان إلى تعارض في المصالح وبالتالي سعي الإدارة لتقديم معلومات مضللة من خلال قوائمها المالية.

ونظرا لذلك فإن مستخدمي هذه القوائم من الأطراف الخارجية يحتاجون للمراجع الخارجي بوصفه خبيرا ومؤهلا مهنيا ومحايدا لإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم.

[1] محمد سمير الصبان، **الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة**، دار النهضة العربية، بيروت، 1998، ص42.

**2- المراجعة الخارجية عملية منظمة.**

يتم ممارسة المراجعة الخارجية وفق إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة والمنظمة، حيث يبدأ لمراجع الخارجي عملية المراجعة بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالمنشأة لاستكشاف البيئة التي سيجري فيها الفحص، ثم يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل لتحديد نقاط القوة والضعف فيه.

وعلى ضوء هذا التقييم يقوم بوضع برنامج للمراجعة النهائية ، ويستكمل المراجع عملية المراجعة بعمليات لفحص الميداني وهذا مع تجميع وتقييم الأدلة التي تؤكد رأيه وتنتهي عملية المراجعة بإعداد تقرير المراجعة الذي يشمل على ر أي مراجع الحسابات في القوائم المالية المعروضة عليه.

**3- المراجعة الخارجية يمارسها مراجع مستقل.**

إضافة لضرورة توافر شروط التأهيل العلمي والعملي في المراجع الخارجي، لابد عليه أن يكون مستقلا عن العميل حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه، و عليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير[1].

وتعتبر الحاجة لاستقلال المراجع الخارجي وليدة مسؤوليته إتجاه مستخدمي القوائم المالية التي يقدمها العميل لأنهم لا يملكون الوسائل الملائمة و الكافية التي تمكنهم من التحقق من صدق هذه القوائم المالية ، لذلك فهم يعتمدون على ما يقوم به المراجع المستقل من عمل ويمكن القول أنه إذا لم يكن المراجع مستقلا فهذا يجعل القوائم المالية محل شك من وجهة نظر مستخدميها وبالتالي لا يمكن الاعتماد على رأيه.

**4- المراجعة الخارجية عملية اتصال متكامل.**

يعرف الاتصال بصفة عامة أنه عملية نقل عمليات معينة بين طرفين أو أكثر باستخدام وسيلة اتصال معينة، ومعنى ذلك أن عملية الاتصال تنطوي على طرفين يمثل أحدها المرسل والآخر المستقبل وتنطوي على رسالة وعلى قناة اتصال وبالنظر لعملية المراجعة نجد أنها تستوفي بصفة عامة على مقومات الاتصال، أما الرسالة فتتمثل في الرأي المهني الذي يبديه مراجع الحسابات في تقريره، ويحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية ويمكن أن يستفيد منها مستقبلي التقرير والمستخدمين الخارجين.

[1] رجب السيد راشد، عبد الفتاح محمد الصحن، محمود ناجي درويش، **أصول المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص ص7-8.

## المطلب الرابع : أنواع المراجعة الخارجية:

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع للمراجعة الخارجية للحسابات هي:[1]

1. المراجعة القانونية (audit légal): أي التي يفرضها القانون، و تتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات ( Commissaire aux compte)
2. المراجعة التعاقدية (Audit contractuel) : هي التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف الداخلية أو الخارجية المتعاملة مع المؤسسة و التي يمكن تجديدها سنويا.
3. الخبرة القضائية (Expertise judiciaire): هي التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة، و يلخص الجدول التالي أهم الفرو قات بين هذه الأنواع:

**الجدول رقم 01:الفرق بين أنواع المراجعة الخارجية**

| المميزات | مراجعة قانونية | مراجعة تعاقدية | خبرة قضائية |
|---|---|---|---|
| طبيعة المهمة | مؤسساتية، ذات طابع عمومي | تعاقدية | تحدد بكل دقة من طرف المحكمة |
| التعيين | من طرف المساهمون | من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة | من طرف المحكمة |
| الهدف | المصادقة على الشرعية ووصف الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدار | المصادقة على الشرعية وصدق الحسابات | إعلام العدالة وا إرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية، تقويم المؤشرات بالأرقام |

[1] محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص27.

| | | | |
|---|---|---|---|
| التدخل | مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية | مهمة محددة حسب الاتفاقية | مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها |
| الاستقلالية | تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين | تامة من حيث المبدأ | تامة اتجاه الأطراف |
| مبدأ عدم التدخل في التسيير | يجب احترامه تماما | يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير | ينبغي احترامه |
| إرسال التقارير إلى | مجلس الإدارة، الجمعية العامة (عادية،غير عادية) | المديرية العامة، مجلس الإدارة | إلى القاضي المكلف بالقضية |
| شروط ممارسة المهنة | التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات... | التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية | التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء |
| إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال الغير شرعية | نعم | لا | غير معني |
| الالتزام | بحسب الوسائل | بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة | بحسب النتائج مبدئيا |
| المسؤولية | مدنية، جنائية، تأديبية | مدنية، جنائية، تأديبية | مدنية، جنائية، تأديبية |
| التسريح | مهمة تأسيسية، عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة | محدد في العقد | من طرف القاضي المشرف على الخبرات |
| الأتعاب | قانون رسمي | محدد في العقد | اقتراح من الخبير محدد من طرف |

| | | | |
|---|---|---|---|
| | | | القاضي |
| طريقة العمل المتبعة | تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات، مراقبة القانونية | تقييم الإجراءات، تقييم المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات | طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة |

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

## المبحث الثاني : ماهية المراجع الخارجي

لقد تعددت التعاريف التي تناولت موضوع المراجع الخارجي محافظة الحسابات و سنتطرق في هذا المبحث لتعريف محافظ الحسابات و تحديد كل من مهامه و حقوقه و واجباته كون محافظ الحسابات هو الشخص المعني بالمراجعة الخارجية في الجزائر .

### المطلب الأول: تعريف المراجع الخارجي (محافظ الحسابات).

لقد تعددت التعاريف التي تناولت موضوع محافظة الحسابات وسنبرز البعض منها فيما يلي:

التعريف الأول:

يعرف المراجع الخارجي حسب المادة 27 من قانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بممارسة مهنة الخبراء المحاسبيين و مراج الخارجي والمحاسبيين المعتمدين كما يلي: "يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصفة انتظامية حسابات الشركات والهيئات بموجب أحكام التشريع المعمول به "[1]

التعريف الثاني:

مراجع الحسابات الحسابات هو" شخص مستقل يعطي رأيه حول الحسابات السنوية للمؤسسات ويصادق على شرعية وقانونية القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية العامة ومعايير المراجعة المتعارف عليها".[2]

[1] مجموعة النصوص القانونية السريعة المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة؛ منشورات الساحل؛ طبعة 2002؛ ص11.

[2] عبد العالي محمدي، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي و الإداري**، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول: **حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري**، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، يومي06-07 ماي 2012، بسكرة، الجزائر.

التعريف الثالث:

ولقد تطرق المشرع الجزائري في القانون الى تعريفه كالتالي [1]

"يعد مراجع الحسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيآت و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها " .

ومن التعارف السابقة نستنتج

يتم تعيين المراجع الخارجي من قبل الادارة حيث يتم تكليفة بمراجعة القوائم المالية للمنشأة أو الشركة لأبداء رأي فني محايد عما اذا ما كانت القوائم المالية تعبر بوضوح وبصدق عما بداخلها.

## المطلب الثاني: صفات المراجع الخارجي.

يتصف المراجع الخارجي بمجموعة من الصفات نذكر منها :

**1- الأمانة المهنية**

على المراجع أن يكون أمينا و نزيها في عمله وأن يعطي هذا العمل حقه الوافي، وعليه القيام بالعمل لوحي من ضميره وبذل أقصى طاقاته العلمية و الفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل،وأن يعرض النتائج التي توصل إليها بدقة وأمانة دون تحريف، وألا يتضمن تقريره سوى البيانات التي يثق في سلامتها،والحقائق التي يعقد في صحتها،وألا يجامل أحدا فيما بديه من آراء وأن يكون دائما لعملائه ناصحا أمينا[1].

ويكون المراجع مخلا بالأمانة المهنية في الحالات الآتية:

1- القيام بإخفاء بعض الحقائق وعدم التصريح بها في تقريره خاصة إذا كانت ضرورية.

2- إذا لم يتضمن تقريره توضيح أخطاء أو تلاعبات اكتشفها عند قيامه بمهمته.

**3-** إذا كان مهملا في عمله ولم يتبع خطوات الفحص اللازمة لتأدية العمل على أحسن وجه.

4- إذا قام بتقديم رأي دون توفر البيانات والوثائق اللازمة.

5- إذا أبدى رأيا حول حسابات لم يقم بفحصها شخصيا أو بواسطة مساعديه الذين تحت إشرافه.

6- إذا لم يطلب من الأشخاص المعنيين تقديم إيضاحات حول العمليات الغامضة وكان بإمكانه الحصول على إيضاحات أثناء عملية المراجعة.

---

[1] الجريدة الرسمية الجزائرية للعدد 42، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/07/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المادة 22، ص5

[1] خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي، **الاصول العلمية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل للنشر، عمان ،1998 ، ص121.

**7-** إذا لم يقم بالتأكد من صحة عملية الجرد واكتفى بالإشارة إلى أن هذه العملية تمت من طرف أشخاص معنيين وكان لديه شك في نوايا هؤلاء الأشخاص أو كفاءتهم.

**2- آداب وسلوك المهنة.**

يجب على المراجع المحافظة على أسرار المهنة، وأن لا يقوم بإفشائها أو استخدامها ضد عملائه، وأن يكون دائما كتوما وموضع ثقة. [2]

ويعتبر المراجع مخلا بآداب وسلوك المهنة إذا قام بما يلي:

**1-** مزاولة مهنة المراجعة مع شخص أو في مكتب شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة.

**2-** إذا قام المراجع الخارجي بتقديم عمولة أو سمسرة أو جزء من أتعابه إلى شخص مقابل الحصول على عملية من عمليات مهنته.

**3-** إذا حاول الحصول على عملية من عمليات مهنته بطريقة تتنافى مع كرامتها كالإعلان أو إرسال المنشورات.

**4-** إذا تقدم على زبون بعرض خدماته بالنسبة لعمل يقوم به زميل آخر،إلا أنه من حق المراجع قبول طلب الزبون في القيام بمراجعة حساباته،بدل زميل له على أن يقوم بإخطار هذا الزميل .

**5-** محاولة التأثير على أشخاص يعملون كمساعدين لزميل آخر ليتركوا العمل عند هذا الأخير و يلتحقوا بالعمل عنده، إلا أنه من حقه تعيين من جاء يطلب العمل على أن يخبر زميله بذلك .

**6-** عدم مراعاته في اتفاقه مع الزبون تناسب أتعابه مع الوقت المستغرق للقيام بالمهمة والجهد المبذول بأن يقتصر تقدير هذه الأتعاب على حصة من المنفعة التي ستعود على صاحب الشأن نتيجة لعمل المراجع.

**7-** القيام بمنافسة زميل له للحصول على عمل يقوم به هذا الزميل، وذلك عن طريق عرض أتعاب تقل عن الأتعاب التي يتقاضاه زميله.

**8-** القيام بإفشاء أسرار المهنة أو إخراج معلومات خاصة بعملائه تحصل عليها من خلال مزاولته لعمله، فالمراجع بحكم عمله يطلع على أحق الأسرار، وبالتالي عليه المحافظة عليها، وأن لا يقوم بإفشائها أو استخدامها ضد عملائه[1].

[2] عبد الله هلال، محمد سمير الصبان، **الاسس االعلمية للحسابات**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1998 ، ص153.

[1] عبد الله هلال، محمد سمير الصبان ، مرجع سبق ذكره، ص 154

**3- الثقافة والمعرفة.**

على المراجع أن يكون متمكنا من علم المحاسبة و تدقيق الحسابات، وأن يكون على معرفة بكثير من العلوم الاجتماعية والإنسانية وثيقة الصلة بالمحاسبة والتدقيق، مثل محاسبة التكاليف والتحليل المالي وأدواته، كذلك ما تصدره الدولة من قوانين ضريبية، أو القانون التجاري أوقانون الشركات ، وأن يكون ملما بالأصول العلمية للتنظيم و الإدارة حتى يتمكن من تدقيق عمليات المشروع على اختلاف أنواعها.

**4- الصبر واللباقة**

تعتبر عملية المراجعة عملية شاقة تحتاج إلى صبر وتأني في دراسة و تحقيق وتحليل عمليات المشروع والبحث عن الحقيقة وتستدعي اللباقة في التعامل مع العملاء وموظفي المشروع حتى يكسب ثقتهم ويحصل على تعاونهم.

والأصل ألا يبدأ المدقق عمله مفترضا الغش وسوء النية والخطأ، بل يجب أن يبدأ عمله بروح طيبة مفترضا صحة العمل حتى يثبت العكس، فالهدف من عملية المراجعة تصحيح الأخطاء وليس تصديها [1].

## المطلب الثالث: حقوق و واجبات المراجع الخارجي

لمحافظ الحسابات حقوق وعليه واجبات، وهذه الحقوق والواجبات مرتبطة بمتطلبات عمله.

### اولا : حقوق مراجع الحسابات: [2]

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

1. الحق في الإطلاع: لقد أتاح القانون لمحافظ الحسابات حق الإطلاع على أي وثيقة (جميع دفاتر الشركة، سجلاتها، مستنداتها) والتي يراها مفيدة لأداء عمله وبالصورة التي يراها ملائمة و في الوقت الذي يختاره، حيث

يمكن لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت و في عين المكان على السجلات المحاسبية و الموازنات و المراسلات و المحاضر و بصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، مرجع سبق ذكره ، ص 122

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد42، مرجع سبق ذكره، ص8.

2. حق التقصي عن البيانات و الإيضاحات حيث يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات و المعلومات و أن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة"
3. حق استدعاء الجمعية العامة.
4. حق الحصول على صور من جميع المراسلات و البيانات التي ترسلها الإدارة للمساهمين لدعوتهم للحضور إلى الجمعية العمومية.
5. حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة.
6. حق الاستعانة بخبراء متخصصين عند الحاجة، لكن دون التخلص من مسؤولياته.
7. الحق في الحصول على مقابل الأتعاب، حيث تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

**ثانيا : واجبات مراجع الحسابات:**

يفرض القانون على المراجع الخارجي طابع قانوني يمكن من خلاله ان نميز بين عدة إلتزامات قانونية بقوم بها وهي:[1]

- يجب أن يمتاز بالأمانة و الإخلاص والاستقلال والضمير المهني مع زبائنه أو موكله.
- يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات المؤسسة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية و حسابات الأستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي خطأ و العمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة.
- التحقق من أن الموجودات قد سجلت و جردت و قيمت بشكل صحيح، وأن يراقب عمل المؤسسة و يقدم توصياته واقتراحاته البناءة.
- الالتزام بقواعد سلوك المهنة وآدابها في كل ما يتعلق بعمل محافظ الحسابات.
- يجب عليه حضور الاجتماع السنوي للجمعية العمومية و الرد على أية استفسارات المساهمين حول ما ورد في تقريره وفي القوائم المالية و ملحقاتها.

## المطلب الرابع: مهام و مسؤوليات مراجع الحسلبات

[1] محمد السيد سرايا، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص ص 67-68

**اولا : مهام مراجع الحسابات**

يتطرق مراجع الحسابات الى المهام الآتية: [1]

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا لأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيآت.
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيآت التابعة لها أو بين المؤسسات والهيآت التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو إطلاع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

ما يترتب على مهنة مراجع حسابات:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ أو رفض مبرر.
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- تقرير خاص حول تفاصيل تعويضات.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة سنوات الخمسة الأخيرة.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد42، مرجع سبق ذكره ، ص07.

- يعين مراجع الحسابات من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات و تحدد عهدته بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ، كما لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين الا بعد مضي ثلاث سنوات"

**ثانيا : مسؤوليات مراجع الحسابات**

حددة مسؤولية مراجع الحسابات كالآتي: [1]

1. يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.
2. يعد محافظ الحسابات مسؤولا اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وا ٍن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة .
3. يتحمل مراجع الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام قانوني، فقد يجد نفسه مسؤولا جنائيا عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات في الحالات التالية، وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية:
   - تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة.
   - عدم احترام سر المهنة.[2]
4. يتحمل المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في:

الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر، الشطب من الجدول[3].

ونصت المادة (73) من القانون المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، على أنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بطريقة غير

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد42، مرجع سبق ذكره، ص10.

[2] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 57-58.

[3] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد42، مرجع سبق ذكره ، ص 11.

شرعية بغرامة مالية تتراوح بين 500.000 دج إلى 2000.000 دج، وفي حالة العودة يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (06) أشهر إلى سنة واحدة، و بضعف الغرامة.

**المبحث الثالث : خطوات عمل المراجعة الخارجية للحسابات**

ان مهمة المراجعة والتي يكلف بها مراجع الحسابات يمكن أن تكون لمنشاة ؤنشئت حديثا، أو لمنشاة مستمرة في نشاطها وتم استبدال مراجع حساباتها سواء لعدم اعادة تعيينة أواسقالته أوعزله اووفاته.

في جميع هذه الحالات فإن على المراجع اتخاذ جملة من الخطوات التمهيدية اثناء بدئه لعملية المراجعة، وبالتالي سنت التطرق الى هذه الخطوات .

## المطلب الاول: الإجراءات التمهيدية في عملية مراجعة الحسابات

من أجل تحسين فعالية المراجعة وتحسين كفاءتها،

فإنه على المراجع أن يتبع بعض الإجراءات المهنية للقيام بعملية المراجعة الجديدة وهي كالتالي:[1]

- التأكد من صحة تعيينه مراجعا للحسابات.
- التأكد من نطاق عملية المراجعة.
- الحصول على معلومات تمهيدية عن المنشاة.
- القيام بزيارة استطلاعية للمنشاة.
- فحص النظام المحاسبي للمنشاة.
- الإطلاع على الحسابات الختامية و القوائم المالية للفترات السابقة.
- التعرف على العاملين في المنشاة ومدى مسؤولية كل منهم.
- فحص مراكز المنشاة من الناحية الضريبية.

وسيتم التطرق إلى هذه الإجراءات مع بعض من الشرح.

**أولا: التأكد من صحة تعيينه مراجعا للحسابات**

ويختلف التأكد من صحة التعيين باختلاف شكل المنشاة على النحو التالي:

- **منشآت الأفراد:** يتم التعيين بموجب عقد اتفاق أو تكليف مكتوب من أصحاب المنشأة.

[1] محمد سعيد شهوان، **الوجيز في مراجعة وتدقيق الحسابات**، جمعية عمال المطابع، القاهرة، ص ص 55-56.

- **منشآت المساهمة**: فإذا كانت الشركة جديدة فإن على المراجع الإطلاع على عقد الشركة والنظام الداخلي حيث يرد اسم المراجع، وأما إذا كانت الشركة مستمرة فيمكن للمراجع التأكد من تعيينه بالرجوع إلى قرار الجمعية العامة الذي يثبت ذلك.

**ثانيا: التأكد من نطاق عملية المراجعة**

يجب تحديد نطاق عملية المراجعة فقد تكون شاملة أو جزئية، ولكن لابد من تحديد نطاقها في العقد المبرم بين المراجع وعميله، هذا في شركات الأشخاص والمشاريع الفردية أما في شركات المساهمة ففيها إلزامية وليس فيها تحديد لنطاق المراجعة.

**ثالثا: الحصول على معلومات تمهيدية عن المنشاة**

يجب أن يتعرف المراجع على المنشاة التي أسندت له مراجعتها، ويختلف هذا العمل بحسب الشكل القانوني للمنشاة، ففي شركات المساهمة عليه أن يطلع على العقد التأسيسي والنظام الداخلي للشركة، وذلك للتعرف على مقر الشركة ومركزها القانوني، ومدة الشركة وغرضها ورأسمالها والسلطات الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والأحكام الخاصة بانعقاد الهيئة العامة والتصويت على قراراتها، والقوانين الخاصة بالسنة المالية وا عداد القوائم المالية وتوزيع الأرباح، وأحكام الاحتياطيات.

أما في شركات الأشخاص فعلى المراجع الإطلاع على عقد الشركة لمعرفة رأس المال الإجمالي وحصة كل شريك والجهة التي تقوم بالإدارة وكل المعلومات الأخرى التي تمكن المراجع من الحصول على صورة شاملة عن المنشأة.

**رابعا: زيارة استطلاعية للمنشاة**

على المراجع القيام بزيارة المنشاة ليطلع على سير العمل فيها والنواحي الفنية من الإنتاج والتخزين وتسلسل العمليات، بحيث يسهل عليه بعد ذلك القيام بإعداد برنامج المراجعة بعد أن يتفهم طبيعة المشروع وعملياته.

**خامسا: فحص النظام المحاسبي للمنشاة**

على المراجع أن يقوم بدراسة النظام المحاسبي المتبع سواء دفتريا أو آليا، والإطلاع على السجلات والدفاتر الإلزامية والاختيارية، والإلمام بخطوات التسجيل والترحيل وما الى ذلك، لأنه ملزم في النهاية بإصدار رأي محايد يتضمن الحكم حول مدى انتظام الدفاتر والسجلات.

**سادسا: الإطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية للفترات السابقة**

ويتم هذا الإطلاع إذا كانت المنشاة قائمة ومستمرة وذلك لمعرفة المركز المالي وتطوره.

كذلك فإنه على المراجع الإطلاع على تقارير المراجعة السابقة وتقارير مجلس الإدارة وفحص ما قد ورد فيها من تحفظات بدقة، للتأكد عما إذا كانت هذه التحفظات ما زالت قائمة من عدمه في السنة المالية التي سوف يراجع حساباتها.[1]

**سابعا: التعرف على العاملين في المنشاة ومسؤولية كل منهم**

فعلى المراجع أن يحصل على كشف بأسماء، وصورة عن التواقيع خصوصا الهامة منها والملزمة للشركة قانونا، ومعرفة حدود السلطة والمسؤولية بها.

**ثامنا: فحص مركز المنشاة من الناحية الضريبية**

وذلك كي يتأكد المراجع من صحة البيانات الواردة بالقوائم المالية، حيث يقوم المراجع بذلك ليقتنع من كفاية الاقتطاعات الضريبية.

**تاسعا: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية**

وتعتبر من أهم الخطوات لان عملية المراجعة تحولت من كاملة تفصيلية إلى اختبارية تقوم على أسلوب العينات الإحصائية والاختبارات، وتتوقف كمية الاختبارات وحجم العينة على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد.

وهكذا فعلى المراجع مراعاة جميع هذه النواحي إذا كان يقوم بعملية المراجعة للمشروع للمرة الأولى، باستثناء الإطلاع على الحسابات الختامية للفترات السابقة، وعند تكرار تعيينه يقتصر عمله على التغيرات التي تكون قد طرأت على المشروع في هذه النواحي المذكورة سابقا.

## المطلب الثاني : دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

**اولا : مفهوم الرقابة الداخلية:**

تعرف الرقابة الداخلية بأنها: تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله و ضبط و مراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها و مدى الاعتماد عليها و زيادة الكفاءة الإنتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعة .

[1] محمد سعيد شهوان، مرجع سبق ذكره، ص57 .

ومن جهة أخرى فإن هذا التعريف يخدم عملية التدقيق الخارجي بالإضافة لوضع خطة تنظيمية إدارية محاسبية للضبط الداخلي عند استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لدى المنشأة وصولاً إلى أعلى معدلات ممكنة من الكفاية الإنتاجية.[1]

**ثانيا : طرق ووسائل فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية**

إن فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية لأي مؤسسة لا يقتصر فقط على ما وضعته الإدارة من منشورات ودليل، بل انه يمتد إلى تتبع عمليات التنفيذ لمختلف الإجراءات ومن الطرق التي يستخدمها المراجعون لدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشاة وتقييم مدى فعاليته مايلي:

- الاستبيان.
- الملخص التذكيري.
- التقرير الوصفي.
- دراسة الخرائط التنظيمية.
- فحص النظام المحاسبي.

**1- الاستبيان**

ويشمل على استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، وتقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المنشاة المختصين للإجابة عليها وا إرجاعها إلى المراجع الذي يقوم بدور ه بالتأكد من الإجابات عن طريق اختبار العينة وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل، ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية، بحيث تدل الإجابات (نعم) على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة (لا) على أنظمة ضعيفة أو غير موجودة أصلا في تلك الناحية.

ويتخلل استعمال هذه الطريقة عدة مزايا وعيوب.

**أ- مزايا الاستبيان:**

لهذه الطريقة عدة مزايا وهي كالتالي:[2]

- سهولة التطبيق بالنسبة لمختلف المؤسسات.
- مرونة الأسئلة بما يضمن إبراز معظم خصائص النظام المحاسبي لأي مؤسسة.

---

[1] فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**، مذكرة ثخرج لنيل شهادة الماجستر ، في إدارة الأعمال،المسيلة،2003 ،ص85 .

[2] خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر، عمان، 1999، ص239.

- توفير الوقت حيث يستغني المراجع عن إنشاء برنامج جديد لكل عملية مراجعة منفردة.

- إن طريقة الاستبيان تتميز عن باقي الطرق بأن العملاء لا يعترضون على تطبيقها عادة حيث أنهم يعتبرونها كجزء من إجراءات المراجعة المعتادة.

- كما أن استخدام الاستبيان سنويا يلفت نظر القائمين بالمراجعة إلى عدم إغفال هذا الأمر سنويا ومراعاة التغييرات التي قد تطرأ عليه بين سنة وأخرى.

ب- **عيوب الاستبيان:**

وبالرغم من ما لهذه الطريقة من مزايا فإنه يعاب عليها عدة نقاط وهي:[1]

- عدم مراعاة الظروف الخاصة بكل مؤسسة وذلك أن النماذج مطبوعة بصيغة موحدة.

- عدم التغلغل في الأمور الدقيقة لنظم الرقابة الخاصة بكل مؤسسة.

- كما إن وجود الاستبيان يقود إلى الإتكالية بالاكتفاء به وعدم إجراء إجراءات استفسارية.

وللتغلب على هذه العيوب أو التقليل من آثرها فبإمكان المراجع تحضير استبيانات خاصة بكل نوع معين من المؤسسات على حدة، والابتعاد عن الاستبيان الموحد، وكذلك على المراجع مراجعة الاستبيان وتعديله سنويا.

### 2- الملخص التذكيري

يقوم المراجع هنا بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما هو في الاستبيان، وميزة هذه الطريقة الاقتصاد في الوقت دون إغفال النقاط الهامة، ويعاب على هذه الطريقة أنها لا تقود إلى تدوين كتابي وهذا الملخص متروك لكل مراجع على حدة.

### 3- التقرير الوصفي

حيث يقوم المراجع بوصف الإجراءات المتبعة في المنشاة مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندية، وهي طريقة مناسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى حد ما، ويلخص التقرير الوصفي إلى تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها

وعيب هذه الطريقة يتلخص في صعوبة تتبع الشرح المطول لنظام الرقابة وصعوبة التأكد من تغطية جميع جوانب نظام الرقابة في ذلك التقرير.

### 4- دراسة الخرائط التنظيمية

[1] فاتح سردوك ، مرجع سبق ذكره ،ص86.

يقوم المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه، من خلال دراسة الخرائط التنظيمية المستعملة بالمنشاة، مثل الخريطة التنظيمية العامة وخرائط الدورات المستندية لمختلف عمليات المنشاة كالمبيعات والأجور... الخ.

تعتمد هذه الطريقة مجموعة من الرموز والأشكال من أجل رسم الخرائط التنظيمية، وخرائط الدورات المستندية، وهذا ما يتطلب توحيد هذه الرموز المستخدمة بشكل كبير.

يعاب على هذه الطريقة أن إعدادها يتطلب وقتا طويلا، كما أنها قد تكون صعبة الفهم إذا تضمنت تفاصيل كثيرة، فضلا عن أنها لا تبين الإجراءات الاستثنائية والتي قد تعتبر ذات أهمية كبيرة في تقييم نظام الرقابة الداخلية.[1]

### 5- فحص النظام المحاسبي

في فحص النظام المحاسبي يقوم المراجع بفحص السجلات وأسماء منشئيها وعهدتها ومراجعيها، وكذلك المستندات والدورة المستندية ثم يحكم على متانة النظام المتبع.

تتميز طريقة فحص النظام المحاسبي بأنها تركز على الظروف الخاصة بكل مؤسسة، ويعاب عليها أنها قد تصبح مطولة في المنشآت الكبيرة خاصة إذا قام المراجع بالتحري بخصوص الموظفين والسجلات وغيرها.

وتجدر الإشارة أنه بإمكان المراجع أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر من وسائل دراسة أنظمة الرقابة الداخلية، ولكن تبقى الوسيلة مجرد إجراء عادي لان الجزء المهم يتمثل في مقدرة المراجع على استعراض نتائج ذلك الإجراء والخروج بحكم دقيق حول نظام الرقابة الداخلية.

## المطلب الثالث : : الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة في المراجعة

### اولا: تعريف أدلة الإثبات في المراجعة:

تعرف أدلة الإثبات في المراجعة بأنها: "كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الإقتصادية."[2]

ويمكن أيضا تعريف أدلة الإثبات في المراجعة بأنها: "كل ما يجمعه المراجع ليساعده في الحكم على ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها."[3]

---

[1] فاتح سردوك، مرجع سبق ذكره، ص 87.

[2] غسان فلاح المطارنة، ، **تدقيق الحسابات المعاصر(الناحية النظرية)**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006، ص177.

[3] رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات(النظري)**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2011، ص173.

ونستخلص من التعرف السابق ان ادلة الاثبات عبارة عن اجراء يقوم بها المراجع الخارجي للتوصل إلى استنتاجات يكون على أساسها رأيه الفني محايد حول عدالة القوائم المالية.

**ثانيا: إجراءات جمع أدلة الإثبات في المراجعة**

فيما يلي اهم الاجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي لجمع ادلة الاثبات:

**1- الفحص الفعلي**

تقوم فكرة الفحص الفعلي على معاينة الشيء محل الفحص ورؤيته من طرف المراجع، فهي تستلزم القيام بعملية العد أو القياس أو الوزن حسب طبيعة العنصر محل الفحص، ومن الواضح أن مجال استعمال هذه الوسيلة مقصور على عناصر التثبيتات العينية، وكذلك النقدية.[1]

**2- المصادقات**

تعتبر المصادقات من الوسائل التي يتم استخدامها من طرف المراجع في الحصول على الأدلة والبراهين من خارج المؤسسة، وخاصة عند القيام بالتحقق من بعض الأرصدة الظاهرة في قائمة المركز المالي مثل المدينين والدائنين والبنوك، كما يتم إتباعها أيضا عند التحقق من أرصدة البضاعة المتبقية في آخر المدة والتي تكون في حيازة جهات أخرى مثل مخازن الاستيداع العامة ووكلاء البيع.[2]

**3- الإجراءات التحليلية**

وهي إجراءات لفحص المعلومات في القوائم المالية، وذلك بمقارنتها مع أرقام السنة السابقة، ودراسة الاختلافات والاستفسار عن أسبابها، وتستعمل الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط للمراجعة لغرض معرفة النشاطات التي تمثل مخاطر مراجعة كبيرة، فعلى سبيل المثال فإن نسبة إجمالي الربح للسنة الحالية التي يقوم المراجع الخارجي بمراجعة قوائمها المالية الختامية قد انخفضت عن تلك المحققة في السنة السابقة بمقدار 15%، وبذلك فإن هذه الفروقات تجعل المراجع الخارجي عند إجرائه للمراجعة التفصيلية يركز على الأرصدة المكونة لنسبة إجمالي الربح.

كما تستعمل الإجراءات التحليلية في مرحلة المراجعة النهائية لمعرفة معقولية الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية الختامية مقارنة مع السنة السابقة أو مع الموازنات التقديرية، وجدير بالمراجع الخارجي إستخدام

---

[1] عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الإقتصادية (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة)**، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، تخصص: علوم التسيير، سكيكدة، 2007، ص47.

[2] إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص86.

التحليلات في مرحلة التخطيط وفي المرحلة النهائية، أما في مرحلة المراجعة التفصيلية فله حق اختيار استعمالها أو عدم استعمالها.[1]

**4- الملاحظة:**

وتعني إستخدام حاسة المراجع في تقييم أنشطة معينة لعميله عن طريق ملاحظتها، كأن يقوم مثلا بالقيام بجولة تفقدية في ورشات العميل لتفقد بعض الأصول الموجودة والوقوف على حالتها التشغيلية، وكذلك تفقد عمل الأفراد القائمين بالمهام المحاسبية للتحقق من أن كل شخص يقوم بالمهام الموكلة إليه، وعموما فإن الملاحظة لا تعتبر وحدها كافية للمراجع لما يحيط بها من مخاطر في أن العاملين يكونون على علم بأن المراجع سوف يحضر لملاحظة ما يقومون به من أعمال مما قد يؤدي إلى تضليل المراجع فيتوهم بأنهم ينفذون أعمالهم وفقا للسياسات الموضوعة بينما هم في الحقيقة عكس ذلك.[2]

**5- إعادة الاحتساب:**

ويتم فيها التحقق من الدقة الحسابية لأرصدة الحسابات التي تتحدد بناء على عمليات حسابية، ومثال ذلك اختبار تفاصيل بعض الحسابات كالاهتلاك ومجموع أرقام فواتير المبيعات.[3]

**6- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:**

يلجأ المراجع الخارجي في بداية القيام بعملية المراجعة إلى فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل المراجعة وذلك لتحديد قوة أو ضعف هذا النظام ودرجة الإعتماد عليه، حيث أن فحص المراجع لنظام الرقابة الداخلي لعميله يمده بدليل إثبات على إحتمال وجود أخطاء وتلاعب أم لا، كذلك فإن اختبارات المراجع وكميتها تعتمد على قوة هذا النظام وضعفه.[4]

**7- المراجعة المستندية:**

تعتبر المراجعة المستندية جوهر عملية المراجعة حيث تقوم على التحقق من وجود مستندات سليمة وقانونية تؤيد كل العمليات التي تمت في الشركة؛ لذلك يجب على هذه الأخيرة الاحتفاظ بمستنداتها، وتتطلب المراجعة المستندية أن يقوم المراجع بفحص المستند ذاته للتحقق من أنه يخص الشركة والفترة المالية محل المراجعة، وأنه مرتبط بعملية مالية حقيقية وليست وهمية، مما يعني أنه يجب الربط بين مستندات العملية كلها، فمثلا عند قيام

[1] هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق (من الناحية النظرية والعملية)**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، ، 2004، ص ص 106-107.
[2] رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره ، ص186.
[3] المرجع نفسه، ص187.
[4] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص191.

المراجع بالتحقق من عملية البيع يجب أن يتحقق من فواتير البيع ومقارنتها بالمبالغ المقيدة بدفتر اليومية وكذلك بمحاضر تسليم البضاعة المباعة وبطاقة الصنف الخاصة بمخازن المبيعات.

وقد يصعب على المراجع الخارجي الذي يراجع حسابات شركة تتعامل مع عدد هائل من المستندات أن يقوم بفحص شامل لها، لذلك يلجأ إلى الأساليب الإحصائية والتي تستغرق وقتا أقصر من المراجعة الشاملة للمستندات وتراعي كذلك التكلفة المادية.[1]

**المطلب الرابع: مراجعة القوائم المالية**

للقوائم المالية عدة مفاهيم وخصائص وهذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال هذا المطلب.

**أولا: تعريف القوائم المالية**

توجد العديد من المفاهيم حول القوائم المالية نذكر منها:

تعرف القوائم المالية بأنها: "عبارة عن أداة محاسبية يستخدمها المحاسبون لإظهار نتيجة نشاط المؤسسة، أو مركزها المالي عن فترة مالية ماضية، أو توقع هذه النتيجة والمركز المالي عن فترة مالية مقبلة"[2]

كماتعرف أيضا: "القوائم المالية هي أداة توصيل نتائج القياس والنشاط المحاسبي ولتحقيق أهداف المحاسبة المالية، فهي ليست نقطة بداية في العمل المحاسبي بل هي العمل النهائي لعمليات القياس المحاسبي لفترة زمنية معينة" [3]

ومما سبق نستنتج أن القوائم المالية هي وسيلة تعبير عن نشاط المؤسسة خلال فترة زمنية معينة من خلال مركزها المالي، وهي العمل النهائي لعمليات القياس المحاسبي خلال تلك الفترة، كما أنها تساهم في توصيل نتائج التقييم للأطراف المعينة سواء كانوا داخليين كالإدارة والملاك أو خارجيين كالمساهمين والمستثمرين.

**ثانيا: أهداف القوائم المالية**

تهدف القوائم المالية الى:[4]

- توفير معلومات دعن المركز المالي والإداري، والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة والتي تساعد العديد من المستخدمين عند اتخاذ القرارات الإدارية
- تقديم المعلومات عن التغيرات في المركز المالي للمؤسسة في قائمة منفصلة من قائمة التدفقات النقدية

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص184.

[2] حسين القاضي، مأمون توفيق، **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية الدولية، الأردن، 2000، ص200.

[3] يحي احمد مصطفى قللي، **أساسيات المحاسبة الإدارية**، اتراك للنشر والتوزيع ، مصر، 2003، ص17.

[4] تحمد نور، **المحاسبة المالية**، الدار الجامعية ، مصر، 2004، ص781.

- قائمة التدفقات النقدية تعتبر من القوائم التي تستخدم حاليا بواسطة محللي القوائم المالية وتهدف إلى تحويل قائمة الدخل إلى قائمة للنقدية الواردة والصادرة من والى المؤسسة
- تساعد القوائم المالية في تقديم معلومات مفيدة في مجال تخطيط الاحتياجات النقدية المستقبلية

وقد ورد في هذا الإطار الذي أعدته لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية أن القوائم المالية تهدف أي توفير معلومات مساعدة في صنع القرارات الإدارية.[1]

كما ورد أيضا من خلال لجنة معايير المحاسبة الدولية أن القوائم المالية تلبي حاجة المعلومات لدى غالبية قراء القوائم المالية، إلا أنها لا تساعدهم في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية لأنها تعكس الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر معلومات غير مالية، ومن أهداف القوائم المالية نجد أنها تساعد أيضا المستثمرين على اتخاذ قراراتهم حول الاستمرار في الاستثمار في المؤسسة أو التنازل عليه.

تحظى القوائم المالية باهتمام كبير من قبل المؤسسات التي تقوم بإعدادها ومن قبل المهتمين بشؤون المؤسسة لأنها تتضمن معلومات مفيدة بالنسبة لهؤلاء، وتتلخص الأهداف الرئيسية للقوائم المالية فيما يلي:[2]

**1-تقديم المعلومات لاتخاذ القرارات**

يتمثل الهدف العام للقوائم المالية في توفير المعلومات اللازمة لعملية اتخاذ القرار، فيجب على القوائم المالية أن تقدم معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين وكذلك الدائنين والمستخدمين الآخرين لاتخاذ القرارات المحتملة للاستثمارات والإقراض، ويجب أن تكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية سهلة الفهم لدى كافة المستخدمين لها، والذين لديهم فهم معقول للأنشطة الاقتصادية ويبدون الرغبة في دراسة كمية التدفقات النقدية، ودرجة المخاطر المرتبطة بها.

**2-تقديم المعلومات المرتبطة بالتدفقات النقدية**

يعد الاهتمام الأساسي للمستثمرين والدائنين هو تحديد التدفقات النقدية المستقبلية فقرارات الاستثمار والاقتراض تتخذ طبقا لتوقعات المستثمرين بزيادة الموارد النقدية، فهدف المستثمر يتمثل في استرداد الاستثمار الأصلي والحصول على عائد يتمثل في تدفقات نقدية من التوزيعات أو الزيادة في قيمة الاستثمار عند البيع، ويتوقع الدائنون كذلك استرداد أصل القرض إضافة إلى العائد النقدي والمتمثل في الفوائد، وعند اتخاذ القرارات يجب على المستثمرين والدائنين دراسة كمية التدفقات النقدية ودرجة المخاطر المرتبطة بها.

**3-تقديم معلومات عن موارد المؤسسة**

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره ، ص169.

[2] كمال الدين مصطفى الدهرواي، مرجع سبق ذكره ، ص ص 34-35.

يجب أن تحتوي القوائم على المعلومات تحدد بوضوح موارد المؤسسة والتزاماتها.

**4-تقديم معلومات عن أداء المؤسسة والقدرة الكسبية لها**

تساعد القوائم المالية على عملية التنبؤ بأداء المؤسسة انطلاقا من أدائها في السنوات السابقة [1]

**ثالثا: العناصر الأساسية للقوائم المالية**

نجد من العناصر الأساسية للقوائم المالية ما يلي :[2]

1- **الأصول**: هي المنافع المستقبلية المحتملة التي يحصل عليها أو يتم السيطرة عليها بواسطة مؤسسة ما كنتيجة للأحداث والعمليات الماضية.

2- **الخصوم**: هي تحضير مستقبلي للمنافع الاقتصادية التي تظهر من الالتزامات الحالية على مؤسسة ما بنقل أصول أو تقديم خدمة لمؤسسات أخرى في المستقبل كنتيجة للعمليات آو الأحداث الماضية

3- **حقوق أصحاب رأس المال:** تمثل مقدار ما تبقى من أصول المؤسسة بعد استبعاد خصومها ، بمعنى أنها تعادل دائما صافي الأصول (النتيجة الصافية)، ولهذا يطلق عليها اصطلاحا القيمة المتبقية لأصحاب رأس المال وتنبثق هذه القيمة من حقوق الملكية.

4- **الإيرادات**: هي مقدار زيادة الأصول أو نقص الخصوم أو كليهما معا خلال مدة زمنية معينة نتيجة لإنتاج السلع أو بيعها أو السماح للوحدات باستخدام الأصول التي تملكها.

5- التكاليف: هي انقضاء أصل أو تحمل التزام أو كلاهما معا خلال فترة زمنية معينة نتيجة لتأدية خدمات للغير وكذلك الأنشطة التي تستهدف الربح وتشكل العمليات الرئيسية المستمرة للمؤسسة.

6- **المكاسب والخسائر**: المكاسب هي الزيادة في حقوق أصحاب رأس المال تنتج من العمليات الفرعية للمؤسسة مع غيرها من المؤسسات، والخسائر هي نقص في حقوق أصحاب رأس المال التي تنتج من العمليات الفرعية لمؤسسة مع غيرها ومن الأحداث والظروف الأخرى التي تتأثر بها خلال فترة زمنية معينة.

7- **صافي الدخل أو صافي الخسارة**: هو مقدار الزيادة في حقوق أصحاب رأس المال أي في صافي الأصول وينتج صافي الدخل من الإيرادات والتكاليف والمكاسب والخسائر التي ترتبط بتلك الفترة الزمنية، ويتضمن ذلك كافة التغيرات في صافي الأصول خلال تلك الفترة.

---

[1] حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، دار الحامد للتوزيع والنشر، عمان، 2007، ص ص 270-271.

[2] حسين القاضي، مأمون توفيق حمدان، مرجع سبق ذكره ، ص72.

## المطلب الخامس : اعداد تقارير المراجع الخارجي

### اولا : مفهوم تقرير المراجع الخارجي

ينظر لتقرير المراجع الخارجي على أنه منتج نهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للمستودع ، وهو وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراجعي الحسابات على القوائم المالية، ومن ناحية أخرى على أنه تقرير مراقب الحسابات لاداة اتصال ، أي أن التقرير يعمل كوسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة أرسلها المراجع الخارجي الى مستخدمي القوائم المالية ، اصحاب المصلحة في المستودع باعتبارهم مستقبلي هذه الرسالة ، بموجب ذلك يوجه طلب من مستقبلي التقرير على محتواه من المعلومات ، ويتركز هذا المحتوى بصفة أساسية في التاكيد الذي يقدمه المراجع الخارجي بشان مدى امكانية اعتماد اصحاب المصلحة في المستودع على ما توصله لهم القوائم المالية للمشروع من معلومات ثم مراجعتها [1]

### ثانيا : انواع التقارير

يمكن تصنيف التقارير التي يعدها المراجع الخارجي وفقا لثلاث أسس الغرض من التقرير ، حيث نميز بين التقرير العام والتقرير الخاص .

**1- التقرير العام و التقرير الخاص**

**أ-** التقرير العام : يقصد بالتقرير العام التقرير الذي يعده مراقب الحسابات ويتم استخدامه من قبل جميع الأطراف الخارجية وبصفة خاصة المساهمين من ذوي المصلحة في المنشأة التي يخصها التقرير .

التفصيلات التي يتضمنها التقرير حيث نميز بين التقرير المختصر والتقرير المطول الموقف الذي تبناه مراقب الحسابات في تقريره حيث نميز بين التقرير العام المطبق والمتحفظ والتقرير المعاكس وتقرير الامتناع عن ابداء الرأي.

**ب-** التقرير الخاص: يقصد به ذلك التقرير الذي يعده لإبداء رأي خاص في مجال أو جانب معين ومثل هذه التقارير تخضع لمتطلبات النشر العام كما في حالة التقرير العام .

**2- التقرير المختصر و التقرير المطول**

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب علي، مرجع سبق ذكره ، ص381

أ- التقرير المختصر: ذلك التقرير يعده مراقب الحسابات ويبين فيه بصورة مختصرة مسؤولياته ونطاق الفحص الذي قام به ورايه في القوائم المالية محل الفحص ،ويرفق التقرير بالقوائم المالية المشورة ،حيث يعتبر جزءا لا يتجزأ منها .

ب- التقرير المطول: فهو ذلك التقرير الذي يقدم لإدارة المنشأة ويشمل على تفاصيل تحليلية للقوائم المالية والبيانات الإحصائية وتعليقات وا يضاحات إلى جانب معلومات قد تكون ذات طبيعة غيرمحاسبة .

**3- التقرير النظيف و التقرير المعاكس و التقرير الإمتناع :**

أ- التقرير النظيف : ذلك التقرير لذي يبدي فيه مراجع الحسابات رأيا إيجابيا في القوائم المالية محل الفحص.

ب- التقرير المعاكس : فهو ذلك التقرير الذي يبدي فيه مراجع الحسابات رأيا سلبيا في القوائم المالية محل الفحص .

ج- التقرير الإمتناع عن ظإبداء الرأي : هو ذلك التقرير الذي يقرر فيه مراجع الحسابات إمتناعه عن إبداء رأيه في القوائم المالية محل الفحص لأسباب معينة.[1]

**ثالثا : العناصر المكتوبة لتقرير المراجع الخارجي .**

يجب على المراجع الخارجي عند إعداد تقريره أن ير اعي توفر بعض المتطلبات النمطية من حيث الشكل و المضمون. وبالتالي يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات من الناحية الشكلية على ثمانية أجزاء و كل جزء من هذه الأجزاء له مغزاه من حيث المعلومة التي ينقلها لمستخدمي التقرير و المسؤولية المفترضة لمراجع الحسابات و تتمثل هذه الاجزاء فيما يلي:

1- **عنوان التقرير**

بحيث يجب أن يتضمن تقرير المراجع عنوانا يميزه بأنه تقرير مراجع مستقل.

2- **الجهة الموجه لها التقرير**

حيث يجب أن يوضح في التقرير الجهة التي سيتم مخاطبتها في التقرير ،وهو عادة ما يوجه إلى الشركة أو مجلس الإدارة أو المساهمين ،وذلك على أساس أنه تم تعيين المراجع من خلال الجمعية العامة للشركة .

[1] رجب السيد راشد، عبد الفتاح الصحن، محمود ناجي درويش، مرجع سبق ذكره، ص ص 392-394

3- **فقرة تمهيدية**

تهتم هذه الفقرة بتحديد القوائم المالية التي يغطيها تقرير المراجعة الخارجية ،والتمييز بصورة واضحة بين سؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية ومسؤولية مراجع الحسابات عن مراجعتها وا إبداء رأي مهم فيها ،لأن مسؤولية الإدارة تكون مباشرة أو مسؤولية المراجع تكون غير مباشرة فيما يتعلق ببذل العناية والملائمة

4- **فقرة النطاق** :

هي التي تصف في عبارات عامة ومركزة على ما قام به المراجع ودون ذكر أي تفصيلات، وبالتالي تحديد ما إذا كانت عملية المراجعة قد أنجزت وفقا لمبادئ المراجعة المقبولة قبول عاما.

وفي حالة وجود قيود جوهرية على نطاق الفحص ،فإنه يجب الإشارة إليها في هذه الفقرة ،وذلك على أن يتم التوضيح أكثر في فقرة وسطية تقع بين فقرة النطاق وفقرة الرأي .

**5- فقرة الرأي:**

في هذه الفقرة ينقل المراجع لمن يهمهم الأمر إستنتاجه في القوائم المالية التي قام بفحصها والتي تقوم على أساس من أدلة المراجعة والتي جمعها .

6- **الفقرة التوضيحية** :

هي فقرة يقوم المراجع بإضافتها إلى التعديد حسب الظروف ،وذلك لتوضيح بعض الجوانب المرتبطة بهذه الظروف ،وا إذا ما استخدم المراجع هذه الفقرة تضاف بعد فقرة النطاق وقبل فقرة الرأي ،أما في حالة الامتنا ع عن إبداء الرأي فإن هذه الفقرة تضاف بعد الفقرة التمهيدية أما إذا كانت الظروف التي تم توضيحها لا تؤثر على إبداء الرأي النظيف من طرف المراجع، فإن الفقرة التوضيحية تأتي بعد فقرة الرأي .

7-**توقيع المر اجع** :

يجب ان يوقع التقرير من قبل المراجع وذلك حتى يتمكن التأكد على قبول المراجع لمسؤولياته .

8- **تاريخ التقرير :**

يجب تأريخ التقرير بذلك التاريخ الذي أكمل فيه مراجع الحسابات إجراءات الفحص الميداني، ويعتبر التاريخ مهما لأنه يمثل حدود الزمن على مسؤولية المراجع عن الأحداث التي تقع بعد انتهاء الميزانية العمومية [1] .

[1] رجب السيد راشد، عبد الفتاح الصحن، محمود ناجي درويش، مرجع سبق ذكره، ص ص 395 – 396

**خلاصة الفصل:**

في نهاية هذا الفصل يمكن القول أن المراجعة هي عملية منظمة و متكاملة لتجميع الأدلة و القرائن و هي سلسلة من الخطوات المتصلة التي يقوم بها المراجع، و لهذا يقوم بمراجعة بنود هذه المعلومات( القوائم) و ما تتضمنه من حسابات فحصا دقيقا و تحليلا موضوعيا مرفوقا بالبراهين و الإثباتات المبررة من اجل إضفاء المصداقية عليها و إيصال هذه الحقيقة بكل موضوعية إلى الأطراف المهتمة و هذا لما للمراجعة الخارجية من اثر فعال في عملية اتخاذ القرارات.

إن نتائج المراجعة الخارجية المقدمة من طرف المراجع الخارجي لها أهمية بالغة في التأثير على قرارات المستخدمين للمعلومة المحاسبية لذا كان من الضروري وجود خطوات متتالية حتى يتوصل لإبداء رأي فني ومحايد حول مصداقية المعلومات المحاسبية.

إن لمحافظ الحسابات في الجزائر عدة صلاحيات كما له حقوق وواجبات كما حددت الدولة الجزائرية له أتعابنتيجة قيامه بمهامه وفق سلم مدروس، وهاهي الآن بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يوافق المعايير المحاسبية الدولية سعت كذلك إلى إصدار قرارات جديدة بشان المراجعة سعيا منها بالنهوض بها كذلك لترقى للمراجعة الدولية ولكي لا تكون هناك صعوبة في قراءة تقارير محافظي الحسابات من طرف جهات مختلفة.

الفصل الثاني

## تمهيد

تعتبر المعلومات المحاسبية شريان الحياة بالنسبة للمؤسسة، لأنها تمثل الاداة المحركة للادارة في اي مشروع اقتصادي، اذ ان جودة اي قرار يتم اتخاذه يعتمد على جودة المعلومات المحاسبية المقدمة من خلال التقارير المالية، كما ان المعلومات المحاسبية الجيدة هي تلك المعلومات الاكثر فائدة و صلاحية في مجال ترشيد القرارات، لكن مستوى جودة المعلومات و الاستفادة منها لا يعتمد فقط على الخصائص النوعية، بل يعتمد ايضا على خصائص تتعلق بالمستفيدين منها او متخذي القرارات انفسهم، كما ان المراجعة الخارجية تمثل ضمانا اكبر حول جودة وصدق مخرجات النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية، نتيجة قيام المراجع الخارجي بإبداء رأيا فنيا محايدا و مستقلا في التقارير والقوائم المالية، لذالك حاولنا في هذا الفصل التطرق الى اربع مباحث و المتمثلة في :

المبحث الاول : ماهية نظام المعلومات المحاسبية

المبحث الثاني: الاطار العام لجودة المعلومات المحاسبية

المبحث الثالث: المراجعة الالكترونية كإجراء فعال لزيادة جودة المعلومة المحاسبية

المبحث الرابع : تحسين جودة التقارير المالية من خلال المعلومة المحاسبية

## المبحث الاول : ماهية نظام المعلومة المحاسبية

لقد أصبحت المعلومات عنصرا هاما يلعب دوره في تحديد فعالية وكفاءة المؤسسة لذلك اتجهت المؤسسات إلى تصميم وبناء أنظمة معلومات من أجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات الضرورية لإدارة المؤسسة، وذلك لضمان وصول معلومات موثوقة وصحيحة ودقيقة إلى كافة المستويات الإدارية بالشكل الملائم والوقت المناسب من أجل استخدامها في اتخاذ القرارات.

### المطلب الأول : مفاهيم أساسية حول المعلومة المحاسبية

**أولا: مفهوم البيانات**

تعرف البيانات بانها" تمثل مجموعة الحقائق او الافكار او المشاهد، التي تكون في العادة على شكل ارقام او حروف ابجدية او اشكال بيانية تصف شيئا او فكرة او موضوعا" .[1]

ويمكن أن نقول بأنها " مجموعة من الحقائق المجردة كالأرقام والحروف والرموز الخاصة والكلمات القابلة للمعالجة بواسطة الحاسب."[2]

**ثانيا :تعريف المعلومات**

تعر ف المعلومات كالتالي: "هي البيانات التي تم إعدادها لتصبح في شكل أكثر نفعا للفرد مستقبلها، والتي لها إما قيمة مدركة في الاستخدام الحالي أو التوقيع أو في القرارات التي يتم اتخاذها"[3]

كما يمكن تعريفها بانها " ما نحصل عليه نتيجة لمعالجة البيانات برقة تزيد من مستوى المعرفة لمن يحصل عليها، وهي ذات قيمة و فائدة في صناعة القرار" .[4]

---

[1] حسين علي مشرقي، **نظرية القرارات الادارية**، دار الميسرة للنشر والطباعة،عمان، الاردن، 1997، ص 53.

[2] عاطف جابر طه عبد الرحيم، **نظم المعلومات الإدارية**، ناس للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2000، ص3 .

[3] إسماعيل محمد الشيد، **نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية**، الدار الجامعية للنشر، إسكندرية، ص 97.

[4] هاشم احمد عطية، **مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 9.

**ثالثا : تعريف المعلومات المحاسبية .**

تعرف المعلومات المحاسبية بانها " كل المعلومات الكمية و الغير الكمية التي تخص الاحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها و التقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية و في خطط التشغيل و التقرير المستخدمة داخليا".[1]

و بذلك فهي تمثل ناتج العمليات التشغيلية التي تجري على البيانات المحاسبية والتي تستخدم من قبل الجهات الداخلية و الخارجية التي لها علاقة بالوحدة الاقتصادية و بما يحقق الفائدة من استخدامها .

**رابعا : أهم مستخدمو المعلومات المحاسبية**

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية وهذا الأمر مرتبط بتعدد الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة سواء كانت هذه العلاقة مباشرة أو غير مباشرة

ويقسم مستخدمو المعلومات المحاسبية على النحو التالي: [2]

**1- إدارة المؤسسة بمختلف مستوياتها**

أن الطرف الأول الذي تهمه المعلومات المحاسبية للمؤسسة و يستفيد منها كثيرا يتمثل في إدارتها (المسيرين)، حيث تستخدمها لتقييم أداء المؤسسة ولغرض التخطيط والرقابة وغيرها، وباختصار لأجل صنع القرارات اللازمة .

**2- المستثمرون(المساهمون) الحاليون والمحتملون**

بالنسبة للمستثمر ين الحاليين (المساهمون ) الذين هم ملاك المؤسسة و بالتالي هم أصحاب المصلحة الرئيسية في معرفة المعلومات المحاسبية، لتعرف على مستوى أداء المؤسسة بصفة دورية، و ينصب اهتمامهم في اتجاه تقييم الاستخدام الاقتصادي لرأس مال الملاك من طرف المسيرين واتخاذ الموقف المناسب عند انعقاد الجمعية العامة للمساهمين .

أما بالنسبة للمستثمرين المحتملين فان اهتمامهم بالمعلومات المحاسبية يفسر برغبة هؤلاء في معرفة مدى جدوى الاستثمار في المؤسسة بشراء أسهمها من عدمه.

**3- الدائنون الحاليون و المحتملون**

تمكنهم المعلومات المحاسبية من دراسة وتحليل الوضعية المالية للمؤسسة والتي على ضوئها يقررون ماهو مناسب بشان تعاملاتهم مع المؤسسة.

---

[1] قاسم محسن ابراهيم الخطيب، زياد هاشم يحي السقا، **نظم المعلومات المحاسبية**، وحدة الحدبلء للطباعة و النشر، العراق، 2003، ص 27.

[2] حمادي علي، **اثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستر، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، 2010، بسكرة، ص 121.

بالنسبة للدائنون الحاليين ذوي الديون الطويلة والمتوسطة الأجل كحملة السندات الطويلة والمتوسطة الأجل نجد بان اهتمامهم ينحصر في ضمان سلامة أصل القرض وفي انتظام سداد الفوائد السنوية.

وبالنسبة للدائنين الحاليين ذوي الديون القصيرة الأجل، كالائتمان التجاري من جانب الموردين وقروض قصيرة الأجل من البنوك وغيرها من الديون التي تدخل ضمن هذا النوع، نجد بان هؤلاء يهتمون بمدى قدرة المؤسسة على سداد هذه الالتزامات في مواعيدها، مما يجعل المعلومات المحاسبية بالنسبة لهم امرأ ضروريا لمعرفة نتائج الأعمال الجارية وقدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها قصيرة الأجل.

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

**4- العملاء** [1]

يهتم العملاء بالمعلومات المحاسبية للمؤسسة لتأكد من مركزها المالي ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها.

**5- العاملون و نقابتهم**

ان العاملون ونقابتهم يستفيدون أيضا من المعلومات المحاسبية، فعلى أساسها يمكنهم المساومة فيما يتعلق بتحديد الأجور و المكافآت والحوافز وتحسين ظروف العمل و تهيئة المصالح الاجتماعية.

**6- الجهات الحكومية المعنية**

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

**7- أطراف أخرى**

هناك أطراف عديدة تدخل ضمن هذا العنوان فكالمنافسين، الباحثين، وسائل الأعلم وغرهم.

**خامسا: أشكال المعلومات المحاسبية**

يمكن تصنيف المعلومات المحاسبية من نظم المعلومات المحاسبي في صنفين أساسيين:

1- **القوائم المالية:**

تعتبر القوائم المالية المحصلة النهائية لأي نظام محاسبي، فهي مخرجات النظام التي يفترض فيها توفير المعلومات الملائمة التي تفي باحتياجات متخذي القرارات ويعتبر معيار المنفعة من أهم المعايير التي تحكم العلاقة بين شكل ومضمون القوائم المالية واحتياجات متخذي القر ار[2]

[1] حمادي علي، مرجع سبق ذكره ، ص 122.

[2] وصفي عبد الفتاح أبوالمكارم، **المحاسبة المالية القياس والتقويم والإفصاح المحاسبي**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1996، ص176.

وتشمل القوائم المالية ما يلي:[1]

**أ- قائمة المركز المالي:**

(الميزانية) الغرض من إعداد الميزانية هو عرض الوضع المالي لمؤسسة معينة (أي قيم الأصول، الالتزامات وحقوق الملكية) في نقطة زمنية معينة، أن العناصر التي ترتبط مباشرة بقياس المركز المالي هي:

**1- الأصول:** تعرف الأصول بأنها الأشياء ذات القيمة المملوكة للمؤسسة، وهي تتضمن منافع مستقبلة محتملة تتحكم فيها مؤسسة معينة أو تحصل عليها نتيجة لمعاملات أو أحداث سابقة.

**2- الالتزامات:** هي تضحيات مستقبلية محتملة بمنافع اقتصادية ناشئة عن الالتزامات الحالية لمؤسسة معينة بنقل أو تحويل أصول أو توفير خدمات لأصول أخرى في المستقبل نتيجة لمعاملات أو أحداث ماضية.

**3- حقوق الملكية:** هي الحصة المتبقية من الأصول بعد استبعاد الخصوم، وتمثل حصة الملاك في المؤسسة.

**ب- قائمة الدخل:**

يطلق على هذه القائمة مسميات مختلفة، فبجانب قائمة الدخل يمكن أن يطلق عليها أيضا قائمة المكاسب أو قائمة التشغيل، وتفصح القائمة عن إيرادات المؤسسة ناقص مصروفاتها خلال فترة مالية معينة.

**1- المصروف:** هي انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية متخذة شكل تدفقات خارجية أو استنفاذ الأصول أو نشوء خصوم تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية.

**2- الدخل:** هو الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات داخلة للأول أو في شكل انخفاض في الخصوم، والتي يترتب عليها زيادة في حقوق الملكية ما عدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المؤسسة [2]

**ج- قائمة الأرباح المحتجزة**

تعرف قائمة الأرباح المحتجزة بأنها التقرير الذي من خلاله بيان تأثير صافي الدخل وتوزيعات الإرباح على الوضع المالي للمؤسسة خلال الفترة المحاسبية[3]، وتكون المعادلة المحاسبية المستخدمة لذلك هي:

---

[1] طارق عبد العال حماد، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان نظرة حالية ومستقبلية**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2006، ص 65.

2 بلقاسم عامر هاجر، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**،، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قسم المحاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2011، ص 51.

3 طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره ، ص72.

أرباح محتجزة أول المدة + صافي الدخل – توزيعات الأرباح = أرباح محتجزة أخر المادة

**د- قائمة التدفقات النقدية**

ترتكز قائمة التدفقات النقدية على أمرين:

1- أنها تتضمن التدفقات النقدية الخارجية.

2- انه يتم تبويب القائمة إلى ثلاث أقسام رئيسية هي: أنشطة التشغيل، أنشطة الاستثمار، أنشطة التمويل.

تستهدف قائمة التدفقات النقدية الإجابة عن الأسئلة الثلاثة التالية:[1]

1- ما هي مصادر العناصر النقدية التي تدفقت إلى الوحدة الاقتصادية خلال الفترة؟

2- ما هي استخدامات العناصر النقدية التي تدفقت من الوحدة الاقتصادية خلال الفترة'

3- ما هي التغيرات التي طرأت على العناصر النقدية؟

ويقصد بالعناصر النقدية، النقود المتاحة للإنفاق سواء بالخزينة أو البنك بالإضافة الى ما يعادل النقدية مثل الاستثمارات قصيرة الأجل ذات السيولة المنفعة، الأوراق التجارية والأوراق المالية التي يتم حيازتها استخداما للنقدية الزائدة عن الحاجة مؤقتا.

## 2- التقارير المحاسبية:

تعد التقارير المحاسبية الشكل الأكثر استخداما لتقديم مخرجات نظم المعلومات المحاسبية إلى المستفيدين وهذه التقارير هي أداة الاتصال بين نظام المعلومات المحاسبي والمستفيدين المختلفين داخل المنظمة وخارجها، لذلك تتعلق فعالية نظام المعلومات بجودة التقارير وملاءمتها للمستخدم وسنحدد بعض انواع التقارير المحاسبية:

### 1- بحسب الوظائف الإدارية.

**أ- تقارير تخطيطية:** يتم اشتقاق التقارير التخطيطية من الموازنات التقديرية وتعتبر هذه التقارير أداة هامة في مساعدة الإدارة في تحاشي الأزمات والاختناقات التي قد تتعرض لها المنظمة نتيجة التوازن بين العمليات المختلفة.

**ب- تقارير رقابية:** تهدف التقارير الرقابية أي التأكد من أن التنفيذ الفعلي يتم بطريقة تحقق أهداف المنظمة بأقل تكلفة وأحسن كفاءة إنتاجية ممكنة.

1 وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سبق ذكره ، ص 255.

**ج- تقارير تشغيلية:** هي التقارير التي تركز على الوضع الحالي لنظام العمليات داخل المنظمة، وذلك لمساعدة الإدارة التشغيلية في التحكم والسيطرة على نظام العمليات يوما بيوم. ومن بين التقارير التشغيلية، تقرير حول أرصدة المدينين، أوامر الشراء، وأوامر البيع،...الخ.

**2- بحسب درجة تفصيل التقرير.**

**أ- تقارير موجزة:** تتضمن الإحصائيات والسند التي يستخدمها المدراء لتقدير مدى صحة يسر اعمل، ويمكن أن تعد حسب الطلب أو بشكل دوري.

**ب- تقارير تفصيلية:** هي التقارير يتم إعدادها دوريا بشكل يومي أو أسبوعي، كما توزع داخليا، وهي تقارير منتظمة من حيث الشكل، بحيث انه من النادر أن تخرج عن الشكل المحدد لها مقدما [1]

**3- بحسب اتجاه سير التقرير.**

**أ- تقارير أفقية :** التقارير الأفقية هي التي تتحرك من قسم إلى قسم أخر ضمن نفس المستوى الإداري والتي عادة ما تكون مرتبطة بتبادل معلومات تتعلق بتنفيذ العمليات التشغيلية.

**ب- تقارير عمودية:** والتي يتم من خلالها تبادل المعلومات بين المستويات الإدارية المختلفة، والتي تتضمن معلومات خاصة لأغراض وظائف التخطيط والرقابة ضمن المؤسسة.

**4- دورية إعداد التقرير:**

**أ- تقارير فورية:** هذا النوع من التقارير يوضع عادة عندما يحدث بعض الأحداث الطارئة، كمثال مدير المبيعات قد يطلب في أي لحظة تقرير حول مردودات المبيعات لمعالجة مشكلة نشأت بينه واحد العملاء مثل هذا التقرير سيتضمن تفسير أسباب رد المنتجات وتكلفة ذلك على المؤسسة.

**ب- تقارير حسب الطلب:** هناك تقارير من الممكن أن توضع على أساس مبدأ الطلب، مثلا المدير قد يضطر أن يأخذ القرار مرة واحدة، وبالتالي فهو يحتاج إلى هذا التقرير لمرة واحدة فقط.

**ج- تقارير دورية:** هي التي تعد خلال فترات زمنية محددة مسبقا في نهاية الأسبوع أو اليوم...الخ، مثل التقارير الدورية التي تتضمن ملخص المبيعات الأسبوعي أو قائمة الدخل.

يحدد محلل النظام في البداية حاجة الإدارة إلى المعلومات ثم يقوم بعد ذلك بتصميم التقارير التي يجب أن تزود الإدارة بالمعلومات المطلوبة [2]

[1] عبد الرزاق محمد قاسم، **تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية**، ، دار الثقافة للنشر، الطبعة الاولى، 2006، ص 127.

[2] نفس المرجع، ص 134.

## المطلب الثاني: تعريف، أهداف وأهمية نظام المعلومات المحاسبية

### أولا: النظام

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

كما يمكن تعريفه بانه " مجموعة عناصر مرتبطة مع بعضها بمجموعة من العلاقات، تكون متداخلة و متفاعلة فيما بينها لتشكلة وحدة واحدة تقوم بوظيفة معينة ".[2]

### ثانيا : نظام المعلومات

يعد نظام المعلومات المصدر الأساسي لتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة لعملية اتخاذ القرار الإداري. ويعرف نظام المعلومات " بأنه مجموعة من المكونات المربوطة مع بعضها البعض بشكل منتظم من اجل إنتاج المعلومات المفيدة،وا يصال هذه المعلومات إلى المستخدمين بالشكل الملائم، والوقت المناسب، من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم"[3].

### ثالثا: نظام المعلومات المحاسبي

التعريف الأول:

أن المعلومات المحاسبية هي الوسيلة التي تقدم بها المؤسسات وضعها المالي وأدائها ونفقاتها النقدية بهدف توصيل تلك المعلومات إلى مستخدميها بشكل مناسب والوقت المناسب وبدقة متناهية وبأقل تكلفة ممكنة وقد ساعد التطور التكنولوجي واستعمال الحاسوب في معالجة المعلومات إلى تصميم أنظمة محاسبية راقية في مستوى تحقيق أهداف التقارير المالية وطموحات المستخدمين .[4]

---

[1] احمد حسين علي حسين، **نظم المعلومات المحاسبية (الإطار الفكري والنظم التطبيقية)**، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، الإسكندرية، 2006، ص 13.

[2] 1 Jean Gerbier, Organisation & Fonctionnement de l'Entreprise, Edition Tec Doc-Lavoisier, Paris, 1993, P 49.

[3] عبد الرزاق محمد قاسم ، **نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 18.

[4] أحمد لعماري، **طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبي**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول نوفمبر،2001، ص45.

التعريف الثاني:

كما يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبية بأنها احد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع، تبويب، معالجة تحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية (كالجهات الحكومية والدائنين والمستثمرين)وا إدارة المؤسسة.[1]

التعريف الثالث:

نظام المعلومات المحاسبي هو ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري في المؤسسة في مجال الأعمال الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر خارج وداخل المؤسسة ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل المؤسسة .[2]

التعريف الرابع:

وهو أحد مكونات نظام المعلومات في المؤسسة، يختص بجمع وترتيب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الداخلية (إدارة المؤسسة..الخ) وا إلى الأطراف الخارجية (الجهات الحكومية، الدائنين والمستثمرين...الخ). حيث أن نظام المعلومات المحاسبية يعتبر أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية، فالفرق بينهما ينحصر في أن الأول يختص بالبيانات والمعلومات المحاسبية، بينما يختص الثاني بكافة البيانات والمعلومات التي تؤثر على النشاط.[3]

**رابعا : أهداف النظام المعلومات المحاسبية**

أن النظام المحاسبي بمكوناته من سجلات ومستندات يعتبر وسيلة لإنتاج البيانات والمتمثلة في التقارير، و لتحقيق فعالية هذا النظام في إنتاج هذه التقارير يجب أن يرتبط بالأهداف التالية:

**1 –إنتاج التقارير اللازمة**:

تتولد التقارير عن النظام المحاسبي في المنظمة بهدف مساعدة المستويات الإدارية المتعددة في اختيار الأهداف، ووضع الخطط الكفيلة لتحقيق هذه الأهداف وكذلك تقييم أداء الأنشطة المختلفة.[4]

وبهذا فالتقارير تعتبر أداة للتخطيط ووسيلة رقابية على نشاط المنظمة، فالدفاتر والسجلات والقوائم المالية لا تظهر كفاءة وفعالية الوحدة الاقتصادية إلا إذا تم ترجمة ودراسة البيانات الواردة فيها، وتجسيدها في صورة تقارير مالية محاسبية، وتقديمها للمسؤولين والمستخدمين لها في الأقسام المختلفة.

---

[1] كمال الدين سعيد، **نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات**، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص 25.

[2] أحمد حسين علي حسين، **نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص47

[3] السيد أمين أحمد لطفي، **مراجعة وتطبيق نظم المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص19.

[4] عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 18.

وتنقسم التقارير المطلوبة من النظام المحاسبي إلى تقارير مالية، بيانيةوا إحصائية، بإضافة إلى تقارير التشغيل اليومية والأسبوعية.

2- **ملائمة التقارير لاحتياجات المستويات الإدارية**:

بما أن التقارير توجه لمستويات إدارية مختلفة، وتقاس فعاليتها وفقا لاحتياجات كل مستوى من هذه المستويات من المعلومات لهذا يجب أن تتناسب التقارير مع احتياجات المستوى الإداري الذي يستخدمها، وكلما كانت هذه التقارير خالية من التفاصيل غير الضرورية وغير المناسبة كلم ا كانت أكثر فعالية، ويتحقق هذا المعيار من خلال:

- مراعاة محتوي المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات
- درجة التفصيل المناسبة للمدير متخذ القرار.
- تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء" بحيث تعرض على المدير الانحرافات الجوهرية فقط.

ونجد أن هناك اختلافا بين محتوى وتفصيلات تقارير الأداء الموجهة للمستويات التشغيلية، وبين محتوى ومستوى تجميع التقارير الموجهة للإدارة العليا.

**3-الدقة في إعداد التقارير**:

تعتبر الدقة في إعداد التقارير هدفا من الأهداف الأساسية التي يسعى النظام المحاسبي لتحقيقها، حث يمكن قياس كفاءة هذا الأخير بجودة التقارير التي ينتجها، ومعيار هاته الجودة نلمسه فيس دقة البيانات الواردة في هذه التقارير، ولتحقيق هذا الهدف وجب توفر عدة عناصر من بينها:

- التوازن المحاسبي.
- وجود نظام محدد للتوجيه المحاسبي
- تلخيص العمليات المختلفة بحيث تكون التقارير المالية ممثلا صادقا لحقيقة المركز المالي للمنظمة ونتيجة أعمالها، وعدم توفر الدقة قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة تقود المنظمة إلى الفشل في المهام التي يسعى إلى انجازها.[1]

**4- توقيت تقديم التقارير:**

من الأهمية بمكان وصول البيانات اللازمة إلى إدارة المنظمة في الوقت المناسب، والسرعة في إعداد وتقديم البيانات يعتبر أمرا ملازما للدقة في أن واحد ويمكن الجمع بينهما في إعداد التقارير، حيث يجب تقليل الفجوة الزمنية بين إعداد التقارير واتخاذ القرارات حتى يمكن فحص الانحرافات اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب. أن عصر الزمن له من أهمية كبرى حيث تفقد التقارير قيمتها إذا قدمت في وقت متأخر، ويمكن التضحية بالدقة المتناهية في سبيل تحقيق السرعة لان

[1] عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره ، ص 19.

تقديم المعلومات في الوقت المناسب يساعد في اتخاذ القرارات الملائمة، كما يمكن الاستفادة بخدمات الحاسب في تحقيق الدقة والسرعة معا بشرط أن تكون المدخلات دقيقة.

**5-توافر وسائل الرقابة الداخلية في النظام :**

إن نظام الرقابة الداخلية عبارة عن خطة تنظيمية متكاملة لتنظيم الوسائل والإجراءات المستخدمة داخل المنظمة، لحماية أصوله والتأكد من دقة بياناته المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها، وتشجيع كفاءة الأداء وتنفيذ السياسات الإدارية الموضوعية.

وعموما فان النظام المحاسبي يهدف إلى إنتاج بيانات دقيقة وواضحة، وكذلك حماية أموال المنظمة والرقابة عليها، إذ إن توافر أساليب الرقابة الداخلية يعتبر هدفا من أهداف النظام المحاسبي الجيد، وهي لا تقتصر على تصميم النماذج والمستندات المحاسبية بل تشمل كافة العمليات بالمنظمة لأنها تتعلق بكفاءة هيئة العمال، الموظفين، تقسيم العمل ومعايير الأداء لكل مهمة ووجود إثبات للأعمال المنجزة ومراجعتها والدقة في تسجيل البيانات المحاسبية. ولتحقيق الرقابة يجب أن يتم إعداد التقارير بصفة دورية ومنتظمة، فكلما كانت دورية هذه التقارير قصيرة كلما كانت الرقابة فعالة ومجدية.

**6-تحقيق التوازن بين تكلفة النظام وأهدافه:**

أن الاهتمام بجانب التكلفة في إعداد التقارير، كما يجب أيضا أن تتصف بالمرونة لتصحيحها وتعديلها كلما اقتضى الأمر ذلك

## المطلب الثالث : مكونات، مقومات، ومبادئ نظام المعلومات المحاسبية

سنتطرق في هذا المطلب الى تحديد كلا من مكونات نظام المعلومات المحاسبيو مقوماته

### اولا: مكونات نظام المعلومات المحاسبية

يتكون نظام المعلومات المحاسبي كأي نظام أخر من ثلاث مكونات (مدخلات، عمليات تشغيل، مخرجات) .

**1- مدخلات نظام المعلومات المحاسبي :** [1]

تنشأ البيانات المحاسبية نتيجة للعمليات المحاسبية التي تتم داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية. و تعرف العملية المحاسبية بأنها حدث اقتصادي يمكن قياسه كمياً و يؤثر على أصول و خصوم الوحدة المعينة و يظهر في حساباتها و قوائمها المالية، ويوجد نوعان من العمليات المحاسبية:

[1] ايناس شيخ سليمان، **المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات في ظل ظروف عدم التأكد**، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة حلب،سوريا، 2009، ص 21 .

- العمليات الخارجية و التي تنشأ من عملية التبادل بين الوحدة الاقتصادية و بين الأطراف الخارجية المتعاملين معها مثل المدينين، الدائنين، المستثمرين، الجهات الحكومية و الرسمية ....الخ.
- العمليات الداخلية و التي تنشأ من العمليات بين الأقسام الداخلية في الوحدة الاقتصادية.

لذلك يمكن تمييز المدخلات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي بحسب تكراريتها ومصادرها إلى أربعة مصادر خارج وداخل الوحدة الاقتصادية وهي:

1- البيانات التي تجمع بشكل روتيني من العمليات الخارجية اليومية العادية مع الأفراد والهيئات و الوحدات الأخرى خارج الوحدة الاقتصادية.

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

3- البيانات العادية التي تتجمع بصورة روتينية من العمليات داخل الوحدة الاقتصادية نتيجة المعاملات بين الأقسام الداخلية ومراكز المسؤولية .

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

تشغيل المعلومات في نظام المعلومات المحاسبي:

إن الهدف الأساسي من وجود نظام المعلومات المحاسبي في الوحدة الاقتصادية في مجال الأعمال هو إنتاج المعلومات الضرورية والمفيدة التي تساعد المستخدمين الخارجيين و المستخدمين الداخليين في اتخاذ القرارات.

**2- مخرجات نظام المعلومات المحاسبي:** [1]

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

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

2- مخرجات معلومات تغذية عكسية: وتعتبر البيانات التي يتضمنها النوع السابق من المخرجات المدخلات الرئيسية لعمليات التشغيل اليومي في النظام المحاسبي بشقيه المالي والإداري لإخراج النوع الثاني من المخرجات وهي مخرجات معلومات التغذية العكسية، وتصنف المعلومات العكسية إلى ثلاثة أنواع على شكل تقارير:

- تقارير تشغيلية: وتعكس حالات الماضي و الأوضاع الجارية و تقسم بدورها لنوعين:

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

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

[1] حسين,أحمد، **نظام المعلومات المحاسبي، الإطار الفكري و النظم التطبيقية**، الأكاديمية العربية للعلوم و التكنولوجية، مصر، 2004، ص 53.

- تقارير تخطيطية: هي التي تساعد المديرين في التخطيط واتخاذ القرارات الخاصة بالمستقبل، ومن أمثلتها الموازنات الرأسمالية التي تعد على خمس سنوات أو أكثر.
- تقارير رقابية: وهي التقارير التي تساعد الإدارة على التحقق من أن العمليات تسير وفق ما هو مخطط لها وذلك بمقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المخططة المحددة مقدماً .

### 3- التغذية العكسية :

تعددت التعاريف حول التغذية العكسية منها:

- التغذية العكسية هي مدخل للنظام بشكل عكسي.
- تمثل معلومات مستخلصة من عملية أو حالة تستخدم في مراقبة المعلومات التي تلقن مباشرة، أو في القرارات، أو التخطيط لها، أو لتعديلها بما يتلاءم مع العملية أو الحالة.
- وتعني بأن المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي كمخرجات ، يجب أن ترتد مرة أخرى إلى النظام حتى يتمكن متخذ القرار من أن يتحقق من صحة التوقعات السابقة، و بالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات و اتخاذ القرارات التصحيحية بشأن الانحرافات إن وجدت.

يتضح من التعاريف السابقة أن التغذية العكسية تعتبر من أهم عناصر نظام المعلومات بشكل عام حيث تعتبر من أهم الأدوات الرقابية التي تمكن من تحديد أثر القرار ومدى تطبيقه، ومدى الحاجة إلى تعديله.[1]

## ثانيا : مبادئ نظام المعلومات المحاسبية

يرتبط إعداد وتصميم النظام المحاسبي بمجموعة من المبادئ الأساسية منها : [2]

### 1- مبدأ التكلفة المناسبة

يعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ التي توفر للإدارة احتياجاتها من المعلومات وتحقق لها الرقابة الداخلية بتكاليف معقولة ومناسبة لحجم المنظمةوا ٍمكانياتها المالية، ويجب توفر شرطين أساسين حتى يكون النظام المحاسبي قادرا على تحقيق الرقابة وتوفير المعلومات وهما:

* شرط إجباري

ويتمثل في ضرورة ضمان النظام المحاسبي تحقيق الحد الأدنى من الإجراءات التي تعمل على توفير المعلومات اللازمة وتضمن متطلبات الرقابة الداخلية.

---

[1] حكمت أحمد، **نظام المعلومات المحاسبي والمنظمة نظري مع حالات دراسية**، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص204.

[2] أحمد لعماري، مرجع سبق ذكره ، ص 58.

* شرط اختياري

ويتمثل في إمكانية جعل النظام المحاسبي ذو قدرة عالية على تزويد الإدارة بمعلومات أوفر وأدق، وكذا تحقيق فعالية قصوى لنظام الرقابة الداخلية.

**2- مبدأ الثبات في إعداد التقارير :**

إن أي نظام للمعلومات المحاسبية يجب أن يكون قادرا على تحقيق واحترام هذا المبدأ والذي يتطلب أن تكون مخرجات النظام ( التقارير المالية والختامية ) معدة بطريقة واحدة وثابتة في كل الدورات، حتى يتمكن المستعلمون لها من المقرنة بين عدة سنوات.

إن هذا المبدأ يؤدي إلى تحقيق أهداف النظام المحاسبي من ناحية تحقيق تكامل عمليات المنظمة و الحصول على بيانات محاسبية تمتاز بالدقة ، السرعة وبتكاليف مقبولة.

**3-مبدأ العمل الإنساني في إعداد التقارير:**

مادام الفرد هو الثروة الحقيقة المنظمة وان أي نظام لا يعمل تلقائيا بل من خلال الأفراد وبواسطتهم، فان من الضروري مراعاة جانب العلاقات الإنسانية بالتركيز على توفير الظروف الملائمة والمحفزة للأفراد لأداء مهامهم بشكل جماعي ويتجلى دور العنصر البشري في :

- خلق الإقناع الكامل من هيئة العمال والموظفين بالنظام وفعاليته وأهدافه المسلم بها لان انجاز الأعمال دون إقناع يؤدي إلى انهيار النظام.[1]
- رفع كفاءة العاملين من خلال برامج التدريب اللازمة ووضع التفسيرات المحددة والواضحة لها، وينتج عن ذلك السرعة في إنجاح مهامالنظام وا عداد البيانات بالدقة والسرعة المطلوبتين وبأنها تكلفة.

**4- مبدأ الهيكلة :**

إن تصميم نظام المعلومات المحاسبية يتطلب مراعاة ما يتضمنه الهيكل التنظيمي للمنظمة من خطوط السلطة والمسؤولية ،لأنه على أساسها توضع أساليب الضبط والرقابة الداخلية وتحدد أيضا خطوط الاتصال اللازمة لتدفق البيانات والمعلومات من والى نظام المعلومات المحاسبية، ومما لاشك فيه أن مبدأ مراعاة الهيكل التنظيمي يستوجب تحديد البيانات المطلوبة ومدى فائدتها لإدارات وأقسام الوحدة الاقتصادية، ووضع نظام سليم لمراقبتها ويلزم لتحقيق ذلك توافر الاعتبارات التالية:

- تحديد السلطة والمسؤولية تحديدا واضحا.
- وضع نظام فعال للتوجيه والإشراف على المستويات الإدارية المتعددة.
- تحديد وسائل وأساليب الرقابة.

[1] أحمد لعماري، مرجع سبق ذكره، ص 59.

**5- مبدأ الضبط والرقابة الداخلية :**

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

**6- مبدأ التوقيت السليم:**

إن نتائج النظام توجه إلى جهات مختلفة لتتخذ القرارات المناسبة لذلك يجب أن يكون النظام المحاسبي المصمم قادرا على توفير هذه النتائج في الوقت المناسب وبالنوعية الجيدة.

**7- مبدأ المرونة :**

يجب أن يكون النظام المصمم مرنا ليواجه كل التغيرات التي تحدث في المستقبل مع مراعاة الثبات والاستمرار والمرونة، بحيث يمكن التعديل أو الإضافة حسب الظروف التي تواجه المنظمة دون المساس بمبدأ الثبات والاستمرار.

## ثالثا : مقومات نظام المعلومات المحاسبية

تمثل مقومات أي نظام مجموعة الأسس التي يقوم عليها عمل النظام بصورة مترابطة ومكملة لبعضهما البعض بحيث لا يمكن الإستغناء عن أحدها إذا ما أريد لذلك النظام تحقيق أهدافه بفاعلية وهناك مجموعة من المقومات التي تتواجد في النظام المحاسبي قد تختلف تفاصليها من وحدة اقتصادية إلى أخرى تبعا لعدة عوامل أهمها حجم الوحدة الاقتصادية طبيعة النشاط، طبيعة النظام من حيث كونه يدويا أو آليا أو إلكترونيا، إلا أن توفير هذه المقومات هو أمر ضروري يستلزمه العمل المحاسبي وتتمثل :[1]

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

- توفر المستندات الدليل الموضوعي الذي يحتوي على البيانات التي تمثل الخطوة الأولى في عمل النظام.
- تمثل المستندات أحد الوسائل لمهمة ضمن وسائل الرقابة والتدقيق على كافة الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها الوحدة .
- تمثل المستندات سجلا تاريخيا للوحدة الاقتصادية نظرا لما تحويه من بيانات مؤرخة للأحداث الاقتصادية التي قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال الفترات المالية السابقة.

[1] عبد الرحمان الصياح، **نظم المعلومات الإدارية**، دار البارودي للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص152.

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

**3- دليل الحسابات :** يمثل دليل الحسابات أداة مهمة في توجيه العمل المحاسبي من خلال تحديد الحسابات التي يمكن أن تتأثر بها العمليات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وكذلك فهو مساعدة يمكن أن تساهم في تسهيل العمل المحاسبي من خلال التصفيات والتجويبات والترقيات التي يمكن أن تعطي للحسابات المختلفة إضافة إلى ما يمكن أن يتضمنه الدليل من توضيح المفاهيم والمصطلحات المحاسبية المستخدمة .

**4- مجموعة التقارير والقوائم المالية :** تمثل مجموعة التقارير والقوائم المالية ناتج عن العمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية وخلاصة لكن ما قامت به من عمليات ضمن نشاطاتها الجارية وغير الجارية، وهي تقدم إلى كافة الجهات التي لها علاقة مباشرة والغير مباشرة للوحدة الاقتصادية والتي يمكن أن تعتمد عليها في اتخاذ القرارات المتعددة، سواء كانت تلك الجهات من داخل الوحدة الاقتصادية أو من خارجها وقد جرى العلاف على تصنيف مجموعة التقارير والقوائم المالية كما يلي:

- مجموعة التقارير المالية التي تحتوي عليها البيانات المعدة أساسا للاستخدام من قبل الجهات الداخلية وهي غالبا ما تتعلق بالنشاط الداخلي الذي تقوم به الوحدة الاقتصادية وغالبا ما يهتم نظام المحاسبة الإدارية بهذه المجموعة.[1]
- مجموعة القوائم المالية: التي تحتوي على البيانات المحاسبية المعدة أساسا للاستخدام من قبل الجهات الخارجية وهي تتعلق بالنشاط العام الذي قامت به الوحدة الاقتصادية وغالبا ما يهتم نظام المحاسبة المالية لهذه المجموعة.

وتتضمن مجموعة القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية كل من قائمة الدخل ،قائمة المركز المالي، قائمة المرفقات النقدية إضافة إلى ذلك يمكن إعداد مجموعة من الكشوفات التوضيحية التي تشمل كافة الكشوفات التي يتم من خلالها تفسير وتوضيح وتحليل بعض البيانات التي تحتوها التقارير والقوائم المالية بصورة تفصيلية بما يمكن أن يخدم مستخدميها في فهم كيفية التوصل إلى تلك البيانات، وكذلك توضيح بعض السياسات الإدارية والمالية من خلال إعداد بعض الكشوفات الإضافية مثل كشف التغيرات في المركز وقائمة مصادر واستخدام الأموال....

[1] عبد الرحمان الصياح، مرجع سبق ذكره، ص152

## المطلب الرابع: مراحل تصميم نظام معلومات محاسبي و العوامل المؤثر ة فيه

### أولا: مراحل تصميم نظام معلومات محاسبي

تتعدد الطرق والأساليب التي يمكن استخدامها في مجال تصميم وتطوير النظم، وهي مجموعة من الخطوات والمراحل التي تحدد كيفية تطوير أو تصميم النظام من مرحلة التخطيط إلى غاية الرقابة عليه.

وتمر عملية تصميم نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية بعدة مراحل وهي: [1]

**1- مرحلة تخطيط نظام المعلومات المحاسبي:**

إن الدراسة المسبقة للمشروع تقلل من التكلفة وتقلص فرص فشل المشروع وخطوات هذه المرحلة حتى مراحل التطوير تبدأ بتكوين المشكلة التي تسببت في الحاجة إلى تطوير نظام معلومات محاسبي فلو كان لدينا نظام قائم بذاته فماذا الحاجة إلى نظام جديد أو تطويره وهنا تكمن المشكلة ، أما المرحلة الثانية في تحديث أهداف النظام يجب أن كون هنالك تحديد لأهداف النظام الجديد التي لا شك أنها ستقتضي على المشكلة ، والمرحلة الثالثة تكمن في تحديث محددات النظام أي هي الشروط المحدودة من أطراف عدة والذين يطالبون بتوفيرها في هذا النظام المطور وهذه المحددات قد تكون مالية كأن تطلب الإدارة مثلا أن ألا يتم التخلص من المكونات الصلبة القديمة بل تطويرها والمرحلة التي تليها ألا وهي جمع وتسجيل البيانات والبيانات التي يتم جمعها قد تكون بيانات تاريخية تصف النظام القديم أو البيانات تعبر عن ر غبات ذات العلاقة بالنظام الجديد، وتحدد فيها المواصفات المرغوبة لذلك النظام، والمرحلة التالية هي

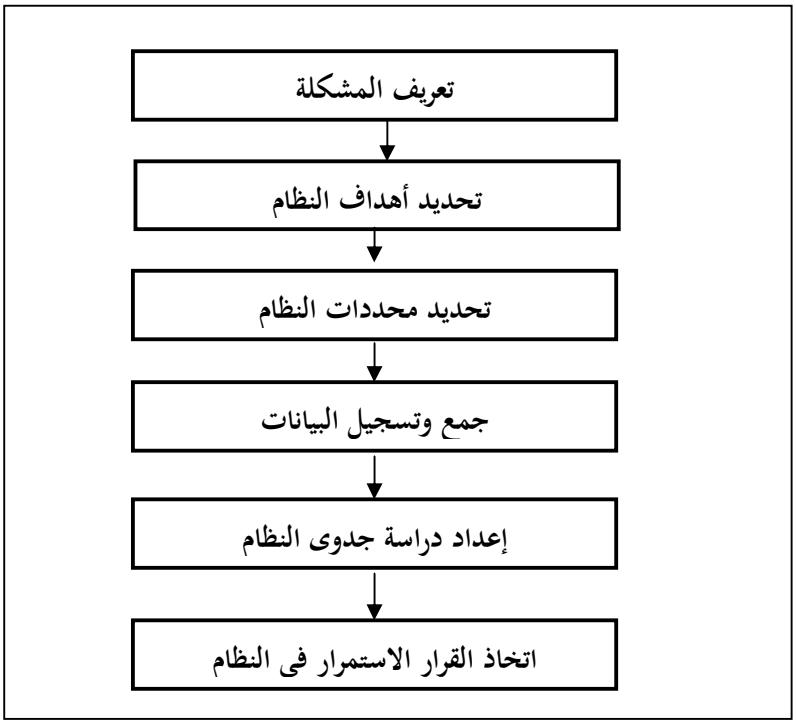
إعداد ودراسة جدوى النظام ويحدد لنا دراسة الجدوى الفنية المتعلقة بإمكانية توفير التكنولوجية وكذلك الجدوى التشغيلية المتعلقة برضي المستخدمين المتوقعين لنظام الجديد عند تطوير وبعد هذه المرحلة يتم عرض دراسة لنظام ، والتي يتم تقديم فيها تقرير توضيحي عن الذي توصل إليه بعد إتباع المراحل السابقة ويكون في هذا التقرير أهداف النظام ومحدداته والبدائل الممكنة التي يوفرها لنا هذا النظام المحدث والمهام التي يجب أن يقوم بها وبعد هذه الخطوة يتم اتخاذ القرار أما بالاستمرار في تطوير النظام أو التوقف عن مرحلة التخطيط لنظام المعلومات المحاسبي[2] .

---

[1] محمد يوسف الحفناوي، **نظم المعلومات المحاسبية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2001، ص163.

[2] نفس المرجع السابق، ص 165 .

**شكل رقم(01) : خطوات مرحلة التخطيط لنظام المعلومات المحاسبي**




المصدر: محمد يوسف الحفناوي، **نظم المعلومات المحاسبي**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن،2001، ص163.

### 2- مرحلة تحليل نظام المعلومات المحاسبية:

يستعرض في هذه المرحلة تجزئة نظام المعلومات المحاسبية إلى أجزاء يتم دراستها كل على حدا مع إيجاد روابط بينها وعلاقات من شأنها تشكل نظاما معلوماتيا محاسبيا . إن تحليل نظام المعلومات للمحاسبي يهدف من خلال معرفة أجزائه التفصيلية من أقسام وقوائم بيانات وبرمجيات محاسبية وتهدف هذه المرحلة إلى تحديد فكرة شاملة وتفصيلية حول متطلبات نظام المعلومات الجديد وأن ذات النظام الجديد سيكون مطورا من النظام القديم فتكون هذه المرحلة مرحلة نقدية للنظام القديم حتى تتمكن من تحديد المشاكل التي تعترض مستخدميه.

### 3- مرحلة تصميم نظام المعلومات المحاسبية:

بعد مرحلة تحليل النظم تأتي هذه المرحلة ألا وهي مرحلة تصميم النظام وعملية التصميم هذه تهدف إلى وضع مخطط عام لهذا النظام من أجل تحديد التفصيلات الدقيقة إذ كان النظام المطلوب مركزيا بحيث يتم جميع أنشطة التشغيلية في مركز واحد سيستفيد من نتائجه عدة مستخدين موز عين في نظام فإنها الطريقة المكتسب هي التصميم من الأعلى إلى الأسفل والتي يتم فيها تحديد أهداف ومتطلبات الإدارة العليا لطبيعة النظام التصميمي ومن ثم التدرج شيئا فشيئا في تحديد متطلبات الإدارة العليا ، أما إذا كان المطلوب من النظام أن يكون لا مركزيا فإنه عندها ستكون طريقة التصميم من الأسفل إلى

الأعلى ،بحيث يتم الوفاء أو باحتياجات المستويات التشغيلية لطبيعة التصميم الإدارة العليا من الطبيعة وشكل التصميم .[1]

**4- مرحلة تنفيذ نظام المعلومات المحاسبية:**

بعد القيام بالتحليل والتصميم يتم التنفيذ على ضوء ما صمم وحلل وهنا تكمن فائدة المراحل السابقة لتستفيد في أنها تساهم في تخفيض كبير للكلفة نتصور لو أن نظاما تم تنفيذه في مؤسسات ما دون تخطيط أو تحليل .

تبدأ عملية التنفيذ لنظام المعلومات المحاسبي باختيار الموقع المادي الذي ستمارس على أرض لإجراءات والمهام المحاسبية من خلال أفراد النظام المستخدمين لهذا الغرض من كمبيوترات وبرامج تطبيقية وقواعد بيانات واتصالات .

بعد اختيار المعدات ولغات البرمجة فإنه يأتي بعد ذلك تركيب المعدات في بيئة العمل وتحصيل الكمبيوترات بلغات البرمجة التي سيتم استخدامها لبرمجة المخططات والتصاميم حيث يتم إعداد توثيق كامل لهذه المرحلة من جداول تقييم المعدات ولغات البرمجة وبعدها يتم حفظها لاستخدامها المستقبلي لا سيما التطورات المستقبلية ، ويتم في هذه المرحل تدريب الأفراد الذين يشكلون جزءا من نظام المعلومات المحاسبي على كيفية التعامل مع المكونات الأخرى لنظام .

5- **مرحلة التشغيل النظام المعلومات المحاسبية:**

قبل التشغيل الرسمي لنظام وتفاعله مع الأنظمة الأخرى يتم اختيار هذا النظام ومدى كفاءته وفعاليته وبعد هذه المرحلة يتم إصدار تقارير ايجابيات وسلبيات النظام ليتم على ضوء التشغيل المستقبلي لهذا النظام أما في حالة نظام معلومات مطور فإن النظام القديم يكون نواة النظام الجديد التي يتم توسيع تأثيرها من خلال التحسينات والإضافات[2]

6- **مرحلة الصيانة والرقابة النظام المعلومات المحاسبية:**

**6-1-.مرحلة صيانة نظام المعلومات المحاسبي**

بعد تنفيذ النظام وتشغيله تأتي المرحلة الختامية في مراحل التطوير التي ستتزامن مع عمله نظام المعلومات المطور إلى أن تبدأ دورة حياة جديدة ويقصد بالصيانة أي متابعة عمل أجزاء النظام للتأكد من أنها متكاملة مع بعضها لتحقيق أهداف ومتطلبات النظام وتطوير المعدات الصلبة الإلكترونية وتطوير برامج العمل وتدريب أفراد النظام على التحسينات القائمة في النظام .

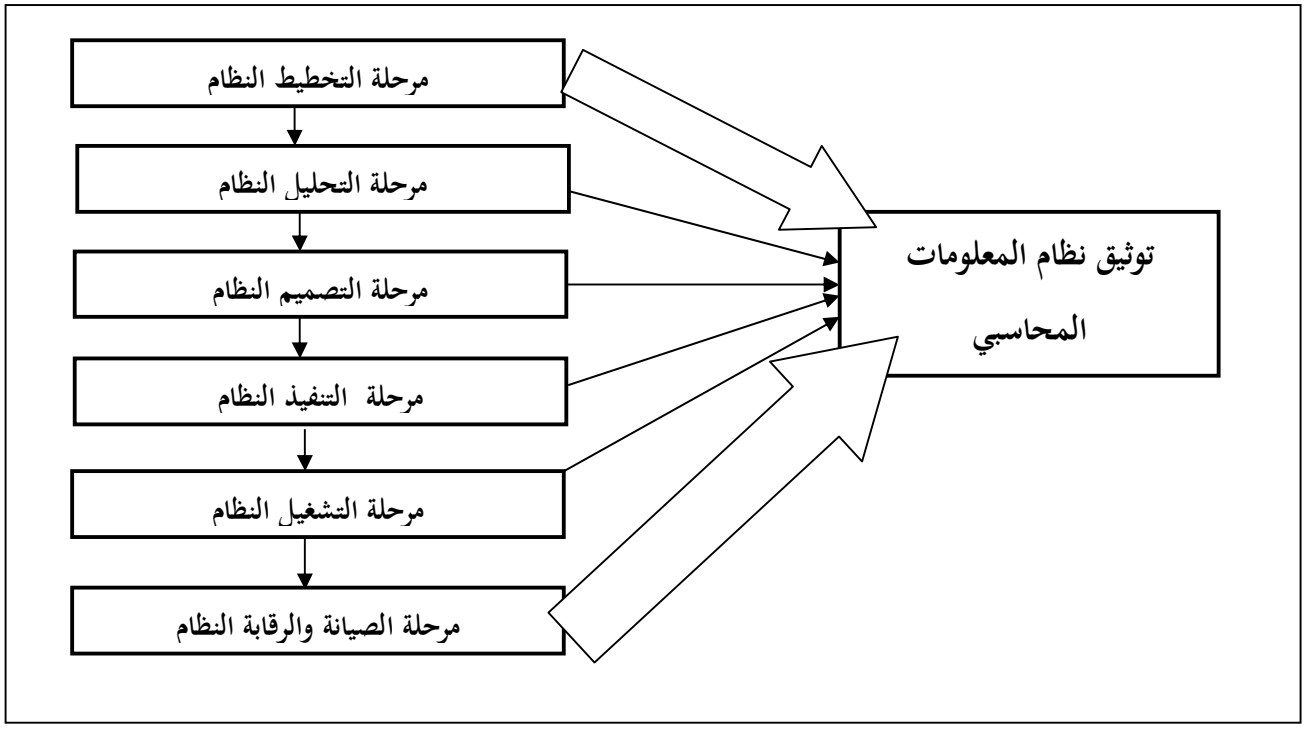
**6-2-.مرحلة الرقابة**

[1] محمد يوسف الحفناوي ، مرجع سبق ذكره ، ص 166.

[2] علا أحمد عبد الهادي الزعانين، **أثر التحول في نظم المعلومات المحاسبية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص محاسبة وتمويل، كلية الدراسات العليا،الجامعة الإسلامية، غزة2007/2006، ص21.

تبدأ هذه المرحلة فعليا أثناء التخطيط ويمتد خلال كافة المراحل التالية، فلكل مرحلة منها أهدافها ومهامها ينبغي التحقق من تحقيقها ومن إنجاز تلك المهام كما هو مخطط لها مسبقا، ويحمل ذلك معنى جوهر عملية الرقابة.

**شكل رقم(2 ) : مراحل تصميم نظام المعلومات**




المصدر :محمد يوسف الحفناوي، **نظم المعلومات المحاسبية، نظم**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن،2001، ص163.

## ثانيا: العوامل المؤثرة على نظام المعلومات المحاسبية

أدى التطور والتقدم في أنظمة الشركات المعاصرة إلى خلق صعوبة أمام المحاسب في تأديته لوظيفة تزويد الجهات المختلفة بالمعلومات الملائمة، ومن اجل مواجهة هذا التحدي أصبح من الضروري على المحاسب أن يلم بمجالات المعرفة الأخرى بجانب الموضوعات التقليدية في المحاسبة،ومن مجالات المعرفة التي يجب أن يكون المحاسب ملما بها ما يلي:[1]

### 1- التحليل السلوكي

يجب أن يأخذ المحاسب بعين الاعتبار العوامل السلوكية ( النفسية ) التي يواجهها الأفراد أثناء أداء عملهم ،سواء كان في محاسبة التكاليف أو إعداد الموازنات أو في دراسة النظم، فليست العبرة بتصميم

[1] كمال الدين سعيد، مرجع سبق ذكره ، ص 52.

نظم سليمة وصحيحة، بل بمدى قبولها بواسطة الأفراد ومنسوبي المنشاة عند تطبيقها، ولا يلزم هنا أن يكون المحاسب محللا نفسيا بل يكفي أن يكون ملما وعلى فهم بسبل تشجيع الأفراد نحو تحقيق أهداف المؤسسة ويجب الاعتراف عند عمل تعديلات في نظم المعلومات في نظم المعلومات بان بعض الأفراد سيرفضون تلك التعديلات بالرغم من أنها ستؤدي إلى تحقيق أهداف الشركة ككل، فقد يؤدي التحليل في النظام المستخدم حاليا إلى حمل بعض الأفراد على التعديل من طريقة أدائهم لمهام وظائفهم مما قد يسبب وجود حالة من عدم الرضا، ومن اجل التغلب على تلك المصاعب يجب على المحاسبين تشجيع الموظفين على المشاركة في خطوات دراسة النظام بحيث يقتصر على تزويدهم بمعلومات عن التعديلات المقترحة بل تمتد إلى مطالبتهم بتقديم مقترحاتهم فيما يتعلق باختصاصاتهم ومسؤوليات عملهم، وبذلك يكون من السهل تنفيذ تلك التعديلات التي ساهم في إحداثها هؤلاء المسؤولين عن تنفيذها.

**2- الأساليب الكمية :**

تتضمن الأساليب الكمية عددا من الطرق التحليلية التي تستخدمها الإدارة في اتخاذ القرارات، ومنها التحليل الإحصائي والبرمجة الخطية والمحاكاة وما إلى ذلك.[1]

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

**3- الكمبيوتر**

أدى استخدام نظم معالجة البيانات الكترونيا إلى تغيير ملموس في وظيفة المحاسب حيث أدت إلى انخفاض مقدار الوقت والعمل الروتيني الذي كان يقضيه يوميا في عمليات التسجيل اليدوي للمعاملات الاقتصادية ،ويتم الآن انجاز معظم هذه العمليات بواسطة الكمبيوتر مما أدى إلى توفير الوقت الذي يمكن استثماره استثمارا جيدا بواسطة المحاسب بالاشتراك في تحليل المعلومات واتخاذ القرارات الإدارية نوقد ساهم الانتشار في استخدام الكمبيوتر في حفظ السجلات المحاسبية إلى تطور وظيفة المحاسب الإداري ،وخاصة فيما يتعلق بمسؤولياته في دراسة النظم ووضع الموازنات وعمل التوصيات المتعددة التي تؤثر على القرارات الإدارية المتنوعة لأوجه النشاط الاقتصادي المختلفة بالمؤسسة.

[1] كمال الدين سعيد، مرجع سبق ذكره ، ص 53.

## المبحث الثاني : الاطار العام لجودة المعلومات المحاسبية

لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة، أي يمكن الاستفادة منها فانه يجب أن يتوافر فيها خصائص معينة و ذلك حتى تكون معلومات ذات دلالة بنسبة لمستخدمي المعلومات الحاسبية بصفة عامة لتساعدهم في اتخاذ القرارات.

### المطلب الأول: مفاهيم لجودة المعلومات المحاسبية

**التعريف الأول**

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

كما تعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وان تخلو من التحريف والتضليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقق الهدف من استخدامها. [1]

**التعريف الثاني**

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

كما أن المعلومات المحاسبية تعد عنصرا هاما من عناصر الإنتاج التي لها دور هام في تحديد فعالية المنشآت، لذلك سعت المنشآت إلى تصميم وبناء أنظمة متطورة من أجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات الضرورية لإدارة المنشآت، ولذلك لضمان وصول المعلومات الجيدة والدقيقة إلى كافة المستويات الإدارية بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب من اجل استخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة.[2]

---

[1] محمد أحمد إبراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ، العدد الاول، مصر، 2005، ص26.

[2] أحمد عبد الرحمن المخادمة، **أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في اتخاذ القرارات الاستثمارية** ،دراسة تطبيقية على الشركات الاردنية، مجلة المنارة، المجلد 13، العدد2، الاردن، 2007، ص254.

## المطلب الثاني : خصائص جودة المعلومات المحاسبية

حتى تحقق المعلومات المحاسبية الغاية المرجوة منها يجب ان تتمتع بالخصائص الساسية التالية :[1]

أ. **الملائمة:**

و يقصد بها وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المحاسبية والهدف من إنتاجها، أي قدرة المعلومات المحاسبية على مساعدة المستفيدين الخارجين الرئيسين، الذين يمتلكون جزء من حقوق الملكية في الشركة، من اتخاذ القرارات المتعلقة بالاحتفاظ بالعلاقة الحالية بالشركة أو تغيير ها (الاستثمار أكثر، الانسحاب، ...).

ب. **الموثوقية** :

ويقصد بها أمانة المعلومات و إمكانية الاعتماد عليها، ويتحقق هذا إذا تميزت المعلومات المحاسبية بالخصائص التالية:

- الصدق في التمثيل، أي التوافق بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية و بين الواقع.
- قابلية المراجعة والتحقيق، أي إمكانية توصل شخصين مستقلين لنفس النتائج باستخدام نفس أساليب القياس المحاسبي و الإفصاح.

و عليه فإن خاصية الموثوقية، أو الثقة بالمعلومات المحاسبية و إمكانية الاعتماد عليها، تعني أن أساليب القياس والإفصاح المطبقة لاستخراج النتائج و عرضها هي أساليب موضوعية و أنه يمكن لأشخاص أخريين، مستقلين عن الذين استخدموها في المرة الأولى، إعادة استخدامها للتحقق من تلك النتائج.

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

ج. **حيادية المعلومات:**

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

[1] حنان رضوان حلوة، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر و التوزيع، الاردن، 2003، ص 199

وهذا ما يزيد من حجم المسؤولية الملقاة على عاتق المسؤولين عن وضع معايير المحاسبة المالية، والمسؤولين عن إعداد القوائم المالية، وذلك فيما يتعلق باختيار أساليب القياس المحاسبي والإفصاح، بحيث يضمن هذا الاختيار تحقيق هدفين:

- تقديم المعلومات المناسبة، أي ذات العلاقة بالهدف أو الأهداف التي أنتجت من أجلها.
- تحقيق أمانة و صدق المعلومات المحاسبية.

**د. قابلية المعلومات للمقارنة [1]**

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

**هـ. التوقيت الملائم**

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

**و. قابلية المعلومات للفهم [2]**

لا يستطيع مستخدم المعلومات المحاسبية الاستفادة منها إذا لم تكون واضحة ومفهومة بشكل جيد، ويتوقف وضوح المعلومات المحاسبية على طبيعة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية و طريقة عرضها، هذا من جهة، وعلى قدرات وكفاءات من يستخدمها من جهة ثانية، لذا يتعين على القائمين على وضع المعايير المحاسبية، والذين يقومن بوضع القوائم المالية مراعاة ذلك حتى يتحقق التواصل الذي يضمن الإبلاغ المحاسبي، أي إبلاغ البيانات التي تحويها القوائم المالية، على اعتبار أن من يستخدموا القوائم المالية، وحتى التقارير التوضيحية المرفقة، ليسوا كلهم محاسبون أو لديهم كفاءات علمية في مجال المحاسبة المالية خاصة.

**ي. الأهمية النسبية و الإفصاح الأمثل**

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

[1] امين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة( القياس و الافصاح والتقرير المالي، الدار الجامعية،2007، الاسكندرية ص 14
[2] عبد الوهاب نصر علي، القياس و الافصاح المحاسبي، دار الجامعة، 2007، الاسكندرية، ص 41

ويتطلب تحقق هذه الخاصية توجيه الاهتمام نحو مستخدمي القوائم المالية، وذلك بمحاولة التعرف على ما يحتاجونه من معلومات، وتم تحديد، ضمن بيان أهداف المحاسبة المالية، المستفيدين الرئيسين من القوائم المالية واحتياجاتهم المشتركة من المعلومات. [1]

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

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

## المطلب الثالث : كيفية تقييم جودة المعلومات المحاسبية

تتحدد قيمة المعلومات المحاسبية بمدى إمكانية استعمالها في الوقت الحالي أو توقع استعمالها في المستقبل وكفاءة وفعالية القرارات المتخذة بناءا على تلك المعلومات، وبالتالي القيمة المضافة التي تحدثها على مستوى كل مراكز القرار وانعكاسها على مختلف نشاطات و وظائف المؤسسة، وعليه يتم التركيز على القيمة التفاضلية للمعلومات ويدخل في تحليل ذلك عامل التكلفة والمنفعة ( التكلفة / العائد)، إلا أن تقدير تكلفة المعلومات يمكن أن يتم بدقة، لكن تحديد قيمة المنفعة لا يتم بنفس السهولة نظرا لتعدد الاستعمالات وا إمكانيات إعادة الاستعمال مع تأثير استعمال تلك المعلومات على عدة مستويا ت. [2]

إن المعلومات المحاسبية تستمد قيمتها من جودتها، وهناك ثلاثة عوامل تحدد درجة جودة المعلومات للمستخدم أو لمتخذ القرار وهي : منفعة المعلومات، درجة الرضى على المعلومات در ة الأخطاء والتحيز في إنتاج ومعالجة ونقل البيانات والمعلومات .

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعة و تدقيق المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005،ص

[2] إسماعيل السيد، **نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية**، المكتب العربي الحديث، مصر، ص 111.

للحصول على تلك المعلومات يتطلب ذلك تكلفة، وعند ما تزيد تكلفة الحصول على المعلومات عن قيمة هذه المعلومات فإنه يكون أمام بديلين:

- زيادة قيمة المعلومات من خلال زيادة درجة صحتها أو من خلال زيادة المنافع المتحصل عليها من المعلومات.
- تدني التكلفة من خلال تخفيض درجة صحة المعلومات أو من خلال التقليل من المنافع المستمدة من هذه المعلومات.

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

## المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية

تتأثر درجة جودة المعلومات المقدمة للتقارير المالية بعدة عوامل شأنها في ذلك شأن أي أداة توصيل يتم التعامل معها في محيط و البيئة الاجتماعية القابل للتأثير، ويمكن توضيح العوامل المؤثرة في الخصائص النوعية للتقارير فيما يلي:

**1- العوامل البيئية (بيئة المحاسبة)**

أن الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تعيش فيها المنشأة تأثر على جودة المعلومات التي يجب تقديمها ومقدارها وأثرها على المنشأة ومقدارها لاستفادة منها، حيث تختلف المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها في التقارير المالية المنشورة من دولة إلى أخرى، وقد اثبت معظم الباحثين أن سبب التباين في محتوى التقارير مالية هو التنوع والاختلاف في الظروف البيئية من بلد إلى آخر.[1]

**2- العوامل الاقتصادية**

يجب أن يكون لكل القرارات المرتبطة بالسياسات المحاسبيةنتائج اقتصادية، وإذا لم تترتب مثل تلك النتائج فان يكون هناك سبب لأي من هذه القرارات، وتنتهي النتائج المرغوبة في تحسين المعلومات المتاحة للمستثمرين الآخرين للمعلومات وتكون النتيجة اتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة وتخفيض التكاليف التي يتحملها مستخدمو المعلومات لجمع المعلومات[2] .

---

[1] [1] خالد عبد الرحمان احمد علي، **مستوى الإفصاح المحاسبي لاعتماد للشركات اليمنية، قياس وتطوره بما يتناسب ومتطلبات إقامة سوق الأوراق في المالية في الجمهورية اليمنية**، رسالة ماجستير، تخصص مالية ، العراق، 2002، ص22.

[2] حسين القاضي ومأمون حمدان، مر جع سبق ذكره، ص 155.

وتختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي السائدة، ففي ظل المجتمعات ذات الاقتصاد الرأسمالي مثلا تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة إذا يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية بينما نجد في الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض أحكام المراقبة المركزية.

ولما كانت الأحداث الاقتصادية هي المادة التي يقوم المحاسب بتسجيلها وتحليلها فإن من الأهمية بمكان تبيان طبيعة تلك الأحداث الاقتصادية التي تؤثر بصورة أو بأخرى في الظروف الاقتصادية للمؤسسة.

ويعتبر التضخم من أهمية العوامل الاقتصادية التي تؤثر على خصائص المعلومات المحاسبية حيث يترتب على تزايد معدلات التضخم عدم ملائمة المعلومات المحاسبية التي تعد وفقا لأساس التكلفة التاريخية، لذلك كان من الضروري تطوير البدائل المحاسبية الأخرى لأغراض القياس والإفصاح المحاسبي التي تأخذ بعين الاعتبار التغيرات في الأسعار.

**3- العوامل السياسية:**

إن لاختيار السياسة المحاسبية أثار اقتصادية واجتماعية بعضها يكون حقيقيا والأخر يمكن تصوره على أنه كذالك، وفي كلتا الحالتين يعتقد بعض الأفراد أنهم سوف يصبحون في وضع أفضل، كما يعتقد غيرهم أنهم سوف يكونون في وضع أسوأ نتيجة للسياسة المحاسبية المعينة، وكنتيجة لذلك سوف يحاول بعض الأفراد البحث عن السياسة الملائمة أو المحافظة عليها عندما تكون منطقية، وقد تنظر الجهات الحكومية إلى السياسة المحاسبية من حيث مدى توافقها مع الأهداف القومية أو مع الأهداف المعنية لهذه الجهات، وهذا هو سبب التداخل السياسي في أعداد السياسات والإجراءات المحاسبية.

وان تأثر الأطراف المتعددة بناتج العمل المحاسبي قد دفعها إلى التأثير في عملية إعداد ووضع وتبني المعايير المحاسبية كونها تحكم إعداد التقارير المالية في عمليتي القياس والإفصاح المحاسبي.[1]

ويعتبر إعداد السياسات المحاسبية لا يختلف جوهريا عن السياسات الخاصة بإعداد الإحصائيات الاقتصادية، وهو بالدرجة الأولى عملا فنيا، ويجب التركيز أولا على الحصول على دقة العرض والإفصاح عن المعلومات الملائمة ويجب أن تتم محاولة صادقة لتحقيق الحياد فيما يتعلق بالنتائج الاقتصادية .[2]

[1] يوسف محمود جرعون، **نظرية المحاسبة**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص42.

[2] رضوان حلوة حنان ، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص119.

**4- العوامل الاجتماعية:**

تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت...الخ 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. [1]

وعلى الرغم أن المحاسبة بقيت وقتا طويلا تهتم بالجوانب الفنية إلا أن العوامل الاجتماعية في الوقت الحاضر أصبح لها صداها على التطبيقات المحاسبية، حيث يحتم البعد الاجتماعي للمحاسبة انه يجب على المحاسب الإفصاح الشامل عن المعلومات التي تفي باحتياجات كافة الفئات للمجتمع وعدم التحيز إلى فئة من المستخدمين على حساب فئة أخرى، لان هذا يؤثر على عدالة الإفصاح المحاسبي وعدالة التوزيع للمنافع بين كافة الفئات المكونة للمجتمع.

كما تعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية احدث مراحل التطوير المحاسبي والتي تتطلب نموذجا محاسبيا مبنيا على أسس من القيم الاجتماعية السائدة في الزمان والمكان ويتطلب النموذج 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.[2]

**5- العوامل القانونية:**

تتأثر الممارسة المحاسبية 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

والتشريعية أو التمسك والالتزام الدقيق بهاء امرأ مرغوبا فيه ويعتمد ذلك على مراحل التطور الاقتصادي والاجتماعي الموجودة في مجموعة الدول المتخلفة التشريعات القانونية[3] .

## المبحث الثالث: المراجعة الالكترونية كإجراء فعال لزيادة جودة المعلومة المحاسبية

[1] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الكويت، 1990، ص ص27-28.

[2] امين السيد لطفي، **نطرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، السكندرية، مصر، 2005، ص18.

[3] محمود ابراهيم عبد السلام تركي، **تحليل التقارير المالية، شؤون المكاتب** ، جامعة الملك سعود، الرياض، ، ص28.

في هذا المبحث سوف نتطرق الى مفاهيم عامة حول المراجعة الالكترونية و طرق المراجعة باستخدام الحاسوب

## المطلب الاول : تعريف المراجعة الالكترونية

إن أهداف المراجعة تبقى نفسها حتى في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات وبالتالي يمكن تعريف المراجعة الالكترونية (في ظل استخدام الحاسوب) على النحو التالي " هي عملية جمع وتقييم لتحديد ما إذا كان استخدام الكمبيوتر يساهم في حماية أصول المنشأة، ويؤيد سلامة بياناتها، ويحقق أهدافها بفعالية، ويستخدم مواردها بكفاءة ".

يتضح من خلال هذا التعريف أن المراجعة الالكترونية تسعى إلى تحقيق نفس أهداف المراجعة اليدوية من حيث:

- إبداء الرأي
- خدمة الإدارة

وبالرغم من تغير البيئة التي يعمل فيها المراجع من المعالجة اليدوية إلى المعالجة الالكترونية فإن أهداف المراجعة الخارجية تبقى كما هي، ولكن أساليب المراجعة وا ٍجراءاتها هي التي تحتاج إلى تعديلات أساسية وصولا الى تحقيق أهداف المراجعة. [1]

حيث أن المراجع الخارجي وفي ظل هذا النظام التشغيلي يجب أن يركز على فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية، على أساس أن هذه المهمة تحدد نطاق مراجعته التي تشمل العناصر التالية

- فحص ومراجعة نظام إدخال البيانات للحاسب الآلي
- فحص ومراجعة إعداد البيانات بالحاسوب
- فحص ومراجعة النتائج

على الرغم من الاتفاق في الأهداف بين المراجعة اليدوية والمراجعة الالكترونية إلا أنه يوجد العديد من الاختلافات بينهم، ولذلك فإن الأمر يتطلب وجود مراجعة خاصة للتطبيقات المحاسبية الالكترونية.

و أهم التغيرات التي تتخلل مراجعة الحسابات في ظل بيئة المعالجة الالكترونية للبيانات كما يلي:

1- التغيرات التي حدثت في مسار المراجعة
2- التغيرات التي حدثت في طرق الرقابة الداخلية
3- التغيرات الناتجة عن استخدام الحاسوب في المراجعة

## المطلب الثاني : طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب

[1] محمد الفيومي، مراجعة النظم المحاسبية المستخدمة للحاسب، الإشعاع للنشر، الإسكندرية، 1993، ص303

سيتم التطرق إلى طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب كما نص عليها معيار المراجعة الدولي رقم (16)، الذي تضمن وصفا لطرق المراجعة بمساعدة الحاسوب ثم استخداماتها ومختلف الاعتبارات المتخذة عند اعتماد المراجعة الالكترونية وطرق القيام بها.

**أولا: وصف طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب**

سيتم التطرق إلى نوعين من طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب، حيث يعتبران من أكثر الأنواع الشائعة لطرق المراجعة بمساعدة الحاسوب وهما:[1]

1- برامج الحاسوب الخاصة بالمراجعة

2- بيانات الاختبار المستخدمة لأغراض المراجعة

ويمكن تعميم ما تضمنه معيار المراجعة الدولي رقم (16) من إرشادات حول هذين النوعين على جميع أنواع المراجعة بمساعدة الحاسوب.

**1- برامج الحاسوب الخاصة بالمراجعة:**

تتكون برامج الحاسوب الخاصة بالمراجعة من برامج آلية يستخدمها المراجع كجزء من إجراءاته في المراجعة، وذلك لمعالجة البيانات ذات الأهمية الخاصة للمراجعة ضمن النظام المحاسبي للمنشأة، وعلى العموم فإنه يمكن تصنيفها إلى ثلاثة أنواع وهي:

أ- البرامج المتكاملة

ب- البرامج المعدة لأغراض محددة

ج- البرامج المساعدة

**أ- البرامج المتكاملة**:

وهي برامج الحاسوب ذات الصيغة العامة والمصممة للقيام بمهام معالجة البيانات وفق رغبة المراجع، حيث تعد العديد من شركات المراجعة ومكاتب المراجعة الكبيرة برامج عامة لاستخدامها في حالات العميل الذي يستخدم الحاسوب.

من أهم الإمكانيات الأساسية التي توفرها هذه لبرامج لمساعدة المراجع في عملية المراجعة ما يلي:[2]

- الوصول إلى ملفات المعلومات والبحث عن البيانات واستخراجها.
- إيجاد حلول لمشاكل رياضية.
- إجراء اختبارات منطقية.
- إنتاج تقارير معينة يطلبها المراجع.

[1] فاتح سردوك، مرجع سبق ذكره ، ص ص 58-59

[2] خالد أمين عيد الله، مرجع سبق ذكره، ص337.

- تحديد حجم العينة العشوائية والمساعدة في استخدام العينات الإحصائية في المراجعة.

ومن أهم برامج المراجعة الجاهزة على المستوى الدولي مايلي:[1]

- AUDASSIST
- AUDITAPE
- AUDITPAK II
- AUDITRONICS 32.
- STARTA
- SYSTEM 2190

**ب- البرامج المعدة لأغراض محددة:**

وهي برامج الحاسوب المصممة لتنفيذ أعمال المراجعة في ظروف محددة، وقد يقوم المراجع بإعداد هذه البرامج أو تقوم المنشأة بإعدادها أو الاستعانة بمبرمج خارجي يعينه المراجع لذلك.

في بعض الحالات قد يجد المراجع أن البرامج الحالية للمنشأة في وضعها الأصلي أو المعدل مناسبة لاستخدامها في مهمته،مثل احتساب الفوائد و الرواتب وغيرها و أنه باستعماله للبرامج التي سبق وأعدها العميل يوفر الوقت والجهد المطلوبين لإعداد برامج خاصة بعمله وتنطبق على حالة عميله.[2]

**جـ- البرامج المساعدة:**

تستخدم هذه البرامج من طرف المنشأة لتنفيذ مهام معالجة البيانات العامة مثل الفرز و إحداث وطبع البيانات.

وبصفة عامة فإن هذه البرامج غير مصممة لأغراض المراجعة، وبالتالي فإنها قد لا تحتوي على خصائص معينة مثل عدادات التسجيل الآلية أو مجاميع المراقبة.

**2- بيانات الاختبار:**

تستخدم بيانات الاختبار في تنفيذ إجراءات المراجعة من خلال إدخال البيانات ( كعينة من العمليات) في نظام الحاسوب، ومقارنة النتائج التي تم الحصول عليها بنتائج محددة مسبقا.

وتهدف هذه الطريقة( طريقة اختبار العمليات الكترونيا) إلى اختبار مدى صحة برامج العميل وتحديد قدرتها على اكتشاف الأخطاء والتمييز بين العمليات الصحيحة وغير الصحيحة.[3]

---

[1] احمد حلمي جمعة، التدقيق الحديث للحسابات، مرجع سبق ذكره ، ص208.

[2] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره ، ص 342.

[3] خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 338.

تتطلب طريقة بيانات الاختبار أن تحتوي العمليات الصورية التي تخضع للاختبار على جميع أنواع الأخطاء المحتمل وقوعها في مثل هذا النوع من العمليات الفعلية، وذلك حتى يتمكن المراجع من تقييم إجراءات الرقابة الوضعية التي تدخل في تصميم برنامج العميل، كما يجب بعد أن تتم معالجة بيانات الاختبار بأسلوب المعالجة العادية للمنشأة، أن يتأكد المراجع من أن عمليات الاختبار قد ألغيت تلقائيا من السجلات المحاسبية للمنشأة.

## ثانيا: الاعتبارات المتخذة عند استخدام طرق المراجعة بالحاسوب

يجب على المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة أن يأخذ باعتباره استخدام مجموعة مناسبة من الطرق اليدوية وطرق المراجعة بمساعدة الحاسوب، وعندما يقرر المراجع فيما إذا كان سيستخدم طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب فإن عليه أن يأخذ باعتباره العوامل التالية:

- معرفة وخبرة المراجع بالحاسوب.
- مدى توفر طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب ولواحق الحاسوب المناسبة.
- عدم الجدوى العملية للاختبارات اليدوية
- الفاعلية و الكفاءة
- التوقيت

**ثالثا : استخدامات طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب**

يمكن استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب عند تنفيذ العديد من إجراءات المراجعة، بما تحتويه من إجراءات كالآتي:[1]

- اختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة كاستخدام برامج الحاسوب الخاصة بالمراجعة من أجل اختبار جميع (أوعينة من ) العمليات في ملف الحاسوب
- إجراءات المراجعة التحليلية، مثل استخدام برامج الحاسوب الخاصة بالمراجعة من أجل تحديد التقلبات أو البنود غير العادية.
- اختبار الالتزام بالضوابط العامة للمعالجة الآلية للبيانات، مثل استخدام بيانات الاختبار من اجل اختبار إجراءات الوصول إلى مكتبات البرامج.
- اختبارات الالتزام بضوابط تطبيق المعالجة الآلية للبيانات، مثل استخدام بيانات الاختبار من أجل اختبار كيفية عمل الإجراء المبرمج.

**رابعا : المراجعة حول الحاسوب والمراجعة من خلال الحاسوب**

[1] فاتح سردوك، مرجع سبق ذكره ، ص 60

فيإطار التطرق لطرق المراجعة بمساعدة الحاسوب(المراجعة الالكترونية) فإنه من الضروري توضيح المنهجين الذين يتبعهما المراجع في الحالات التي يستخدم فيها العميل الحاسوب وهما:

1- المراجعة حول الحاسوب: ويطلق عليها اختبارات الرقابة بدون الحاسوب.

2- المراجعة من خلال الحاسوب: ويطلق عليها اختبارات الرقابة بالحاسوب.

**1- المراجعة حول الحاسوب:**

يمكن تعريف المراجعة حول الحاسوب على أنها " تتبع مسار المراجعة نقطة دخول البيانات في أجهزة الحاسوب، ثم متابعتها عند نقطة خروجها من الأجهزة في شكل تقارير ورقية مطبوعة. ".[1]

تتم المراجعة حول الحاسوب من خلال الآتي:

- مراجعة المستندات الأصلية.
- التحقق من خطوات إعداد المدخلات وفي صحة إدخال البيانات بالشكل الملائم.
- التحقق من مخرجات الحاسوب، حيث يقوم المراجع بمطابقة مخرجات الحاسوب مع نتائج العمليات الحسابية اليدوية لنفس مداخلات البيانات كاختبار لصحة معالجة البيانات الكترونيا.
- مراجعة وفحص ومقارنة محتويات الملف الرئيسي قبل وبعد تحديثه للتأكد من صحة تحديث ما يحتوي من بيانات / معلومات.

**2- المراجعة من خلال الحاسوب:**

إن المراجعة من خلال الحاسوب تعني " تتبع خطوات المراجعة من خلال الحاسوب في مرحلة عمليات الحاسوب الداخلية لمعالجة البيانات المحاسبية الكترونيا، وذلك بهدف فحص أساليب الرقابة على

[1] أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره ، ص197.

معالجة البيانات والتحقق من صحة أدائها محاسبيا."[1].

من ما سبق يمكن استخلاص أن المراجعة من خلال الحاسوب تعتمد على:

- إعداد مجموعة خاصة من العمليات الاختبارية
- التحقق من صحة برامج الحاسوب نفسها
- استخدام شبكة الاختبارات المتكاملة، وهي طريقة للمراجعة من خلال الحاسوب تمكن المراجع من اختبار كل الخطوات المحاسبية والإجراءات المستخدمة خلال معالجة بيانات عمليات المنشأة.

## المطلب الثالث : مسؤولية المراجع في ظل استخدام الحاسوب

تشمل مسؤولية المراجع في ظل استخدام الحاسوب في المعالجة المحاسبية للبيانات جميع النواحي المتعلقة بهذه المعالجة من حيث المراحل والبرامج ومختلف الأطراف ذات التأثير المباشر على عملية المعالجة الالكترونية للبيانات، ويمكن التطرق لمسؤولية المراجعة في ظل المعالجة الآلية للبيانات من خلال:

- مسؤولية مراجع الحسابات في اختبار نظم معالجة البيانات المحاسبية الالكترونية
- مسؤولية المراجع اتجاه برامج وأجهزة الحاسوب

### أولا: مسؤولية مراجع الحسابات في اختبار نظم معالجة البيانات المحاسبية الالكترونية

يقع على عاتق مراجع الحسابات مسؤولية اختبار نظم معالجة البيانات المحاسبية الاكترونيا، وقد أوصت بها نشرة معايير المراجعة رقم20، والصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين والتي تختص بمسؤولية المراجع عن تحديد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية وكذا مسؤوليته عن التقرير عن ذلك إلى إدارة المنشأة، والتي كان نصها كالتالي:

يجب على مراجع الحسابات أن يبلغ إدارة المنشأة بأي مواطن ضعف جوهرية في نظام الرقابة الداخلية أثناء عمليات فحص التقارير المالية والتي لم يتم معالجتها قبل فحصها.[2]

[1] نفس المرجع، ص199.

[2] يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص ص 388-389.

فعلى مراجع الحسابات أن يقوم بتحليل نظام الرقابة الداخلية من خلال استخدام أسلوب تحليل المخاطر والخسائر المحتملة، كما يتم اتخاذ القرار بمدى ضرورة إنشاء أساليب رقابة وقائية لكل نوع من المخاطر، والتي تتمثل في الآتي:

- أخطاء الموظفين و المبرمجين ( معد البرنامج، مشغل الأجهزة، مستخدم النظام )
- خلل الأجهزة والبرامج ( البرامج، الصيانة، الأجهزة )
- الغش والتلاعب ( اختلاس، مصادرة الملفات، التجسس، تعديل البرنامج )
- خلل في خطوط الاتصال (خطوط الكهرباء)
- الحرائق والتخريب المعتمد
- الكوارث الطبيعية ( زلزال، فيضانات، البرق )

**ثانيا : مسؤولية المراجع اتجاه برامج وأجهزة الحاسوب**

إن رئيس قسم معالجة البيانات (التشغيل الالكتروني للبيانات) يعتبر صاحب المسؤوليته النهائية في اختيار كافة برامج الحاسوب المستخدمة في معالجة البيانات.

أما المراجع فتتمثل مسؤوليته في التحقق من وجود إجراءات سليمة لاعتماد البرامج والتعديل فيها، و التأكد أن موظفي مصلحة المحاسبة يتبعون هذه الإجراءات خلال عمليات معالجة البيانات المحاسبية وذلك وفقا للخطوات التالية:[1]

- التأكد من إثبات كافة التعديلات في البرامج على نموذج طلب تعديل البرامج.
- التأكد من حساب تكلفة البرامج بدقة، وأنه تم اعتماد التعديلات المرتفعة التكلفة بواسطة لجنة متخصصة.
- التأكد من اعتماد كل من معدي البرامج ومستخدمي نظام الحاسوب نموذج مواصفات البرامج، والتي تعتبر بمثابة تصريح بإعداد البرامج أو تعديلها.
- مقارنة التعديلات في البرنامج مع البرنامج الجاري استخدامه في معالجة البيانات والموجودة في مكتبة برامج الحاسوب.
- التأكد من مطابقة مستندات توثيق البرامج مع مستندات إعداد أو تعديل البرامج.
- مراجعة وظيفة المسؤول عن مكتبة الحاسوب، وخاصة المتعلقة بمستندات توثيق طلبات تعديل البرنامج.

[1] يوسف محمد جربوع، مرجع سبق ذكره، ص ص203- 204.

ويعتبر قيام المراجع بهذه الخطوات أو الإجراءات نوعا من أنواع الرقابة الوقائية لضمان وسائل رقابية ملائمة في هذه المرحلة من مراحل معالجة البيانات المحاسبية الكترونيا، وهذا يتطلب من المراجع معرفة جميع المخاطر المحيطة بالمعالجة الالكترونية للبيانات المحاسبية، ومختلف الأطراف التي تحدث هذه الأخطاء إضافة إلى الأطراف التي تمثل عنصر الوقاية والحماية لهذه الأنظمة وما تتكون منه سواء الأجهزة أو البرامج، وسيتم تلخيص هذه النقاط في الجدول رقم(05)، من أجل الوقوف على العلاقة بين الخطر المحتمل ومختلف الموظفين في المنشأة المشاركين في المعالجة الالكترونية للمعلومات محل المراجعة.

## المبحث الرابع :تحسين جودة التقارير المالية من خلال المعلومة المحاسبية

تشمل المراجعة الخارجية مراجعة النشاط المالي المحاسبية للمؤسسة، حيث تعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لتزويد المراجع الخارجي بالمعلومات المحاسبية و البيانات المالية التي تشمل مختلف جوانب المؤسسة خلال فترة زمنية معينة فيقوم المراجع الخارجي بفحص القوائم المالية لتاكد من انها معدة حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وانها تفي باحتياجات الاطراف المستفيدة منها بناءا عليها يقوم باعداد تقريره.

### المطلب الاول : المراجعة و مصداقية المعلومات المحاسبية

يتضح من مظاهر الحياة الاقتصادية اليومية ان المعلومات المحاسبية قد اصبحت الاساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالنشاطات الاقتصادية، و نتيجة لذلك اصبحت الحاجة الى تأكيد كافي حول مصداقية هذه المعلومات امرا ضروريا، ولذلك فان عملية مراجعة الحسابات الخارجية (المستقلة) للمعلو مات المحاسبية اصبحت ذات اهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، حيث يقوم عادة مراجع الحسابات بتقديم ما توصل اليه من معلومات و نتائج عن طريق تقرير رسمي و يعتمد في محتواه على مجموعة الاعمال المنفذة بطريقة صارمة من قبل مجموعة من العاملين الحاصلين على تقدير مهني معين في هذا المجال، و هذا على اعتبار ان مراجع الحسابات هو طرف خارجي مستقل عن المؤسسة المعنية، يقوم بإعطاء رأيه الفني المحايد حول المركز المالي للمؤسسة.[1]

لذلك و في ظل هذه الاستخدام المتزايد للمعلومات المحاسبية و المتنوع و من اجل ضمان قدر معين من الفعالية، فانه يجب ان تكون هناك صورة واضحة لدور كل من الجهات المسؤولة عن اعداد و

[1] امين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

مراجعة و استخدام هذه المعلومات، ففي ظل عدم وجود مراجع خارجي مستقل فان الادارة تكون مسؤولة مسؤولية كاملة عن ما تقدمه محتويات المعلومات المحاسبية، و يتطلب هذا من الادارة اتخاذ قرارت و اجراءات رقابية دقيقة .

كما ان مراجعة المعلومات المحاسبية من طرف المراجع الخارجي المستقل لا يعني سقوط مسؤوليتها عن الادارة، حيث يعتبر رأي مراجع الحسابات حول المعلومات المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة مقياسا لمدى الصحة ومصداقية والثقة في اعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات و من طرف مختلف الجهات، حيث تتيح لهم مراجعة الحسابات فرصة استخدام المعلومات المحاسبية بثقة اكثر، بحيث توفر عملية المراجعة تاكيدات منطقية تفيد ان العمليات المالية للمؤسسة توفر و تعطي صورة صحيحة و عدالة (صادقة) حول ميزانية المؤسسة و نتائج اعمالها، و بالتالي فان راي مراجع الحسابات الخارجي المستقل و الذي يترجمه تقريره، يمثل مقياس لمصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة على ان يكون كل ذلك معدا وفقا للمبادئ المحاسبية و المعايير المتعارف والمقبولة قبولا عاما والتي تدعم عملية مراجعة الحسابات و تزيد من ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بانها لا تتضمن اخطاء مادية او تحريف من افتراض استقلال المراجعوا إطلاعه على المعلومات الكافية عن اعمال المؤسسة، اضافة الى تمتع المراجع بخبرة عالية في تنفيذ متطلبات اعداد التقارير والبيانات المالية.

هذا ومن جهة اخرى فان المراجع الخارجي يسعى الى التأكيد المنطقي على ان البيانات و المعلومات المحاسبية معدة بطريقة عادلة و صادقة من خلال:

- التأكد من ان المعاملات و المبالغ المالية الواجب تسجيلها في البيانات المالية قد تم ادراجها في التقارير الملحقة بالبيانات المالية.
- التحقق من ان الموجودات و المطلوبات المدرجة في البيانات المالية كانت موجودة في تاريخ الميزانية، وان المعاملات المدرجة قد وقعت خلال الفترة التي تغطيها هذه البيانات.
- التأكد من ان اصول المؤسسة مملوكة لها، و كذالك مجمل المطلوبات المدينة بها المؤسسة حتى تاريخ الميزانية قد تم ذكرها في التقارير المالية.
- التأكد من ان القيم و المبالغ المدرجة في البيانات المالية( الموجودات، المستحقات والعائدات و المصاريف) قد تم تقديرها وتقييمها بصورة مناسبة ومنسجمة مع المبادئ المحاسبية.
- التحقق من ان قيم و المبالغ البيانات المالية قد تم تصنيفها ووضعها و الافصاح عنها بصورة مناسبة ومنسجمة مع الاصول المحاسبية.

حيث ان المصداقية و العدالة في التمثيل بالنسبة للمعلومات المحاسبية تتحقق من خلال قيام المراجع بمجمل هذه العناصر في ظل احترامه للمبادئ و المعايير المتعارف عليها المقبولة قبولا عاما .

## المطلب الثاني: الفائدة من مراجعة القوائم المالية لتحسين المعلومات المحاسبية

أن القوائم المالية المدققة ضرورية، وذلك بسبب انفصال الملكية عن الإدارة في ألمؤسسات، وعوامل أخرى مثل تعارض المصالح المحتمل بين معدي هذه القوائم مستخدميها، وعدم قدرة هؤلاء على التأكد من صحة المعلومات بأنفسهم، وسنتم إلى التطرق إلى الفائدة المرجوة من القوائم المالية من قبل مستخدمي هذه ألقوائم، المؤسسة محل الدراسة، و المجتمع ككل [1].

**أولا : مستخدمي القوائم المالية**

تتمثل قيمة المراجعة الخارجية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية في الجودة التي تضفيها هذه الأخيرة على المعلومة المحاسبية التي تقدمها إدارة ألمؤسسة، وتنشأ هذه الجودة من خلال الأشكال الرقابية التي يمكن أن تقدمها المراجعة الخارجية و هي :

**1- الرقابة الوقائية**

يعلم الأفراد المسؤولون عن تسجيل و معالجة البيانات المحاسبيةوإ عداد القوائم المالية في المؤسسة بان العمليات التي يقومون بها سوف تكون محل فحص من قبل شخص مهني مختص ومحايد وهو المراجع ألخارجي، مما يجعل هؤلاء الأفراد يحرصون على العمل بحذر شديد أثناء قيامهم بالمعالجة المحاسبية للعمليات المالية التي تحدث في ألمؤسسة، أكثر مما لو لم تكن هنالك مراجعة، ومن المؤكد أن الحذر قد يمنع حدوث بعض الأخطاء، وهو ما يمثل الدور الوقائي الذي تقوم به المراجعة .

**2- الرقابة العلاجية:[2]**

ويقصد بهذه الرقابة انه حتى و أن قام الأفراد المسؤولون عن معالجة البيانات المحاسبية وإ عداد القوائم المالية داخل المؤسسة موضوع المراجعة بأداء مهامهم بحذر، فقد يسجل حدوث بعض الأخطاء، وقد يكشف المراجع الخارجي هذه الأخطاء أثناء قيامه بمراجعة حسابات هذه ألمؤسسة، وفي هذه الحالة يتوجب عليه لفت انتباه الإدارة لهذه الأخطاء، والتي يمكن تصحيحها قبل نشر القوائم المالية للمؤسسة.

**3- الرقابة الإنشائية**

إذا اكتشف المراجع وجود أخطاء مهمة في القوائم المالية عليه أن يدلي بها لإدارة المؤسسة ، لكنفي حالة رفض هذه الأخيرة تصحيح الأخطاء، على المراجع أن يشير إلى هذا في التقرير الذي يقوم بإعداده (بمعنى أن يذكر في التقرير أن القوائم المالية لا تعبر بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، مشيرا في ذلك للأسباب التي أدت به للوصول إلى هذه النتائج) .وبهذا يكون مستخدمي القوائم المالية

[1] عمر ديلمي، **اثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية** ، مذكرة لنيل شهادة الماجستر، تخصص محاسبة، باتنة ،2008، ص 106

[2] عمر ديلمي ، مرجع سبق ذكره، ص 107

على دراية، من خلال التقرير الذي يحمل رأي المراجع، بان المعلومات المقدمة من قبل المؤسسة غير موثوق فيها .

**ثانيا : المؤسسة موضوع المراجعة**

خلال فترة مراجعة القوائم المالية للمؤسسة من قبل المراجع الخارجي، تجمعه علاقات حسنة بالمؤسسة ومختلف أعمالها وكذا نظامها المحاسبية وكل الجوانب المالية لنشاطها، زيادة عن هذا فان المراجع هو شخص كفء وذو خبرة، يأتي للمؤسسة كطرف خارجي مستقل و موضوعي منفصل عن أنشطتها وإدارتها لإبداء الرأي حول عدالة القوائم المالية، أن هذه العوامل تضع المراجع في وضعية مثلى تمكنه من ملاحظة ومعرفة أين يمكن إدخال تحسيناتهم على المؤسسة حيث يمكنه أن يقدم النصائح لهذه الأخيرة في أمور كثيرة، من بينها تحديد مواطن القوة التي من شانها تدعيم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، تطوير وتحسين نظام المعلومات المحاسبي ليصبح يولد معلومات محاسبية أكثر جودة و ذات مصداقية .

كما يمكن للمراجع تقديم نصيحة (خاصة للمساهمين والمدريين) في بعض الأمور المتعلقة بالمؤسسة.

ومما سبق ذكره يمكن اعتبار أن عملية المراجعة الخارجية تساهم بقدر كبير و فعال في الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة عالية يستفيد منها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم المناسبة كل حسب احتياجاتهم، كما تستفد إدارة المؤسسة نفسها من هذه المعلومات في مختلف قراراتها الإدارية و عملياتها التسييرية .

## المطلب الثالث: مساهمة تقارير المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

أن وظيفة المراجعة المحاسبية تتمثل في إضفاء الجودة على القوائم المالية من خلال تقرير مراجع الحسابات الخارجي، وبالرغم من أن إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن إعداد و عرض هذه القوائم إلا أن مسؤولية المراجع الخارجي فتتمثل في إضفاء الجودة العالية، فعن طريق عملية المراجعة يعزز المراجع من نفعية وقيمة القوائم المالية ، كما انه يزيد من جودة المعلومات الأخرى غير المراجعة والمنشورة عن طريق الإدارة، لذلك فان عملية مراجعة الحسابات الخارجية للمعلومات المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، حيث يقوم بإعدادها وإعطاء رأيه الفني المحايد حول المركز المالي للمؤسسة.[1]

[1] يلقاسم عامر هاجر، مرجع سبق ذكره، ص 74.

بالرغم من تعدد أنواع تقارير المراجعة الخارجية إلا انه تقرير المراجعة النظيف يعد من أفضل تقارير إبداء الرأي من وجهة نظر المؤسسات التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة، لأنه يشير ضمنيا بان مراجع الحسابات قد توصل إلى الحكم بان مراجع الحسابات قد توصل إلى الحكم بان القوائم المالية للمؤسسة معدة بطريقة عادية و ذات جودة .

حيث تبرز مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و ذالك من خلال

- ❖ مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين قدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ بالنتائج المستقبلية .
- ❖ تعمل المراجعة الخارجية على توفير المعلومات في حينها لكي تكون مفيدة و ملائمة لمن يستخدمونها، و بالتالي فهي تساعد على تحسين التوقيت المناسب لتوفير المعلومات المحاسبية .
- ❖ تساهم المراجعة الخارجية في توفير معلومات محاسبية لها قيمة في مجال التغذية العكسية بما يفيد في تقييم و تصحيح التوقعات السابقة و المستقبلية .
- ❖ المراجعة الخارجية تبحث عن ضرورة وجود تطابق بين الأرقامو الأوصاف المحاسبية من ناحية و الموارد و الإحداث التي تنتجها هذه الأرقام و الأوصاف في التقارير المالية من ناحية، و بالتالي فهي تساعد على تحسين دور المعلومات المحاسبية على التعبير بصدق عن الأحداث التي وقعت بصورة سليمة و خالية من التحيز.
- ❖ يوفر المراجع الخارجي في تقرير ه معلومات محاسبية خالية من التحيز مما يزيد في ثقة مستخدمي القوائم المالية و التقارير المالية، وعليه فان المراجعة الخارجية تساهم في تحسين حيادية المعلومات المحاسبية.
- ❖ تعمل المراجعة الخارجية على تحسين طرق القياس المتبعة و جعلها قابلة للتحقيق.

## الخلاصة:

تعتبر المراجع الخارجية انها نظام لإنتاج المعلومة المحاسبية وذلك ضمن القوائم المالية، والتي تحضى باهتمام العديد من المستخدمين الداخليين و الخارجيين بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية، لما كانت هذه المعلومات ذات اهمية بالغة في حياة المال والاعمال وجب ان تكون ذات جودة معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، ولا تكتسب هذه المعلومات تلك الخاصية الا اذا تم مرجعتها من قبل شخص مؤهل وحيادي ومستقل عن المؤسسة التي تقوم بانتاجها.

الفصل الثالث

## تمهيد

بعد التطرق في الجانب النظري إلى كل من نظام المعلومات المحاسبي وتوليد المعلومة المحاسبيةإلى الإطار النظري للمراجعة الخارجية، من مفهومها والقائم بها، إلى منتجها النهائي المتمثل في تقرير المراجع الخارجي، كان لابد من إسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية وهذا ما قمنا به من خلال إجراء دراسة ميدانية ممثلة في توزيع استمارة استبيان- بعد ما تم تحكيمها من طرف عدد من الأساتذة -على المراجعين الخارجيين لولاية بسكرة، وطرح بعض الأسئلة مندرجة تحت محاور محددة هي في الأصل إجابات عن الإشكاليات المطروحة ومحاولة منا لإثبات أو نفي الفرضيات، قمنا بتحليل نتائج الاستبيان باستخدام أساليب التحليل الإحصائي كالتكرار والوسط الحسابي المرجح و الانحراف المعياري، من خلال الاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS ( stistical Package For Sosial Science ) وفي ما يلي تقسيم للجانب التطبيقي من الدراسة:

المبحث الأول: تعريف مجتمع البحث وتحليل أدوات الدراسة

المبحث الثاني: عرض البيانات العامة لافراد مجتمع الدراسة

المبحث الثالث: دراسة وتحليل نتائج الدراسة

## المبحث الأول: تعريف مجتمع البحث وتحليل أدوات الدراسة

للإجابة على إشكالية المذكرة تم الاعتماد على دراسة ميدانية لمجمل محافظي الحسابات بولاية بسكرة، بوصفهم المعنيين الأوائل بالمراجعة الخارجية للشركات، أين يقومون بإعداد تقارير ودراسات دورية في هذا المجال، حيث قامت الباحثة بإعداد إستمارة إستبيان شاملة لمختلف منغيرات الدراسة، ودعمتها بمجموعة مقابلات مع غالبية مراجعي الحسابات بالولاية، وسيتم في هذا المبحث عرض مجتمع الدراسة وتحليل أدوات جمع البيانات المعتمد عليها:

### المطلب الأول: مجتمع البحث

يتمثل أفراد مجتمع الدراسة من مجمل مكاتب محافظي الحسابات بولاية بسكرة، وقد تم توزيع الاستبيان بالطر يقة المباشرة (من اليد الى اليد )، أين بلغ حجم العينة 18 محافظ حسابات و 12 من مساعديهم، وقد تم اختيار عينة عشوائية، أي ان توزيع الاستبيانات عليها، والجدول التالي يبين أسماء افراد مجتمع الدراسة .

**الجدول رقم (2): قائمة المكاتب التي شملتها الدراسة**

| المكاتب | اسم محافظ الحسابات |
|---|---|
| المكتب 1 | ع. شرقي |
| المكتب 2 | ع. نجاي |
| المكتب 3 | ن. أحمد قايد |
| المكتب 4 | س. خزاني |
| المكتب 5 | م. جودي |
| المكتب 6 | ل. ضيف الله |
| المكتب 7 | ا. عامر |
| المكتب 8 | م. لقويرة |
| المكتب 9 | م. معلى |
| المكتب 10 | ل. قطاسر |

| | |
|---|---|
| المكتب 11 | ح. بن ناجي |
| المكتب 12 | أ. قبلي |
| المكتب 13 | م. محمدي |
| المكتب 14 | ع. بوبكر |
| المكتب 15 | ن. مراد |
| المكتب 16 | م. ورقلي |
| المكتب 17 | ع. طبش |
| المكتب 18 | ن. قطاف |

**المصدر: من إعداد الطالبة**

**المطلب الثاني: عرض وتحليل ادوات جمع البيانات المستخدمة في الدراسة**

**اولا: إعداد وطريقة جمع الاستبيان**

من اجل جمع البيانات الاساسية الخاصة بالدراسة تم الاعتماد على الاستبيان، إذ أنه يعتبر من اهم الوسائل المستخدمة لجمع البيانات الاولية، أين يقوم على اساس اعداد الاسئلة المرتبطة و المكملة لبعضها البعض حول مشكلة البحث و فروضها ليجيب عليها المستجوبين، ليتم بعد ذلك تفريغها وتبويبها وتحليلها واستخلاص النتائج منها للوصول الى اهداف البحث.

كما تجدر الإشارة إلى أن خطوة جمع البيانلت تعتبر من بين اهم واصعب الخطوات كونها ترتبط مباشرة بطبيعة النتائج المتوصل اليها من خلال هذا الاستبيان، وفضلا عن توزع افراد العينة على مناطق متفرقة من مكان الدراسة، وزيادة على ذلك فان معظم من وفقنا في التوصل اليهم رفضوا التعامل معنا لضيق الوقت لديهم وكثرة مشاغلهم على حد قولهم، وقد عمدنا الى جمع الاستبيان عن طريق الاستلام المباشر من افراد العينة وبعد الحصول عليها بدانا عملية التحليل من خلال فرزنا هذا الاستبيان كل واحد على حدى.

كما اعتمدنا على مقياس سلم ليكرت (likert) ذو البدائل الخمسة، و الذي يعتبر من مقاييس الاتجاه التي تعمل عل تحديد ما يعتقده او يشعره او يدركه الفرد عن نفسه كما يقيس الاتجاهات نحو الذات او نحو الاخرين او نحو انشطة معينة او اتجاه واقع معين،[1] ولقد تم توزيع الاوزان على البدائل الخمس كالتالي:

1- موافق تماما( 05 درجات)

2- موافق (04 درجات)

3- غير متاكد (03 درجات)

4- غير موافق (02 درجات )

5- فير موافق تماما (01 درجة )

**ثانيا: اساليب المعالجة الاحصائية المستخدمة**

للاجابة على تساؤلات الدراسة تمت المعالجة الاحصائية للبيانات التي تم جمعها خلال الاستبيانات، وذلك باستخدام برنامج الحز م الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS( statistical sciences package for Sosial Science)، وقد استخدمت الاسالب الاحصائية التالية :

1- **معامل الثبات كرونباخ افا:** يستخدم لقياس قوة العلاقة بين الفقرات واتساقها، حيث ان معامل الثبات ياخذ قيمة تكون محصورة بين 0 و 1 ، فاذا كانت قيمة معامل الثبات مرتفعة فان هذا يعتبر مؤشرا جيدا على ثبات الاستبيان، وبالتالي صلاحية و ملائمة هذا الاستبيان ، وكما هو معروف في مجال العلوم الانسانية و الاجتماعية فان معامل الفا كرونباخ يكون مقبول ابتداء من 0.6 .

2-**استخدام التوزيع التكرار ي، النسب المئوية، المتوسط الحسابي،و انحراف المعياري**: من اجل وصف خصائص مفر دات الدراسة، وكذلك لوصف اتجاهات الدراسة نحو جميع عبارات المحاور الرئيسية في موضوع الدراسة، ليتم عرض و تحليل النتائج واجابات افراد العينة.

3- **معامل الارتباط يبرسون:** هو مقياس للعلاقة الثنائية[2] الخطية بين متغيرين.

[1] موسى النبهان، **اساسيات القياس في العلوم السلوكية**، دار الشروق للنشر و التوزيع، عمان ، 2004، ص ص 364-365.

[2] حمزة محمد دودين، التحليل الحصائي المتقدم للبيانات باستخدام spss، دار المسيرة للنشر و التوزيع،الطبعة الاولى ،عمان ،2010، ص 137.

## المبحث الثاني: عرض البيانات العامة لافراد مجتمع الدراسة

### المطلب الاول: دراسة مدى ثبات وصدق إجابات عينة الدراسة

يقصد **بالثبات** (RELIABILITY): مدى قدرتها على إعطاء نتائج مماثلة إذ ما طبقت تحت نفس الظروف و الشروط.[3]

أما **صدق الأداة** (VALIDITY): مدى صلاحية الأداة لقياس ما صممت فعليا لقياسه.[4]

تم إجراء اختبار الصدق و الثبات لأسئلة استبيان البحث المستخدمة في جمع البيانات، و ذلك باستخدام معامل ألفا كرونباخ لحساب الثبات و كانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم **(3)**: معاملات الثبات و الصدق

| المتغير | عدد العبارات | معامل الثبات | معامل الصدق |
|---|---|---|---|
| المحور الاول x | 9 | 0,427 | 0.653 |
| المحور الثاني y | 7 | 0.592 | 0.769 |
| المحور الثالث z | 6 | 0.505 | 0.710 |
| الاجمالي | 22 | 0,719 | 0.847 |

**المصدر: من إعداد الطالبة و مخرجات SPSS**

**اولا: معامل الثبات**

نلاحظ من الجدول اعلاه ان معامل الثبات للمحور الاول هو 0،427 في حين المحور الثاني هو 0.592 اما بنسبة للمحور الثالث هو 0.505 وهي قيم مقبولة على العموم، أما معامل الثبات الاجمالي فقد تساوى مع 0.719 وهو مقبول جدا لأنه يفوق المعدل المناسب عند 0.5.

[3] حمزة دودين، التحليل الإحصائي المتقدم للبيانات باستخدام SPSS، دار المسيرة للنشر، عمان، 2010، ص209.
[4] نفس المرجع، ص 227.

**ثانيا: معامل الصدق**

كما نلاحظ أن قيمة معامل الصدق للمحور الأول 0.653 ، أما قيمة معامل الصدق للمحور الثاني هي 0.769 اما بنسبة للمحور الثالث هو 0.710 وهي قيم جيدة على العموم، لأنها تفوق المعدل الطبيعي والعادي المتمثل في 0.6 .

**ثالثا: صدق المحكمين**

للتأكد من صدق المحتوى للأداة تم عرضها في صورتها الأولية على عدد من المحكمين و نظرا لتعدد مجالات و جوانب أداة الدراسة قد حرصنا على تنوع تخصصات المحكمين:علوم المحاسبة، علوم التسيير، منهجية البحوث و الاحصاء، و ذلك من جهات عديدة، و يوضح الملحق رقم (2) أسماء المحكمين الذين قاموا مشكورين بتحكيم أداة هذه الدراسة.

و قد طلب من المحكمين ابداء ارائهم في مدى ملاءمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله و مدى وضوح صياغة العبارات و مدى كفاية العبارات لتغطية كل محور من محاور متغيرات الدراسة الأساسية، بالاضافة إلى اقتراح ما يرونه ضروريا من تعديل صياغة العبارات أو حذفها أو اضافة عبارات جديدة لازمة لأداة الدراسة وكذلك إبداء ارائهم فيما يتعلق بالبيانات الأولية (الخصائص الشخصية) المطلوبة من المبحوثين الى جانب مقياس ليكارت الخماسي المستخدم في الاستبانة.

و استنادا الى الملاحظات و التوجيهات التي ابداها المحكمون تم اجراء التعديلات التي اتفق عليها معظم المحكمين أين تم تعديل صياغة بعض العبارات و حذف البعض الاخر منها.

**المطلب الثاني : دراسة وتحليل خصائص أفراد عينة الدراسة**

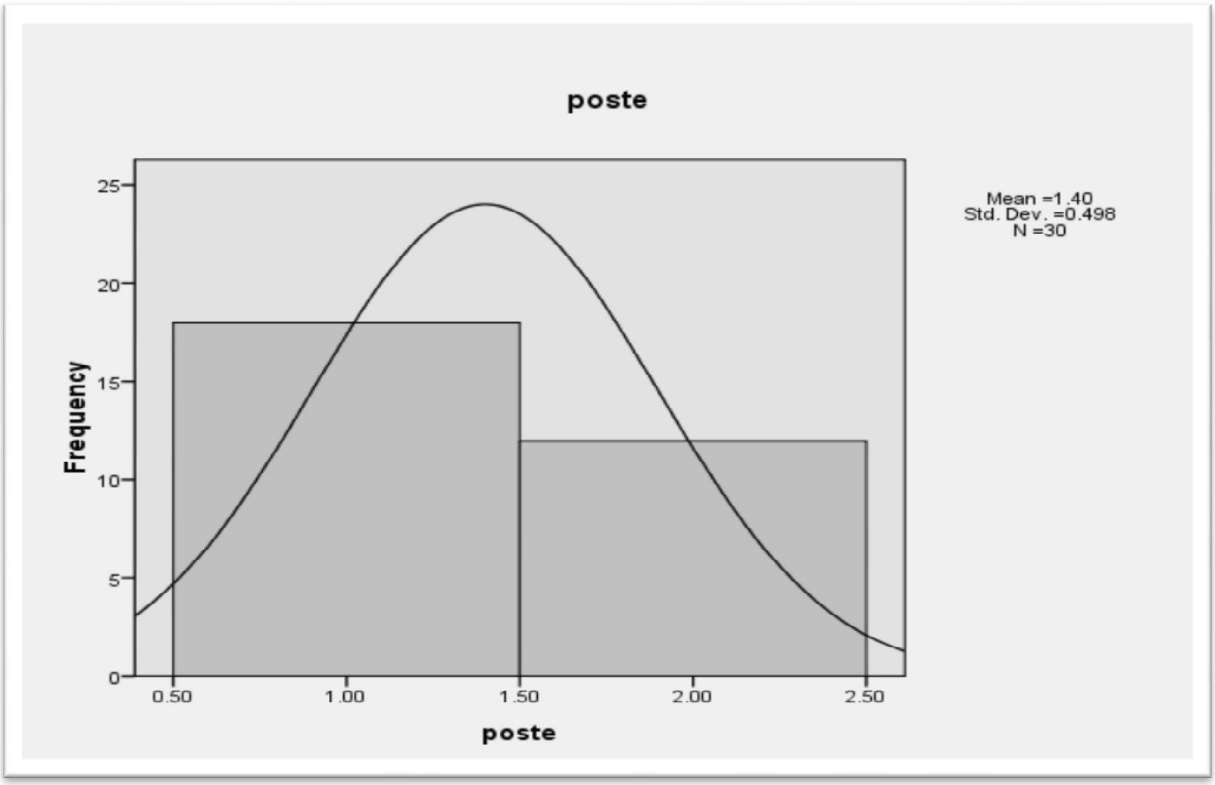
الجدول رقم (4): توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المنصب الذي يشغله

| | التكرار | النسبة المئوية | النسبة التراكمية |
|---|---|---|---|
| محافظ الحسابات | 18 | 60% | %60 |
| مساعديه | 12 | 40% | 100% |
| المجموع | 30 | 100% | |

**المصدر: من إعداد الطالبة و مخرجات SPS**

يلاحظ من الجدول اعلاه ان عدد محافظي الحسابات هو 18 فرد وهو مايعادل نسبة 60 % من مجموع العينة و هي نسبة جيدة تزيد من مصداقية الاستبيان ، وسنتم توضيح ذلك من خلال الشكل التالي :

الشكل(03): المنصب الذي يشغله




**المـ**

**صدر: من إعداد الطالبة و مخرجات SPSS**

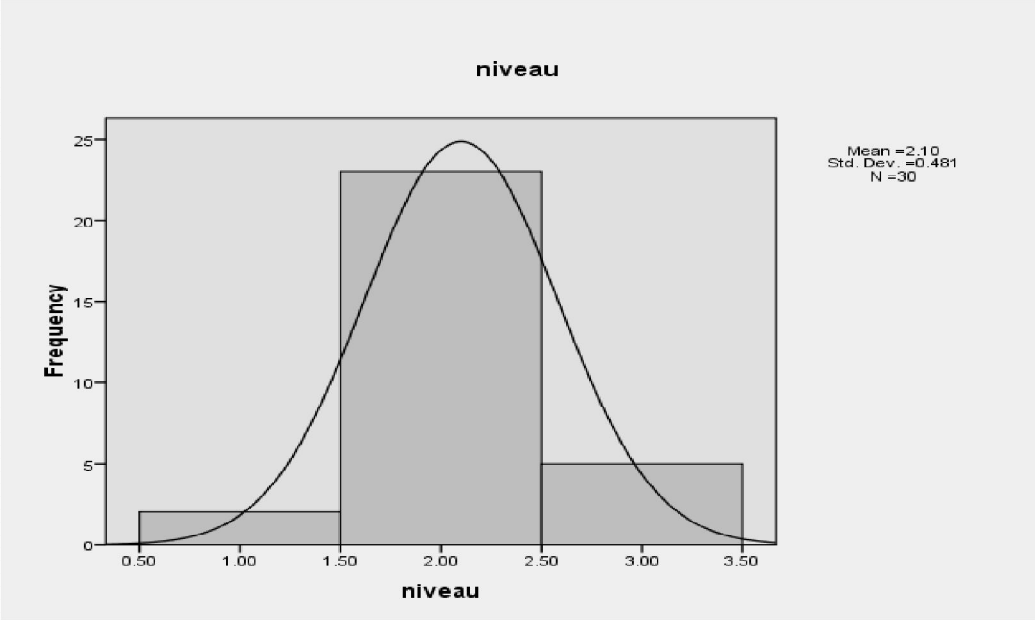
_الجدول رقم(5): توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المستوى التعليمي

| | التكرار | النسبة المئوية | صحة النسبة | النسبة التراكمية |
|---|---|---|---|---|
| ثانوي | 2 | 6.7% | 6.7% | %6.7 |
| ليسانس | 23 | 76.7% | 76.7% | %83.3 |
| دراسات عليا | 5 | 16.7% | 16.7% | %100 |
| المجموع | 30 | 100% | 100% | |

**المصدر: من إعداد الطالبة و مخرجات SPSS**

يبن الجدول اعلاه المستوى التعليمي حيث نلاحظ 76.6% وهي اكبر نسبة من عينة الدراسة من حاملي لشهادة ليسانس والذين اغلبهم درسو ا المسائل المحاسبية و% 16.6 من الدراسات العليا و 6.7 من الثانويوهذا يعد مؤشر ا هاما يدل على ان اغلبية افراد العينة لديهم المؤهل العلمي الكافي لفهم اسئلة الاستبيان و الشكل التالي يوضح

الشكل(04): المستوى التعليمي لافراد مجتمع الدراسة




**المصدر: من إعداد الطالبة و مخرجات SPSS**

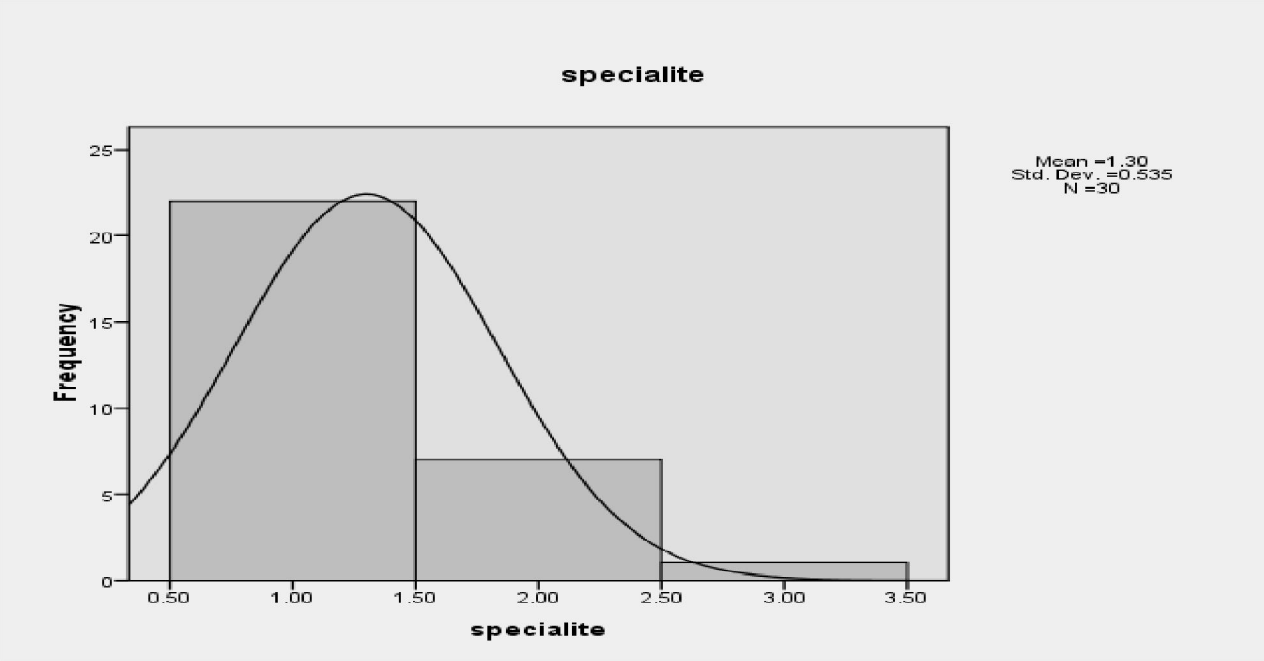
الجدول رقم (6): توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب التخصص العلمي

| | التكرار | النسبة المئوية | صحة النسبة | النسبة التراكمية |
|---|---|---|---|---|
| محاسبة | 22 | 73.3% | 73.3% | %73.3 |
| مالية | 7 | 23.3% | 23.3% | %96.7 |
| اقتصاد | 1 | 3.3% | 3.3% | %100 |
| المجموع | 30 | 100% | 100% | |

**المصدر: من إعداد الطالبة ومخرجات SPSS**

يستعرض الجدول اعلاه توزيع افراد فئتي عينة الدراسة من حيث التخصص العلمي، حيث نجد ان نسبة افراد عينة الدراسة المتخصصين في المجال المحاسبي و المالي يشكلون 96.6% من اجمالي العينة وهي نسبة مرتفعة الامر الذي من شانه ان يعزز قدرة افراد العينة على الحكم على دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

الشكل(05): **التخصص العلمي**




**المصدر: من إعداد الطالبة و مخرجات SPSS**

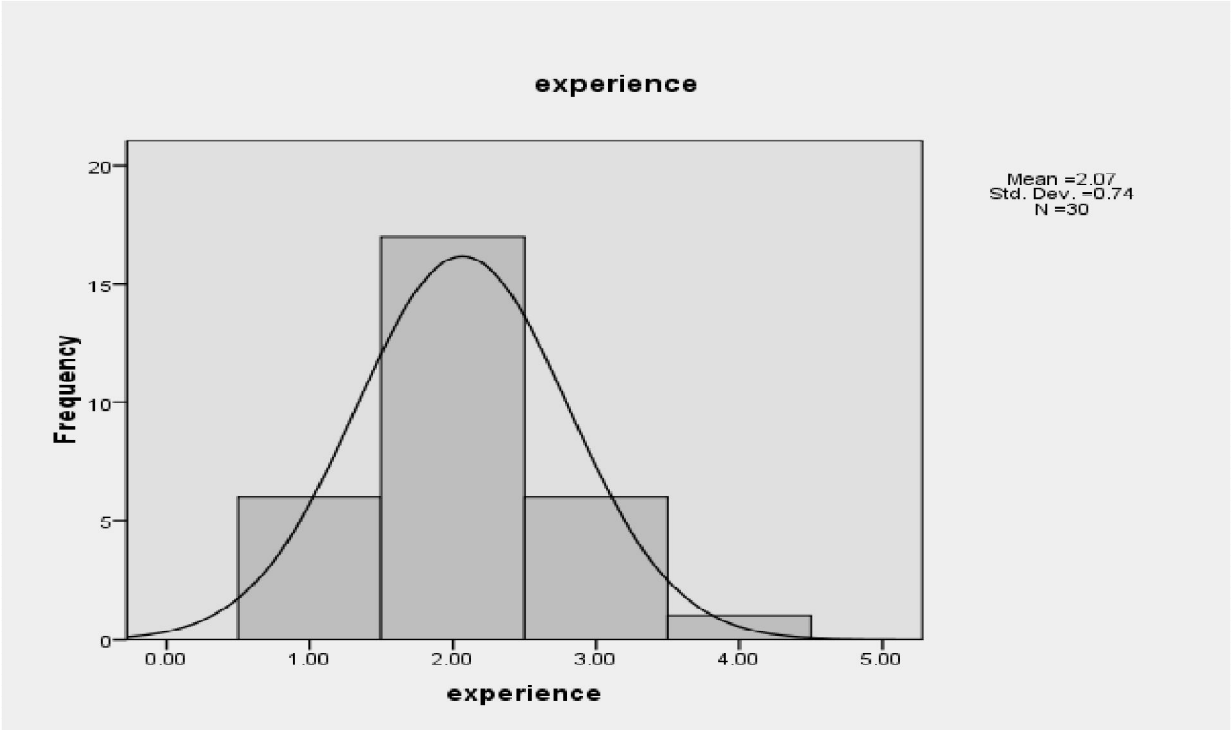
الجدول رقم (8): توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

| | التكرار | لنسبة المئوية | صحة النسبة | النسبة التراكمية |
|---|---|---|---|---|
| اقل من 5 سنوات من | 6 | 20% | 20% | %20 |
| 5الى اقل من 15 سنة | 17 | 56.7% | 56.7% | %76.7 |
| من 15 الى 20 سنة | 6 | 20% | 20% | %96.7 |
| اكثر من 20 سنة | 1 | 3.3% | 3.3 % | %100 |
| المجموع | 30 | 100 | 100 | |

**المصدر: من إعداد الطالبة و مخرجات SPSS**

يوضح الجدول توزيع افراد عينة الدراسة من حيث عدد سنوات الخبرة المهنية ونلاحظ منه ان اغلبية افراد العينة تزيد خبرتهم عن 5 سنوات ليمثلوا نسبة 80 % من اجمالي عينة الدراسة، أي ان افراد عينة الدراسة لديهم ما يكفي من الخبرة المهنية مما يساعد على الحصول على أجوبة عالية الموثوقية ويؤكد مصداقية النتائج .

الشكل(06): عدد سنوات الخبرة




**المصدر: من إعداد الطالبة ومخرجات SPSS**

## المبحث الثالث: دراسة وتحليل نتائج الدراسة

يهتم هذا الجزء بتحليل اتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة و كذا توضيح العلاقات بين متغيرات نموذج الدراسة و التي حددت طبيعتها في فرضيات الارتباط و من أجل تحقيق الهدف المذكور تم استخدام معامل ارتباط بيرسون، بالتالي استنتاج صحة أو عدم صحة فرضيات الدراسة للإجابة على تساؤلاتها.

**المطلب الاول: اتجاه اراء أفراد العينة**

**اولا: بالنسبة للمحور الاول**

يمكن دراسة والكشف على إجابات أفراد العينة بخصوص واقع المراجعة الخارجية في الجزائر ومساهمتها في تحقيق أهداف المؤسسات ماليا ومحاسبيا من خلال حساب المتوسط الحسابي الذي يعبر على متوسط آراء أفراد لعينة والانحراف المعياري الذي يقيس درجة تشتت الاراء بخصوص متغيرات المحور الاول، ويمكن تلخيص النتائج المتوصل إليها في الجدول التالي:

جدول رقم (9) :تحليل اتجاهات اراء افراد العينة لعبارات المحور الاول.

| رقم الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | اتجاه اراء افراد العينة |
|---|---|---|---|
| **X1** | 3.3333 | 1.06134 | محايد |
| **X2** | 4.1333 | .50742 | موافق |
| **X3** | 4.3667 | .61495 | موافق بشدة |
| **X4** | 4.5333 | .50742 | موافق بشدة |
| **X5** | 4.0000 | 1.08278 | موافق بشدة |
| **X6** | 3.8000 | .76112 | محايد |
| **X7** | 3.7333 | 1.20153 | محايد |
| **X8** | 3.9000 | 1.12495 | موافق |
| **المجموع** | 3.9750 | .44090 | موافق |

**المصدر: من إعداد الطالبة ومخرجات SPSS**

يظهر الجدول رقم(9) ان المتوسطات الحسابية للمحور الاول تتراوح مابين( 3.3333 و 4.5333 ) بانحراف معياري تراوح بين (50742. 1.20153) بدرجة موافق و موافق بشدة فقد كان اجمالي متوسط اجابات افراد العينة 3.9750 بانحراف معياري 0.44090 بدرجة موافق مما يشير الى وجود اتفاق على استخدام المراجعة الخارجية للحسابات كمصدر للمعلومة المحاسبية اذ حصلت العبارة 4 **تعتبر التقارير المالية للمراجعة المعد من طرف المراجع الخارجي ذات أهمية كبيرة لمستخدمي المعلومة المحاسبية** على المرتبة الاولى بوسط حسابي 4.5333 و انحراف معياري 61495. بتقدير موافق بشدة وذلك لاهمية التقارير بالنسبة لمستخدمي المعلومة المحاسبية ، تليها في المرتبة الثانية العبارة رقم 3 **إن توافر الاستقلال والحياد لدى المراجعالخارجي يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره عن المعلومة المحاسبية** بوسط حسابي 4.3667 و انحراف معياري 0.61495 بتقدير موافق بشدة أي ان من خصائص المراجع الخارجي انه محايد و مستقل و للذلك فهي تعزز الثقة في الراي الذي يبديه.

وفي المرتبة الثالثة تكون العبارة 5 **هناك مجموعة من المعايير الواجب توافرها في تقرير مراجع الحسابات حتى يلبي حاجيات مستخدمي المعلومة المحاسبية** بوسط حسابي 4.0000 و انحراف معياري 1.08278 بتقدير موافق بشدة وذلك لان المراجع الخارجي يقوم بتشخيص الوضعية المالية للمؤسسة و يقوم بإبداء رأيه في القوائم المالية التي تعد حسب المعايير والقوانين المنصوص عليها.

وفي المرتبة الرابعة العبارة رقم 2 **هناك مجموعة من الأسس والمبادئ التي تضبط الممارسة المهنية للمراجع الخارجي، مما تمكنه من إبداء رأي فني محايد حول مصداقية المعلومة المحاسبية** بوسط حسابي 4.1333 و انحراف معياري 50742. بتقدير موافق و كانت الاجابات المراجعين بموافق فقط لانه حسب رايهم لاتوجد مبادئ فقط تضبط الممارسة المهنية، بل هناك مجموعة قوانين وا إجراءات، وحتى أحكام تضبط عمله، وتحدد مسؤولياته من حقوق وواجبات.

كما حصلت العبارة 8 على المرتبة الخامسة **باعتبار أن تكيف القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية سيساهم في تحسين نوعية وجودة المعلومة المحاسبية فإنه سيؤدي بدوره إلى تحسين جودة التقرير** بوسط حسابي 3.9000 و انحراف معياري 1.12495 بتقدير موافق وذلك لان تكييف القوائم المالية مع المعايير الدولية من شأنه أن يساعد على تحسين جودة التقارير المقدمة.

اما المرتبة السادسة فكانت للعبارة 6 حيث كانت **يقوم المراجع الخارجي بمراجعة نظم الرقابة الداخلية والقيود والسجلات المحاسبية مراجعة انتقاديه قبل إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية**، بوسط

حسابي 3.8000 و انحراف معياري 76112 بملاحظة محايد اختار المراجعون الحياد للتعبير عن العبارة وذلك حسب راي بعضهم ان المراجع الخارجي لا يقوم بنقد النظام الداخلي و انما يعطي ملاحظاته فقط .

كما حصلت العبارة 7 على المرتبة السابعة **يجب على المراجع الخارجي تقديم تقرير وفق المعايير الدولية للمراجعة،** بوسط حسابي3.7333 و انحراف معياري1.20153 بملاحظة محايد و يعود هذا لعدم اطلاع معظم المحاسبين على هذه المعايير رغم انهم يستعملون النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي يعمل وفقها.

واخيرا حصلت العبارة رقم 1 على اقل معدلو هي **تعد المراجعة الخارجية للحسابات مصدر اساسي للمعلومة المحاسبية وذلك بوسط حسابي** 3.3333 **وانحراف معياري** 1.06134 بملاحظة محايد و يعود ذلك للتاكد المواجعيين من ان المراجعة الخارجية ليست مصدر اساسي للمعلومة المحاسبية.

**ثانيا: بالنسبة للمحور الثاني**

دراسة والكشف على إجابات أفراد العينة بخصوص مساهمة المراجعة الخارجية في تعزيز ملائمة المعلومة المحاسبية من خلال حساب المتوسط الحسابي الذي يعبر على متوسط آراء أفراد العينة بخصوص متغيرات المحور الثاني، ويمكن تلخيص النتائج المتوصل إليها في الجدول التالي:

**الجدول رقم (10):**تحليل اتجاهات اراء افراد العينة لعبارات المحور الثاني.

| رقم الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | اتجاه اراء افراد العينة |
|---|---|---|---|
| **Y1** | 3.9000 | .71197 | موافق |
| **Y2** | 3.7333 | .78492 | محايد |
| **Y3** | 3.8000 | 1.09545 | موافق |
| **Y4** | 3.1000 | 1.32222 | محايد |
| **Y5** | 3.5000 | .86103 | محايد |
| **Y6** | 3.5667 | 1.10433 | محايد |
| **Y7** | 3.9333 | .94443 | موافق |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **المجموع** | 3.6476 | .53549 | موافق |

**المصدر: من إعداد الطالبة ومخرجات SPSS**

كما يظهر الجدول رقم**(10)** ان المتوسطات الحسابية للمحور الثاني تتراوح مابين (3.500 و 3.9333 ) بانحراف معياري تراوح بين (.86103 .94443) بدرجة مابين موافق و محايد اما المتوسط العام للمجال ككل فقد بلغت 3.6476 بانحراف معياري .53549 بدرجة موافق مما يشير الى **وجود اتفاق في ان المراجعة الخارجية تساهم في تحسين ملاءمة المعلومة المحاسبية** اذ حصلت الفقرة 1 **تساهم المراجعة في تحسين المعلومة المحاسبية و بالتالي القدرة على التوقع بالنتائج المستقبلية** المرتبة الاولى بوسط حسابي 3.933 و انحراف معياري .94443 بتقدير موافق لانه اذا ساهمت المراجعة في تحسين المعلومة المحاسبية فهي تساهم على التوقع في النتائج المستقبلية .

اما في المرتبة الثانية فنجد العبارة رقم 7 **تساهم المراجعة الالكترونية في توفير الوقت و الجهد مقارنة بالمراجعة الخارجية العادية،** حصلت على وسط حسابي 3.9333 و انحراف معياري قدرة .94443 بتقدير موافق ويعود هذا الى سهولة ودقة استخدام المراجعة الالكترونية.

كما حصلت العبارة 3 على المرتبة الثالثة **المراجعة الخارجية لها دور في مدى توفر المعلومة لكي تكون ملاءمة لمن يستخدمها،** بوسط حسابي قدر ب 3.8000 وانحراف معياري 1.09545 بتقدير موافق وهناك تشتت كبير في الاراء و يرجع ذلك لعدة اسباب لان المراجعة الخارجية ليست علم دقيق بامكانها تدعيم دور لمعلومة المحاسبية في اخاذ القرارات التي لها علاقة بالمستقبل.

اما في المرتبة الرابعة فكانت العبارة رقم 2 **تساهم المراجعة الخارجية في تدعيم دور المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية** بوسط حسابي 3.7333 وانحراف معياري .78492 بتقدير محايد وحسب هذه العبارة كان تشتت في الاراء البعض كان موافق لانه يعتبر التقاريير المالية التي يصدرها تساعد في اتخاذ القرار و البعض كان متحفظ على الاجابة، وذلك راجع بالأساس إلى تكوين كل محافظ حسابات والخبرة المهنية التي اكتيبها كل واحد منهم.

وفي المرتبة الخامسة كانت العبارة رقم 6 **المراجعة الخارجية تساهم في تحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم التنبؤات السابقة و تصحيحها** بوسط حسابي 3.5667 **وانحراف معياري** 1.10433

بتقدير محايد وذلك راجع بالأساس إلى عدم تكون فكرة شاملة لدى محافظي الحسابات عن إذا ما تم استخدام تقاريرهم السابقة في التنبؤ من طرف المؤسسات المعنية.

كما حصلت العبارة رقم 5 على المرتبة السادسة **تساهم المراجعة الخارجية في توفير معلومات محاسبية لها قيمة استرجاعية تساعد على اتخاذ القرارات** بوسط حسابي 3.5000 بانحراف معياري 86103. وتقدير محايد كما كانت اجابات المراجعين متشتتة حول العبارة 5، وذلك راجع بالأساس إلى عدم اختلاف وجهات نظر أفراد العينة حول أهمية القيمة الاسترجاعية للمعلومة المحاسبية.

واخيرا حصلت العبارة 4 على المرتبة الاخيرة **المراجعة الخارجية لها دور في تحديد التوقيت المناسب لنشر التقارير المالية** بوسط حسابي 3.1000 وانحراف معياري 1.32222 بتقدير غير موافق لان المراجعة الخارجية لا تقوم بتحديد التوقيت المناسب لنشر التقارير المالية فهناك عادة جهات مختصة تقوم بتحديده .

**ثالثا: بالنسبة المحور الثالث**

يمكن دراسة والكشف على إجابات أفراد العينة بخصوص مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين موثوقية المعلومة المحاسبية من خلال حساب المتوسط الحسابي الذي يعبر على متوسط آراء أفراد العينة والانحراف المعياري الذي يقيس درجة تشتت الاراء بخصوص متغيرات المحور الثالث، ويمكن تلخيص النتائج المتوصل إليها في الجدول التالي:

الجدول رقم (11):تحليل اتجاهات اراء افراد العينة لعبارات المحور الثالث.

| رقم الفقرة | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | اتجاه اراء افراد العينة |
|---|---|---|---|
| **Z1** | 3.9000 | .80301 | موافق |
| **Z2** | 3.7000 | .59596 | محايد |
| **Z3** | 3.533 | .77608 | محايد |
| **Z4** | 4.3000 | .53498 | موافق بشدة |
| **Z5** | 4.0667 | .52083 | موافق |
| **Z6** | 3.6333 | .76489 | محايد |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **المجموع** | 3.8556 | .36287 | موافق |

**المصدر: من إعداد الطالبة ومخرجات SPSS**

يظهر الجدول رقم (11) ان المتوسطات الحسابية للمحور الثاني تتراوح مابين ( 4.3000 و3.5333) بانحراف معياري تراوح بين (52083. 36287. ) بدرجة مابين موافق و محايد اما المتوسط العام للمجال ككل فقد بلغت 3.8556 بانحراف معياري 36287. بدرجة موافق وهذا دليل على ان المراجعة الخارجية تساهم في تحسين موثوقية المعلومة المحاسبية بدرجة مقبولة على العموم.

حصلت العبارة 4، **يوفر المراجع الخارجي في تقريره معلومات محاسبية خالية من التحيز تزيد في ثقة مستخدمي التقارير المالية** على المرتبة الاولى بوسط حسابي 4.3000 و انحراف معيار 53498. بتقدير موافق بشدة وذلك لانه من خصائص تقرير المراجع الخارجي ان يكون حيادي و خالي من التحيز.

كما حصلت العبارة 5 على المرتبة الثانية **المراجعة الخارجية تساهم في تحسين حيادية المعلومات المحاسبية بوسط حسابي** 4.0667 وانحراف معياري 52083.بتقدير موافق ويرجع ذلك الى ان المراجع الخارجي يتصف بالاستقلال و الحياد وبالتالي فهو يوفر في تقريره معلومات محاسبية محايدة.

اما فيما يخص العبارة 1 **المراجعة الخارجية تبحث عن ضرورة وجود معلومات تعطي تصورا دقيقا للواقع دون أن يشوبها تحريف** فقد حصلت على المرتبة الثالثة بوسط حسابي 3.9000 وانحراف معياري 80301. بتقدير موافق لان المراجع الخارجي يقوم بمراجعة معلوماته و تدقيقها قبل اصدار تقريره النهائي، لأنه في الأساس يتحمل المسؤولية القانونية والأدبية على ماورد في تقاريره.

كما حصلت العبارة 2 على المرتبة الرابعة **المراجعة الخارجية لها دور في جعل تطابق بين الارقام و المعطيات المحاسبية من ناحية والموارد و الاحداث من ناحية اخرى** بوسط حسابي3.7000و انحراف معياري 59596. بدرجة محايد و ذلك لان العديد من محافظي الحسابات يعتقدون بأن دورهم الأساسي هو الرقابة والتنبيه إلى الانحرافات،وأن دورهم في باقي المهام هو ثانوي، وا ٍنما يقع على عاتق محاسبي ومسيري المؤسسة.

تاليها العبارة 6 في المرتبة الخامس **هناك قوانين خاصة بإعداد التقارير في الجزائر تضمن إعطاء رأي فني محايد** بوسط حسابي 3.6333 وانحراف معياري 76489. بتقدير محايد يرجع لانه يوجد في الجريدة الرسمية نص صريح عن انواع التقارير لكن لا توجد إجابات عن كيف و متى تعد هذه التقارير.

و اخيرا حصلت العبارة 3 **المراجعة الخارجية لها دور في جعل طرق القياس المتبعة قابلة للتحقيق** على المرتبة الاخيرة بوسط حسابي 3.5333 وانحراف معياري 77608. بتقدير محايد، وذلك لغياب نظرة دقيقة وشاملة لدى محافظي الحسابات عن طرق القياس وقابليتها للتحقيق.

## المطلب الثاني: طبيعة العلاقة بين متغيرات الدراسة

بعد الكشف على علاقة المراجعة الخارجية بعنصر الملاءمة وكذا عنصر الموثوقية بوصفهما للمكونات الأساسية لجودة المعلومة المحاسبية، سيتم التطرق في هذا المطلب إلى تأثير المراجعة الخارجية على جودة المعلومة بشكل مفصل، وذلك من خلال حساب معامل الارتباط بين المتغيرين الأساسيين وتحديد مستوى الدلالة، والحكم على صدقه.

الجدول رقم **(12)**: معامل ارتباط بيرسون لكل متغيرات نموذج الدراسة

| Q | Z | Y | |
|---|---|---|---|
| 0,499 | .439 | .387 | X معامل الارتباط برسون |
| 005 | .015 | .035 | درجة الدلالة Sig. (2-tailed) |
| 30 | 30 | 30 | عدد العينة N |

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed

Y+Z+Q

**. Correlation is significant at the 0.01 level

### أولا: اختبار الفرضية الأولية

تساهم المراجعة الخارجية في إنتاج المعلومة المحاسبية وتحقيق أهداف المؤسسة

من خلال دراستنا التطبيقية نجد ان الفرضية صحيحة اذ تساهم المراجعة الخارجية في إنتاج المعلومة المحاسبية وتحقيق أهداف المؤسسة من خلال مراجعة نظام الرقابة والقيود والسجلات المحاسبية الا ان هذه العملية تحتاج الى شروط وخصائص مهمة لنجاحها في المراجع في حد ذاته يجب ان يتسم

بالستقلالية و الحيادية والتاهيل العلمي و المهني الكافيين افي التقارير التي يتم اعدادها اذ يجب ان تتوفرها معايير فنية وقانونية وادارية خاصة حتى تلبي احتياجات مستخدمين المعلومة المحاسبية

**ثانيا : اختبار الفرضية الثانية**

**تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملاءمة المعلومة المحاسبية**

(القيمة التنبؤية، التوقيت المناسب، صحة التوقعات السابقة)

من خلال الجدول رقم (12) بينت نتائج التحليل وجود علاقة ارتباط ممقبولة على العموم بينالمر اجعة الخارجية و ملائمة المعلومة المحاسبية عند مستوى دلالة (α=0,05)، بمعامل ارتباط بلغ0.387، مما يعني ان هناك علاقة بين المراجعة الخارجية والملاءمة بنسبة مقبولة الى حد ما، وهذا مايثبت ويؤكد صحة الفرضية سواء من ناحية القيمة التنبؤية للمعلومة او توقيتها المناسب او صحت التوفعات السابقة.

**ثالثا: اختبار الفرضية االثالثة**

**تساهم المرجعة الخارجية في زيادة موثوقية المعلومة المحاسبية**

(الصدقية، قابلية القياس، الحيادية)

من خلال الجدول رقم (12) بينت نتائج التحليل وجود علاقة ارتباط ممقبولة نسبيا، بين المراجعة الخارجية و موثوقية المعلومة المحاسبية عند مستوى دلالة (α=0,05)، بمعامل ارتباط بلغ0.439، مما يعني ان هناك علاقة بين المراجعة الخارجية والموثوقية بنسبة مقبولة، وهذا مايثبت ويؤكد صحة الفرضية الثانية سواء من ناحية صدقية المعلومة وقابليتها للقياس او حياديتها.

**ثالثا: اختبار الفرضية الرئيسية**

**تساهم المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**

يتضح من الجدول اعلاه وجود علاقة ارتباط بين المراجعة الخارجية وجودة المعلومة المحاسبية بمعامل ارتباط قيمته 0.499 عند مستوى الدلالة 0.01مما يعني ان المراجعة الخارجية تلعب دورا مقبولا في جودة المعلومة

المحاسبية من خلال( الملاءمة، التوقيت المناسب و القيمة التنبؤية) وكذلك من خلال موثوقية المعلومة عن طريق (صدقية المعلومة، الحيادية وقابلية القياس).

وبالتالي من خلال الجدول( 12) نلاحظ ان محافظي الحسابات لولاية بسكرة يرون ان المراجعة الخارجية تساعد في تحسين جودة المعلومة المحاسبية من خلال دورها الايجابي في ملاءمة و موثوقية المعلومات المحاسبية وهذا مايثبت صحة الفرضية الرئيسبة زهو ما يمكن اعتباره بمثابة اجابة على الشكالية الرئيسية للدراسة.

الخلاصة:

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري من هذا الموضوع، وما تم اسقاطه ومحاولة الكشف عليه في الجانب التطبيقي ، اينتم توزيع استمار ة الاستبيان على مجموع المراجعين الخارجيين والاجابات المقدمة من طرفهم، وبعد تصنيف وتبويب نتائج الاستبيان باستخدام ادوات التحليل الاحصائي المتمثلة( في التكرار، المتوسط الحسابي المرجح والانحراف المعياري ) وذلك باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS، تم التوصل الى جملة نتائج ساهمت في شكل كبير في اختبار فرضيات الدراسة.

# الخاتمة

من خلال تناولنا موضوع المراجعة الخارجية ودورها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، فقد كانت هذه الدراسة محالة للوقوف على الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في اضفاء الجودة على المعلومات المحاسبية، وقد تم التوصل في النهاية الى جملة من النتائج والتوصيات يمكن ايجاز أهمها فيما يلي:

## 1- نتائج الدراسة:

- ان المهمة الرئيسية للمراجع الخارجي هي فحص وتقييم الحسابات والقوائم المالية بقصد التحقق من تطبيق المبادئ المهنية والاجراءات بطريقة سليمة ومتجانسة من سنة الى اخرى، ويكون الغرض من القيام بهذه المهمة هو اعداد تقرير يتضمن رأيه المهني في القوائم المالية يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم وبذلك يعتبر تقرير المراجع الخارجي بمثابة وسيلة الاتصال بينه وبين مستخدمي القوائم المالية للمراجعة.
- إن اعتماد تنظيم جيد ومحكم والإشراف على المساعدين في مكتب المراجعة، يضمن فعالية أعمال المراجعة والتطبيق السليم والصحيح لمختلف إجراءاتها، وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة منها في بعث ثقة في ما تعبر عنه المعلومات المحاسبية لمختلف الجهات المستفيدة منها.
- تعمل المراجعة الخارجية للحسابات على زيادة القدرة على توصيل المعلومات المحاسبية وهذا من خلال اعداد التقرير النهائي للمراجع والذي يحتوي على معلومات التي تتضمنها القوائم المالية والتي تستخدم في عملية اتخاذ القرارات سواء الاطراف داخل او خارج المؤسسة.
- العمل على تحسين نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسات وتكييفه مع متطلبات الإطار الجديد للتسيير للحصول على معلومات محاسبية فعالة، وهذا من خلال الاستفادة الكاملة من مجمل خدمات المراجعة الخارجية واعتماد المراجعة الداخلية، كي يتم توفير متطلبات المرحلة الحالية من معلومات فعالة ومناسبة من حيث الوقت والتكلفة، لاتخاذ مختلف القرارات التصحيحية.

- ❖ تعتبر التقارير المالية للمراجعة المعدة من طرف المراجع الخارجي ذات أهمية كبيرة لمستخدمي المعلومة المحاسبية.
- ❖ إن توافر الاستقلالية والحياد لدى المراجع الخارجي يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره عن المعلومة المحاسبية.
- ❖ يمكن القول ان اغلبية المراجعين الخارجيين لولاية بسكرة لديهم المؤهل العلمي الكافي لفهم متغيرات الدراسة.
- ❖ هناك مجموعة من المعايير الواجب توافرها في تقرير مراجع الحسابات حتى يلبي حاجيات مستخدمي المعلومة المحاسبية.
- ❖ نجد ان معظم المراجعين الخارجيين لولاية بسكرة لديهم تخصص علمي في المجال المحاسبي أو المالي، ولديهم خبرة تفوق خمسة سنوات.
- ❖ لا تعتبر المراجعة الخارجية للحسابات كمصدر أساسي للمعلومة المحاسبية.
- ❖ المراجعة الخارجية لها دور في مدى توفر المعلومة لكي تكون ملاءمة لمن يستخدمها.
- ❖ تساهمالمر اجعة الخارجية في زيادة موثوقية المعلومة المحاسبية سواء من ناحية صدقية المعلومة وقابليتها للقياس او حياديتها.
- ❖ تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملاءمة المعلومة المحاسبية من خلال القيمة التنبؤية للمعلومة وتوقيتها المناسب وصحت التوقعات السابقة.
- ❖ حسب راي محافظين الحسابات لولاية بسكرة تساهم المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية من خلال دورها الايجابي في ملاءمة و موثوقية المعلومات المحاسبية

## 2- الاقتراحات و التوصيات:

بعد استعراض كل من الجانب النظري للمراجعة ، والدراسة الميدانية وتحليلها، وبعد استخلاص نتائج البحث في ظل إشكالية وفرضيات البحث، يمكننا اقتراح جملة من التوصيات، نعتقد أنه بتجسيدها ستعود بالنفع على كل من المراجع الخارجي، مستخدمو المعلومة المحاسبية ،و أهداف المنظمات المهنية، و يمكن أن نوردها كما يلي:

- ❖ تفعيل دور مراجعي الحسابات والعمل على اتباع خطوات المراجعة، الامر الذي يؤدي الى زيادة الملاءمة والموثوقية.
- ❖ ان اتباع المراجعين الخارجيين لسياسات رقابة الجودة في اعمالهم، من شانه تحسيين خدماتهم المقدمة كما من شانه رفع شأن مهنة المراجعة و النهوض بها.
- ❖ نقترح ايضا ضرورة تدعيم استقلال المراجعين الخارجيين لتعزيز الثقة والجودة في القوائم المالية للمراجعة، وذلك من قبل المنظمات والهيئات المشرفة على المراجعة.
- ❖ ضرورة الالتزام من قبل المراجعين الخارجيين بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة، لتكون أساسا يتم الاسترشاد به عند إتمام عملية المراجعة، ولتساعد على التقليل من المنافسة غير المهنية بين المراجعين مما يؤثر على جودة المراجعة.
- ❖ العمل على تحسين نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسات وتكييفه مع متطلبات الاطار الجديد للتسيير للحصول على معلومات محاسبية ذات جودة، وهذا بالاستفادة من مجمل مميزات المراجعة الكفؤة والفعالة.

# قائمة المراجع

**أولا : الكتب**


1. أبو المكارم عبد الفتاح وصفي، **المحاسبة المالية القياس والتقويم والإفصاح المحاسبي**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 1996.
2. أحمد حسين ، **نظام المعلومات المحاسبي، الإطار الفكري و النظم التطبيقية**، الأكاديمية العربية للعلوم و التكنولوجية، مصر، 2004.
3. أحمد حكمت ، **نظام المعلومات المحاسبي والمنظمة نظري مع حالات دراسية**، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان،2005.
4. التميمي هادي ، **مدخل إلى التدقيق (من الناحية النظرية والعملية)**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، ط02، 2004.
5. الحفناوي يوسف محمد ، **نظم المعلومات المحاسبية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2001.
6. الخطيب إبراهيم محسن قاسم ، السقا يحي هاشم زياد ، **نظم المعلومات المحاسبية**، وحدة الحدبلء للطباعة و النشر، العراق، 2003.
7. الخطيب راغب خالد ، الرفاعي محمود خليل ، **الأصول العلمية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل للنشر، عمان ،1998.
8. السيد إسماعيل ، **نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية**، المكتب العربي الحديث، مصر السنة
9. السيد محمد إسماعيل ، **نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية
10. الشيرازي مهدي عباس، **نظرية المحاسبة**، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الطبعة الأولى، الكويت، 1990.

11. الصياح عبد الرحمان ، **نظم المعلومات الإدارية**، دار البارودي للنشر والتوزيع، عمان، 1998.
12. الصبان سمير محمد، **الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والممارسة**، دار النهضة العربية، بيروت، 1998.
13. الصبان سمير محمد، علي نصر عبد الوهاب، **المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية الإسكندرية، 2002.
14. القاضي حسين ، مأمون توفيق، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية، الأردن، 2000.
15. المطارنة فلاح غسان ،تدقيق الحسابات المعاصر ،الناحية النظرية ،دار المسير ة للنشر والتوزيع والطباعة ،الأردن ،2006.
16. بني عطا علي محمد حيدر ، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، دار الحامد للتوزيع والنشر، عمان، 2007.
17. بوتين محمد ، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية،2003 الجزائر.
18. تركي عبد السلام إبراهيم محمود ، **تحليل التقارير المالية، شؤون المكاتب** ، جامعة الملك سعود، السعودية.
19. توماس وليام ، هنري أمر سون ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد ، دار المريخ للنشر، الطبعة الأولى، مصر، 2006.
20. جربوع محمود يوسف ، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
21. جربوع محمود يوسف ، **نظرية المحاسبة**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
22. جمعة حلمي أحمد ، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ، دار صفاء للنشر و التوزيع، 2000.
23. حسين علي حسين احمد ، **نظم المعلومات المحاسبية (الإطار الفكري والنظم التطبيقية)**، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، الإسكندرية، 2006.

24. حماد عبد العال طارق ، **تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنح الائتمان نظرة حالية ومستقبلية**، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2006.
25. راشد السيد رجب ، الصحن محمد عبد الفتاح ، درويش ناجي محمود ، أصول المراجعة، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2000.
26. رضوان حلوة حنان ، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الاردن، 2003 .
27. رضوان حلوة حنان ، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
28. سرايا السيد محمد ، **أصول و قواعد المراجعة و التدقيق**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002.
29. سعيد كمال الدين ، **نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات**، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002.
30. شهوان سعيد محمد ، **الوجيز في مراجعة وتدقيق الحسابات**، جمعية عمال المطابع، القاهرة.
31. شتيوي عبد السلام إدريس ،**المراجعة معايير وا إجراءات**، دار النهضة، بيروت، 1996.
32. عبد الرحيم طه جابر عاطف ، **نظم المعلومات الإدارية**، ناس للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2000.
33. عبد الله أمين خالد ، **علم تدقيق الحسابات – الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثانية، دار وائل للطباعة والنشر، عمان،2001 .
34. عبد الله أمين خالد ، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر، عمان، 1999.
35. عطية احمد هاشم ، **مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999.
36. قاسم محمد عبد الرزاق ، **تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية**، ، دار الثقافة للنشر، الطبعة الأولى،2006.

37. قاسم محمد عبد الرزاق ، **نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة**، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
38. لطفي أحمد أمين السيد ، **مراجعة وتطبيق نظم المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
39. لطفي أحمد أمين السيد ، **مراجعة و تدقيق المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية ،2007.
40. لطفي السيد **امين** ، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ، 2005.
41. محمود سلامة رأفت وآخرون، **علم تدقيق الحسابات(النظري)**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2011.
42. مشرقي علي حسين ، **نظرية القرارات الإدارية**، دار الميسرة للنشر والطباعة،عمان، الأردن، 1997.
43. نور احمد ، المحاسبة المالية، الدار الجامعية ، مصر،2004.
44. هلال عبد الله ، الصبان سمير محمد ، **الأسس العلمية للحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.

**ثانيا : مجلات و ملتقيات**

**1.** المخادمة عبد الرحمن أحمد ، **أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في اتخاذ القرارات الاستثمارية** ،دراسة تطبيقية على الشركات الأردنية، مجلة المنارة، المجلد 13، العدد2، الأردن، 2007.
2. خليل إبراهيم أحمد محمد ، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ، العدد الأول، مصر، 2005 .
3. لعماري أحمد ، **طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبي**، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول نوفمبر،2001.
4. محمدي عبد العالي ، **دور محافظ الحسابات في تفعيل آليات حوكمة البنوك للحد من الفساد المالي و الإداري**، مداخلة مقدمة إلى الملتقى الوطني حول: **حوكمة الشركات كآلية للحد من**

**الفساد المالي و الإداري**، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، يومي06-07 ماي 2012، بسكرة، الجزائر .

## ثالثا :المذكرات

1. ايناس شيخ سليمان، **المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات في ظل ظروف عدم التأكد**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة حلب، سوريا، 2009.
2. بلقاسم عامر هاجر، **دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**،، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قسم المحاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر،2011.
3. حمادي علي، **اثر جودة المعلومات المحاسبية على صنع القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستر، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، الجزائر ،2010.
4. خالد عبد الرحمان احمد علي، **مستوى الإفصاح المحاسبي لاعتماد للشركات اليمنية، قياس وتطوره بما يتناسب ومتطلبات إقامة سوق الأوراق في المالية في الجمهورية اليمنية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الموصل، العراق، 2002.
5. عزوز ميلود، **دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بسكرة)**،مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، جامعة 20 أوت 1955 ، سكيكدة، الجزائر، 2007.
6. عمر ديلمي، **اثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية** ، مذكرة لنيل شهادة الماجستر(غير منشورة)، تخصص محاسبة، باتنة ،الجزائر ،2008.
7. علا أحمد عبد الهادي الزعانين، **أثر التحول في نظم المعلومات المحاسبية**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، تخصص محاسبة وتمويل،الجامعة الإسلامية، غزة ،فلسطين ،2007 .
8. فاتح سردوك، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية**، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستر ، تخصص إدارة الأعمال،المسيلة،الجزائر ،2003 .

**رابعا: القوانين و المراسيم**

1- مجموعة النصوص القانونية السريعة المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة؛ منشورات الساحل؛ طبعة 2002.

2- الجريدة الرسمية الجزائرية للعدد 42، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/07/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المادة 22

**خامسا: المراجع باللغة الاجنبية**

1. Jean Gerbier, Organisation & Fonctionnement de l'Entreprise, Edition Tec Doc-Lavoisier, Paris, 1993.
2. Manuel de Comptabilité Générale Information financière et Audit (Financial Accounting, Reporting and Auditing Handbook), Public Disclosure Authorized, Bureau du directeur departement des prets banque mondiale , janvier1995 .

# الملحق رقم 1

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة محمد خيضر – بسكرة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

**إستبيان علمي بهدف اعداد مذكرة الماستر في التدقيق المحاسبي**

في إطار التحضير لمذكرة التخرج لنيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي يسعدني ان اضع بين ايديكم استمارة البحث والخاصة بموضوع : **دور المراجعة الخارجية للحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**، اين التمس من سيادتكم الإجابة على الأسئلة الموجودة، وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظـركم كمهنيين حول أهمية الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي للحسابات من أجل الرفع من جـودة المعلومة المحاسبية خاصة في ظل التطور الذي تشهده بيئة الاعمال مؤخرا وانعكاسات ذلك على الجانب المحاسبي و المالي.

علما أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة، و لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

الباحثة : شادلي اكرام

## أولا :معلومات عامة

المنصب الذي يشغله : مدقق ☐ مساعد المدقق ☐ منصب اخر .....

المستوى التعليمي: ثانوي ☐ ليسانس ☐

دراسات العليا ☐ منصب اخر .....

التخصص العلمي : محاسبـــة ☐ ماليـــة ☐

اقتصـــاد ☐ منصب اخر .....

عدد السنوات الخبرة : اقل من 5 سنوات ☐ من 5الى اقل من 15 سنة ☐

من 15 الى 20 سنة ☐ اكثر من 20 سنة ☐

## ثانيا: محاور الاستبيان

المحـــور الأول : الإطار العام للمراجعة الخارجية ِاستخدامها كمصدر للمعلومة المحاسبية في المؤسسة

| الرقم | العـــبـــــارات | معارض بشدة | معارض | محايد | موافق | موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | تعد المراجعة الخارجية للحسابات مصدر اساسي للمعلومة المحاسبية | | | | | |
| 2 | هناك مجموعة من الأسس والمبادئ التي تضبط الممارسة المهنية للمراجع الخارجي، مما تمكنه من إبداء رأي فني محايد حول مصداقية المعلومة المحاسبية. | | | | | |
| 3 | إن توافر الاستقلال والحياد لدى المراجع الخارجي يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره عن المعلومة المحاسبية. | | | | | |
| 4 | تعتبر التقارير المالية للمراجعة المعد من طرف المراجع الخارجي ذات أهمية كبيرة لمستخدمي المعلومة المحاسبية. | | | | | |
| 5 | هناك مجموعة من المعايير الواجب توافرها في تقرير مراجع الحسابات حتى يلبي حاجيات مستخدمي المعلومة المحاسبية. | | | | | |

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 6 | يقوم المراجع الخارجي بمراجعة نظم الرقابة الداخلية والقيود والسجلات المحاسبية مراجعة انتقاديه قبل إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية.. | | | | | |
| 7 | يشير مراجع الحسابات في تقريره إلى الظروف التي لم تراعي فيها الإدارة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة المحاسبية. | | | | | |
| 8 | يجب على المراجع الخارجي تقديم تقرير وفق المعايير الدولية للمراجعة. | | | | | |
| 9 | باعتبار أن تكيف القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية سيساهم في تحسين نوعية وجودة المعلومة المحاسبية فإنه سيؤدي بدوره إلى تحسين جودة التقرير. | | | | | |

المحـــــور الثاني : مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة االمعلومة المحاسبية

( القيمة التنبؤية، التوقيت المناسب، صحة التوقعات السابقة)

| | العبارات | معارض بشدة | معارض | محايد | موافق | موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | تساهم المراجعة في تحسين المعلومة المحاسبية و بالتالي القدرة على التوقع بالنتائج المستقبيلة. | | | | | |
| 2 | تساهم المراجعة الخارجية في تدعيم دور المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات الحالية والمستقبيلة. | | | | | |
| 3 | المراجعة الخارجية لها دور في مدى توفر المعلومة لكي تكون ملائمة لمن يستخدمها. | | | | | |
| 4 | المراجعة الخارجية لها دور في تحديد التوقيت المناسب لنشر التقارير المالية. | | | | | |
| 5 | تساهم المراجعة الخارجية في توفير معلومات محاسبية لها قيمة استرجاعية تساعد على اتخاذ القرارات. | | | | | |
| 6 | المراجعة الخارجية تساهم في تحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم التنبؤات السابقة و تصحيحها. | | | | | |
| 7 | تساهم االمراجعة الالكترونية (باستخدام الانترنت و تكنولوجيا الاعلام و الاتصال) في توفير الوقت و الجهد مقارنة بالمراجعة الخارجية العادية | | | | | |

المحـــــور الثالث: مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين موثوقية المعلومة المحاسبية

(الصدقية، قابلية القياس، الحيادية)

| | العبارات | معارض بشدة | معارض | محايد | موافق | موافق بشدة |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | المراجعة الخارجية تبحث عنضرورة و جود معلومات تعطي تصورا دقيقا للواقع دون أن يشوبها تحريف . | | | | | |
| 2 | مراجعة الخار جية لها دور في جعل تطابق بين الارقام و الاوصاف المحاسبية من ناحية والموارد و الاحداث من ناحية اخرى . | | | | | |
| 3 | المراجعة الخارجية لها دور في جعل طرق القياس المتبعة قابلة للتحقيق. | | | | | |
| 4 | يوفر المراجع الخارجي في تقريره معلومات محاسبية خالية من التحيز تزيد في ثقة مستخدمي التقارير المالية. | | | | | |
| 5 | المراجعة الخارجية تساهم في تحسين حيادية المعلومات المحاسبية. | | | | | |
| 6 | هناك قوانين خاصة بإعداد التقارير في الجزائر تضمن إعطاء رأي فني محايد. | | | | | |
| 7 | تقدم المراجعة الالكترونية مخرجات محاسبية اقل مصداقية مما تقدمه المراجعة الخارجية العادية. | | | | | |

**... شكرا**

الملحق رقم 2

## الاساتذة محكمين الاستمارة

- الاستاذ: جودي رمزي
- الاستاذة: بن ساهل وسيلة
- الاستاذ: جوامع اسماعيل
- االدكتور: قايد احمد
- الاستاذ: دبابش نجيب
- الاستاذ: عباسي صابر

المعلومة لا يمكن الثقة بها إلا

الملحق رقم 2

## الاساتذة محكمين الاستمارة

- الاستاذ: جودي رمزي
- الاستاذة: بن ساهل وسيلة
- الاستاذ: جوامع اسماعيل
- االدكتور: قايد احمد
- الاستاذ: دبابش نجيب
- الاستاذ: عباسي صابر