



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم: العلوم التجارية

## الموضوع

تأثير نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني على المراجعة  
- دراسة استطلاعية لعينة من المهنيين والأساتذة  
الجامعيين بولاية بسكرة-

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية و المحاسبية  
تخصص: محاسبة

الأستاذة المشرفة:

د/ بوروية إلهام

إعداد الطالب:

سبع علاء الدين

رقم	...../2018
تاريخ	

الموسم الجامعية: 2017/2018

قسم: علوم التجارية



# إهداء

أهدي هذا العمل إلى:

من فظلت تشجيعني في صمت وتقف معي بإحساسها بأمالها وأحلامها والتي لا تكفيني  
قواميس الدنيا أن أكتفيها حقها ودعاؤها الصادق خير بركة إلى أغلى الناس وأرق وأحن  
أم..... أمي الغالية حفظها الله.

وإلى أبي العزيز الذي زرع فيا الحياة الحب وملازمة الصدق والوفاء والأمانة.

كل أفراد عائلتي المحترمين: إخوتي وأخواتي

كل زملاء وأصدقاء الجامعة.

و كل من قدم لي يد المساعدة من قريب أو بعيد حتى ولو بدعاء

كل من ساهم في إنجاز هذا العمل.

علاء الدين

# شكر وتقدير

إن الحمد والشكر أولاً وأخيراً لله جل وعلا، الذي وفقني في إنجاز هذا العمل،  
وكان لي أعظم معيناً، فله الحمد كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه.  
ثم بعد ذلك، وفي دواعي العرفان بالجميل، أتقدم بجزيل الشكر والتقدير  
إلى مشرفتي الفاضلة الدكتورة "بوروية إمام"

الذي أنارت لي الطريق ولم تبخل علي بتوجيهاتها و آرائها السديدة التي سهلت علي  
إنجاز هذا العمل

دون أن يفوتني أن أشكر جميع الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على منحي  
شرف مناقشتهم لهذا البحث و إبداء ملاحظاتهم القيمة فلم مني جزيل الشكر  
كما أتوجه بالتحية والشكر الى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
جامعة بسكرة وأخص بالذكر الأستاذ علون محمد لمين.

والى كل من كان عوننا لي في إتمام هذه الرسالة و قدم لي يد العون من معلومات،  
توجيهات، نصائح.....

علاء الدين

## فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
69	نموزج الدراسة	01
77	دائرة نسبية تمثل الجنس	02
78	دائرة نسبية تمثل المؤهل العلمي	03
79	دائرة نسبية تمثل الفئة العمرية	04
80	دائرة نسبية تمثل التخصص العلمي	05
81	دائرة نسبية تمثل المسمى الوظيفي	06
82	دائرة نسبية تمثل عدد سنوات الخبرة العملية	07

## فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
04	أهم المراحل التي مرت بها المراجعة	01
10	خدمات التأكيد الأخرى	02
70	توزيع الاستبيان	03
75	مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان	04
75	معايير تحديد الاتجاه	05
76	صدق وثبات أداة الدراسة	06
77	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس	07
78	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي	08
79	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الفئة العمرية	09
80	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب التخصص العلمي	10
81	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المسمى الوظيفي	11
82	التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الخبرة العملية	12
83	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (01) من المحور (01)	13
84	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (02) من المحور (01)	14
84	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (03) من المحور (01)	15
85	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (04) من المحور (01)	16
86	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (05) من المحور (01)	17
86	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (06) من المحور (01)	18
87	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (07) من المحور (01)	19
88	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (08) من المحور (01)	20
88	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (09) من المحور (01)	21
89	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (10) من المحور (01)	22
90	إجابات الأفراد حول أهمية المراجعة ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسات	23
91	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (01) من المحور (02)	24
92	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (02) من المحور (02)	25
92	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (03) من المحور (02)	26

## فهرس الجداول

93	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (04) من المحور (02)	27
93	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (05) من المحور (02)	28
94	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (06) من المحور (02)	29
94	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (07) من المحور (02)	30
95	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (08) من المحور (02)	31
96	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (09) من المحور (02)	32
96	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (10) من المحور (02)	33
97	إجابات الأفراد حول طبيعة ومميزات نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني	34
98	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (01) من المحور (03)	35
99	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (02) من المحور (03)	36
99	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (03) من المحور (03)	37
100	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (04) من المحور (03)	38
101	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (05) من المحور (03)	39
101	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (06) من المحور (03)	40
102	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (07) من المحور (03)	41
103	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (08) من المحور (03)	42
103	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (09) من المحور (03)	43
104	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (10) من المحور (03)	44
105	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (11) من المحور (03)	45
105	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (12) من المحور (03)	46
106	إجابات أفراد العينة حول العبارة رقم (13) من المحور (03)	47
107	إجابات الأفراد حول تأثير التشغيل الالكتروني للبيانات على مقومات المراجعة	48
108	إجابات الأفراد حول محاور الاستبيان	49
112	نتائج اختبار صحة الفرضيات	50

## قائمة الاساتذة المحكمين

الملحق رقم (02)

الاسم واللقب	التخصص	الجامعة
د. عبد الحليم سعدي	محاسبة	جامعة محمد خيضر - بسكرة-
د. نجلاء نوبلي	محاسبة	جامعة محمد خيضر - بسكرة-
د. رانيا غضاب	محاسبة	جامعة محمد خيضر - بسكرة-
د. محمد لمين علون	محاسبة	جامعة محمد خيضر - بسكرة-



# شكر وتقدير

إن الحمد والشكر أولاً وأخيراً لله جل وعلا، الذي وفقني في إنجاز هذا العمل،  
وكان لي أعظم معيناً، فله الحمد كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه.  
ثم بعد ذلك، وفي دواعي العرفان بالجميل، أتقدم بجزيل الشكر والتقدير  
إلى مشرفتي الفاضلة الدكتورة "بوروية إمام"

الذي أنارت لي الطريق ولم تبخل علي بتوجيهاتها و آرائها السديدة التي سهلت علي  
إنجاز هذا العمل

دون أن يفوتني أن أشكر جميع الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على منحي  
شرف مناقشتهم لهذا البحث و إبداء ملاحظاتهم القيمة فلم مني جزيل الشكر  
كما أتوجه بالتحية والشكر الى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
جامعة بسكرة وأخص بالذكر الأستاذ علون محمد لمين.

والى كل من كان عوننا لي في إتمام هذه الرسالة و قدم لي يد العون من معلومات،  
توجيهات، نصائح.....

علاء الدين

## المخلص:

تهدف هذه الدراسة، إلى التعرف على تأثير استخدام نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني على مهنة المراجعة، على اعتبار أن هذه الأخيرة أداة رقابية قانونية تهدف إلى المصادقة على عدالة المعلومات المحاسبية التي تفصح عليها المؤسسات الاقتصادية وتقييم جملة الاجراءات والسياسات التي من خلالها تم اعداد تلك المعلومات المحاسبية.

كما شملت هذه الدراسة جانب ميداني تمثل في دراسة استطلاعية لآراء عينة من المهنيين وأساتذة جامعيين في مجال المحاسبة والمراجعة من خلال استخدام أداة جمع المعلومات المتمثلة في الإستبيان، حيث تم استخدام برنامج الجداول EXCEL 2007 لتفريغ البيانات، وبرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS V22 لتحليل وتفسير النتائج.

من أهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة أن التطور السريع والمستمر في تكنولوجيا المعلومات واستخدامها في تطوير نظام المعلومات المحاسبي أثر على مقومات هذا النظام، ومن ثم التأثير على عملية المراجعة باعتبار مدخلات المراجعة هي مخرجات النظام المحاسبي، حيث شمل هذا التأثير معظم مقومات المراجعة أدى إلى ظهور اجراءات وأساليب جديدة للمراجعة والرقابة وتعديل وتكييف لمعاييرها حتى تتلائم وهذه البيئة الحديثة، وكذلك وجب على مراجع هذه النظم الحصول على التعليم والتدريب المستمر، بما يمكنه من تنفيذ مهام عملية المراجعة بشكل يسمح له من التأكد من مدى كفاءة وفعالية الإجراءات الرقابية المستخدمة لحماية البيانات والمعلومات من فقدان، التعديل أو التدمير والإطلاع لغير المصرح لهم.

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة، المعلومات المحاسبية، نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني، نظام الرقابة الداخلية.

## Abstract:

This study aim to identify the impact of using the electronic accounting information system on the audit profession, as it considered a legal controlling tool aims to approving the fairness of the accounting information disclosed by the economic institutions and evaluating the procedures and policies through which the accounting information was prepared.

The study also included a field study, represented in a survey of opinions for a sample of professionals and university professors in the field of accounting and auditing through the use of information collecting tool which is questionnaire, where "Microsoft Excel 2007" used for unloading data and the Statistical Packages for Social Sciences "SPSS V22" for analyzing and explaining results.

One of the most important findings of this study is that the rapid and continuous development of information technology and its use in the development of the accounting information system has affected the components of this system, thus affecting auditing process as the audit inputs are the outputs of the accounting system. Where this effect included most of the audit components have led to the emergence of new procedures and methods for auditing and control, also adjusting and adapting to its standards to suit this modern environment. Also the auditors of these systems should have access to continuous education and training so that they can perform the auditing process in a way that ensuring the efficiency and effectiveness of the control procedures used to protect data and information from loss, modification or destruction and the unauthorized access.

**KEYWORDS:** Auditing, Accounting Information, Electronic Accounting Information System, Internal Control System.

## مقدمة

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية مصدرا رئيسيا للمعلومات في المؤسسة حيث تعتمد عليه الإدارة لتوفير المعلومات اللازمة وفي الوقت المحدد، لذا تسعى كل المؤسسات لتطوير وتحديث هذا النظام باستمرار مع التطور الكبير الذي يشهده مجال تكنولوجيا المعلومات وتوسع استعمالها من طرف المؤسسات وتوظيفها لما يخدم وظائفها والاستفادة من المزايا التي تقدمها لتسهيل معالجة بياناتها بالسرعة والدقة اللازمة والسيطرة على الكم الهائل من البيانات، خلق بيئة جديدة تعرف ببيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات.

هذه التطورات التي حدثت نتيجة استخدام أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات وضعت مهنة المراجعة أمام تحدي كبير لتطوير أدواتها وأساليبها لتستمر في تقديم خدماتها بجودة عالية، وذلك يعني ان استخدام النظام المحاسبي الإلكتروني يلقي على عاتق المراجع مسؤولية مزدوجة، الأولى تنشأ من خلال فحص البيئة المحيطة باستخدام النظام الإلكتروني للتأكد من أنه سواء من ناحية التصميم ومن ناحية التشغيل يحقق الشروط والمتطلبات البيئية المناسبة لبدء عملية المراجعة، أما المسؤولية الثانية تنشأ من خلال حرص المراجع على الوفاء بالتزاماته وواجباته المهنية الملقاة عليه خلال فحص ومراجعة العمليات والمعاملات والمخاطر المصاحبة لذلك.

وفي ظل هذه الظروف استوجب من المراجع دراسة وفهم جيد للبيئة التي تتم فيها معالجة البيانات حتى يسهل عليه فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، والذي يتطلب استخدام أساليب وإجراءات حديثة والاستفادة من مزايا تكنولوجيا المعلومات لمساعدته في تحقيق الأهداف من عملية المراجعة بطريقة أفضل.

**أولاً: إشكالية البحث:**

مما يمكن طرح صياغة الإشكالية الرئيسية على النحو الآتي:

**ما أثر استخدام نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني على المراجعة؟**

وللإجابة على الإشكالية الرئيسية يمكن الاستعانة بالأسئلة الفرعية التالية:

1- هل بتوافر جميع الشروط والمقومات الأساسية للمراجعة ونظام الرقابة الداخلية تكون المؤسسات قادرة على بلوغ الأهداف المرجوة منها؟

2- ما هي المزايا التي حققها تغيير طبيعة نظام المعلومات المحاسبي من اليدوي الى نظام معتمد على تكنولوجيا المعلومات؟

3- ما تأثير نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني المطبق بالمؤسسات الجزائرية على مهنة على المراجعة؟

**ثانياً: فرضيات البحث:**

بغية الإجابة على الاشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تمت صياغة الفرضيات التالية:



## مقدمة

\* تقوم المراجعة بتقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية المصمم والمطبق من طرف المؤسسات من أجل مساعدتها في تحقيق أهدافها المرجوة منها.

\* أدى استخدام تكنولوجيا المعلومات إلى تغيير مكونات نظام المعلومات المحاسبية بشكل منح العديد من المزايا في المجال المحاسبي.

\* لم يؤثر تطبيق نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني في المؤسسات الجزائرية على مهنة المراجعة.

### ثالثا: أسباب اختيار موضوع البحث:

- محاولة التعمق في دراسة آليات وفوائد لكل من نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية والمراجعة.
- معرفة تأثير استخدام نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني على مهنة المراجعة.
- تسليط الضوء على مدى أهمية وفوائد نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني في تسهيل عملية المراجعة.
- معرفة مدى تأثير استخدام نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية على مهنة المراجعة في الواقع العملي.

### رابعا: أهمية البحث:

ترجع أهمية هذه الدراسة إلى حاجة المؤسسات الملحة لمواكبة التطورات الحادثة في الجهات محل المراجعة التي تعتمد على الحاسب الآلي في جميع بياناتها ومعاملاتها الاقتصادية والمالية، والذي يخلق تحدي للمراجع لإثبات صحة ومصداقية البيانات ومدى الثقة بالمرجات الناتجة من الحاسب الآلي، الأمر الذي يستدعي الارتقاء بعملية المراجعة وأساليبها المتبعة بحيث تتلائم مع التطورات المستمرة، ويستطيع المراجع من خلال هذه المواكبة تقديم تقارير ذات طابع حديث وكفاءة مهنية عالية.

بالإضافة إلى ذلك محاولة توضيح لكل من الجانب النظري والعملي لأثر نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني ونظام الرقابة الداخلية المطبق في هذه البيئة، على كل من أهداف، أساليب، نطاق، منهجية المراجعة من جهة وأداء المراجع من جهة أخرى.

### خامسا: أهداف البحث:

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل في:

- التعرف على مفاهيم عامة حول المراجعة ونظام المعلومات المحاسبية الإلكتروني.
- التعرف على أثر استخدام نظام التشغيل الإلكتروني على أهداف وأساليب المراجعة.
- الوقوف على أثر استخدام نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني على نطاق ومنهجية المراجعة.
- التعرف على أثر استخدام أنظمة الإلكتروني على أداء المراجع.



## مقدمة

- محاولة معرفة واقع استخدام نظام المحاسبي الإلكتروني في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وكيفية تأثيره على المراجعة.

سادسا المنهج المتبع:

تستدعي طبيعة موضوع الدراسة استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الاقتصادية، لهذا يكون "المنهج وصفيًا" في بعض الأجزاء المرتبطة بالمدخل العلمي لنظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني والمراجعة، وتم استخدام "المنهج التحليلي" في الجوانب المتعلقة بالربط المباشر بين نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني والمراجعة من خلال دراسة العلاقة السببية القائمة بينهما، كما تم الإستعانة بالمنهج الإحصائي التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال دراسة استطلاعية لعينة من المهنيين وأساتذة جامعيين في مجال المحاسبة والمراجعة بولاية بسكرة باستخدام أداة جمع البيانات المتمثلة في الاستبيان لمعرفة واقع الدراسة على المستوى الميداني المهني.

سابعا الحدود المكانية والزمانية للبحث

- الحدود المكانية: شملت هذه الدراسة عينة من المهنيين (محاسبين معتمدين، محافظين حسابات، خبراء محاسبين) بمكاتبهم الخاصة وأساتذة جامعيين على مستوى مكان عملهم بولاية بسكرة.
- الحدود الزمانية: تم إجراء هذه الدراسة خلال الفترة ما بين: 15 ماي إلى 05 جوان للسنة الجامعية 2017-2018.

ثامنا: الدراسات السابقة:

1- دراسة آلان عجيب مصطفى هلدني وثائر صبري محمود الغبان<sup>1</sup> (2010) بعنوان: "دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني"، هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على دور الرقابة الداخلية وأساليبها لبيان مدى مساهمتها في تحقيق السلامة المصرفية في ظل نظام المعلومات المحاسبية الإلكتروني، عن طريق دراسة المعلومات المحاسبية في ظل النظام الإلكتروني وربطها بالرقابة الداخلية المعمول بها للتعرف على نقاط الضعف وتقييمها للحد من الأخطاء والغش والتلاعب ومن خلالها في بقاء النظام كفؤ وفعال، ومن أهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة تمثلت فيما يلي:

\* أهمية دور الرقابة الداخلية في ظل نظم المعلومات المحاسبي الإلكتروني، الوقاية من زيادة مخاطر التلاعب والوقوع بالخطأ، كما يساعد تبني استخدام الكمبيوتر في هذه النظم تطوير أساليب إدارة ورفع مستوى صحة إنتاجية هذه النظم.

<sup>1</sup> آلان عجيب مصطفى هلدني، ثائر صبري محمود الغبان، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني "دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في إقليم كردستان-العراق"، مجلة علوم انسانية، العدد 45، هولندا، 2010. متاح على الموقع:

## مقدمة

\* يؤدي تجاهل أساليب الرقابة في معالجة البيانات المعالجة إلكترونيا إلى ظهور مشاكل كثيرة من ضمنها سرقة مصادر البيانات المخزونة في الحاسوب والخسارة في كشف عن المعلومات السرية.

\* كلما تطورت التكنولوجيا وزاد استخدام أنظمتها والإعتماد عليها زادت المخاطر التي يمكن التعرض لها، وبالتالي يجب فهم المخاطر ووضع الضوابط اللازمة لمهاجمتها وتطبيق الضوابط والأساليب الرقابية.

2- دراسة إلهام بروبة<sup>2</sup> تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة: مؤسسة صناعة الكوابل - بسكرة - ENICAB"، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه تكنولوجيا المعلومات في تحسين تسيير المؤسسات الاقتصادية من خلال تحسين أداء المحاسب وتسهيل مهمة المراجع، ومعرفة تأثير استخدام هذه التكنولوجيا على التدقيق المحاسبي، ومن أهم النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة تمثلت فيما يلي:

\* لكي يكون إبداء الرأي سليما في المؤسسات التي تستخدم تكنولوجيا المعلومات بشكل كامل في أعمالها المحاسبية أن يكون التدقيق حول ومن خلال وبواسطة الحاسوب.

\* مكنت تكنولوجيا المعلومات المراجع بالاستفادة من إمكانيات تنفيذ هذه الأعمال بسرعة وبدقة أكبر كما أنها سهلت تكنولوجيا المعلومات له عملية التحقق من صحة العمليات وبتكلفة أقل من تكلفة الأداء اليدوي.

\* لا بد أن تكون لدى المراجع المحاسبي مهارات متخصصة وكفاءة عالية يمكن اكتسابها من خلال المعرفة العلمية والدورات التدريبية للتمكن من التعامل مع هذه التكنولوجيا.

3- دراسة محمد المعتز المجتبي إبراهيم طه<sup>3</sup> (2015)، بعنوان "تخطيط وتنفيذ المراجعة الخارجية في ظل النظم المحاسبية الإلكترونية"، تأتي أهمية هذه الدراسة إلى وضع خطط مستقبلية لتنفيذ مفهوم المراجعة في ظل بيئة الحاسب الإلكتروني والانتقال إلى أساليب المراجعة الحديث، والتعرف على الواقع والتحديات التي تواجه المهنة في ظل استخدام النظم المحاسبية الإلكترونية، وبالتالي فإن عملية الانتقال من المراجعة التقليدي إلى المراجعة الآلي سوف يؤدي بالطبع إلى نتائج إيجابية لمهنة المراجعة، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة ما يلي:

\* دقة تنفيذ عملية المراجعة يعتمد على دقة تحديد نطاق استخدام الحاسب الإلكتروني في معالجة التطبيقات المحاسبية المرتبطة بالقوائم المالية.

<sup>2</sup> إلهام بروبة، تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة: مؤسسة صناعة الكوابل - بسكرة - ENICAB"، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، تخصص: محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة - الجزائر، 2014-2015.

<sup>3</sup> محمد المعتز المجتبي إبراهيم طه، تخطيط وتنفيذ المراجعة الخارجية في ظل النظم المحاسبية الإلكترونية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 46، العراق، 2015.

## مقدمة

- \* لضمان سلامة التشغيل الإلكتروني للبيانات يجب التأكد من الإجراءات الرقابية على البرامج والملفات.
- \* يوفر التخطيط والإشراف السليم لعملية المراجعة في بيئة النظم المحاسبية الإلكترونية التأكيد المناسب لمستخدمي المعلومات على مصداقيتها.
- \* التأهيل المهني للمراجع والتزامه بمعايير العمل الميداني في بيئة النظم المحاسبية الإلكترونية يساعده على تخطيط وتنفيذ مهام المراجعة بكفاءة، وتقليل مخاطر وأداء العملية، وتقييم جيد لهيكل نظام الرقابة الداخلية.
- \* الإكتشاف الفوري للأخطاء في بيئة النظم المحاسبية الإلكترونية يؤدي إلى تقليل الانحرافات أثناء عملية المراجعة.

### تاسعا: هيكل البحث:

- إنطلاقاً من الأهداف المرجوة من الموضوع ولمعالجة الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية ولإختبار الفرضيات تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول:
- \* **الفصل الأول والمعنون: "الإطار النظري للمراجعة"**: سيتم التطرق من خلاله إلى ماهية المراجعة (المفهوم، المبادئ والفروض، الأهمية والأهداف، الخدمات المقدمة)، أساسيات المراجعة (أنواع، أدوات وسائل، ومعايير)، والممارسة العملية للمراجعة من خلال مراحلها.
  - \* **الفصل الثاني والمعنون: "الإطار النظري لنظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني وأثره على المراجعة"**: سيتم التطرق من خلاله إلى ماهية نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني، وأثر استخدام التشغيل الإلكتروني على نظام المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية، علاقة نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني بالمراجعة من خلال دراسة تأثير المتغير المستقل (نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني) على التابع (المراجعة).
  - \* **الفصل الثالث والمعنون: "دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة"**: ويهدف تثمين البحث سيتم إجراء إسقاط الدراسة النظرية على الواقع من خلال دراسة استطلاعية لآراء عينة من المهنيين والأكاديميين وذلك لمعرفة وجهات نظرهم حول موضوع الدراسة.
- وفي الأخير تم إختتام هذا البحث بخاتمة عامة للموضوع، تضم جملة من النتائج والتوصيات المقترحة وأفاق للبحث.



### تمهيد:

تعتبر المراجعة من المجالات الواسعة التي شهدت تطورا كبيرا ومتواصلا والتي أدت إلى احتلال مكانة وأهمية بالغة في ترشيد القرار فقد حظت باهتمام واسع كونها وسيلة لمراقبة أعمال المسييرين، يلجأ إليها أصحاب رأس المال والمساهمين ومختلف الهيئات التي تستخدم القوائم المالية ضمانا لحقوقهم وحماية لممتلكاتهم وهذه الوسيلة تهدف أساسا لإبداء رأي فني محايد حول صدق وشرعية الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية، وفعالية نظام الرقابة الداخلية المصمم والمطبق في المؤسسات.

وبناء على هذا تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث هي كالتالي:

**المبحث الأول: ماهية المراجعة.**

**المبحث الثاني: أساسيات المراجعة.**

**المبحث الثالث: الممارسة العملية للمراجعة.**



### المبحث الأول: ماهية المراجعة

شغلت المراجعة رأي المتابعين لها لأهميتها في الأعمال وما تضيفه من قيمة ومصادقية للمؤسسة محل المراجعة مع ضرورة التقرير عن نتائج الأعمال الى الأطراف المعنية بها وللتعرف على الاطار المفاهيمي للمراجعة سنتناول من خلال هذا المطلب مفهوم المراجعة تطورها التاريخي، أهدافها وأهميتها، والخدمات التي تقدمها.

#### المطلب الأول: مفهوم المراجعة وتطورها التاريخي:

إن ظاهرة المراجعة وتطورها ووصولها إلى ما هو عليه الآن كان أمرا حتميا، بسبب توسع المؤسسة وتشعب وظائفها مع زيادة نفعها وتفرعها، الأمر الذي زاد من صعوبة مراقبة الملاك لتسيير المؤسسة. **أولا: التطور التاريخي للمراجعة:** بالاعتماد على الوثائق التاريخية يتبين لنا أن المصريين واليونانيين القدماء كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها وفي ذلك الحين كان المراجع وقتها يسمع لما يتم قراءته من الحسابات المسجلة في الدفاتر للوقوف على مدى صحتها وفي نهاية جلسة الاستماع يقدم المراجع تقريره.

ويبين التطور التاريخي لمهنة المراجعة أن أول منظمة مهنية في ميدان المراجعة ظهرت في فينسيا بإيطاليا سنة 1581 وتأسست كلية Roxonati لتكوين الخبراء المحاسبين، وأصبح على مزاوول مهنة المراجعة أن يكون عضوا في هذه الكلية و كانت تتطلب سنوات ليصبح الشخص خبير محاسب أو مراجع حسابات ( ولقد أصبحت عضوية هذه الجمعية في عام 1969 شرطا من شروط مزاولة مهنة المراجعة)، وانطلقت إلى باقي الدول الأخرى وأصبحت هذه الأخيرة تتجه إلى تنظيم هذه المهنة، وكان لبريطانيا الفضل الأسبق في هذا التنظيم المهني وأصبحت مهنة المراجعة مستقلة في بريطانيا عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنيرة عام 1854.<sup>1</sup> وصدور قانون الشركات في بريطانيا عام 1862- والذي ينص على وجوب المراجعة من أجل حماية أموال الملاك من تلاعب الشركات - ساعد على زيادة الإهتمام بمهنة المراجعة، الأمر الذي أدى إلى انتشارها الواسع. أما فرنسا فلم تعرف مهنة المراجعة إلا في سنة 1881، أما الولايات المتحدة الأمريكية عرفت هذه المهنة عام 1882 أين وجدت المراجعة البيئة الملائمة لزيادة وتيرة التنظيمات المتلاحقة على هذه المهنة، و تم إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1912، أما باقي الدول كألمانيا فعرفت هذه المهنة سنة 1896، وكندا سنة 1902، وأستراليا سنة 1904، وفنلندا سنة 1911، حتى وصلت إلى أنه لا يخلو بلد اليوم من وجود مهنة المراجعة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، الأردن، 2000، ص 18.

<sup>2</sup> أحمد نفاذ، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص: مالية ومحاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار تليجي -الاغواط-، الجزائر، 2006-2007 ص 04.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

ويمكن تتبع تطور مهنة المراجعة تاريخيا من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (1): أهم المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة

الفترة	الامر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل الميلاد إلى سنة 1700م	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين أو الكاتب.	معاينة مختلصي الأموال وحماية الممتلكات.
من 1700م إلى 1850م	الحكومة، المحاكم التجارية والمهمين.	المحاسب.	منع الغش ومعاينة المختلسين وحماية الممتلكات.
من 1850م إلى 1900م	الحكومة والمساهمين.	شخص خبير مهنيًا أو قانونيًا	تجنب الغش والتأكد من مصداقية الميزانية.
1900م إلى 1940م	الحكومة والمساهمين.	شخص خبير مهنيًا في المحاسبة والمراجعة	تجنب الغش والأخطاء وتأكيد مصداقية القوائم المالية التاريخية.
من 1940م إلى 1970م	الحكومة، البنوك والمساهمين.	شخص خبير مهنيًا في المحاسبة والمراجعة والإستثمار	الشهادة على مصداقية وعدالة القوائم المالية التاريخية.
من 1970م إلى 1990م	الحكومة، البنوك والمساهمين.	شخص خبير مهنيًا في المحاسبة والمراجعة والإستثمار	الشهادة على نوعية الرقابة الداخلية واحترام معايير المراجعة الداخلية.
بعد سنة 1990م	الحكومة، البنوك والمساهمين.	شخص خبير مهنيًا في المحاسبة والمراجعة والإستثمار.	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير والحماية ضد الغش على المستوى العالمي.

Source: Lionel Collins et Gerard Valin, **Audit et Contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques**, 4ème édition, Dalloz, Paris, 1992, p17.

ثانيا: مفهوم المراجعة:

1- تعريف المراجعة: هناك العديد من التعاريف للمراجعة نذكر منها:

\* عرفت إحدى لجان جمعية المحاسبة الأمريكية بأن المراجعة: "هي عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية."<sup>1</sup>

\* "هي فحص المستندات والحسابات والسجلات الخاصة بالمؤسسة فحصا دقيقا حتى يطمئن المراجع من إن التقارير المالية سواء كانت تقارير عن نتيجة المؤسسة خلال فترة زمنية أو رأي تقرير آخر يظهر وينطبع فيه صورة واضحة ودقيقة وحقيقية لغرض الذين أجله أعد هذا التقرير."<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 13.

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1985، ص 21.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

وعليه تشمل المراجعة:<sup>1</sup>

- **الفحص:** التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
  - **التحقيق:** إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة، ومن تماثلها مع الأحداث الاقتصادية للمؤسسة.
  - **التقرير:** بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.
- \* "عملية منظمة تعتمد على الموضوعية لتجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات والأحداث الاقتصادية للمؤسسة، وذلك للتحقق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعية ومقبولة قبولا عاما، وتوصيل النتائج للأطراف المعنية."<sup>2</sup>
- \* "هي جمع الأدلة من المعلومات لتحديد مدى توافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك، ويجب أداء المراجعة بواسطة شخص كفاء مستقل."<sup>3</sup>

ومن خلال التعاريف السابقة للمراجعة يمكن استنتاج التعريف التالي: المراجعة هي عملية منظمة وفقا لقواعد منهجية يقوم بها شخص مهني ومؤهل، لإبداء رأيه عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات باستخدام إجراءات وأساليب علمية، من اجل التأكيد عن صحة العمليات والأحداث المالية التي تقوم به المؤسسة ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع القواعد والمعايير المحاسبية الموضوعية، وإيصال ذلك الرأي إلى الأطراف المعنية من خلال تقرير المراجع.

كما نستنتج من التعاريف السابقة أيضا **خصائص المراجعة** والمتمثلة في:<sup>4</sup>

- المراجعة عملية منتظمة وذلك يعني أن إحتبارات المراجع تعتمد على تخطيط مسبق متمثل في برنامج منهجي وفقا للمراحل متسلسلة وهذا ما يمثل موضوع عملية مراجعة.
- تستخدم المراجعة الأدلة للتحقق من مدى التطابق بين نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية التي حدثت خلال الفترة وأثرها على نتائج عمليات المؤسسة ومركزها المالي والتي تعتبر القوائم المالية ملخصا له، والتأكد أن هذه القوائم تم إعدادها وعرضها طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- ضرورة الحصول على أدلة وقرائن وتقييمها بطريقة موضوعية، نظرا لتعدد هذه الأدلة وتنوع طرق الحصول عليها ومعايير المستخدمة لتقييمها، ويمثل ذلك جوهر عملية المراجعة.

<sup>1</sup> رأفت سلامة محمود، وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011، ص19.

<sup>2</sup> محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص11.

<sup>3</sup> ألفين أرينز، جيمس لويك، ترجمة: محمد محمد عبد القادر النيسطي، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص 21.

<sup>4</sup> محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 18.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

- تشمل المراجعة على إبداء رأي أو إصدار حكم، ومن ثم فمن الضروري وضع مجموعة من المعايير التي يتم استخدامها كأساس للتقييم وإصدار الحكم الشخصي، ومن جملة هذه المعايير المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تستخدم كمعيار للحكم على مدى سلامة المعلومات محل الدراسة.

- إيصال نتائج المراجعة إلى الأطراف المعنية، حيث يعتمد المراجع في عرض نتيجة الفحص والدراسة من أجل إيصالها إلى من يهمه الأمر على شكل تقرير الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد.

**2- فروض المراجعة:** تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية بغية التوصل إلى النتائج التي تساهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال، والمراجعة أحد مجالات هذه المعارف وتتمثل فروضها في الآتي:<sup>1</sup>

- قابلية المعلومات المالية للفحص.

- عدم وجود تعارض ضروري بين مصلحة كل من مراقب الحسابات والإدارة.

- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية.

- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء.

- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال.

- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي، سوف تكون كذلك في المستقبل ما لم يوجد الدليل على عكس ذلك.

- عند مزاوله المراجع لعمله فيما يتعلق بإبداء الرأي عن المعلومات المالية، فهو يقوم بعمله بصفته هذه فقط.

- يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات، التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز.

**3- مبادئ المراجعة:** يمكن تقسيم هذه المبادئ إلى ركنين وهما ركن الفحص وركن التقرير:<sup>2</sup>

**1- المبادئ المرتبطة بركن الفحص:** وتتمثل في:

**أ- مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** يعني المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية والمحملة على كيانها، وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جانب، ومعرفة وتحديد احتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية من جانب آخر.

**ب- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:** يعني أن يشمل الفحص جميع أهداف المؤسسة سواء كانت الرئيسية أو الفرعية وكذلك جميع التقارير والقوائم المالية المعدة بواسطة المؤسسة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.

<sup>1</sup> عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص ص 25-26.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2000، ص ص 23-25.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

ج- مبدأ الموضوعية في الفحص: أي استخدام العقل إلى حد أقصى، والابتعاد عن عنصر التقدير الشخصي، وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع و تدعمه خصوصا اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا،و تلك التي يكون احتمال حدوث الأخطاء فيها أكبر من غيرها.

د- مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: بمعنى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية، لما لها من أهمية كبرى في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المؤسسة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي لها، وتعبير على ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

### 2- المبادئ المرتبطة بركن التقرير: وهي:

أ- مبدأ كفاية الاتصال: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون تقارير الشخص القائم بعملية المراجعة أداة لنقل صورة حقيقية وواقعية عن العمليات الاقتصادية للمؤسسة لجميع الأطراف المتعاملة معها، وهذا ما يبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

ب- مبدأ الإفصاح: يشير إلى مراعاة توضيح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة من خلال تقرير المراجع، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية، للمستندات، الدفاتر والسجلات.

ج- مبدأ الإنصاف: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع وكذا التقارير المالية منصفة وعادلة لجميع الأطراف والجهات المرتبطة بالمؤسسة سواء كانت الأطراف الداخلية أو الخارجية.

د- مبدأ السببية: وينص هذا المبدأ على أنه يجب أن يشمل تقرير المراجع على تفسير واضح لكل تصرف غير عادي يواجهه أثناء أداء مهامه، وأن توضح الاقتراحات المقدمة على أسباب موضوعية.

### المطلب الثاني أهمية وأهداف المراجعة

أولاً: أهمية المراجعة: هناك فئات عديدة تعتمد على تقرير المراجع لاستخدامه لاتخاذ قرارات معينة مثل العمليات والإدارة والبنوك والمؤسسات الحكومية:<sup>1</sup>

- إن إدارة المؤسسة تعتمد اعتمادا كليا على المعلومات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه ومن هنا تحرص أن تكون تلك المعلومات مراجعة من قبل هيئة فنية محايدة.

- كذلك نجد المستثمرين يعتمدوا القوائم المالية المراجعة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، ط 4، دار وائل للنشر والتوزيع عمان، 2007، ص ص 15-16.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

- أما البنوك التجارية والصناعية فتعتمد القوائم المالية المراجعة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها.
- كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.
- وهناك الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المراجعة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب، وتحديد الأسعار، وتقديم الإعانات لبعض الصناعات.
- كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه.
- ولا تكون هذه الخدمة ذات جودة إلا إذا عهدت هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي محايد، بفحص تلك المعلومات فحصا انتقاديا منضما ودقيقا، وإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة تلك القوائم المالية من حيث عدالة تصويرها لوضع المؤسسة المالي وصحة تباينها لنتيجة العمل من ربح أو خسارة.
- ثانيا: أهداف المراجعة:** تطورت أهداف المراجعة نتيجة عوامل عدة في الفترة الأخيرة، ويمكن تحديد هذه الأهداف بمجموعتين أساسيتين هما الأهداف التقليدية والأهداف الحديثة والمتطورة:<sup>1</sup>

### 1- الأهداف التقليدية: وهي نوعان رئيسية وفرعية:

#### أ- أهداف رئيسية:

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

#### ب- أهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا ومستقبلا.
- طمأننة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ قرارات مناسبة لاستثماراتهم.
- معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- تقديم التقارير المختلفة وملئ الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المراجع.

### 2- الأهداف الحديثة والمتطورة: وتتمثل في:

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة.

<sup>1</sup> رأفت سلامة محمود، وآخرون، مرجع سابق، ص ص 25-26

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

- تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط.

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

### 3- أهداف ميدانية: تتمثل في:<sup>1</sup>

أ- **الوجود والتحقق**: يقصد به أن جميع العناصر الظاهرة في الميزانية وجدول النتائج وغيرها التي تتم مراجعتها لإبداء الرأي بشأنها موجودة فعلا، أي قد تحققت خلال السنة التي تغطيها هذه القوائم المالية، لذلك يكون الهدف من المراجعة في هذه الحالة التحقق من الوجود أو الحدوث.

ب- **الشمولية أو الكمال**: بمعنى أن القوائم المالية تشمل جميع عناصرها بدون استثناء، وبالتالي يكون الهدف من المراجعة هنا هو التحقق من الاكتمال أي أن كل ما حدث ووقع أثناء السنة المالية موضوع الفحص تم تسجيله وإظهاره في القوائم المالية.

ج- **التقييم أو التخصص**: ويعني ذلك ظهور عناصر القوائم المالية بالقيم الملائمة، وهي تلك القيم التي تتخذ طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وبالتالي الهدف من المراجعة في هذه الحالة هو التحقق من صحة التقييم، وأنه قد تم تخصيص تكلفة الأصول والالتزامات وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتكون المخصصات اللازمة تعرض قيمتها للنقص والخسائر.

د- **العرض والإفصاح**: بمعنى أن القيم الظاهرة في القوائم المالية تم تصنيفها وتبويبها بصورة سليمة، وأن طرق الإفصاح تتماشى وتلك التي تتطلبها المبادئ المحاسبية المقبولة، وبالتالي يكون الهدف من المراجعة هو إعطاء رأي موضوعي في التقارير للأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة، إضافة للتحقق من سلامة تبويب وتصنيف الحسابات المختلفة والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة والمهمة عن الأصول.

هـ- **إبداء رأي فني**: إن الهدف الأساسي من عملية المراجعة هو إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، من خلال التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة، مراقبة عناصر الأصول والخصوم، التأكد من التسجيل السليم للعمليات، والأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة، محاولة كشف أنواع الغش، التلاعب والأخطاء، تقييم الأداء، الأهداف والخطط الهيكل التنظيمي.

و- **الملكية والمديونية**: ويقصد به أن المؤسسة تمتلك الأصول فعليا وأنها مديونة بالالتزامات الظاهرة بالميزانية، ويكون هدف المراجعة هو التحقق من الملكية وأن الأصول الظاهرة هي ملك للمؤسسة وأنه لا توجد عليها أية حقوق للغير.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، 2003، ص ص 16-17.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

### المطلب الثالث خدمات المراجعة

تقدم المراجعة للعملاء الخدمات التالية:<sup>1</sup>

#### أولاً: خدمات تأكيدية:

وهي خدمات مهنية مستقلة تؤدي لتحسين جودة المعلومات لاتخاذ القرارات والتي تتطلب استقلالية وأن يبذل العناية المهنية بشكل معقول، وتتمثل في خدمات إبداء الرأي أو التصديق وتشمل مراجعة القوائم المالية، الفحص المحدود للقوائم المالية، كما أن هناك خدمات أخرى لإبداء الرأي تتمحور حول مصداقية وملائمة معلومات معينة، وهي تشترك مع خدمات التصديق وإبداء الرأي في خاصية تحسين جودة المعلومات التي يستخدمها متخذي القرارات، ويتمثل جوهر الاختلاف بينهما في أن هذه الخدمات لا تتطلب من المراجع تقريراً مكتوباً، كما أن التأكيد قد لا يكون عن مدى الوثوق في القوائم المالية التي أعدتها الإدارة، وقد أعطت اللجنة الخاصة بخدمات التأكيد المهني والمنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين بعض أمثلة لتلك الخدمات الأخرى نلخصها في:

#### الجدول رقم (02): خدمات التأكيد الأخرى.

الأنشطة المرتبطة بها	خدمات التأكيد الأخرى
تقييم عمليات ممارسة وإدارة الاستثمارات من قبل المؤسسة وتحديد مدى فعاليتها.	تقييم المخاطر المرتبطة بالإستثمار والمشتقات المالية والرقابة عليها.
تقييم عمل رجال البيع فيما يتعلق بقواعد وأصول وإجراءات التعامل الصحيح مع العملاء	تقييم عمل إدارة المبيعات.
تقييم المخاطر معالجة البيانات إلكترونياً ومدى كفاية الوسائل الرقابية في ذلك.	تقييم المخاطر تجميع وتخزين وتوزيع المعلومات الإلكترونية.
تقييم سياسات ونظم ولوائح المؤسسة من حيث فعاليتها للحد أو منع أو إكتشاف الغش والمخالفات.	تقييم المخاطر الناتجة عن الغش والمخالفات والأفعال غير القانونية.
فحص العمليات التي تقوم المؤسسة، لبيان مدى توافقها مع مثلتها في نفس الصناعة من حيث الالتزام بالقوانين واللوائح المنظمة لحركة التجارة	تقييم مدى الإلتزام بالقواعد والإجراءات والسياسات المنظمة في مجال الصناعة.
التصديق على مدى التزام المؤسسة بإتباع معايير الايزو 9000 للرقابة على جودة المنتجات لتحقيق الميزة التنافسية لمنتجات المؤسسة.	شهادات الايزو 9000.
تقييم مدى إلتزام المؤسسات بالقوانين والمعايير الخاصة بحماية البيئة.	مراجعة بيئي.

المصدر: عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2007، ص16.

<sup>1</sup> راجع - عبد الفتاح الصحن، وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2007 ص 10.

- محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سابق، ص ص25-26.



## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

### ثانيا: الخدمات الضريبية:

تعد هذه الخدمة امتدادا طبيعيا للخدمات التي يقدمها المحاسب أو المراجع القانوني لأن كثيرا من الطرق المستخدمة لتحديد صافي الدخل الذي تظهره القوائم هي تقريبا نفس الطرق المتبعة لتحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة، هذا بالإضافة إلى مساعدة المراجعين لعملائهم في تخطيط العبء الضريبي وفي مختلف القضايا والأمور القانونية المتعلقة بالضرائب.

### ثالثا: خدمات الاستشارات الإدارية:

يعود نطاق هذه الخدمات إلى كل ما يقدمه المراجع من خدمات بخلاف الخدمات التأكيدية والخدمات الضريبية وخدمات المحاسبة، ومن أمثلة هذه الخدمات دراسة وتقييم أنظمة المحاسبة الآلية بالمؤسسة ومراجعة النظام الإداري.... الخ، ويمكن أن تؤدي خدمة الاستشارات الإدارية إلى جانب خدمات المراجعة أو كوظيفة مستقلة قائمة بذاتها، فإذا كان مكتب المراجعة يقدم خدمة الاستشارات وخدمة المراجعة في نفس الوقت لعميل ما فإنه يطرح تساؤل عن مدى تأثير هذا على استقلال المراجع؟ وهذا التساؤل لم يحسم حتى وقتنا الحاضر، إلا إن معظم المحاسبين والمراجعين يعتمدون في الوقت الحاضر أن تقديم خدمات الاستشارات الإدارية لا يتعارض مع تقديم خدمات المراجعة، وذلك إذا توقف دور المراجع عند إبداء النصح والمشورة دون أن يتخذ أي قرار نيابة عن عميله.

### رابعا خدمات المحاسبة:

تقوم معظم مكاتب المحاسبة والمراجعة بتقديم العديد من خدمات المحاسبة لعملائها، وبصفة خاصة العملاء الذين تتميز أعمالهم بصغر الحجم حيث لايتوافر لديهم الأفراد المؤهلين لإمسك الدفاتر أو لإعداد القوائم المالية، وفي هذه الحالة يقوم المراجع بإمسك الدفاتر وإعداد القوائم المالية دون أن يبدي أي رأي عن مدى عدالة هذه القوائم أو يقدم أي ضمان بصحتها.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد الفيومي، عوض لبيب، مرجع سابق، ص 26.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

### المبحث الثاني: أساسيات المراجعة

نتطرق من خلال هذا المبحث لوسائل وأدوات المراجعة باعتبارها من أهم أساسيات المراجعة، والتعرج أيضا لكل من أنواع المراجعة ومعايير المراجعة العملية والعلمية الصادرة عن بعض الهيئات والجمعيات العلمية، ومكتب المحاسبة العام الأمريكي واتحاد المحاسبين الدولي.

### المطلب الأول: وسائل وأدوات المراجعة

للمراجعة أدوات ووسائل خاصة تعتمد عليها في تحقيق أهدافها، وتتمثل في:

#### أولا: أوراق عمل المراجعة:

أوراق العمل هي سجل المراجع للإجراءات التي تم تطبيقها، الفحوصات التي تمت، والمعلومات التي تم الحصول عليها والآراء التي تم التوصل إليها ولكل إقرار من إقرارات الإدارة، كما وأنها سجل للبرهان على أن المراجع قد قام بالمراجعة حسب معايير المراجعة المتعارف عليها.

#### 1- محتويات أوراق العمل: ونذكر منها: <sup>1</sup>

- تحديد المهمة موضوع المراجعة.
- تحديد اسم أو أسماء الأشخاص الذين نفذوا المهمة.
- تاريخ القيام بالمهمة والوقت المقدر لإنجازها.
- مخطط عملية المراجعة وثائق التخطيط وبرامج المراجعة.
- الهيكل التنظيمي ووصف الوظائف وشرح مهام الدوائر والأقسام.
- قوائم إستقصاء الرقابة الداخلية، لوائح وبيانات المراجعة والمذكرات المكتوبة.
- نسخ من الإتفاقات والعقود الهامة.
- وصف منطقي لما تم إكتشافه والنتائج التي تم التوصل إليها والتوصيات اللازمة بشأنها.
- وضع تقرير المراجع ورد الإدارة والمتابعة للملاحظات والردود.

#### 2- فوائد أوراق العمل: هي متعددة أهمها: <sup>2</sup>

- هذه الأوراق تُسهل إنجاز عمل المراجعين.
- مراقبة تقديرات الميزانية وتحليل الفروق (الإنحرافات).
- إجراء مراقبة ومراجعة بواسطة إختبار المهام المنفذة.

<sup>1</sup> داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، ط 2، اتحاد المصارف العربية، بيروت، 2010، ص ص 225-226.

<sup>2</sup> Mokhtar Belaiboud, *Pratique de l'audit*, Berti édition, Alger, 2011, p143.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

- تكوين رأي عن نوعية العمل الذي يقوم به كل مراجع (فريق العمل).

- صياغة إستنتاجات في شكل تقرير على الوثائق والبيانات المالية التي تم مراجعتها، وتحديد نوعه المناسب.

- تحديد تكاليف كل مهمة.

### 3- أنواع أوراق العمل: وتشمل:<sup>1</sup>

أ- **الملف الدائم:** وهو ذلك الملف الذي يحتوي على معلومات تخص وتفيد أكثر من سنة مالية علما أن أكثر هذه المعلومات تم الحصول عليها عند البدء في المراجعة ولأول مرة، أي عند القيام المراجع بالزيارة الأولى للمؤسسة وعند التعيين.

ب- **الملف الجاري:** هو ذلك الملف الذي يحتوي على معلومات تخص السنة المالية محل المراجعة ويحتوي على أوراق منها الأوراق الرئيسية وتتكون من 14 حقا ويلحق بها أوراق فرعية وكل ورقة تحتوي على معلومات مثل اسم العميل، السنة المالية محل المراجعة، من الذي قام بالتأكد من الأرصدة الافتتاحية، مطابقة الأرصدة النهائية مع السجلات وغيرها من المعلومات الأخرى.

### ثانيا: أدوات المراجعة:

يمكن تصنيف هذه الأدوات إلى نوعين أساسيين هما:<sup>2</sup>

#### 1- أدوات وصفية: ويُمكن أن نَميِّز من خلال هذا النوع الأدوات التالية:

أ- **المسح الإحصائي:** هو أداة تسمح بإختيار عينات بطريقة عشوائية من مجتمع إحصائي، تعمم نتائجها على كل المجتمع، ومن خلال هذه التقنية يهدف المراجع إلى تحليل ظاهرة معينة (خطأ أو ضعف النظام) أو إستنتاج مدى تأثيره على الوظيفة محل المراجعة، وإنطلاقاً من النتائج فإنّ المراجع يرفع ملاحظاته وتوصياته إلى الإدارة ومسؤولي المؤسسة لإتخاذ القرارات المناسبة.

ب- **المقابلة (الحوار):** يهدف المراجع من خلالها إلى الحصول على مجموعة من المعلومات، ويستعمل بكثرة في المراجعة، ولا يُعتبر محادثة أو إستجواب.

ج- **أدوات الأعلام الآلي:** قد يلجأ المراجع إلى مراجعة وفحص المعلومات المعالجة آلياً لذلك لا بدّ من توفر بعض الشروط من أجل إستعمال هذه الوسائل:

- أن تكون أدوات الإعلام الآلي فعّالة، وتحتوي على كل المعلومات المراد فحصها، على أن لا يكون هناك أي تأخر في نقل وتسجيل هذه المعلومات.

- يجب أن تكون للمراجع مؤهلات في الإعلام الآلي، وإلا يجب الإستعانة بمختصين في هذا المجال.

<sup>1</sup> يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الورق للنشر، عمان، 2000، ص ص 72-73.

<sup>2</sup> Jacques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, 7<sup>ème</sup> Edition, Edition D'organisation, Paris, 2010, pp 332-347.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

- يجب أن تكون تكلفة هذه الأدوات معقولة مقارنة مع النتائج المنتظرة منها.

د- **الفحوصات، التحاليل والمقاربات المختلفة:** لا تعتبر أدوات في حد ذاتها، وإنما يلجأ إليها المراجع من أجل التأكد من صدق معلومات يكون قد تحصل عليها في فترة سابقة، كفحص وجود الوثائق والبحث عن الأدلة، ولكن أغلبها حسابية يقوم بها المراجع للتأكد من بعض المجاميع التي تحصل عليها، بينما يُمكن تحليل البيانات باستخدام إمكانيات نظام المعلومات لمساعدة المراجع في تسيير أعماله، فتنفيذها يتطلب معرفة جيدة للبيانات المتاحة في تطبيقات الحاسب الآلي (البيانات المالية والتقنية) والموثوقية في إدخال المعلومات التقنية، فهذه التحليلات تكشف عن الإختلالات فقط ولكن لا تسمح بمعرفة الأسباب، فمن الضروري للقيام بذلك الإستعانة ب: المقابلات، الملاحظات، وعمليات الفحص، وما إلى ذلك.

أما المقاربات فهي تسمح للمراجع بالحصول على إثبات لمعلومة واحدة من مصدرين مختلفين.

### 2- أدوات استفهامية: نميز من خلال هذا النوع الأدوات التالية:<sup>1</sup>

أ- **الملاحظة المادية:** من الممكن أن يعتمد المراجع في عملية المراجعة على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلا في الواقع، ويتعلق الأمر ب:

- الملاحظة المادية للإجراءات.

- الملاحظة المادية للأصول.

- الملاحظة المادية للوثائق.

- ملاحظة التصرفات (السلوك).

ب- **السردي:** هي من أهم الأدوات التي يستعملها المراجع، حيث يقوم بسماع للشخص أو العامل محل المراجعة وأخذ النقاط، ولا يتدخل إلا من أجل طلب إستفسارات إيضاحية عن معلومات معينة، ويلجأ المراجع إلى السرد لوصف النظام.

ج- **شبكة تحليل المهام:** عبارة عن جدول يستخدم لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجته.

د- **الهيكل الوظيفي:** يقوم المراجع بإعداد الهيكل الوظيفي إنطلاقاً من المعلومات التي تحصل عليها من إستخدامه لأحد أدوات سابقة الذكر، التي قام بها في بداية المهمة ويعرض هذا المخطط مختلف الوظائف في المؤسسة إلى جانب الأشخاص المسؤولين عن القيام بها.

<sup>1</sup> Jacques Renard, Op.cit, pp351-362.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

هـ- **خرائط التدفق:** خرائط النظم عبارة عن وسيلة تبيّن تدفق الإجراءات والمعلومات، نقاط الرقابة، تقييم الفصل بين الوظائف المختلفة ومخرجات النظام المالي والإداري للمؤسسة، وفي هذه الحالة على المراجع القيام بدراستها، فحصها واختبارها وذلك بتتبع مسار الإجراءات والمعلومات واكتشاف أيّ نقاط ضعف بها، أما إذا كانت هذه الخرائط غير موجودة، فعلى المراجع أن يقوم بتصميم خرائط النظم بعد الحصول على وصف كامل لإجراءات العمليات والوظائف المختلفة.<sup>1</sup>

و- **قوائم الإستقصاء:** تشمل على إستفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه جميع الإجراءات للعمليات والوظائف المختلفة، وتقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المؤسسة المختصين للإجابة عليها وإرجاعها إلى المراجع الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الإختبار والعينة، وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل، ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تُصاغ بطريقة فنية، بحيث تدل الإجابات (نعم) على أنظمة دقيقة وفعّالة والإجابة (لا) على أنظمة ضعيفة أو غير موجودة أصلا في تلك الناحية.<sup>2</sup>

### المطلب الثاني: أنواع المراجعة

إن اختلاف أحجام المؤسسات وتباين نشاطها وتعدد أشكالها القانونية، وتنوع المهمة التي يكلف بها المراجع، وهذا ما يجعل المراجعة تختلف باختلاف النواحي والزوايا التي ينظر إليها منها، ويمكن تقسيم المراجعة وفقا للأسس التالية:

**أولاً: من حيث القائم بعملية المراجعة:** يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بعملية المراجعة إلى نوعين أساسيين هما:<sup>3</sup>

**1- مراجعة خارجية:** وتتم بواسطة أطراف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من اجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها وذلك لإعطائها المصادقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمين، المستثمرين، البنوك).

**2- مراجعة داخلية:** وهي أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى، حيث تمثل أحد حلقات الرقابة الداخلية وأداة في يد الإدارة تمدّها بالمعلومات المستمرة.

<sup>1</sup> إدريس عبد السلام إشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، 1996، ص ص 67-68.

<sup>2</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 239.

<sup>3</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص 15-16.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

ثانيا: من حيث الالتزام: يقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:<sup>1</sup>

1- **مراجعة إلزامية:** في هذا النوع العملية تقوم بأحكام القانون بحيث تلتزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجعة خارجية لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها، ومن ثم يترتب عن عدم القيام بتلك المراجعة وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

2- **مراجعة اختيارية:** يطلق عليها في بعض الأحيان اسم المراجعة الخاصة، وهي تتم بصفة اختيارية من طرف المؤسسة وبدون وجود إلزام قانوني يحتم القيام به، كما يمكن أن تكون هذه المراجعة إما كاملة أو جزئية، والمؤسسة تطلب هذه المراجعة لزيادة الثقة بالقوائم المالية واطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية المعبرة عن نتائج الأعمال والمركز المالي، كما تستعمل خاصة في حالات انفصال أو إنضمام شريك جديد وتحديد حقوق الشركاء.

ثالثا: من حيث ملكية المؤسسة:

قد تكون المؤسسة موضوع المراجعة مملوكة ملكية خاصة أو عامة أو مختلطة، ففي هذا المجال يمكن تقسيم المراجعة إلى نوعين:<sup>2</sup>

1- **مراجعة عامة:** تنصب على المؤسسات ذات الصبغة العمومية والحكومية في حد ذاتها، والتي تخضع للقواعد الحكومية الموضوعية، والأموال المستقلة في هذا النوع من المؤسسات لها صبغة المال العام وتمتلكها الدولة ولها الرقابة المباشرة عليها وهي إلزامية وفقا للقانون، ويقوم جهاز الرقابة التابع للدولة بفحص حساباتها وتقديم تقريره السنوي عنها، وهذا الجهاز متخصص في الرقابة المالية ورقابة تنفيذ الموازنة وحسابات الدولة، والإدارات والمؤسسات التابعة لها.

ويتبلور دور هذا الجهاز في القيام بالسهر على الأموال العمومية المودعة في خزينة الدولة، ونجد هذا النوع من المراجعة خاصة لدى الدول التي كانت تنتمي للنظام الاشتراكي أين كانت المصلحة العامة هي سيدة الاقتصاد وكانت تتم عملية المراجعة من خلال عمليات رقابية مختلفة.

2- **مراجعة خاصة:** هي مراجعة المؤسسات التي تكون ملكيتها للأفراد مهما كان الشكل القانوني لهذه المؤسسات (أموال أو شركات تضامن ذات مسؤولية محدودة، جمعيات، نوادي...) وسميت مراجعة خاصة لأن الذي يملك رأس المال عدد من الأفراد إما كبير، متوسط أو محدود كالمؤسسات الفردية.

رابعا: من حيث حدود المراجعة: وتقسم إلى:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار النشر، الأردن، 2001، ص 19.

<sup>2</sup> أحمد نقاز، مرجع سابق، ص 18.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص 42-43.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

- 1- **مراجعة كاملة:** وهي المراجعة التي تخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا يعني فحص كل عملية تمت خلال فترة محاسبية معينة، وإنما يخضع المراجعة للمعايير أو المستويات المتعارف عليها، ويتعين على المراجع في نهاية الأمر أن يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة وصحة التقارير المالية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباره، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص ويلاحظ في هذه الحالة أن للمراجع الحرية في تحديد مفرداته التي تشملها اختباره.
- 2- **مراجعة جزئية:** وهي المراجعة التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعنية أي أن المراجعة تتضمن وضع قيود على النطاق، أو المجال، ويراعي أن الجهة التي تعين المراجع هي التي تحدد العمليات المطلوب مراجعتها على سبيل الحصر، وفي هذه الحالة تنحصر مسؤولية المراجع في مجال أو نطاق أو حدود المراجعة المكلف به، ولذلك يتطلب الأمر هنا وجود إتفاق كتابي يبين حدود المراجعة والهدف منها، ومن أمثلة المراجعة الجزئية الإتفاق على مراجعة العمليات النقدية من مقبوضات ومدفوعات، أو مراجعة العمليات الخاصة بالمخازن... وغيرها.

### خامسا: من حيث توقيت عملية المراجعة: هناك نوعان هما:<sup>1</sup>

- 1- **مراجعة نهائية:** في هذا النوع من المراجعة، يقوم المراجع بعملية المراجعة بعد انتهاء الفترة المالية وانتهاء المحاسب من عمله وإقفاله للحسابات الختامية، وهذا النوع من المراجعة يصلح في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أين يقتصر المراجع على فحص ومراجعة الميزانية، كما يطلق على هذا النوع اسم "مراجعة الميزانية".
- 2- **مراجعة مستمرة:** هذا النوع من المراجعة بالغ الأهمية في المؤسسات الكبيرة أين يقوم المراجع بمراجعة الحسابات طوال السنة المالية بقيامه لزيارات متعددة والتي يمكن أن تكون مفاجئة، زيادة على ذلك يقوم نفس المراجع بمراجعة الحسابات الختامية للمؤسسة الشيء الذي يعطي الوقت الكافي للتعرف على المؤسسة كما يسهل ويسرع في اكتشاف الأخطاء وحالات الغش، وانتظام العمل بالنسبة للمراجع، والتقليل من التلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية وعدم إهمال العامل بالمؤسسة لعمله نظرا للتدخل المستمر للمراجع.

### سادسا: من حيث نوع البيانات: يصنف إلى ثلاثة أنواع رئيسية:<sup>2</sup>

- 1- **مراجعة البيانات المالية:** وتتأسس على مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في أمريكا أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما أن تقرير المراجع يتضمن عدالة البيانات المالية.

<sup>1</sup> توفيق مصطفى أبو رقية، عبد الهادي إسحاق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار الكندي، الأردن، 1991، ص 11.

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث، مرجع سابق، ص 50.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

2- **مراجعة الالتزام:** وتتأسس على السياسات الإدارية والقوانين والأنظمة، ويتضمن تقريرها عن مدى وجود الالتزام.

3- **مراجعة تشغيلية:** وتتأسس على الأهداف الموضوعية بواسطة الإدارة، ويتضمن تقريرها عن مدى الكفاية والفعالية.

سابعاً: من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات: ويقسم إلى نوعين:<sup>1</sup>

1- **مراجعة شاملة (التفصيلية):** يقوم المراجع في هذا النوع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسجلات والحسابات والمستندات، أي القيام بمراجعة جميع المفردات محل الفحص. وهنا يمكن أن نجد الشمولية بالنسبة إلى بند معين أو قد تكون بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة، على حسب ما يقتضيه العقد المبرم بين المراجع وأصحاب المؤسسة والذي يوضح طبيعة وشكل المراجعة والبند أو البنود المراد مراجعتها.

2- **مراجعة إختيارية:** في هذا النوع يقوم المراجع بمراجعة جزء من الكل، حيث يقوم باختبار عدد من المفردات (عينة) لكي تخضع لعملية الفحص ليعمم بعد ذلك نتائج هذا الفحص على مجموع المفردات (المجتمع) التي تم اختيار هذا الجزء منها، ونجده خاصة عند القيام بمراجعة المؤسسات ذات الحجم الكبير وذات العمليات المتعددة بصورة كبيرة والتي يصعب فيها المراجعة الشامل لكل العمليات.

ثامناً: من حيث حجم المراجعة، تنقسم إلى:<sup>2</sup>

1- **مراجعة مالية:** هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة من المؤسسات ويفضل الخروج برأي فني محايد يشمل الفحص والتقرير والتحقق.

2- **مراجعة إدارية:** القصد منها مراجعة النواحي الإدارية والتأكد من أن الإدارة تدير بالمؤسسة لتحقيق أقصى منفعة وعائد ممكن بأقل تكلفة ممكنة.

3- **مراجعة الأهداف:** يقصد بها تحسين الأداء والتحقق من أن أهداف المؤسسة الموضوعية سلفاً قد تحققت فعلاً.

4- **مراجعة قانونية:** يقصد بها التأكد من تطبيق النصوص القانونية والأنظمة المالية والإدارية التي أصدرتها الحكومات المختلفة وكذلك التأكد من تطبيق المؤسسة لعقدها التأسيسي ونظامها الداخلي.

5- **مراجعة اجتماعية:** بعد أن أصبح من أهداف قيام المؤسسة تحقيق الرفاهية للمجتمع الذي تعمل فيه ظهر هذا النوع من المراجعة للتأكد من قيام المؤسسة بهذا الواجب.

<sup>1</sup> راجع: - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 30.

- أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث، مرجع سابق، ص 44.

<sup>2</sup> رأفت سلامة محمود، وآخرون، مرجع سابق، ص 39.



## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

### المطلب الثالث: معايير المراجعة

تعتبر معايير المراجعة كمقاييس واضحة نستطيع من خلالها تقييم عملية المراجعة والحكم على الجدوى منها. ونص المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين على ثلاثة مجموعات من المعايير وهي:

#### أولاً: المعايير العامة

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي لمزاولي مهنة المراجعة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وللحصول على تقرير يتضمن رأياً فنياً محايداً له أهمية ومغزاه، يتعين أن يكون المراجع على درجة كبيرة من الكفاءة، وتنقسم هذه المعايير إلى ثلاثة معايير فرعية:<sup>1</sup>

**1- معيار التأهيل العلمي والعملية:** يحكم المهام التي يقوم بها المراجع أثناء عملية المراجعة، ويجب على هذا الأخير أن يكون في مستوى هذه المهنة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو المؤهلات العملية والكفاءة المهنية المطلوبة. وعلى حسب النصوص الجزائرية المنظمة لهذه المهنة تشترط على الشخص الراغب في الحصول على الاعتماد كمراجع الحسابات الآتي:

أ- من ناحية التأهيل العلمي: أن يكون حاصلاً على شهادة الليسانس في المالية أو في العلوم التجارية تخصص محاسبة أو مالية أو في فروع أخرى زائد شهادة ميدانية في المحاسبة.

ب- من ناحية التأهيل العملية: أن يكون قد أنهى الترخيص كخبير محاسبي لدى مكتب للخبرة المحاسبية أو لديه عشرة سنوات خبرة فعلية في ميدان التخصص، ولكن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي تنظيم ملتقيات دورية وسنوية وترتبات ميدانية يستطيع من خلالها تنمية قدراته الفكرية والعلمية والميدانية على حد سواء، وتمكنه من الإبقاء بمتطلبات معيار التأهيل العلمي والعملية والكفاءة المهنية.

**2- معيار الاستقلال:** للحصول على معلومات ذات مصداقية للاعتماد عليها في وضع قرارات مستقبلية، ولتحديد مدى الاعتماد على هذه المعلومات يكون على أساس مدى استقلالية المراجع، لذا ينبغي النقطتين التاليتين لتحديد مدى استقلالية المراجع:

أ- عدم وجود مصالح مادية للمراجع: ينبغي أن لا تكون أي صلة قرابة أو مصالح مادية للمراجع مع المؤسسة لأن ذلك يؤثر على استقلاليته في إبداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية الختامية.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 37-43.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

ب- وجود استقلال ذاتي: ويعني عدم تدخل العميل أو سلطة عليا في عمل المراجع بشأن فحص المعلومات والسجلات المحاسبية، بحيث لا يتعرض لضغوط تحد من تحقيق المبتغى من المراجعة، ويمكن أن نحدد الأبعاد الدالة على استقلال المراجع:

- الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة.

- الاستقلال في مجال الفحص.

- الاستقلال في إعداد التقرير.

3- معيار العناية المهنية: وذلك أن يقوم المراجع بدل العناية المهنية والجهود الممكنة والمناسبة من بداية عملية المراجعة إلى غاية الانتهاء منها انطلاقاً من كون أن المراجع لا بد أن يفي بالمعيارين السابقين المنغلقتين بالتأهيل العلمي والعملي والاستقلال في أداء مهمته، وللوصول إلى العناية المهنية المطلوبة يجب توفر بعض الشروط العامة منها:

أ- الحصول على أنواع المعرفة بغية التنبؤ بالأخطاء غير المنتظرة.

ب- التقييم العميق لنظام الرقابة الداخلية من أجل تحديد نقاط القوة والضعف.

ج- العمل على إزالة الشكوك أو الاستفسارات المتعلقة بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي.

ثانياً: معايير العمل الميداني:

ترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية المراجعة والإجراءات الفنية، كما تبرز لنا أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم تحديد حجم الاختبارات، وتتضمن هذه المجموعة ثلاثة معايير هي:<sup>1</sup>

1- معيار التخطيط والإشراف: يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها كونه يحدد الأهداف المتوخاة منها ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذا يقوم المراجع في هذا الإطار بتوزيع الوقت متاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة، وتحديد الأهداف الأساسية المتوخاة من برنامج عملية المراجعة وتخطيطها فيما يلي:

- يوضح برنامج المراجعة وبدقة نطاق الفحص من خلال استعماله للمفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته.

- استعمال البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنجز من المراجع وأعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال المتبقية والتاريخ المتوقع لانتهاء منها.

- يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية المراجعة من خلال احتواءه على ما يجب القيام به والفترة الزمنية اللازمة لذلك وتوقيت عملية البدء في عملية المراجعة والانتهاج منها، وتحديد المراجع الذي يقوم بفحص المفردات.

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 44-50.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

- تحديد مسؤوليات المراجع القائم بالأداء المهني انطلاقا من تحديد مهام كل مراجع وتوقيع كل مراجع على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

**2- معيار تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية المراجعة المتبناة ولحجم المفردات المراد اختبارها، اعتمادا على درجة أثره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عن النظام المولد لها، فاحترام مقوماته والالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لذا الأطراف الطالبة لها، لذا ومن أجل تقييم نظام الرقابة الداخلية والحكم عليه.

وعلى المراجع الالتزام بإحدى الطرق:

أ- طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة.

ب- طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية.

ج- طريقة الملخص الكتابي.

**3- معيار كفاية الأدلة:** يجب الحصول على أدلة إثبات وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة، وعليه تعتبر أدلة الإثبات بمثابة الحجر الأساس لعملية المراجعة كما أنها تساعد وتدعم كافة معايير العمل الميداني.

**4- معيار إبداء الرأي:** يعد هذا المعيار من طرف المراجع اخر معيار يجب الالتزام به، إذ ينبغي أن يوضح ويشير في التقرير وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي.

**ثالثا: معايير إعداد التقرير**

ترتبط هذه المعايير بكيفية إعداد التقرير النهائي هي بمثابة الخطوط العريضة التي يسترشد بها المراجع عند الإدلاء برأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية:

**1- معيار عرض القوائم المالية:** يجب أن يحدد التقرير ما إذا كانت البيانات المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ويمكن تبويب المبادئ المحاسبية إلى المجموعات التالية:<sup>1</sup>

أ- **المجموعة الأولى: المبادئ العامة:** يمكن إجمال هذه المبادئ في: مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ الثبات، مبدأ الشمولية، مبدأ الأهمية النسبية، مبدأ الإفصاح.

ب- **المجموعة الثانية: المبادئ العلمية المتعلقة بالربح:** ويمكن إجمال هذه المبادئ في مبدأ التكلفة في قياس النفقة، مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، مرجع سابق ص 50.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

ج- المجموعة الثالثة: المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي: ويمكن حصرها في: مبدأ التكلفة التاريخية ناقصا الاستهلاك، مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا.

2- معيار الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يجب أن يبرز مراجع في تقريره عن مدى الثبات والتجانس في تطبيق المعايير المحاسبية والهدف من هذا المعيار هو:<sup>1</sup>  
أ- معرفة مدى قابلية القوائم المالية للمقارنة.

ب- توضيح طبيعة التغيرات التي تطرأ على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية وقابليتها للقراءة، وفي هذه الحالة يجب على المراجع الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره.

ج- تتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المالية بعدد من العوامل:  
- التغير في المبادئ المحاسبية المطبقة.

- التغير في بعض الظروف المحيطة بالمؤسسة والتي توجب إجراء تغييرات محاسبية ولكنها لا تتضمن تغييرات في المبادئ المحاسبية المطبقة.

- وجود خطأ في القوائم المالية التي أصدرت في الفترات السابقة.

- التغير في الظروف التي ليس لها علاقة بالمحاسبة.

د- نجد أن التغير في المبادئ المحاسبية المطبقة بالمؤسسة له تأثير جوهري على القوائم المالية لذلك يجب على المراجع أن يشير إلى ذلك في تقريره فيما يتعلق بإبداء رأيه في الثبات.

هـ- أما فيما يتعلق بالعوامل الأخرى والتي لها تأثير هام نسبيا على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة فيجب على المراجع الإفصاح عنها بطريقة مناسبة في القوائم المالية ولا يلزم التنويه عنها في تقريره.

3- الإفصاح الكافي والمناسب: ضرورة إشارة المراجع في تقريره عن أي معلومات مالية لازمة وهامة بالنسبة لصدق وعدالة عرض القوائم المالية، وعلى المراجع أن يأخذ بعين الاعتبار النواحي التالية:<sup>2</sup>

- الهدف الرئيسي للإفصاح هو تحقيق المصلحة العامة لجميع مستخدمي القوائم المالية.

- القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها خاصة بالعميل، فإن القرار حول المعلومات التي يجب أن تتضمنها أو لا تتضمنها هذه القوائم هو قرار العميل.

- لو قرر المراجع أن الإفصاح غير كافي وغير مناسب أو أن القوائم لا تتفق والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فليس له صلاحية إجبار العميل على تعديل القوائم لتعكس الإفصاح المناسب.

- يستطيع المراجع التحكم في محتوى تقرير المراجعة وبالتالي تضمين هذا التقرير بالإفصاح الضروري.

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الاردن، 2006، ص46.

<sup>2</sup> محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص ص 353-355.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

- الإفصاح السليم يعني أن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صحيح، كاملة وغير ناقصة، ولا تحمل أكثر من معنى.

- عدم الإفصاح عن بعض المعلومات خاصة لما يترتب عنها ضرر على العميل من الفائدة التي تعود على الأطراف التي يعينها الإفصاح.

- هناك أحداث قد تقع بعد إعداد الميزانية وقبل إعداد تقرير المراجعة ومن هذه الأحداث ما يلي:

• أحداث تقع بعد تاريخ الميزانية وتؤثر على القوائم المالية لذا لا بد من أخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية.

• أحداث تقع بعد تاريخ الميزانية ولا تؤثر على القوائم المالية ولكنها هامة بالنسبة للعمليات القادمة، يكون الإفصاح عنها ملائماً.

• أحداث تالية ليس لها طبيعة محاسبية ولا تتطلب إفصاحاً من القوائم المالية مثل تغيير الإدارة.

• أحداث تقع بعد تاريخ الميزانية وتؤثر على القوائم المالية ولكنها هامة بالنسبة للعمليات القادمة، يكون الإفصاح عنها ملائماً.

**4- التعبير عن رأي المراجع:** يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة، كما قد يمتنع عن إبداء رأيه، ويقصد بالقوائم المالية كوحدة واحدة بأنها: "مجموعة القوائم للفترة الحالية شأنها شأن مجموعة القوائم لمالية المالية لفترة سابقة أو أكثر والتي تقدم لغرض المراجعة أو توضيح أسباب عدم إمكانية التعبير عن هذا الرأي"، وفيما يلي بعض أسباب ذلك الامتناع:<sup>1</sup>

أ- تحديد نطاق عمل المراجع بشكل يؤثر جوهرياً على القوائم المالية لعدم استطاعته مراجعتها بشكل كاف.

ب- حالة عدم التأكد والتي تؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية.

ج- عدم استقلال المراجع عن العميل.

ويمكن أن يعبر المراجع عن رأيه في القوائم المالية بأن يبدي أحد الأشكال التالية من الآراء:

• **الرأي النظيف:** لا يتضمن تحفظات.

• **الرأي المقيد:** يتضمن بعض التحفظات.

• **الرأي السلبي:** عدم إبداء رأي في القوائم المالية.

• **الرأي المعارض:** أن القوائم المالية لا تعبر بصورة صحيحة وصادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة.

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص 19-20.

### المبحث الثالث: الممارسة العملية للمراجعة

تتعلق عملية المراجعة بفحص المعلومات المالية من ناحية الدقة والاعتماد عليها لأجل إبداء الرأي فيها، حيث أن المراجع يقوم بهذا الفحص من خلال التخطيط له ثم تقييم نظام الرقابة الداخلية والذي يعتبر نقطة البداية في المراجعة والحصول على أدلة إثبات مقنعة من أن المعلومات المالية خالية من أية انحرافات مادية ثم إعداد التقرير.

#### المطلب الأول: المرحلة التمهيدية للمراجعة

ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة، أما نوعية ومقدار هذه المعلومات يتحددان حسب أهداف ومسؤوليات المراجع.

#### أولاً: مرحلة ما قبل التخطيط:

وتظم الخطوات الفرعية التالية:

**1- الإتصال وقبول المهمة:** قبل نهاية السنة المالية يقوم العميل بالاتصال بالمراجع من اجل أن يتوفر الوقت الكافي لتقرير ما إذا كان يجب أن يقبل هذه المهمة أم لا، فالتعيين المبكر يمكن المراجع من إتمام جزءا كبيرا من مراجعته قبل تاريخ الميزانية (الاختبارات القبليّة)، الأمر الذي يسمح بإتمام عملية المراجعة بطريقة أكثر كفاءة.<sup>1</sup>

**2- كتاب التكاليف (التعاقد):** في حال قبول المؤسسة عرض المكاتب المتعلقة بمهمة المراجعة، يتم إصدار كتاب التكاليف (التعاقد) من طرف الجهة المكلفة بالمراجعة (المؤسسة) الذي يوثق ويؤكد المهام، الصلاحية، النطاق، التوقيت، مدى مسؤولية كل من إدارة المؤسسة والمكتب، المتطلبات الواجب على الإدارة تأمينها للمكتب المراجعة، التقارير الدورية الواجب إصدارها ومواعيدها والأتعاب وطريقة الدفع...الخ.<sup>2</sup>

**3- الدراسة الأولية للمؤسسة:** يقوم المراجع بعد قبوله للمهمة بدراسة أولية لنشاطها والحصول على مختلف البيانات والمعلومات، وتعتبر هذه الخطوة من المهمة ذات أهمية وفائدة توجيهية للمراجع، كما تسمح له بالإطلاع على النقاط الأساسية للمؤسسة محل المراجعة، التي من خلالها يمكن تصنيف أهم المعلومات في العوامل التالية:<sup>3</sup>

أ- العوامل الخارجية: وتتمثل أساسا في البحث عن:

المحيط الاقتصادي - مميزات القطاع المنتمية اليه المؤسسة - مكانة المؤسسة في السوق.

<sup>1</sup> السيد احمد السقا، المراجعة الداخلية الجوانب المالية والتشغيلية، الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 1997، ص28.

<sup>2</sup> عبد الفتاح الصحن، المراجعة "علما وعملا"، مؤسسة الشباب الجامعة، الإسكندرية، 1998، ص105.

<sup>3</sup> Lionel Collins et Gerard Valin, **Audit et Contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques**, 4<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris, 1992, pp 51-55.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

ب- العوامل الداخلية: وتتمثل في المعلومات التي تتعلق بالمؤسسة بحد ذاتها وهي:

- التطور التاريخي للمؤسسة.

- الهيكلة والقواعد القانونية التي تخضع إليها المؤسسة.

- نشاطات وعمليات المؤسسة.

- الأفراد المسؤولة عن تسيير وتنفيذ تلك العمليات.

- الوسائل والتقنيات المستخدمة في الأنشطة وكذا في التسيير والإدارة.

- السياسات العامة للمؤسسة والإستراتيجيات والآفاق المستقبلية.

ولكي يتمكن المراجع من الإلمام بكل هذه المعلومات يستعمل كل من:<sup>1</sup>

- الوثائق والمستندات الموجودة على مستوى المؤسسة.

- زيارة المركبات والمصانع والهيئات التابعة للمؤسسة.

- استجواب الأفراد والمسيرين داخل المؤسسة.

فكل هذه العوامل تؤثر على أوضاع المؤسسة وتخلق مناطق خطر فيها، لأن كل المعطيات والحسابات ما هي إلا انعكاس للحقائق الاقتصادية والقانونية والاجتماعية التي تعيش فيها المؤسسة، لذا لا بد من أخذها في الحسبان عند التقييم.

### ثالثا: التخطيط:

إن التخطيط لعملية المراجعة يبدأ من اللحظة التي تم الاتفاق فيها مع العميل وحيث أن التخطيط يتطلب من المراجع تحديد الإستراتيجية الشاملة والمناسبة للمراجعة وذلك بتحديد وتشخيص مواطن خطر المراجعة المتوقعة، وحدود الأهمية النسبية للأخطاء، وأيضا الفحص التحليلي والمبدئي بسجلات العميل، والدراسة والتقييم المبدئي لنظام الرقابة الداخلية، كما أن الاختبارات القبلية يتم أيضا أدائها خلال هذه الفترة وذلك للتحقق من ما إذا كان النظام يعمل كما هو مخطط له أم لا. ويجب إن تتسجم عملية التخطيط لنشاط المراجعة مع وثيقة المراجعة وهي وثيقة رسمية مكتوبة تبين عرض أنشطة المراجعة والصلاحيات، والمسئوليات وصلاحيات الوصول إلى السجلات والمكونات المادية في المؤسسة، حيث يستمر التخطيط والعمل التمهيدي إلى نهاية السنة المالية ويفضل أن تنتهي قبل هذا التاريخ حتى يتمكن المراجع من إتمام مهمة المراجعة في الوقت المخطط لها، فالتخطيط المناسب يمكن المراجع من جدولة العمل التمهيدي بالشكل الذي يجعل هناك وقتا كافيا لتقرير طبيعة وتوقيت مدى الاختبارات الأساسية النهائية للأرصدة خلال العمل الميداني النهائي للمراجعة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> G.Bendict, R.Keravel, Evaluation du Contrôle Interne dans la mission d'Audit, Foucher, Paris,1990, p 22.

<sup>2</sup> سعيد عبد العزيز سليمان، إدارة التدقيق الداخلي، مجلة المراجع، العدد 69، الأردن، 2007، ص28.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

رابعا: برنامج المراجعة:

**1- تعريف برنامج المراجعة:** يعتبر برنامج المراجعة بمثابة موازنة تقديرية لعملي الفحص حيث يعمل كموجه ومرشد للأداء الفعلي، ويوفر الأساس للمقارنة مع الأداء الفعلي<sup>1</sup>، فبرنامج المراجعة هو خطة عمل منظمة تتطافر فيها الجهود البشرية لفريق المراجعة، وذلك للقيام بمجموعة من الخطوات والإجراءات الرامية لتنفيذ عملية المراجعة طبقاً للأصول والقواعد المهنية المتعارف عليها.

**2- الأمور الواجب مراعاتها في وضع برنامج المراجعة:** ومن أهم تلك الأمور نذكر:<sup>2</sup>

- طبيعة نشاط مؤسسة محل المراجعة.
- مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق، ودرجة الثقة في النظم المحاسبية المعتمد عليها.
- خريطة تدفق المستندات والإجراءات المحاسبية المصاحبة لها.
- مقومات النظام المحاسبي المطبق، السياسات التنظيمية الأخرى المطبقة.
- الأهداف التي يسعى المراجع لتحقيقها وفقاً لكل خطوة من خطوات البرنامج.
- شمول البرنامج لكافة البنود المالية التي تشملها القوائم المالية، والإجراءات التشغيلية.
- طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها. - نطاق عمل قسم المراجعة ودوره.

**3- أنواع برامج المراجعة:** هناك ثلاثة أنواع من البرامج هي:<sup>3</sup>

**أ- البرامج النموذجية:** وهي البرامج الشاملة لأهداف وإجراءات المراجعة والتي يمكن تطبيقها في المؤسسات مثل استخدام برنامج نموذجي لمراجعة العمليات لمؤسسة تجارية، وعلى الرغم من اشتغال هذا النوع على أهداف وإجراءات المراجعة إلا أنه يتصف بالجمود.

**ب- برامج مراجعة تفصيلية محددة مقدما:** ويقصد بها تلك البرامج التي تتألف من قوائم تفصيلية تبين الخطوات والإجراءات الفنية الواجب اتخاذها لتحقيق أهداف المراجعة، والتي تعد دراسة تفصيلية لظروف المؤسسة التي تم فحصها ومراجعتها، ويعد هذا النوع دليل على قيام المراجع بمهمته وفقاً لمستويات الأداء المهني المتعارف عليها، و يعتبر سجلاً كاملاً للأعمال المخطط إنجازها والتي تم إنجازها فعلاً.

**ج - برامج مراجعة تتضمن الإجراءات الرئيسية لأعمال الفحص والمراجعة:** ويقوم هذا النوع على أساس وضع الخطط والإجراءات الرئيسية لعملية الفحص والمراجعة، والأهداف الواجب تحقيقها دون الدخول في التفاصيل التي يتم إنجازها أثناء تنفيذ عملية المراجعة، من خلال فريق عمل يمتلك المعرفة الناتجة من تزواج المعلومات مع الخبرة.

<sup>1</sup> أحمد نور، مراجعة الحسابات - من الناحيتين النظرية والعملية -، مؤسسة الشباب الجامعي، الإسكندرية، 1992، ص 151.

<sup>2</sup> جلال الشافعي، مبادئ المراجعة، مكتبة المدينة، مصر، 1984، ص ص 198-199.

<sup>3</sup> يحيى حسين عبيد، جمعة شهاب الدين، أصول المراجعة، بدون دار نشر، مصر، 1997، ص 180.



## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

### المطلب الثاني: تنفيذ عملية المراجعة

إن الشروع في تنفيذ عملية المراجعة هي الخطوة الأساسية حيث يقوم المراجع بفهم نظام الرقابة الداخلية المطبق، ومراجعة عناصر القوائم المالية، والحصول على أدلة إثبات تدعم رأيه وهذا ما سنحاول التطرق إليه من خلال هذا المبحث.

### أولاً: تقييم نظام الرقابة الداخلية

قبل التطرق للجوانب المتعلقة بتقييم نظام الرقابة الداخلية لا بد أولاً من تحديد الاطار النظري لهذا النظام.

#### 1- مفهوم الرقابة الداخلية:

\* عُرف نظام الرقابة الداخلية على أنها: "تلك الخطة التنظيمية والمقاييس الأخرى المصممة لتحقيق الأهداف التالية:<sup>1</sup>

- حماية الأصول.
  - اختبار دقة ودرجة الاعتماد على المعلومات المحاسبية.
  - تشجيع العمل بكفاءة.
  - تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية."
- \* وقد عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين الرقابة الداخلية بأنها: "خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة المؤسسة."<sup>2</sup>
- \* وعرف معهد المراجعين الداخليين الرقابة الداخلية بأنها: " الخطة التنظيمية والسجلات والإجراءات التي تهدف للمحافظة على موجودات المؤسسة وضمان كفاية استخدامها والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية بحيث تسمح بإعداد معلومات مالية يعتمد عليها ومحضرة طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها."<sup>3</sup>
- ومن خلال ما سبق يمكن تعريف الرقابة الداخلية على أنها: خطة تنظيمية إدارية ومحاسبية للضبط الداخلي عند استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لدى المؤسسة وصولاً إلى أعلى معدلات ممكنة من الكفاية الإنتاجية.

#### 2- خصائص الرقابة الداخلية: وتتمثل هذه الخصائص في الآتي:<sup>4</sup>

- أ- الرقابة الداخلية جزء لا يتجزأ من العمليات: حيث تكون الرقابة الداخلية عبارة عن رقابة إدارية مبنية كجزء من نظام المؤسسة وجزء من بيئتها لمساعدة الإداريين في تشغيل المؤسسة، وفي تحقيق أهدافها بشكل مستمر.
- ب- الرقابة الداخلية نظام يضعه وينفذه الإنسان: أي أن الإنسان هو الذي يساعد على تفعيل أنظمة الرقابة الجيد في أيدي الإداريين لذلك تجد كافة الأفراد في تلك المؤسسة يلعبون دوراً هاماً في تحقيق ذلك.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص 84.

<sup>2</sup> عيد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 54.

<sup>3</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط 2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 81.

<sup>4</sup> عطا الله أحمد سويلم الحسان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الزاوية للنشر والتوزيع، 2009، ص ص 46-47.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

- الرقابة الداخلية تعطي تأكيدا معقولا وليس مطلقا: إذ على الإدارة أن تصمم وتطبق أنظمة الرقابة بالاعتماد على تكلفتها ومنفعتها، وبسبب وجود عوامل خارجة عن نطاق السيطرة وتأثير الإدارة تؤثر على مقدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها.

- أن تشجع معايير الرقابة عملية الالتزام في المؤسسة وتكون عادلة، قابلة للتعايش، وتامة.

### 3- أهمية وأهداف الرقابة الداخلية:

1- أهمية الرقابة الداخلية: إن زيادة واتساع نطاق الأنشطة والبرامج الاقتصادية التي تمارسها المؤسسة على اختلاف أنواعها وأشكالها أدى إلى زيادة وإبراز الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه المؤسسات، وهذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية والتي تعتبر من أهم أدوات الرقابة، حيث يتوقف على مدى نجاح وقوة نظام الرقابة الداخلية ما يلي:<sup>1</sup>

- نجاح وكفاءة وفاعلية ورقابة ومتابعة وتقييم أداء ما تقوم به المؤسسة من أنشطة وبرامج مختلفة.  
- زيادة كفاءة أداء العاملين في المؤسسة في مجال تنفيذ وأداء الأعمال والأنشطة الموكلة لكل منها.  
- مدى تحقيق النتائج المطلوبة ومن ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعية من قبل الأنشطة وبرامج المؤسسة.  
- المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة وبرامج المؤسسة قبل وقوعها حتى يمكن تجنبها.

ب- أهداف الرقابة الداخلية: من خلال التعاريف السابقة لنظام الرقابة الداخلية نستنتج بعض الأهداف المراد تحقيقها:<sup>2</sup>

- التحكم في المؤسسة: إن التحكم في الأنشطة المتعددة في المؤسسة وفي عوامل الاستنتاج داخلها، وفي نفقاتها وتكاليفها وعوائدها في مختلف السياسات التي وضعت بغية تحقيق ما ترمي إليه المؤسسة، والمساعدة على خلق رقابة على مختلف العناصر المراد التحكم فيها.

- حماية الأصول: وذلك من خلال فرض حماية مادية ومحاسبية لجميع عناصر الأصول، وهذه الحماية تمكن المؤسسة من الإبقاء والمحافظة على أصولها من كل الأخطار وتحقيق الأهداف المرسومة للمؤسسة.

- ضمان نوعية المعلومات: للحصول على نوعية جيدة للمعلومات ينبغي اختيار دقة ودرجة الاعتماد على المعلومات المحاسبية في ظل نظام معلوماتي يعالج المعلومات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في المعلومات.

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص 82-83.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر، مرجع سابق، ص ص 89-92.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

- تشجيع العمل بكفاءة: لضمان الاستعمال الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة وتحقيق فعالية في نشاطها ينبغي إحكام نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال التحكم في التكاليف وتخفيضها عند حدودها الدنيا.
- تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية: إن تشجيع واحترام السياسات الإدارية من شأنه أن يكفل للمؤسسة أهدافها المرسومة بوضوح في إطار الخطة التنظيمية، ومن أجل التطبيق الأمثل للأمر الموجه ينبغي توفير الشروط التالية:

- يجب أن يبلغ إلى الموجه إليه. - يجب أن يكون واضحاً.

- يجب توفر وسائل التنفيذ. - يجب إبلاغ الجهات الأمرة بالتنفيذ.

4- أقسام الرقابة الداخلية: ويمكن تقسيم الرقابة الداخلية إلى ثلاثة أنواع هي:<sup>1</sup>

- أ- الرقابة الإدارية: وهدفها رفع الكفاية الإنتاجية وإتباع السياسات المرسومة، ويستند إلى تحضير التقارير المالية والإدارية والموازنات التقديرية والدراسات الإحصائية، وتقارير الإنتاج وبرامج التدريب.
- ب- الرقابة المحاسبية: وتهدف إلى اختبار الدقة المحاسبية للمعلومات ومدى الاعتماد عليها، وتعتمد هذه الرقابة على الاستخدام الأمثل للحاسب الآلي وإتباع طريقة القيد المزدوج وحفظ حسابات مراقبة إجمالية، وتجهيز موازين مراجعة دورية وعمل المراجعة الدوري وغيرها.
- ج- الضبط الداخلي: وهدفه حماية الموجودات من السرقة أو الضياع أو التلف، ويعتمد على تقسيم العمل وتحديد الصلاحيات والاختصاصات وفصل الواجبات المتعارضة، حيث يسير العمل وتنفذ المعاملات بصورة تلقائية مستمرة، مع مراعاة عدم إناطة تنفيذ عملية كاملة من بدايتها إلى نهايتها لموظف واحد دون أن يراجع عمله من قبل موظف آخر ضماناً لسلامة سير العمل ولتدارك الأخطار، حيث تتأثر بيئة الضبط الداخلي بالهيكل التنظيمي للمؤسسة والرقابة والإشراف الإداري والموظفين في المؤسسة.

### خامساً: مكونات نظام الرقابة الداخلية

يتكون نظام الرقابة الداخلية من العناصر التالية:<sup>2</sup>

- 1- بيئة الرقابة: تعتبر بيئة الرقابة أساساً للمكونات الأخرى، أو الأرضية التي تقوم عليها وتعمل فيها لتحقيق نظام رقابي فعال، وتتكون بيئة الرقابة من عوامل متعددة ولكن تتوقف كل هذه العوامل على موقف الإدارة العليا من مفهوم وأهمية الرقابة والمعتقدات الأخلاقية المرتبطة بمفهوم الرقابة، وبالتالي تتمثل هذه العوامل التي تتكون منها بيئة الرقابة في:

<sup>1</sup> عطا الله أحمد سويلم الحسيان، مرجع سابق، ص ص 49-50.

<sup>2</sup> راجع - فتحي رزق السوافيري، وآخرون، الاتجاهات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 19.

- عطا الله أحمد سويلم الحسيان، مرجع سابق، ص ص 50-52.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

- الهيكل التنظيمي.
  - فلسفة الإدارة وطريقة قيامها بعملها.
  - اشتراك مجلس الإدارة ولجنة المراجعة في المسؤولية.
  - توزيع السلطة والمسؤولية.
  - السياسات والممارسات الخاصة بالموارد البشرية.
  - الالتزام بالكفاءة.
  - الأمانة والقيم الأخلاقية.
- 2- تقييم المخاطر:** تفسح أنظمة الرقابة الداخلية المجال لتقييم المخاطر التي تواجهها المؤسسة سواء من المؤثرات الداخلية أو الخارجية، كما يعتبر وضع أهداف ثابتة وواضحة للمؤسسة شرطا أساسيا لتقييم المخاطر. وهذا الأخير هو عبارة عن تحديد وتحليل المخاطر ذات العلاقة المرتبطة بتحقيق الأهداف المحددة في خطط الأداء طويلة الأجل.
- 3- النشاطات الرقابية:** إن النشاطات الرقابية عبارة عن سياسات وإجراءات وآليات تدعم توجهات الإدارة وهي تضمن القيام بإجراءات لمعالجة المخاطر.
- 4- المعلومات والاتصال:** حيث يكون الاتصال فعال عندما يشمل تدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل أو العكس أو بشكل أفقي إضافة إلى قيام الإدارة بالتأكد من وجود اتصال مناسب مع جهات أخرى خارجية قد يكون لها أثر في تحقيق أهداف المؤسسة.
- 5- مراقبة النظام:** تعمل مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية على تقييم نوعية الأداء في فترة زمنية ما، وتضمن أن نتائج المراجعة الأخرى تم معالجتها مباشرة. ويجب تصميم أنظمة الرقابة الداخلية لضمان استمرار عمليات الرقابة لجزء من العمليات الداخلية.<sup>1</sup>
- ثانيا: أدلة الإثبات في المراجعة:**
- تعتبر أدلة الإثبات بمثابة حجر الأساس لعملية المراجعة لأنها على أساسها يتمكن المراجع من إبداء رأيه، لذا يجب أن يتناسب نوع الدليل ووسيلة الحصول عليه مع العنصر محل المراجعة وأن يكون ذو حجية حتى يمكن الاعتماد عليه.
- 1- تعريف أدلة الإثبات:** يمكن تعريف الدليل بأنه كل المعلومات والحقائق التي يستند إليها أي فرد لإعطاء رأي حول موضوع معين.
- \* تعرف أدلة الإثبات في المراجعة بأنها: "عملية إقامة الدليل على صدق أو كذب القضايا التي تحتويها القوائم المالية الختامية، ويتعلق الإثبات بالبحث عن الدليل الذي يلزم من وجوده والافتناع به، وينتج عن الإثبات صفة الثبوت سواء كان صدقا أو كذبا حتى يتمكن المراجع من إبداء رأيه الفني المحايد."<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عطا الله أحمد سويلم الحسان، مرجع سابق، ص 52.

<sup>2</sup> يحيى حسين عبيد، جمعة شهاب الدين، مرجع سابق، ص 81.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

\* وقد عرفت المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة أدلة الإثبات بأنها: "المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه".<sup>1</sup>

نلاحظ أن المعيار الدولي للمراجعة الخاص بأدلة الإثبات ينص على أنه يجب على مراجع الحسابات أن يحصل على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لكي يستطيع أن يخرج باستنتاجات معقولة، لتكون الأساس الذي يبني عليها رأيه المهني.

### 2- خصائص أدلة الإثبات: تتصف أدلة الإثبات على خاصيتين هما:<sup>2</sup>

أ- الكفاية: أن تكون الأدلة التي يحصل عليها مراجع الحسابات بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه الفني عن صحة القوائم المالية المقدمة.

وبما أن مراجع الحسابات يلجأ إلى استخدام الإختبارات الاحصائية أو أسلوب العينات، فإن هذا يتطلب منه معرفة ماهو حجم العينة الملائمة لدعم رأيه، والاعتبارات التالية يمكن أن تساعد مراجع الحسابات في تحديد مدى كفاية أدلة الإثبات:

- طبيعة العنصر محل الفحص. - تكلفة الحصول على الدليل وتأثير ذلك على تكوين المراجع لرأيه.

- أنواع أدلة الإثبات المتوفرة للمراجع ومدى ارتباطها وملائمتها للعنصر محل الفحص.

ب- الملائمة: ويقصد بها معرفة نوعيتها ومدى صلتها بتوكيد خاص، حيث ينظر إلى ملائمة الدليل من حيث علاقته بهدف المراجعة لتكوين الرأي الفني حول صدق القوائم المالية و إعداد التقرير.

### 3- أنواع أدلة الإثبات: هناك العديد من أنواع أدلة الإثبات في عملية المراجعة وأهمها:<sup>3</sup>

أ- الوجود الفعلي: يستخدم نظام الجرد الفعلي للتحقق من الوجود المادي للأصول الملموسة مثل الآلات والمباني والأراضي والعقارات والتجهيزات والنقدية والمخزون، ويعد القيام بالجرد الفعلي دليل قوي على وجود الأصل في حوزة المؤسسة ولكنه لا يعتبر كدليل على ملكية الأصل حيث أنه يجب على المراجع الحصول على المستندات والشهادات المؤيدة للملكية.

ب- الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر: تعتبر الدقة المحاسبية والفنية للعمليات المقيدة في الدفاتر والسجلات قرينة ودليل على صحة العمليات، وذلك يتحقق من خلال رجوع المراجع إلى العمليات المسجلة في الدفاتر والمستندات ودفاتر الأستاذ وموازن المراجعة والكشوف المالية الأخرى.

<sup>1</sup> المعيار الدولي رقم 500 من أدلة الإثبات، الفقرة 4، بحث تم نشره من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين عن طريق صفحة انترنت تم الاطلاع عليها من خلال الموقع التالي: www.ifac.org.

<sup>2</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص ص 175-178.

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 129.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

ج - نتائج تتبع الأحداث اللاحقة: أي أن عمل المراجع يبدأ بعد إعداد الميزانية وحسابات النتائج للمؤسسة، وهذا يستغرق مدة معينة، وبعد هذه الفترة قد تظهر بعض العمليات وهي مرتبطة بالفترة السابقة التي قد تكون دليل الإثبات على صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بالميزانية وحسابات النتائج، والتي يقوم المراجع بفحصها، فمثلا قد يتأكد المراجع من صحة التزام موجود بالميزانية إذا ما لاحظ أن ذلك الالتزام قد سدد في الفترة اللاحقة وتأكد جديد ذلك التسديد وسلامته.

د - المصادقات: تمثل المصادقات إيصال أو رد كتابي أو شفوي من طرف ثالث محايد، للتحقق من المعلومات التي يطلبها المراجع، تعتبر المصادقات دليل قوي يتم استخدامه بكثرة من طرف المراجعين، لأنه يصدر من مصدر مستقل عن المراجع والمؤسسة.

هـ - التوثيق: يتمثل التوثيق في قيام المراجع بفحص مستندات ودفاتر المؤسسة التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية، ويشمل التوثيق الذي يقوم به المراجع كافة السجلات التي تستخدمها لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منظمة، ويوجد نوعان من المستندات داخلية وخارجية.

و- الاستفسار من المؤسسة: يتم من خلال الاستفسار والحصول على معلومات كتابية أو شفوية من المؤسسة كرد على أسئلة المراجع، وعلى الرغم من أنه يتم التوصل إلى قدر معقول من الأدلة عن طريق الاستفسار فلا يمكن النظر إلى هذا الدليل على أنه دليل قوي، لأنه لا يتم التوصل إليه من مصدر محايد، حيث يمكن أن يوجد بالمؤسسة عنصر يتصف بالتحيز لصالح المؤسسة.

ي- الإجراءات التحليلية: ويتم من خلالها التعرف على المؤشرات والنسب المالية للمؤسسة ومقارنتها بالسنوات السابقة أو بقطاعات مماثلة لنفس القطاع الذي تعمل فيه المؤسسة محل المراجعة.

ويمكن أن تكون الإجراءات التحليلية هي الدليل الوحيد المطلوب في حالة الحسابات التي ليس لها أهمية نسبية.

### ثالثا: مراجعة عناصر القوائم المالية

من أجل الحصول على معلومات محاسبية ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال قوائم مالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج، ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي:<sup>1</sup>

- 1- الكمال: يعني أن كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبيا.
- 2- الوجود: يعني الوجود الفعلي للعناصر المادية.
- 3- الملكية: يعني حق المؤسسة في كل العناصر والتزامها بالنسبة لعناصر الخصوم.

<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص148.

## الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة

4- التقييم: أي كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر قد تم تقييمها بشكل سليم.

5- التسجيل المحاسبي: يعني أن كل العمليات المحاسبية قد تم تقييدها بشكل سليم.

المطلب الثالث: التقرير

1- مفهوم التقارير: يعتبر التقرير الخطوة الأخيرة في عملية الرقابة على أساس أنها تمثل المرآة العاكسة لنتيجة المراحل السابقة، وذلك من خلال إعداد تقرير يوضح النتائج النهائية لهذه العملية، ولهذا يجب مراعاة العناصر التالية:<sup>1</sup>

- إعداد التقرير بالشكل الذي يساعد على إبراز هذه النتائج النهائية.

- يجب مراعاة المستوى الإداري الموجه له التقرير من حيث الشكل والمحتوى.

- الاهتمام بالتقرير باعتبار أنه وسيلة اتصال يمكن الاستفادة منها في أكثر من مستوى إداري.

2- أنواع التقارير: وتتمثل في:<sup>2</sup>

أ- التقرير النظيف: يعد هذا التقرير عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلاً عادلاً طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته وإجراءاته، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية.

ب- التقرير التحفظي: ويعتبر هذا التقرير امتداداً لمعدل للتقرير النظيف كونه يشير إلى بعض التحفظات التي يراها المراجع ضرورية للوصول إلى معلومات صغيرة من الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وفي هذا الإطار يشير المراجع إلى هذه التحفظات بكل وضوح وصراحة ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية وعلى القوائم المالية للمؤسسة والمركز المالي لها.

ج- التقرير السالب: يصدر المراجع هذا التقرير إذ قام بعملية المراجعة و هذا لمعاييرها ورأي بأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها لم يتم إعدادها وهذا المعالجة ليست سليمة ولم يراع في معالجتها وعرضها تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة، كأن يسجل جزء كبير من المصروفات الإيرادية على أنها مصروفات رأس مالية.

د- تقرير عدم إبداء الرأي: ويعد هذا التقرير عادة عند استحالة المراجع على حصوله على الأدلة والبراهين التي تساعد على إبداء رأيه أو عدم كفاية نطاق عملية المراجعة أو بسبب ظروف خارجة عن إدارة هذه الأخيرة والمراجع على حد سواء.

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 27.

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 56-57.

### خلاصة:

المراجعة علم له أسس وقواعد ومعايير متعارف عليها تحكمه في تنظيم المهنة، فدور مهنة المراجعة تبدأ أين تنتهي مهنة المحاسبة وذلك لإضفاء الثقة في صحة وعدالة ومصداقية الكشوفات المالية من جهة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المصمم والمطبق في المؤسسة من جهة أخرى.

ويتضح أن المراجعة عملية منظمة وممنهجة يقوم بها شخص مستقل خارج عن المؤسسة، حيث تهدف إلى فحص أعمال الغير من أجل الحكم على مدى سلامة النظم والسجلات والدفاتر، وبلورة نتائج الفحص في تقرير وتبليغه لمستخدميه الداخليين والخارجيين، للحصول على تقرير يتضمن رأياً فنياً محايداً له أهميته ومغزاه، كما يتعين أن يكون المراجع على درجة من الكفاءة وأن يتمتع بالاستقلال المطلوب، ويتبع قواعد السلوك المهني.

وباعتبار أن المراجعة مهنة فهي تمنح لمزاوليتها مجموعة من الحقوق (حق الاطلاع على الدفاتر، حق حضور اجتماع مجلس الإدارة... الخ)، وتمتع المراجع بهذه الحقوق تساعد على القيام بمسؤولياته المتعددة على أكمل وجه.

ولتنظيم مهنة المراجعة أصدرت الهيئات المهنية الناشطة في هذا المجال جملة من المعايير التي تحدد إجراءات وخطوات تنفيذ هذه المهمة، كما تعتبر هذه المعايير مرشداً ودليلاً لتنفيذ عملية المراجعة بكفاءة عالية.



### تمهيد:

إن الهدف الرئيسي للنظام المعلومات المحاسبي هو تقديم صورة صحيحة ودقيقة للواقع المالي والاقتصادي، من أجل المساهمة في اتخاذ القرارات الإدارية المثلى ومساعدة الإدارة في حل المشكلات التي تواجهها، فهو يعتمد على جمع البيانات عن العمليات المستمرة المتعلقة بنشاطات المؤسسة، والتي تعتبر مخرجات الأنظمة الأخرى ويقوم بمعالجتها وعرضها في حسابات تتضمنها الوثائق المحاسبية.

كما يعد الانتشار الواسع للنظم والبرامج المعتمدة على تكنولوجيا المعلومات، ورغبة المؤسسات في اقتناء وتطبيق أحدث النظم والبرامج الإلكترونية دافع أساسي لإستخدام الحاسب الآلي، في أداء عملية المراجعة والرقابة الداخلية، إلا أن هذا التطور التكنولوجي له مخاطر هامة متعلقة بأمن وحماية النظم المحاسبية الإلكترونية، لأن التطور في الحاسبات وتكنولوجيا المعلومات لم يصاحبه تطورا مماثلا في الممارسات والضوابط الرقابية.

ومن خلال ما سبق سيتم التطرق في هذا الفصل إلى المباحث الأساسية التالية:

– المبحث الأول: ماهية نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني.

– المبحث الثاني: أثر إستخدام التشغيل الإلكتروني على نظام المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية.

– المبحث الثالث: علاقة نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني بالمراجعة.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

### المبحث الأول: ماهية نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني.

تحتاج المؤسسة لنظام معلومات يمدّها بمعلومات دقيقة ونافعة وفي الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة، كما يساعدها على معرفة محيطها الخارجي وتكون قادرة على مواجهة كل التغيرات التي من شأنها أن تحدث اختلالات تؤدي إلى زوالها من جراء عدم اكتسابها الموقع التنافسي.

### المطلب الأول: مفاهيم حول نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني.

اصبح نظام المعلومات المحاسبي في ظل الثورة التقنية التي نعيشها من أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات المفيدة في شأن إتخاذ القرارات الاقتصادية.

### أولاً: نظام المعلومات المحاسبي:

قبل وضع مفهوم لنظام المعلومات المحاسبية الإلكتروني وتحديد أهم جوانبه، ينبغي أولاً التعرف على معاني المصطلحات التي يتكون منها هذا المجال المعرفي.

#### 1- مفهوم النظام، المعلومات ونظام المعلومات:

أ- النظام: هناك العديد من التعاريف للنظام منها:

\* النظام هو إطار متكامل من هدف واحد أو أكثر وهو يقوم بالتنسيق فيما يقوم بين الموارد المطلوبة لتحويل المدخلات إلى مخرجات، والموارد قد تكون خامات أو آلات أو طاقات وذلك بالاعتماد على نوع النظام.<sup>1</sup>

\* ويعرف النظام طبقاً لمدخل النظم بأنه: "مجموعة من الأجزاء التي ترتبط ببعضها ومع البيئة المحيطة وهذه الأجزاء تعمل كمجموعة واحدة من أجل تحقيق أهداف النظام."<sup>2</sup>

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج التعريف التالي: النظام هو مجموعة من العناصر أو الأجزاء المترابطة التي تعمل بتنسيق تام وتفاعل، تحكمها علاقات وآلية عمل معينة في نطاق محدد، لتحقيق غايات مشتركة وهدف عام.

#### ب - المعلومات:

\* "المعلومات هي البيانات التي تم إعدادها لتصبح في شكل أكثر نفعاً للفرد مستقبلاً، والتي لها قيمة مدركة في الاستخدام الحالي أو المتوقع أو في القرارات التي يتم اتخاذها."<sup>3</sup>

\* "المعلومات هي المعرفة التي لها معنى ومفيدة في تحقيق الأهداف."<sup>4</sup>

<sup>1</sup> ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، 2002-2003، الإسكندرية، ص 09.

<sup>2</sup> كمال مصطفى الدهراوي، سمير كامل، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002، ص 04.

<sup>3</sup> حمدي أبو النور السيد عويس، نظم المعلومات ودورها في صنع القرار الإداري، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2010، ص 54.

<sup>4</sup> ثناء علي القباني، مرجع سابق، ص 9.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف المعلومات على أنها: المنتج النهائي لنظام المعلومات، ويجب أن تقدم تلك المعلومات في شكل متكامل من حيث نوعيتها وجودتها لترشيد لاتخاذ القرارات، كما يجب أن تكون المعلومات إعلامية، موجهة ومحفزة.

**ج - نظام المعلومات:** هناك العديد من التعاريف لنظام المعلومات نذكر أهمها:

\* هي مجموعة مترابطة فيما بينها، تقوم بتجميع وتخزين ونشر المعلومات واستقبال معلومات مرتدة إليها، وذلك لأغراض دعم اتخاذ القرارات وتحقيق الرقابة.<sup>1</sup>

\* يعرف أيضا أنه: عملية تشغيل وتحليل لمد المديرين بالمعلومات اللازمة لمساعدتهم في تنفيذ الأعمال، واتخاذ القرارات داخل المؤسسة، على أن تكون هذه المعلومات ملائمة من حيث النوعية والتوقيت والتكلفة.<sup>2</sup>

ومنه فنظام المعلومات هو مجموعة من المكونات والإجراءات التي تهدف إلى تجميع وتشغيل وتخزين وتوزيع ونشر واسترجاع المعلومات اللازمة والمساعدة في اتخاذ القرار وتنفيذ الأعمال داخل المؤسسة.

### 2- مفهوم نظام المعلومات المحاسبي:

**أ- تعريف نظام المعلومات المحاسبي:** هناك العديد من التعاريف للنظام المعلومات المحاسبي نذكر منها:

\* عرف نظام المعلومات المحاسبي بأنه: "ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري في المؤسسة في مجال الأعمال الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر خارج وداخل الوحدة الاقتصادية ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل الوحدة الاقتصادية."<sup>3</sup>

\* وعرف أيضا أنه: "هو أحد مكونات نظام المعلومات في المؤسسة، يختص بجمع، ترتيب، معالجة، تحليل وتوصيل المعلومات المالية لاتخاذ القرارات إلى الأطراف داخل المؤسسة وخارجها، حيث أن نظام المعلومات المحاسبية يعتبر أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإداري، فالفرق بينهما ينحصر في أن الأول يختص بالبيانات والمعلومات المحاسبية، بينما يختص الثاني بكافة البيانات والمعلومات التي تؤثر على النشاط."<sup>4</sup>

ومن خلال التعاريف السابقة فإن نظام المعلومات المحاسبي يعتبر جزءا لا يتجزأ من التنظيم الإداري، والذي يقوم بتوفير البيانات والمعلومات التي تؤثر على نشاطات المؤسسة ككل، كما تهدف نظم المعلومات إلى توفير المعلومات الملائمة والموضوعية من أجل اتخاذ قرارات صحيحة تساعد المؤسسة على تحقيق الأهداف.

<sup>1</sup> طارق طه، نظم المعلومات والحاسبات الآلية والانترنت، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007، ص 61.

<sup>2</sup> عطا الله أحمد سويلم الحسيان، مرجع سابق، ص 82.

<sup>3</sup> أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، 1997، مصر، ص 47.

<sup>4</sup> أمين أحمد لطفي، مراجعة وتطبيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 19.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

ب - خصائص نظام المعلومات المحاسبي: ومن أهمها:<sup>1</sup>

- أن يكون متلائماً ويتسم بالمرونة الكافية للتأقلم مع ما يطرأ من تغيرات وما يحيط بالنظام من ظروف، مع إمكانية تحديثه ليتلاءم والتغيرات الطارئة للمؤسسة.

- أن تكون أهداف النظام محددة بقدر الإمكان حتى يمكن تصميمه بالطريقة المناسبة لتحقيقها.

- أن يكون بالنظام علاقات خلفية كافية تربط بأركانه الأساسية والبيئية، التي تحيط بكل منها بشكل يسمح للنظام بالتوصل إلى حالة الاستقرار المنشودة.

وهناك خصائص أخرى هي:<sup>2</sup>

- أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية في الوقت الملائم حتى تستطيع أخذ القرار المناسب.

- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة المؤسسة الاقتصادية.

- يجب أن يحقق درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة البيانات عند تحويلها إلى معلومات محاسبية.

### 3- أهمية وأهداف نظام المعلومات المحاسبية:

أ- أهمية نظام المعلومات المحاسبية: وتكمن هذه الأهمية في:<sup>3</sup>

- يتصل نظام المعلومات المحاسبية بغيره من نظم المعلومات عن طريق مجموعة من القنوات التي تعتبر حلقات وصل بين مصادر الحصول على المعلومات ومستخدميها، وتشكل في مجموعها مسارات النظام الشامل للمعلومات.

- يمكن نظام المعلومات المحاسبية من التعرف على أحداث المستقبل بدرجة قرب إلى حد ما إلى الصحة وتوجيه الموارد النادرة نحو الإستخدام الأمثل، كما أنه يوفر المقاييس التي على تطوير أساليب الرقابة.

- إن المعلومات التي تنتج بواسطة النظم الفرعية الأخرى وتوضح في صورتها النهائية بدلالات مالية في التخطيط الإستراتيجي للوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة.

- نظام المعلومات المحاسبية هو وحدة الذي يمكن الإدارة والجهات ذات الصلة بها من الحصول على صورة وصفية متكاملة صحيحة عن المؤسسة.

ب - أهداف نظام المعلومات المحاسبية: يسعى هذا النظام إلى تحقيق الأهداف التالية:<sup>4</sup>

- عرض وتحليل نتائج نشاطات المؤسسة، بحيث يتمكن القائمون على إدارة المؤسسة من تقييم أداء الأنشطة المختلفة لها.

<sup>1</sup> هاشم أحمد عطية، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 35.

<sup>2</sup> محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، 2001، ص 59.

<sup>3</sup> قاسم محسن ابراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحيى السقا، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق، 2003، ص 66.

<sup>4</sup> شكري جنا الطيب، مقداد أحمد الجليل، النظم المحاسبية، جامعة الموصل، العراق، 1984، ص 100.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

- ربط الأهداف في المؤسسة سواء كانت هذه الأهداف أساسية أو فرعية بوسائل وأدوات تحقيقها، وتمثل هذه الوسائل والأدوات في التقارير المالية الدورية والموازنات التخطيطية والتقارير المرتبطة بالقرارات الخاصة.
- ويجب أن يرتبط بالأهداف التالية:<sup>1</sup>
- إنتاج التقارير اللازمة لخدمة أهداف المؤسسة.
- توافر وسائل الرقابة الداخلية في النظام.
- الدقة في إعداد ونتائج التقارير.
- ملائمة التقارير لاحتياجات المستويات الإدارية.
- تقديم التقارير في الوقت المناسب.
- تحقيق التوازن بين تكلفة النظام وتكلفة إنتاج معلوماته لتحقيق الأهداف المطلوبة.

ثانيا: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني:

### 1- تعريف تكنولوجيا المعلومات:

- \* "هي علم معالجة مختلف أنواع المعلومات عبر وسائل حديثة، خاصة الحواسيب وإستخدامها للمساعدة في إيصال المعارف الإنسانية والاجتماعية والعلمية المتعددة."<sup>2</sup>
- \* وتعرف أيضا بأنها: "البحث عن أفضل الوسائل لتسهيل الحصول على المعلومات وتبادلها وجعلها متاحة لطالبيها بسرعة وفعالية."<sup>3</sup>

ومن هذا فإن تكنولوجيا المعلومات هي الإستخدام والاستثمار الأمثل لمختلف أنواع المعارف، والبحث عن أفضل الوسائل والطرق التي تسهل الحصول على المعلومات، التي تقودنا إلى المعرفة كذلك جعل هذه المعلومات متاحة للمستفيدين منها، وتتميز بالدقة والسرعة والفاعلية التي تتطلبها أعمال الإنسان المعاصر.<sup>4</sup>

2- تعريف التشغيل الإلكتروني للمعلومات: وهو النظام الذي يقوم فقط بالتشغيل والعمليات المحاسبية اليومية الناتجة عن نشاط المؤسسة، مثل ذلك تشغيل عمليات الأجور، تسجيل عمليات الصرف والتحصيل، وغيرها من الأنشطة اليومية التي تمارسها المؤسسة، وهذا النظام غالبا ما يطبق بصورة جزئية بمعنى أنه قد يقتصر على تشغيل عمليات معينة دون الأخرى بإستخدام الحاسب، وعادة ما تكون العمليات الروتينية المتكررة التي تتم بصورة يومية كما هو الحال في عمليات الأجور.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> السيد عبد المقصود بيان، محمد الفيومي، تقييم النظام المحاسبي، مؤسسة الشباب الجامعية، الإسكندرية، 1993، ص 10.

<sup>2</sup> حسن جعفر الطائي، تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها، دار البداية، عمان، 2013، ص 38.

<sup>3</sup> عامر إبراهيم قنديلجي، إيمان فاضل السمراي، تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها، دار الوراق، عمان، 2009، ص 38.

<sup>4</sup> المرجع نفسه، ص 39.

<sup>5</sup> عبد العزيز السيد مصطفى، استخدام التدقيق المالي والمراجعة، بدون دار نشر، القاهرة، 2006، ص 05.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

3- تعريف نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني: هو عبارة عن منظومات حسابية ذات بيئة شبكية من أجهزة كمبيوتر شخصية، ترتبط أو تلتقي مع أجهزة كمبيوترية خادمة ومضيفة، تبنى على أساس نظم المعالجة وقواعد البيانات الموزعة في معظم الأحيان، لكن كل هذا في نظم المعلومات المحاسبية هو تأثير دور الكمبيوتر في بناء وعمل نظم المعلومات المحاسبية الحديثة، أي أنه هيكل متكامل داخل المؤسسة يقوم بإستخدام الموارد المتاحة والأجزاء الأخرى لتحويل البيانات الاقتصادية إلى معلومات محاسبية بهدف إشباع احتياجات المستخدمين المختلفين من المعلومات.<sup>1</sup>

4- خصائص ومواصفات النظام المحاسبي الإلكتروني: ويمكن عرض هذه الخصائص والمواصفات من خلال الآتي:<sup>2</sup>

أ- خصائص النظام المحاسبي الإلكتروني: وتتمثل فيما يلي:

- السرعة الفائقة في أداء العمليات الحسابية المختلفة ومن ثم تزويد أصحاب المصلحة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بالسرعة المطلوبة.

- إجراء العديد من الاختبارات الرقابية المبرمجة مسبقاً للتأكد من تحقيق الشروط التي يتطلبها النظام مثل فحص الحد الأعلى للائتمان.

- ضمان المعالجة المحاسبية للبيانات وفق المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية مما يقلل احتمالات الخطأ والغش.

- تصنيف المعلومات المحاسبية المخزنة داخل النظام حسب وجهات نظر متعددة.

- أداء العمليات المحاسبية بدرجة عالية من الكفاءة. - إعطاء نتائج أكثر دقة.

ب- مواصفات النظام المحاسبي الإلكتروني: يتمتع نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني بالمواصفات التالية:

- يسجل الأحداث الاقتصادية فور حدوثها وينتج معلومات محاسبية حديثة، تعكس الواقع الاقتصادي للبنك في لحظة إصدارها، كما ينتج المعلومات الدورية.

- بالإضافة إلى المعلومات التقليدية، فإن نظام المعلومات المحاسبي الآلي ينتج معلومات موجهة نحو إجراءات محددة، ومعلومات متعلقة بالمستقبل وليس فقط بالماضي.

- يضمن الحاسوب تسجيلاً وتخزيناً صحيحاً للمعلومات المحاسبية، بما يتفق مع المبادئ والقواعد المحاسبية، ويمنع إلى حد ما حالات الغش والتلاعب والخطأ المقصود وغير المقصود.

<sup>1</sup> سعد غالب ياسين، تحليل وتصميم نظم المعلومات، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان 2000، ص ص 21-22.

<sup>2</sup> علي مانع صبيته شرار المطيري، دور نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في تحسين قياس مخاطر الائتمان في البنوك الكويتية دراسة ميدانية للبنوك الكويتية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص: المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012، ص ص 21-22.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

- إمكانية تصنيف المعلومة المخزنة في داخل النظام المحاسبي، حسب وجهات نظر متعددة من أجل أن تكون صالحة في عملية اتخاذ القرار.
- تعدد البرامج مما يتيح فرصة الاختيار والمفاضلة بينها حسب الحاجة.
- البرامج المستخدمة سهلة، إذ يمكن إستخدامها من قبل أقسام الحسابات والأقسام المالية والمراجعين وبقية الإدارات، وليس حصرا على المبرمجين والمختصين بعلم الحاسوب والذين عادة ما تكون معرفتهم المحاسبية قليلة.

ثالثا: مكونات نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني: ويتكون من:<sup>1</sup>

- 1- **الإجراءات:** هي عمليات تقوم بوصف وترتيب مجموع الخطوات والتعليمات المحددة لإنجاز العمليات الحاسوبية، وتسمى بخريطة مسار النظام وتقوم بشرح ما الذي يجب عمله.
- 2- **الأجهزة والمعدات:** هي كل العناصر المالية للأجهزة والمعدات من وسائل الإدخال والإخراج والحفظ والمعالجة والاتصال.
- 3- **البرمجيات:** وهي الأنظمة التي تشتغل بواسطتها الحواسيب وتنقسم إلى قسمين هما برمجيات النظم وتعني تلك البرامج التي تساعد على تنفيذ العمليات مثل ترتيب البيانات واسترجاعها من الذاكرة، وبرمجيات التطبيقات وهي التي تقوم بتشغيل بيانات المنظمة مثل برامج الأجور والمحاسبة برامج التصنيع.
- 4- **قواعد البيانات:** وهي مجموعة من البيانات المرتبطة ببعضها والمنظمة بطريقة تتلاءم مع احتياجات ومتطلبات المستخدمين.
- 4- **الأفراد:** هو المورد الأساسي لتشغيل المكونات الأخرى والسيطرة عليها، ويعتبر من أهم عناصر النظام حيث يقوم بتحليل المعلومات ووضع البرامج وإدارة نظم المعلومات.
- 6- **تقنيات تكنولوجيا المعلومات (الحاسب الإلكتروني):**

- 1- **مفهوم الحاسب:** يمكن تعريفه على أنه عبارة عن مجموعة من الأجهزة أو الوحدات المستقلة، تؤدي كل منها وظيفة معينة، وتعمل هذه الوحدات فيما بينها، بأسلوب متناسق ومنظم من خلال البرمجيات، وتكون الأجهزة والبرمجيات معا ما يسمى بنظام الحاسب، ويعرف الكمبيوتر على أنه جهاز بارع في تخزين المعلومات ومعالجتها واسترجاعها عند الطلب.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عبد النور موساوي، هدى بن محمد، أثر استخدام نظم المعلومات على أداء المؤسسات الاقتصادية (دراسة تطبيقية على شركات التأمين في الجزائر)، المؤتمر الثاني لكلية الأعمال بجامعة الأردن في بيئة الأعمال الحديثة، جامعة الزرقاء، 24-25 أبريل 2009، الأردن، ص ص 06-07.

<sup>2</sup> هيثم حمودة الشلبي، تطبيقات الحاسوب في إدارة الأعمال والتسويق، دار المعترف للنشر، عمان، 2002، ص 14.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

ب- خصائص الحاسب الإلكتروني: ومن أهم خصائصه:<sup>1</sup>

- السرعة الفائقة في الأداء، الدقة والكفاءة العالية أثناء تنفيذ العمليات وإدارة البيانات.
- السعة الكبيرة في تخزين كميات هائلة من البيانات والسرعة في استرجاعها.
- مرونة الحاسب من حيث تحمل عبء أكبر في حالة النمو السريع دون الحاجة لزيادة العناصر البشرية.
- كما أثبتت الممارسات أن تكلفة الحصول على المعلومات باستخدام الحاسب تقل بكثير عن تكلفة الحصول عليها يدويا.

ج- مكونات الحاسب الإلكتروني: يشتمل الحاسب على ثلاثة مكونات أساسية تتمثل في:

- وحدات الإدخال: هي الوحدات المختلفة المسؤولة عن إدخال جميع المعلومات الضرورية إلى الحاسب، سواء كانت معلومات أو برامج من أجل معالجتها أو حفظها في الحاسب، وقد يحتوي هذا الأخير على أكثر وحدة إدخال ومن أمثلتها لوحة المفاتيح، شاشة اللمس، الفأرة وغيرها.<sup>2</sup>
  - وحدة المعالجة المركزية: هي العصب الرئيسي للنظام الحاسب، وتلعب دورا أساسيا في معالجة المعلومات والتحكم في إدخالها وإخراجها، وتتكون من الوحدات الفرعية التالية:<sup>3</sup>
    - وحدة التحكم.
    - وحدة الحساب والمنطق.
    - الذاكرة المركزية.
  - وحدات الإخراج: هي وحدات هدفها استقبال المعلومات من وحدة المعالجة المركزية وتحويلها إلى الصورة المطلوبة لإخراجها ومن أمثلتها شاشة العرض، الطابعة، المخرجات الصوتية وغيرها.<sup>4</sup>
  - البرمجيات: البرمجة هي وسيلة اتصال مع الحاسب، وهي أيضا مجموعة من الرموز والكلمات والقواعد المستخدمة لكتابة البرنامج على الحاسب وفق قواعد متفق عليها.
- ويمكن تقسيم البرمجيات إلى نوعين:

- نظم التشغيل: هي مجموعة من البرامج تهدف إلى التحكم وإدارة النظام الحاسوبي والتحكم بعملية تنفيذ تعليمات البرامج من قبل الحاسب إلى جانب قيامه بمجموع من الوظائف النمطية التي يكرر إستخدامها.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> سعيد يس عامر، علي محمد عبد الوهاب، الفكر المعاصر في التنظيم والإدارة، ط2، مركز وايد سير فيس، مصر، 1998، ص ص 467-468.

<sup>2</sup> هاني شحادة الخوري، تكنولوجيا المعلومات على أعتاب القرن الحادي، ج1، مركز الرضا للكمبيوتر، دمشق، 1998، ص ص 75-76.

<sup>3</sup> محمد محمد الهادي، تكنولوجيا المعلومات وتطبيقها، دار الشروق، القاهرة، 1989، ص 74-75.

<sup>4</sup> رايموند مكليود، ترجمة: سرور علي إبراهيم سرور، نظم المعلومات الإدارية، دار المريخ للنشر، الرياض، 1998، ص ص 381-382.

<sup>5</sup> محمد عبد الرزاق قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 26.



## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

- برمجيات التطبيقات: هي مجموعة من البرامج التي يستخدمها المستفيد من أجل حل مشكلة معينة، وهي التي تقوم بمعالجة المعلومات على الحاسب مثل البرامج المحاسبية، برامج الأجور وغيرها، ولها عدة أنواع:
- برامج التطبيقات العامة. - برامج التطبيقات الادارية. - الأنظمة الخبيرة.

### المطلب الثاني: وظائف نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني

يمتلك نظام المعلومات المحاسبية المواصفات الخاصة بنظم المعلومات الإدارية، كما له مواصفات مميّزة عن بقية النظم، وهي مرتبطة بالوظيفة المحاسبية، وتتمثل آلية عمل نظام المعلومات المحاسبية فيما يلي:

أولاً: مدخلات نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني: تنشأ المعاملات للعمليات المحاسبية من خارج أو داخل المؤسسة، فالعمليات الداخلية تنشأ بين الأقسام الداخلية في المؤسسة، أما العمليات الخارجية تتكون نتيجة عملية التبادل بين المؤسسة وأطراف خارجية كالمدينين والمُوردين وغيرهم، ويمكن تمييز المدخلات الأساسية لنظام المعلومات من خلال أنواع البيانات المحاسبية التالية:<sup>1</sup>

- 1- البيانات التي تتجمع بصورة روتينية من المعلومات الخارجية اليومية العادية من الأفراد والهيئات والمؤسسات الأخرى خارج المؤسسة، وهي غالباً ما تتعلق بعمليات البيع والشراء والمدفوعات والمتحصلات النقدية وغيرها.
  - 2- البيانات الخاصة التي تتجمع بصورة غير روتينية من مصادر خارجية مثل الهيئات التجارية، الرسمية والحكومية مثل تعليمات جديدة لمصلحة الضرائب، تغيرات في الأسعار، مؤشرات الصناعة وغيرها.
  - 3- البيانات الخاصة التي تتجمع من القرارات الإدارية الداخلية مثل وضع سياسات جديدة أو تغيير المعايير المستخدمة في الأداء، أو أهداف جديدة مطلوب تحقيقها... الخ.
  - 4- البيانات العادية التي تتجمع من العمليات داخل المؤسسة نتيجة للمعاملات بين الأقسام الداخلية مع بعضها البعض مثل بيانات التكاليف الصناعية في المراحل الإنتاجية المختلفة، حركة المخزون، الأجور... الخ.
- وغالباً ما تكون بيانات مدخلات النظام المحاسبي في شكل بيانات مالية أو معبراً عنها بوحدات قياس (قياس كمي كوحدات الإنتاج، ساعات عمل، أوزان... الخ).

ثانياً: المعالجة في نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني: تقوم عمليات المعالجة بتحويل البيانات المدخلة إلى معلومات، وتتضمن المعالجة في نظام المعلومات المحاسبية استخدام اليوميات والسجلات الأخرى سواء كان التسجيل يدوياً أو إلكترونياً، وذلك من أجل تأمين تسجيل دائم وحسب التسلسل الزمني لمدخلات النظام فتستخدم اليوميات من أجل تسجيل العمليات المالية المحاسبية، أما السجلات أو البرامج الخاصة فتستخدم لتسجيل بقية الأنواع من العمليات التي لا تُعدّ عمليات مالية مثل حركة المخازن، حركة الاستثمارات... الخ.

<sup>1</sup> أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص50.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

ثالثا: مخرجات نظم المعلومات المحاسبي الإلكتروني: تنقسم مخرجات نظم المعلومات المحاسبي الإلكتروني بشقيها المالي والإداري الى قسمين هما:

1- مخرجات يومية روتينية. 2- مخرجات معلومات التغذية العكسية.

يتضمن النوع الأول المخرجات اليومية بتوثيق النشاط والمعاملات الروتينية العادية للمؤسسة ومن أمثلة هذه المخرجات: أوامر الشراء، محاضر، فواتير البيع... الخ، وتعتبر البيانات التي تتضمنها هذه المخرجات، مدخلات رئيسية لعمليات التشغيل اليومي، أما معلومات التغذية العكسية فيحتاجها مستخدم النظام المحاسبي بغرض تنظيم وإدارة وتقييم الأنشطة داخل المؤسسة، ويمكن تصنيف معلومات التغذية العكسية إلى ثلاث أنواع: النوع الاول خاص بتسجيل الأحداث التي تصف الماضي، أما النوع الثاني فيلفت النظر ويوجه الانتباه إلى شئ معين، والنوع الثالث من المعلومات العكسية يكون في شكل تنبؤات ترتبط باتخاذ القرارات في المستقبل.

**المطلب الثالث: أهمية ومميزات استخدام الحاسب الآلي في نظام المعلومات المحاسبي:**

لا شك أن استخدام الإلكتروني بإختلاف أنواعه في مجال العمل المحاسبي ضرورة تقتضيها طبيعة من ناحية أخرى لما يمكن أن تحققه هذه الوسيلة من مزايا وفوائد.

**أولا: أهمية استخدام نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني**

إن انتشار استخدام الحاسوب في معالجة المعلومات المحاسبية المستمدة من المستندات والدفاتر المحاسبية وتحويلها إلى معلومات يمكن الاستفادة منها في وضع الخطط والبرامج للقيام بالأعمال، والرقابة على تنفيذ هذه الخطط وصولا لتحقيق أهداف المؤسسة، جعل من هذه الأداة طريقة هامة ساعدت في اختصار الوقت والجهد والتكاليف عن طريق حفظ المعلومات المحاسبية وخبزها للاستفادة منها وقت الحاجة واستدائها عند اتخاذ قرار يتعلق بالأعمال والأنشطة الإنتاجية في المؤسسة.<sup>1</sup>

وبانتشار هذه الوسائل لجمع المعلومات قد يتم إلغاء المستند الورقي الضروري وفي الغالب يتم برمجة كل الحاسبات أوتوماتيكيا، أما الخدمات فتزداد في معظم الحالات، هذا بالإضافة إلى وجود المخرجات المتاحة عند الحاجة كما يمكن توزيع المخرجات إلى أشخاص عن طريق شبكة المعلومات المحلية والمترابطة من خلال عدة أجهزة حواسب صغيرة مترابطة، كما يجب أن تكون تكنولوجيا المعلومات متوافقة ومتنافسة مع مكونات نظام المعلومات المحاسبية، وتكون تكلفة معدات وبرمجيات النظام المحاسبي أقل من المنفعة عند استخدام النظام، وكذلك يجب على أعضاء الرقابة و المراجعة لنظام المعلومات المحاسبية أن يكونوا على اطلاع ومعرفة بأنظمة المعلومات المحاسبية والبرمجيات الداعمة والمعدات المستخدمة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> حسام عبد الله أبو خضرة، نظم لمعلومات الحاسبية، دار الفرقان للنشر والتوزيع، القدس، 2003، ص ص 33-34.

<sup>2</sup> أحمد شاهر مشهور، أنظمة المعلومات المحاسبية، جامعة القدس المفتوحة، عمان، 2002، ص ص 45-46.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

ثانيا: مميزات استخدام الحاسب الآلي في نظام المعلومات المحاسبي:

- 1- إن استخدام الحاسب الآلي باختلاف أنواعه في مجال العمل المحاسبي له مزايا وفوائد، ومن أهمها ما يلي:<sup>1</sup>
  - سرعة إنجاز العمليات المتشابهة في وقت واحد، وتسجيل عدد كبير من العمليات المحاسبية في وقت قصير، واستخدام عدد أقل من الأفراد.
  - زيادة الثقة في المعلومات الناتجة من التشغيل على الحاسب والمعروضة في التقارير، والتي تعتبر كأساس سليم وموثوق به لاتخاذ القرارات.
  - إحكام الرقابة الداخلية والذاتية على تنفيذ العمليات، مما يحقق الدقة في استخراج المعلومات والنتائج النهائية، ولاحتماء الحاسب على وسائل الضبط والرقابة والتحقق من النتائج، تمكن الإدارة من التثبيت في صحة العمليات المشغلة.
  - الدقة والسرعة في إعداد القوائم المالية وإجراء العمليات الحسابية والإجراءات المحاسبية، وهذا يؤدي بدوره إلى توفير الوقت والمجهود وتقليل حجم الأخطاء الحسابية، وتخفيض تكاليف تشغيل العمليات كذلك.
  - تحسين عملية حفظ الدفاتر والمستندات المحاسبية وتسهيل عمليات تخزينها واسترجاعها في شكل معلومات.
  - الدقة والسرعة في إعداد القوائم المالية وإجراء العمليات الحسابية والإجراءات المحاسبية، وهذا يؤدي بدوره إلى توفير الوقت والمجهود وتقليل حجم الأخطاء الحسابية، وتخفيض تكاليف تشغيل العمليات كذلك.
  - يؤدي استخدام الحاسب إلى توفير المرونة الكاملة في تصميم نظام المعلومات المحاسبية، من خلال خزن واسترجاع المعلومات في الوقت المناسب وإحتوائه إلى قاعدة بيانات متطورة.
  - يساعد استخدام الحاسوب في تطبيق وتزواج أساليب المعرفة الأخرى مثل أساليب بحوث العمليات والنظم الخبيرة وغيرها، مما يساعد بدوره على إنشاء نظام متكامل للمعلومات المحاسبية.

<sup>1</sup> قياض حمزة رميلي، نظم المعلومات المحوسبة، فهرسة المكتبة الوطنية، السودان، 2011، ص ص 92-93.

## الفصل الثاني: الإطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني وأثره على المراجعة

المبحث الثاني: أثر استخدام التشغيل الإلكتروني على نظام المعلومات المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية:

إنّ الاتجاه نحو تشغيل البيانات المحاسبية باستخدام الحاسبات الإلكترونية كان له أثره البالغ على عمليات حصر، تسجيل وحفظ البيانات، وبالتالي ضرورة تطور أنظمة الرقابة الداخلية حتى تتلاءم مع متطلبات التشغيل الإلكتروني للبيانات.

### المطلب الأول: دور نظام المعلومات المحاسبي في دعم الرقابة الداخلية

إنّ وظيفة الرقابة لا يمكن ممارستها إلا بتوفير معلومات مختلفة ويمكن القول بصفة عامة إنّ نظام المعلومات المحاسبية يجب أن يُصمّم بحيث يُساند عملية الرقابة الداخلية في جميع مراحلها ويوفّر لها جميع المعلومات اللازمة لعملية الرقابة.

### أولاً: أهمية نظام المعلومات المحاسبي في الرقابة الداخلية:

وتكمن هذه الأهمية في:<sup>1</sup>

1- نظام لتوصيل المعلومات عما تريد الإدارة تنفيذه.

2- وسيلة لتحفيز كافة النظم الفرعية في المؤسسة لتعمل بطريقة تؤدي إلى تحقيق الأهداف.

3- وسيلة لترشيد الأداء وتوصيل المعلومات عن نتائجه إلى من يهمه الأمر.

ويمكن أيضاً الاعتماد على المعلومات التي يوفرها النظام الخاصة بعملية الرقابة كأساس للتخطيط التالي، حيث أن الرقابة تهدف إلى ترشيد و توجيه أنشطة المؤسسة في الحاضر والمستقبل لتحقيق الأهداف.

### ثانياً: علاقة نظام المعلومات المحاسبي بالرقابة الداخلية:

إن وجود نظام معلومات محاسبية جيدة يؤدي إلى تحقيق نوع من الرقابة الداخلية على كافة أنشطة المؤسسة،

وتهدف هذه الرقابة كما يرى هيلتون إلى: "التأكيد بأن المؤسسة تعمل وفقاً للأسلوب المخطط وتبلغ أهدافها".<sup>2</sup>

إذ أن نظم المعلومات المحاسبية الجيدة تستطيع مراقبة ومواكبة تنفيذ الخطط والسياسات، ومحاولة تجنب الأخطاء عن طريق المعلومات التي تمثل النتائج أول بأول، ومعرفة أسبابها، وبالتالي تمكين الإدارة من العمل على تصحيح مسار التنفيذ من خلال معالجة الانحرافات وتنمية الإيجابيات وتحسين أداء العاملين وتطويره.

وقال بودنر أيضاً: "نظم المعلومات المحاسبية لم تصمم من أجل توفير معلومات عن أرصدة الحسابات التي

يمكن تقديمها عبر القوائم المالية فحسب، بل صممت لتقديم رقابة ومعلومات عن العمليات التشغيلية".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حسين بلعجز، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص 190.

<sup>2</sup> Ronald W , Hilton , **Managérial Accounting**, Mc Graw-Hill Inc , 6th Edition, New Yourk, 2005, P 06 .

<sup>3</sup> George H. Boudner, William S, Hopwood, **Accounting Information Systems**, Prentice-Hall International Inc, New Jersey, 2000, p 182.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

وبالتالي فإنه لتحقيق الكفاءة المطلوبة في أنشطة المؤسسة وعملياتها لا بد من وجود نظام رقابي. ويتوافر ذلك بوجود نظم معلومات محاسبية قادرة على المساعدة في إيجاد نظام رقابة داخلي متين وفعال، وقادر على متابعة العمليات التشغيلية والتقارير عن كفاءتها وفعاليتها. وهذا يعني أن نظم المعلومات المحاسبية والرقابة الداخلية مرتبطان ببعضهما ارتباطاً وثيقاً.

### ثالثاً: دور البيانات والمعلومات المحاسبية في الرقابة الداخلية:

يختلف دور البيانات باختلاف المرحلة الرقابية كما يلي:<sup>1</sup>

**1- مرحلة المتابعة:** يجب أن تتحقق الإدارة من مدى مطابقة الأداء الفعلي لما هو مخطط و ذلك عند بدأ التنفيذ الفعلي وأول خطوة في ذلك هي متابعة النتائج الفعلية المترتبة على تنفيذ البرامج أول بأول وبالتفصيل وإجراء مقارنة بينها وبين النتائج المخططة، وذلك بهدف تقادي أي خروج عن الخطة ومعالجة الموقف فوراً، وتنقسم هذه المرحلة إلى قسمين:

أ- **متابعة الأداء المخطط:** ويتم فيه مقارنة نتائج التنفيذ الفعلي بالمعدلات التقديرية وكذلك بالخطط والسياسات الموضوعية.

ب- **متابعة الأداء الفعلي:** ويتم فيه التأكد من كفاءة وجودة مستوى الأداء الفعلي وتطابقه مع القواعد والتعليمات العامة.

**2- مرحلة التقييم:** حيث يتم في هذه المرحلة تقييم النتائج التي تم الوصول إليها في المرحلة السابقة، و ذلك عن طريق تحليل الانحرافات وإجراء المقارنات، ودور البيانات والمعلومات المحاسبية، وتنقسم هذه المرحلة إلى قسمين هما:

أ- **تحليل الانحرافات:** يقصد بها تحليل الانحرافات الناتجة عن مقارنة الأداء الفعلي بالمعدلات التقديرية الموضوعية في إطار التخطيط ويتم تحليل هذه الانحرافات على أسس متعددة والذي يكون على أساس المسؤولية وأسبابها أو على أساس مكان حدوثها.

ب- **إجراء المقارنات:** يقصد به مقارنة الأرقام الفعلية ببعضها البعض عن طريق إيجاد علاقات بين القوائم المالية في نفس المدة.

**3- مرحلة التصحيح:** وتأتي هذه المرحلة بعد مرحلة التقييم، حيث تأخذ المرحلة الرقابية الأخيرة التقرير لتوصيل نتائج التحليل إلى المستويات الإدارية المختلفة لتصحيح أسباب هذه الانحرافات أو اتخاذ القرارات المناسبة بشأنها.

<sup>1</sup> حسين بلعجوز، مرجع سابق، ص ص 192-193.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

المطلب الثاني: أثر ومخاطر استخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية على نظام المعلومات المحاسبي ومتطلبات الحد منها:

تعتمد المؤسسات على تكنولوجيا المعلومات من خلال نظم متكاملة، والتي تتميز بدقة وسرعة تشغيل العمليات، لكن تصاحب هذه النظم العديد من المخاطر التي قد تؤثر سلبيا على أعمال وأهداف المؤسسة.

أولا: أثر استخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية على نظام المعلومات المحاسبي:

لا يوجد اختلاف بين نظام المعلومات المحاسبي الذي يقوم على التشغيل الإلكتروني للبيانات والنظام اليدوي، ومن أهم آثار استخدام الحاسب الإلكتروني على نظام المعلومات المحاسبي تتمثل في:<sup>1</sup>

1- الأثر على المجموعة المستندية: إن هذا الأمر يستلزم بالضرورة التعديل في شكل أو طبيعة المستندات، بمعنى يجب استخدام مجموعة مستندية وسيطة تحوي البيانات الموجودة في المستندات الأصلية، و مترجمة بطريقة يفهمها إلا الحاسب الإلكتروني.

2- الأثر على المجموعة الدفترية: يعتمد النظام الآلي هنا على أقراص وأسطوانات ممغنطة لا تمكن القارئ من معرفة جميع البيانات المسجلة بها بصورة مباشرة، وبالتالي فإن اشتراك الموظفين في استخدام نفس كلمة السر قد تؤدي إلى كشف تلك البيانات لأشخاص لا يحق لهم الحصول عليها.

3- الأثر على الدليل المحاسبي: يتضمن الدليل المحاسبي قائمة بأسماء الحسابات الإجمالية والفرعية، كما يشمل أيضا مجموعة القواعد التي تحكم التسجيل لكل حساب، وإذا كان الدليل المحاسبي ضروريا بالنسبة للنظام اليدوي فإنه أكثر ضرورة بالنسبة لنظام التشغيل الإلكتروني، حيث لا يمكن للحاسوب توجيه بيان معين إلى حساب معين إلا إذا كان مخزن به أرقام وأسماء للحسابات الفرعية والإجمالية.

4- الأثر على القوائم المالية والتقارير الأخرى: يكمن الاختلاف بين نظام المعلومات المحاسبية اليدوي والنظام الآلي في سرعة إعداد تلك التقارير وسرعة عرضها، مراجعتها وتصحيح الأخطاء إن وجدت بسرعة وكفاءة عالية، هذا فضلا عن إمكانية توفير تقارير إدارية أكثر فعالية نظرا لمقدرة الحاسب الإلكتروني على تشغيل كميات هائلة من العمليات.

5- الأثر على تخزين البيانات والمعلومات المحاسبية: يتم تخزين البيانات في ظل نظام المعلومات المحاسبية اليدوي بحفظ المستندات الأصلية داخل ملفات خاصة، أما في ظل نظام التشغيل الآلي فإن طبيعة الحاسب تفرض صورة جديدة لتخزين البيانات والوسائل المستخدمة في ذلك، ويمكن القول أن هناك طريقتين أساسيتين لتخزين البيانات:

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية-مدخل تطبيقي معاصر، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص ص 26.25.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

- أ- وحدة التخزين الأصلية: والتي تعتبر أحد مكونات وحدة التشغيل المركزية للحاسب في تخزين البيانات.
- ب- وحدة التخزين خارج الحاسب: وهو يطلق عليه بالتخزين الخارجي ويتم ذلك عن طريق الوسائط كالأسطوانات الممغنطة، الشريطة وغيرها.

ثانيا: مخاطر استخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية على نظام المعلومات المحاسبي:

بسبب تعقيد تكنولوجيا المعلومات في الوقت الحالي أدى إلى تعرضها لتهديدات ومخاطر من شأنها أن تؤثر في فاعلية نظام المعلومات عامة، ونظام المعلومات المحاسبية بصفة خاصة، ويمكن إبراز أهم المخاطر في النقاط التالية:<sup>1</sup>

**1- مخاطر تتعلق باختفاء السجلات المادية:** في ظل نظم التشغيل الإلكتروني، تتم عملية تسجيل وحفظ البيانات المحاسبية والمعلومات باستخدام النبضات الإلكترونية في الذاكرة الرئيسية للحاسب، أو على الوسائط المادية خارجه، وبلغة لا يفهمها إلا الحاسب، وبالتالي أصبحت البيانات والمعلومات المحاسبية غير مرئية وغير قابلة للقراءة، كما يمكن تغيير أو إضافة أو حذف أي بيانات دون ترك أي أثر يدل على حدوث هذه العملية، مما يسهل حالات الغش وجعل من الصعب اكتشافها.

**2- مخاطر تتعلق بعدم وجود سند جيد للمراجعة:** يقصد بسند المراجعة مجموعة مراجع التشغيل، البيانات، أو التوثيق المنطقي، والذي يمكن تتبع العملية من مصدرها إلى نتائجها النهائية أو العكس، وتتمثل مخاطر سند المراجعة في:

- عدم توفر المستندات الأصلية، حيث يتم التخلص منها.

- ملفات الحاسب وقواعد البيانات تكون غير مرئية.

- عدم توفر إمكانية ملاحظة تتابع عملية التشغيل التي تتم داخل الحاسب الإلكتروني.

**3- مخاطر تتعلق بالعاملين في مجال تكنولوجيا المعلومات:** ومن أهمها:

- نقص خبرة العاملين في مجال تكنولوجيا المعلومات.

- ضعف أساليب الرقابة الداخلية على العاملين، في حين أن معظم حالات التلاعب في الحسابات تكون من داخل التنظيم، حيث قد يقوم أحد العاملين بالتلاعب أو نقل الفيروسات. وخاصة الذين تم استبعادهم وهم على علم بكلمة السر الخاصة بالنظام.

وهناك مخاطر أخرى تتمثل في:

<sup>1</sup> محمد لمين علون، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، تخصص: محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة، الجزائر، 2015-2016، ص ص 125-

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

4- سرقة المعلومات: تتعلق تلك المخاطر بسرقة البيانات والمعلومات ذات القيمة الخاصة بالمؤسسة، مثل خطط التسويق والحملات الإعلانية وأسرار المهنة وقوائم العملاء، ومن شأن هذا النوع من السرقات للبيانات والمعلومات أن يؤدي إلى خسائر كبيرة للمؤسسة.

5- تشويه الموقع على شبكة الإنترنت: ويتم في هذا النوع إجراء تعديلات على الموقع الإلكتروني على شبكة الإنترنت بهدف توصيل رسالة ما، أو السخرية من المؤسسة، أو ترك علامة ما على الموقع.

6- الاختراق: ينطوي هذا النوع على إمكانية الوصول إلى النظام عن طريق اقتحام الإجراءات الأمنية للنظام أو عن طريق استغلال نقاط الضعف في نظم الرقابة، وقد يهدف القائم بالاختراق إلى تحقيق الربح أو بغرض التسلية.

7- الخطأ: تتسم الخسائر المتعلقة بالأخطاء بأنها متنوعة إلى حد كبير، ويعتمد ذلك بصفة أساسية على المكان الذي حدث فيه الخطأ، والوقت المستغرق في تحديد الخطأ وتصحيحه، ولا جدال أن تنفيذ الرقابة المانعة التي تكشف وتصحح الأخطاء قبل أن تحدث، يمكن أن تمنع الخسائر المالية على الأخطاء والتأثير السلبي لها على أهداف المؤسسة.

8- قطع الخدمة أو تأخيرها: قد يترتب على تأخير عملية تشغيل المعلومات أو قطع الخدمة أن تتوقف الأعمال بالمؤسسة، حيث أن ذلك التأخير من شأنه أن يؤدي إلى عدم انجاز مهام المقبوضات والمدفوعات في الوقت المناسب، وتنشأ مخاطر قطع الخدمة نتيجة لأسباب عرضية أو تجاهل بعض المسببات مثل انتهاء صلاحية برنامج مقاوم الفيروسات أو بسبب شخص يعتمد ذلك.

9- الابتزاز: يأتي هذا النوع من المخاطر، نتيجة لنجاح أحد الأشخاص في سرقة معلومات من أحد المؤسسات، أو قدرته على إعاقة نظم المعلومات بالمؤسسة وتعطيلها، ويصبح مرتكب الجريمة موقع يمكنه تهديد المؤسسة بكشف تلك المعلومات التي في حوزته أو تعطيل النظام بها في حالة عدم تحقيق مطالبه.

ثالثاً: متطلبات الحد من مخاطر استخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية على نظام المعلومات المحاسبي:

تعتبر عملية الحماية من المهام الصعبة والمعقدة والتي تتطلب من إدارة نظم المعلومات الجهد والوقت الكثير، ومن تلك الإجراءات ما يلي:<sup>1</sup>

1- الاكتشاف: يقصد بها اكتشاف نقاط الضعف والمشاكل التي قد تسبب في حدوث عطل أثناء تنفيذ نظم المعلومات المحاسبية، ويمكن استخدام برمجيات خاصة لتشخيص المشكلات والمساعدة في اكتشافها.

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، وآخرون، مرجع سابق، ص ص 348-349.



## الفصل الثاني: الإطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني وأثره على المراجعة

2- **التقليل:** يقصد به تقليل الأخطار إلى أدنى حد عند حدوث عطل في نظم المعلومات المحاسبية ويمكن تحقيق ذلك من خلال تشغيل نظم بديلة يتم إستخدامها مؤقتاً، لحين تصحيح العطل واسترداد النظام.

3- **الاسترداد:** وهي وضع خطة لاسترداد النظام في حالة حدوث الأخطار بأقصى سرعة ممكنة وذلك من خلال اكتشاف مسبب العطل واستبداله.

4- **الوقاية ومنع حدوث الأخطار:** وهي منع حدوث الأخطار من منطلق الوقاية خير من العلاج فمثلاً تمتع وسائل الرقابة المصممة على حدوث الأخطار، بل تساعد في سرعة اكتشاف المحاولات التي تهدف إلى مهاجمة أو اختراق نظم المعلومات المحاسبية.

5- **الإصلاح:** وهو إصلاح النظام في حالة العطل وإعادة تشغيله وتحسين إجراءات الحماية.

وهناك إجراءات أخرى للحد من مخاطر التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية هي:<sup>1</sup>

6- **إستخدام مفهوم العزل والفصل في النظام:** التأكد من أن النظام المطبق لا يسمح لأي فرد فيه أن يتحكم في عمليات النظام بأكملها أو التحكم في الأنظمة الفرعية المكونة له، وهو ما يطلق عليه في هذا المجال العزل أو الفصل في مجال الأنظمة الإلكترونية. وبالتالي يجب الفصل بين المشغلين، المبرمجين، محلي الأنظمة، مستخدمي النظام، والأجهزة حتى يمكن تحقيق الرقابة السليمة على كافة العاملين والأجهزة.

7- **تحديد حقوق مستخدمي النظام:** التأكد من الحقوق الممنوحة لمستخدمي النظام الإلكتروني وحدود تلك الحقوق وتحديد الفئات المصرح لها، بالإستخدام وطريقة إستخدام الرموز وأسلوب عملية التأكيد، وبرمجة النظام الإلكتروني ببرامج للتأكد من حدود الاتصال المصرح بها لكل مستخدم، بجانب التأكد من أن مستخدم النظام هو الشخص المسموح له بذلك فعلاً كما أن عملية الرقابة والملاحظة المستمرة للنظام الإلكتروني أمر ضروري لتوفير إجراءات السلامة والأمن.

8- **الإجراءات الوقائية للحماية من الفيروسات:** إن التطورات الحاصلة في مجال إعداد برامج الفيروسات جعلت من الصعوبة إيجاد طريقة مضمونة بدرجة كبيرة للوقاية من الفيروسات ولكن هناك بعض الأساليب الفعالة التي يمكن إتباعها للحماية هي:

- تركيب برنامج مضاد للفيروسات ملائم لنظام التشغيل المستخدم في جهاز الحاسب.

- عدم وضع برنامج جديد قبل اختباره والتأكد من خلوه من الفيروسات بواسطة برنامج مضاد للفيروسات.

- عدم استقبال أية ملفات من أفراد مجهولين الهوية على الانترنت.

<sup>1</sup> إبراهيم أحمد الصعيدي، الإطار العام لمعايير مراجعة الأنظمة الإلكترونية المتكاملة لمعلومات، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 01، القاهرة، ص ص 133-134.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

9- وضع ضوابط التمييز للمتعاملين مع النظام: التأكد من وضع ضوابط والإجراءات اللازمة للتمييز بين المستخدمين المصرح لهم رسميا بالتعامل مع النظام الإلكتروني، وبين هؤلاء المستخدمين الغير مصرح لهم رسميا بذلك بإستخدام كود خاص، أو كلمات سر، أو إعطاء مفاتيح خاصة لمستخدمي النظام، أو منحهم شارات خاصة، أو إستخدام طريقة أخرى. ويطلق على تلك الإجراءات مصطلح التحقق أو التصرف في مجال الأنظمة الإلكترونية.

**المطلب الثالث: أثر إستخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية على نظام الرقابة الداخلية:**

كان للتشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية أثر كبير على الرقابة الداخلية وذلك لتغير وتطور عمليات الحصر، وحفظ البيانات.

**أولاً: أثر إستخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية على إجراءات الرقابة الداخلية:**

وتشتمل على مجموعة من الإجراءات الرقابية أهمها:<sup>1</sup>

1- إجراءات الرقابة على المؤسسة: وتوضع هذه الإجراءات للتأكد من أن البيئة العامة للمؤسسة مستقرة ويتم إدارتها بشكل جيد، وتتضمن الوسائل:

- الفصل بين المسؤوليات والتحديد الواضح للسلطات والصلاحيات.

- إستخدام حسابات شخصية عند التعامل مع الحاسب الآلي.

- متابعة التغيرات السلوكية للموظفين.

- الفصل بين النظام الفرعي للمحاسبة والنظم الأخرى للمعلومات.

2- إجراءات الرقابة على التطبيقات:

أ- إجراءات الرقابة على المدخلات: وهي للتأكد بأنه:

- تمت الموافقة الرسمية على المدخلات قبل تشغيلها بالحاسب الآلي.

- تم تجهيز المدخلات بشكل سليم، وتم تسجيلها بشكل صحيح.

- لم يتم فقدان المدخلات أو إضافتها أو تكرارها أو تغييرها بشكل صحيح.

ب- إجراءات الرقابة على التشغيل: وهي للتأكد بأنه:

- تمت المصادقة على جميع العمليات بواسطة الحاسب الآلي بشكل سليم، وأنه لم يحذف منها شيء أو يضاف إليها أي عمليات غير مصرح بها.

- تم تحديد وتصحيح أخطاء التشغيل في الوقت المناسب.

- لم يتم فقدان العمليات أو استنساخها بصورة غير رسمية.

<sup>1</sup> أحمد زكريا زكي عصيمي، نظم المعلومات المحاسبية -مدخل معاصر-، دار المريخ للنشر، الرياض، 2011، ص ص 299-300.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

- ج - إجراءات الرقابة على المخرجات: وهي للتأكد بأنه:
- الوصول إلى المخرجات محصور على الأفراد المخول لهم بذلك.
  - نتائج التشغيل دقيقة وتقارير المخرجات صحيحة
  - المخرجات تقدم للأفراد المختصين في الوقت المناسب.
- د - إجراءات الرقابة على قاعدة البيانات: وهي للتأكد بأنه:
- وجود رقابة محكمة على الملفات لمنع التغيير أو الضياع.
  - تم تنسيق أنشطة مستخدمي قاعدة البيانات والتحكم فيها، بحيث تكون الرقابة على البيانات متناسبة مع أهمية تلك البيانات.
  - توجد إجراءات رقابية تحدد حرية الوصول إلى قاعدة البيانات عن طريق الأشخاص المصرح لهم.
- ثانياً: أثر استخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية على مكونات الرقابة الداخلية:
- 1- البيئة الرقابية: وذلك بالتركيز على العوامل التالية:<sup>1</sup>
- أ- فلسفة الإدارة وطريقة التشغيل: وتتعلق باتجاهات الإدارة المتعلقة بالاستثمارات و منافع المعالجة الإلكترونية للبيانات.
- ب- هيكل المؤسسة: يتعلق بمركزية ولا مركزية المعالجة الإلكترونية للبيانات وتعتبر ذات أهمية للعمال لفهم نظم الرقابة الداخلية.
- ج- طرق الرقابة الداخلية: تتعلق باهتمام المراجع في بيئة العمل الإلكتروني باتجاهات وأفكار الإدارة التي تدور حول إثبات التغييرات التي تتم في أنظمة الرقابة، والاحتفاظ بالبرامج والملفات.
- د- السياسات والإجراءات المتعلقة بالأشخاص: تتعلق بسياسات وإجراءات الإدارة تجاه مكافآت الموظفين، تدريبهم، تقييمهم وتعويضهم المتعلقة بأعمال الحاسوب.
- و- مستويات الرقابة: فرض التشغيل الإلكتروني للبيانات إلى جانب أنظمة الرقابة الداخلية، وضع مستويات للرقابة وذلك من أجل التعامل المناسب مع مخاطر التكنولوجيا، ويكون حسب التوزيع التالي:
- المستوى الأدنى: حيث يهتم بالبيانات وكيفية الاحتفاظ بها عن طريق ترميزها أو وضعها على شبكات الحاسوب.
  - المستوى الثاني: هو التأكد من صحة كتابة الكلمات، العبارات وتكامل السجلات في الملفات.
  - المستوى الأعلى: يهتم بتسهيل العمليات التشغيلية، والحفاظ على مصادر الإدارة الخاصة بالمعلومات، والحفاظ على شبكات الحاسوب.

<sup>1</sup> Donald Taylor, William Glezen, **Auditing**, John Wiley and Sons, 6th Edition, USA, 1994, pp 140-141.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

2- **تقييم المخاطر:** تهتم الرقابة الداخلية حالياً بالمخاطر وعملية تقييمها أكثر من أي وقت مضى، والسبب الرئيسي في ذلك هو احتمالية تغير الظروف المحيطة بالمؤسسة والتطورات التكنولوجية التي تؤثر على النشاطات وطبيعة عمل المؤسسة، والمخاطر التي يجب التركيز عليها في عملية تقييم المخاطر في بيئة التشغيل الإلكتروني:<sup>1</sup>

- تحديد مخاطر بيئة التشغيل الإلكتروني المتعلقة بالمؤسسة.

- تحديد مخاطر الأصول وتقييمها ويعبر عنها بصيغة نقدية، كمخاطر الحاسوب ومخاطر استبدال البيانات والبرامج.

- تحديد الأحداث وتأثير الحدث.

3- **الأنشطة الرقابية:** تحدث النشاطات الرقابية في كل مستويات وعمليات المؤسسة، فهي تضم مجموعة واسعة من النشاطات مثل المصادقات والتأكدات، مراجعة الأداء، ايجاد السجلات المناسبة والحفاظ عليها، ومن أهم النشاطات التي لها علاقة ببيئة التشغيل الإلكتروني والتي يجب التركيز عليها:

- الرقابة على معالجة المعلومات.

- الرقابة على فصل الصلاحيات.

- الرقابة المادية على الأصول الحساسة.

- الرقابة على التسجيل الصحيح للعمليات.

4- **الاتصالات والمعلومات:** تعتبر الاتصالات من الأمور الهامة سواء من خلال وظيفة الرقابة أو من خلال مناطق العمل الممكن خدمتها، فأدوات الاتصال مثل: التحكم عن بعد للأنظمة، البريد الإلكتروني، أوراق عمل المراجعين، الأخطاء المكشوفة، نسخ التقارير وغيرها للسماح بفحص مستوى التقدم بالعمل، والتوفير المباشر للتغذية العكسية التي يريدها في نظام الرقابة الداخلية.

وإمكانية استخدام الاتصالات الإلكترونية لتوزيعها على الجهات المطلوبة بشكل فعال، وهذا ما يسمح للمدراء باتخاذ الإجراءات الصحيحة في وقت أكثر ملائمة، وإيجاد سرعة أكبر للاستجابة إلى توصيات التقارير.

5- **المراقبة:** يزيد اعتماد المؤسسات الكبيرة على تطبيق بيئة العمل الإلكتروني في كل يوم، من أجل إدارة أعمالها ونشاطاتها بأسلوب ووقت مناسبين، وتعتمد عملية الإشراف واستمرارية الإشراف في بيئة العمل الإلكتروني على ثلاثة مبادئ هي:

<sup>1</sup> Atallah Hosban, Mohammed Naser Hamdan, **Role for internet auditor to cope with IT Risks and IT infrastructure in Jordan Commercial Banks**, International Journal of Business and Management, Canadian Center of Science and Education, Vol 04, N 03, Canada 2015, p 298.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

أ- أن يكون هناك إمكانية تحديد السرعة التي يستطيع المدراء من خلالها تحديد المشاكل المتعلقة ببيئة العمل الإلكتروني.

ب- أن تقوم الإدارة على تحديد الموظفين المصرح لهم بالعمل في البيئة الإلكترونية وتحديد ما يجب عمله من كل موظف.

ج- ان تكون الممارسات الآلية المتبعة في المؤسسة تتفق مع السياسات الموضوعة من قبل تلك المؤسسة.

ثالثاً: أثر استخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية على أساليب وأنواع الرقابة الداخلية:

أثر استخدام التقنية الإلكترونية في معالجة البيانات على انواع وأساليب نظام الرقابة الداخلية كما يلي:

1- أثر استخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية على أساليب الرقابة الداخلية:

وتقسم غالباً إلى ثلاثة مجموعات تتمثل في:<sup>1</sup>

أ- الرقابة على المدخلات: تهدف إلى توفير التأكيد من أن المعلومات المستلمة للتشغيل هي معلومات مخولة من شخص مسؤول وتم تحويلها إلى لغة التشغيل الإلكتروني بطريقة أصولية، ولم يتم التلاعب بها، ومن بين أساليبها مراقبة تسجيل البيانات، مطابقة المجاميع.

ب- الرقابة على معالجة البيانات: تهدف إلى توفير درجة التأكيد من تنفيذ العمليات لمعالجة البيانات إلكترونياً طبقاً للتطبيقات المحددة، ومن بين أساليبها مراقبة الحصول على البيانات لمعالجتها، ومراقبة تشغيل البيانات.

ج- الرقابة على المخرجات: تهدف إلى تأكيد دقة مخرجات عمليات معالجة البيانات، وتداول هذه المخرجات بواسطة الأشخاص المصرح لهم، ومن أساليب هذا النوع الرقابة على أشرطة وأسطوانات المخرجات، والرقابة على المخرجات المطبوعة.

2- أثر استخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية على أنواع الرقابة الداخلية:

وتنقسم إلى ما يلي:

أ- الرقابة العامة: ويقصد بها خطة المؤسسة التنظيمية والنشاطات المتعلقة بعمليات معالجة البيانات إلكترونياً مثل التوثيق والفحص وغيرها، وتتضمن الرقابة العامة ما يلي:<sup>2</sup>

• الرقابة التنظيمية: وهي تلك الضوابط المتعلقة بفصل الوظائف بين دائرة الحاسوب والأقسام المستفيدة أو ذات العلاقة، وفصل وتقسيم الواجبات وتعيين المسؤولين في دائرة الحاسوب نفسها من أجل تقليل المخاطر والغش والخطأ.

<sup>1</sup> محمد لمين علون، مرجع سابق، ص 152.

<sup>2</sup> حسين أحمد حسين، مرجع سابق، ص 375.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

- الرقابة الرقابة على الوصول: هي إجراءات مصممة لمنع واكتشاف الأخطاء التي قد تحدث بقصد أو بدون قصد والتي تنتج عن الإستخدام السيئ أو التلاعب ببيانات الملفات، أو الإستخدام الغير مرخص للحاسوب أو البرامج بهدف التحقق من صحة المستخدم ومن صحة الوسائل أو البيانات.
- ب- الرقابة على التطبيقات: هي طرق التأكد من ان البيانات كاملة وصحيحة ومصادق عليها، وقد أدخلت وحدثت في النظام الإلكتروني وأن عملية المعالجة تمت بالطريقة الصحيحة وأن نتائج المعالجة متفقة مع ما هو متوقع، وأن هذه البيانات قد تمت المحافظة عليها، وينقسم هذا النوع إلى:<sup>1</sup>
- الرقابة على المدخلات: هذا النوع مصمم للتأكد من أن البيانات المستلمة للتشغيل جيدة وملئمة، وفي حالة عدم وجود هذا النوع من الرقابة فتظهر مخاطر كحذف أو فقدان أو تكرار عملية مرخصة أو أخطاء في تجميع البيانات، أو إضافة عمليات غير مصرح بهما.<sup>2</sup>
- الرقابة على التشغيل: وتعتبر من أهم الأنواع على الحاسوب، وبدون هذا النوع من الرقابة فإن المؤسسة تتعرض لخسائر جسيمة نتيجة التشغيل الغير الصحيح.<sup>3</sup>
- الرقابة على المخرجات: وهي القواعد التي تضمن أن نتائج المعالجة صحيحة، وأن الأشخاص المخولين فقط يستلمون أو يطلعون على المخرجات المتحصل عليها من المعالجة، وهذا النوع من الرقابة هو المرحلة النهائية للرقابة على نظام المعالجة الإلكتروني، مما يجعله المقياس النهائي الذي يمكن استعماله لتحديد أية عيوب في جودة النظام.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> مصطفى عيسى خضير، المراجعة المفاهيم والمعايير والإجراءات، ط 2، جامعة الملك مسعود، السعودية، 1996، ص 277.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، مرجع سابق، 62.

<sup>3</sup> محمد عثمان البطمة، المراقبة الداخلية في نظم الحاسبات الآلية، ط 2، دار المريخ، الرياض، 1985، ص 74.

<sup>4</sup> عطا الله أحمد سويلم الحسيان، مرجع سابق، ص 74.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

### المبحث الثالث: علاقة نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني بالمراجعة:

نتيجة للتطور السريع في أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات وأهمية دورها في التطور والتحديث فقد نتج عن هذا التغير، اختلاف كل من معايير ومنهجية المراجعة، كما أدى ذلك إلى ظهور أساليب مختلفة تمكن المراجع من أداء وظيفته ببسر وسهولة وفي وقت مناسب.

#### المطلب الأول: أثر استخدام نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني على معايير المراجعة:

كان لإستخدام تكنولوجيا المعلومات أثر على مفهوم بعض معايير المراجعة المقبولة قبلاً عاماً، وذلك لما أضافته تلك التقنيات من تغيرات في مهنة المراجعة، ولعل أهم تلك التغيرات تمثلت: <sup>1</sup>

**أولاً: المعايير العامة:** تعتبر المعايير العامة معايير شخصية بطبيعتها، حيث أنها تهتم بالتكوين والتأهيل الشخصي للمراجع وجودة عمله، كما توصف بأنها عامة، لأنها تمثل مطالب أساسية وهي:

**1- معيار الكفاءة والتدريب الفني:** يتطلب إتزام المراجع بهذا المعيار في ظل إستخدام تكنولوجيا المعلومات أن يجتاز برنامج تأهيل وتدريب ذات طابع خاص، تركز على الإلمام بمفاهيم الحاسبات والبرمجة وتنظيم وحفظ الملفات وتنظيم العمل في إدارة الحاسب وتكنولوجيا المعلومات وكيفية تجهيز وإدارة البيانات وتشغيلها على الحاسب ونشرها على شبكة الإنترنت في حالة الإفصاح الفوري، وتحليل وتفسير النتائج، ومعنى ذلك أن المراجع في ظل الحاسب يجب أن يكون مؤهلاً ومدرباً ولكن إجراءات التأهيل والتدريب هي التي تختلف عن إجراءات تأهيل وتدريب مراجع العادي.

**2- معيار الإستقلال:** وينصرف مفهوم الإستقلال المهني والفني في عملية المراجعة في ظل الأنظمة الإلكترونية في أن حصول المراجع على ملفات من الملفات الإدارية أمر مؤكد الحدوث وبالتالي فإنه يحتاج إلى درجة من الإستقلال بحيث يستطيع أن يتأكد من أن البيانات التي حصل عليها هي البيانات المطلوبة بالفعل، فالإستقلال بهذا المعنى لا شك سوف يسمح للمراجع بالتشغيل دون الحاجة إلى خبرة أحد العاملين بتشغيل النظام، أي أحد العاملين بالإدارة أو الجهة التي يتم مراجعتها، وحتى يكتسب المراجع هذا النوع من الإستقلال فإنه يكون محتاجاً إلى أن تكون وظيفة وضع البرامج تحت إشرافه ورقابته، أو من يكلفه بكتابة بعض البرامج أو جزءاً منها.

**3- معيار بذل العناية المهنية الملائمة:** أن معيار بذل العناية المهنية الملائمة، يهدف إلى تحديد المسؤولية والمساعلة، سواء أكانت مهنية أو قانونية بالنسبة للمراجعين، ولذلك تركز معظم القوانين والتشريعات على تحديد واجبات وحقوق المراجعين وبالتالي مسؤوليتهم القانونية تجاه مختلف الأطراف التي تستفيد من عملية المراجعة،

<sup>1</sup> إبراهيم احمد الصعيدي، مرجع سابق، ص ص 110-115.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

وفى مجال المراجعة في ظل تكنولوجيا المعلومات فان الأمر يستدعى أيضا التشريعات والقوانين التي تحدد حدود تلك المسؤولية، وأبعادها ومن يقوم عليها، ومدى مسؤولية المراجع عن حالات الغش والتلاعب والأخطاء التي يتم إكتشافها في مجال الأنظمة الإلكترونية.

ثانيا: معايير العمل الميداني:

ترتبط هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة وتتمثل في:<sup>1</sup>

**1- معيار التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين:** إن إستخدام نظم تكنولوجيا المعلومات كأداة في عملية المراجعة، أثار بصورة إيجابية حيث تمكن من إستخدام نظم مراجعة متقدمة- نظم دعم القرارات ونظم الخبرة - تقوم على أساليب كمية معقدة، تساعد المراجع على التخطيط السليم والموضوعي لعملية المراجعة وبأقل وقت وجهد ممكن، مما ينعكس على كفاءة وفعالية عملية المراجعة، كما أن هذا المعيار بما يتضمنه من توزيع ملائم لساعات العمل على المساعدين، يساعد المراجع على الإشراف الدقيق عليهم، وتقييم أدائهم بصورة مرضية، ومن ثم تطبيق سياسة عادلة- للثواب والعقاب - وهذا يؤدي إلى تحسين الجانب السلوكي لعملية المراجعة.

**2- معيار دراسة وتقييم الرقابة الداخلية:** إن إستخدام نظم التكنولوجيا المتقدمة وما نتج عنه من تغير في بيئة وإجراءات الرقابة الداخلية قد أدى إلى إتساع نطاق مسؤولية المراجع عند دراسته وتقييمه للرقابة الداخلية، ليشمل فهم هيكل الرقابة الداخلية بعناصره الثلاث - بيئة الرقابة، النظام المحاسبي وإجراءات الرقابة- وذلك بدلاً من الإقتصار على فهم إجراءات الرقابة وحدها، وأدى أيضا إلى زيادة درجة التعقيد الفني لهيكل الرقابة الداخلية، مما أثار بالسلب على إمكانية تطبيق المراجع لمعايير دراسة وتقييم الرقابة الداخلية، حيث أدى بالمراجع إلى ضرورة بذل المزيد من الجهد لفهم إجراءات وسياسات هيكل نظام الرقابة الداخلية موضوع التقييم، ومدى تكاملها لتحقيق أهدافها الرقابية المخططة.

**3- معيار أدلة الإثبات:** إن إستخدام نظم تكنولوجيا المعلومات كأداة في عملية المراجعة أدى إلى إتساع نطاق أدلة الإثبات، لتشمل أدلة إثبات مستحدثة، كان لها تأثيران هما: الأول تمثل في التأثير السلبي على إمكانية تطبيق معيار أدلة الإثبات، تمثل في إخفاء معظم أدلة الإثبات المرئية، فضلاً عن صعوبة الحصول عليها - خاصة في ظل البيئة المعقدة لنظم التكنولوجيا المتقدمة، بينما كان التأثير الإيجابي على إمكانية تطبيق هذا المعيار، تمثل في الإستفادة من قدرات الحاسب الهائلة في خلق أدلة إثبات أكثر موضوعية - مثل وسائل الضبط والتحكم الآلي والتحليل الإحصائي وغيرها.

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر علي، وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحاسبات الالكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص ص 267-285.



## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

رابعاً: معايير إعداد التقرير: إن استخدام تكنولوجيا المعلومات لم يؤثر على مفهوم أو إمكانية تطبيق أي من معايير إعداد التقرير الأربع المحددة، حيث ينبغي على المراجع الإلتزام بهذه المعايير بصرف النظر عن نوعية نظم تشغيل البيانات موضوع المراجعة (إلكترونية أو يدوية)، كما تُمكن المراجع التحقق من أنّ تقرير المراجعة المعد يتفق مع كافة المتطلبات المتعارف عليها في إعداد تقرير المراجعة من معايير، كما يستطيع استخدام برامج المراجعة بما لها من قدرة على توليد أشكال عديدة من التقارير وفقاً لإحتياجات المستخدمين الذين يهتمهم الأمر، كما توفر البيانات والمعلومات التي تُمكن المدقق الداخلي من معالجتها مرة أخرى في أي وقت.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أثر استخدام نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني على أساليب المراجعة:

ترتب على استخدام تكنولوجيا المعلومات وجود عدة أساليب للمراجعة إرتبطت بعدة عوامل كجودة مسار المراجعة، وتتمثل هذه الأساليب في الآتي:<sup>2</sup>

أ- المراجعة حول الحاسوب: يقوم هذا الأسلوب على أساس فحص بعض العمليات (عينة) من خلال المُستندات الأصلية، ثم تشغيل هذه العمليات يدوياً بعد التأكد من دقة وسلامة قيمتها المثبتة ضمن عناصر المدخلات مع مقارنة نتائج التشغيل اليدوي لهذه العمليات بقيمة المخرجات لها التي تم الحصول عليها من التشغيل الإلكتروني للبيانات، ويتضح من ذلك أنّ مدخل المراجعة حول الحاسب يقوم بمقتضاه المراجع بإجراء الإختبارات الرقابية وإختبار العمليات، ومراجعة بعض التسويات لعناصر القوائم المالية بنفس أسلوب الأنظمة اليدوية وبدون استخدام الحاسوب، والأساليب المتبعة وفقاً لهذا المدخل تتمثل في:

- تدقيق المدخلات: يقوم المدقق الداخلي عند تدقيق المدخلات بإختبار العمليات من بدايتها لنهايتها عن طريق الحصول على المُستندات الأصلية لهذه العمليات للقيام بمعالجتها يدوياً من البداية إلى النهاية، وهذا الأسلوب يعتبر مقارنة بين التشغيل اليدوي والآلي للتأكد من صحة التشغيل.

- تدقيق المخرجات: يقوم المدقق الداخلي عند تدقيق المخرجات بمقارنة المخرجات التي تم التوصل إليها بالمعالجة الإلكترونية مع نتائج بعض العمليات التي تم تشغيل مستنداتها الأصلية يدوياً، ويعتبر هذا الأسلوب بمثابة مقارنة بين النتائج في ظل التشغيل الإلكتروني واليدوي.

ب- المراجعة من خلال الحاسوب: يقوم هذا الأسلوب على أساس تتبّع خطوات المراجعة من خلال الحاسب الإلكتروني في مرحلة عملياته الداخلية لتشغيل البيانات إلكترونياً بالإضافة إلى مراجعة كل من عمليات المدخلات والمخرجات الخاصة بنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، وفحص ومراجعة أساليب الرقابة على

<sup>1</sup> عيد محمود حميدة خلف، أثر الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبي على تقدير المخاطر الملازمة لمراجعة القوائم المالية في ظل البيئة الإلكترونية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق -بها-، المجلد الثانية والعشرون، العدد 01، القاهرة، 2002، ص83.

<sup>2</sup> عطا الله أحمد سويلم الحسبان، مرجع سابق، ص 78-79.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

معالجة وتشغيل البيانات والتأكد من صحة أدائها محاسبيًا، ويقوم مفهوم مدخل المراجعة من خلال الحاسب على تحليل يقضي بأنه إذا كانت بيانات المدخلات صحيحة، وكانت عملية التشغيل والمعالجة لهذه البيانات صحيحة، فإنّ المخرجات تكون بالتالي صحيحة، ويستخدم هذا الأسلوب في مجالين:<sup>1</sup>

- **مجال التحقق من أوجه التشغيل:** أيّ التأكد من الإلتزام بوسائل الرقابة وصحة البرامج التي تستخدم بالفعل في عملية المعالجة في نفس البرامج المصرح بها أنّه لم تحدث أيّ تعديلات غير مصرح بها.
- **مجال التحقق من نتائج التشغيل:** تعني التأكد من صحة ودقة النتائج المتولدة من تشغيل البيانات عن طريق استخدام الحاسب في إجراء الإختبارات الأساسية.

**ج- المراجعة باستخدام الحاسوب:** يقصد به أنّ الحاسوب وبرامجه تستخدم كأداة من أدوات المراجعة، فهذا الأسلوب يهدف إلى التحقق من دقة عمليات معالجة البيانات ومن أساليب الرقابة اللائمة لهذه العمليات، كما يستطيع المراجع استخدام الحاسب لمساعدته في أداء بعض خطوات مهمة المراجعة لآته في واقع الأمر أصبحت كل المعلومات تقريباً محل المراجعة عبارة عن بيانات تم معالجتها إلكترونياً، والأساليب المستخدمة في مدخل المراجعة باستخدام الحاسوب تتمثل في:<sup>2</sup>

- ✓ **برامج المراجعة العامة:** تهدف هذه البرامج إلى إجراء عدد مختلف من مهام المراجعة، حيث يُمكن استخدامها في عدد كبير من خطوات مراجعة نظم المعالجة إلكترونيا بأقل قدر من الخبرة في التشغيل الإلكتروني، فضلاً عن إمكانية استخدام هذه البرامج في مراجعة مؤسسات تختلف فيها أنواع الأنظمة المعالجة آلياً وأجهزتها،
- ✓ **برامج المراجعة الخاصة:** تعتبر هذه البرامج ضرورية عندما لا يكون نظام الحاسب الإلكتروني للمؤسسة متوافقاً مع برامج المراجعة العامة أو عندما يرغب المراجع في أداء بعض الإختبارات التي تكون غير ممكنة مع برامج المراجعة العامة، وتتميز هذه البرامج بأنها مكتوبة لأداء مهام محددة ولعملاء معينين وتتنقسم تلك البرامج إلى ما يلي:<sup>3</sup>

- **برامج يعدها العميل:** قد يكون لدى العميل عدداً من برامج الحاسب الإلكتروني التي تستخدم في القيام بعدد من التحليلات مثل تحليل النسب المالية وغيرها، ويمكن للمراجع استخدامها في أداء بعض مهام المراجعة.
- **برامج يُعدها المراجع:** يقوم بعض المراجعين بإعداد برامج مراجعة عن طريق معدي البرامج المتخصصين الذين يعملون بمكاتب المحاسبة والمراجعة، وتتميز هذه البرامج باستقلالية خطوات إعداد البرامج.

<sup>1</sup> ثناء على القباني، وآخرون، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص180-181.

<sup>2</sup> Rafael Rodriguez, **Basic Concepts Of Information System Auditing**, Idea Group Publishing, USA , 2000, pp10-11 Available at :<http://www.idea-group.com>, Accessed in (12/08/2014).

<sup>3</sup> Vepa Kamesam, and Others, **Information Systems Audit Policy For the Banking and Financial Sector**, Departement of Information Technology Reserve Bank of India, mumbai, Octobre 2001, p22.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

المطلب الثالث: تأثير استخدام نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني على منهجية المراجعة:

يبرز أثر التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية على منهجية المراجعة في النواحي الآتية:

### 1- تأثير استخدام نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني على منهجية المراجع:

لقد فرضت التطورات السريعة في أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات على منهجية المراجع تحديات هامة، من بينها ضرورة تعديل تفكيره ونظراته للمتغيرات المحيطة به، وضرورة الإستفادة من تلك التغيرات لتطوير أدائه، وهذا الأمر أحدث تغييراً جوهرياً في منهجية المراجع على النحو التالي:<sup>1</sup>

أ- التغيير في ثقافة ومعرفة المراجع (التأهيل العلمي والعملية)، إذ يجب الإلمام التام بأساسيات التشغيل الإلكتروني للبيانات، وتكنولوجيا صناعة المعلومات، تصميم النظم، الدراسة الكاملة بلغات وبرامج ووسائل الحاسب المتطورة، بالإضافة إلى التدريب المستمر لإكتساب الخبرات الفنية والمهنية اللازمة.

ب- إعادة النظر في خطة وبرنامج المراجعة، ولا سيما أنّ جزءاً كبيراً من عناصر مختلف الأنظمة الموجودة ضمن وسائل تكنولوجيا المعلومات مثل الدفاتر والمستندات والقوائم المالية والتقارير.

ج- إعادة النظر في طبيعة أدلة الإثبات، والإستفادة من تقنيات التشغيل الإلكتروني للبيانات وأساليب بحوث العمليات في الحصول على مزيد منها بجانب أو بديل عن الأدلة التقليدية.

د- إعادة النظر في آلية نظم الضبط، والإستفادة من مدخل المراقبة من خلال الإجراءات الرقابية المطبقة التي تعمل على تقوية نظم الضبط للبيانات والمعلومات، وصحة إختبارات المراجعة.

هـ- إعادة النظر في طرق إعداد وعرض تقارير المراجعة بما يتواءم مع التطورات الحديثة في فكر ومنهجية الإدارة العليا، وتطبيق مبدأ الرقابة بالإستثناء، وإبراز المسائل الجوهرية.

و- تحديد القواعد الواجب إتباعها لتوفير أمن وسلامة نظم المعلومات والمحافظة عليها، بجانب رفع كفاءتها وفعاليتها.

### 2- نطاق المراجعة في ظل استخدام نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني:

إتسع نطاق عملية المراجعة في ظل أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات ليشمل جميع الإدارات وأنشطة العمل التي تتم من خلال تطبيقات آلية وتكنولوجية، وتتمثل أهم هذه المجالات والأنشطة فيما يلي:<sup>2</sup>

أ- فحص السياسات: يهتم المراجع بفحص السياسات الصادرة عن إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة للتعرف على مدى تغطيتها لكل مجالات العمل المتصلة بالنظم والمعلومات وتحقيقها للأهداف المرجوة.

<sup>1</sup> إبراهيم أحمد الصعيدي، مرجع سابق، ص 110-132.

<sup>2</sup> راجع - امين السيد أحمد لطفي، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، مرجع سابق، ص 31-33.

- William Kinney, **Information Systems –Technology Audits**, 2011, pp 02-03, Available on <http://www.yennik.com>, Accessed in (01/05/2018).

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

ب- **مراجعة وتقييم مخاطر رخصة استخدام البرامج:** يعد موضوع استخدام برامج مرخصة بشكل قانوني من الموضوعات المهمة التي تمثل أحد المخاطر التي تتعرض لها المؤسسات حالياً، لذلك يجب على المراجع الإهتمام بها حيث إن لها انعكاسات خطيرة على سمعة المؤسسة، وفي نفس الوقت فإن مراجعة هذا الموضوع له هدف آخر لا يقل أهمية عن تقنين استخدام البرامج المحملة في نظم الحاسوب بالمؤسسة، ويتمثل في الحصر الفعلي لجميع البرامج وبيان ما هو غير مستخدم منها أو عديم الفائدة بحيث يتم الإستغناء عنه وبالتالي توفير تكاليف كبيرة نتيجة ذلك.

ج- **مراجعة قواعد البيانات:** يعد هذا الموضوع من أهم مجالات إهتمام المراجعة في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات، حيث قواعد البيانات هي المستودع المركزي للبيانات والمحافظة عليها يُعدّ محور إهتمام عملية المراجعة، وتتنوع برامج قواعد البيانات المستخدمة من حيث أنّ بعضها يعتمد على الملفات الموحدة والأخرى تعتمد على وجود علاقات بين الملفات، وتتطلب عملية المراجعة في هذه الحالة تكوين مجموعة من البيانات وفقاً للمعايير المستخدمة، ويهدف إلى إختبار وسلامة النتائج والتحقق من عدم وجود إزدواج أو تكرار فيها.

د- **مراجعة شبكة المعلومات:** إنّ العديد من المؤسسات اليوم أصبحت تعتمد في تنفيذ التطبيقات الآلية لمختلف أنشطة العمل وما تقدمه من منتجات وخدمات حديثة على وجود شبكة معلومات داخلية وخارجية مستقرة وآمنة، بحيث تحقق للمؤسسة إمكانية تقديم خدماتها لعملائها من أيّ مكان وفي أيّ وقت.

هـ- **مراجعة عمليات نقل وتحويل البيانات:** تحظى عملية نقل وتحويل البيانات من النظم اليدوية إلى النظم الآلية بإهتمام المراجع، لذلك يهتم هذا الأخير بمراجعة الخطط والنتائج الخاصة بذلك.

و- **مراجعة خطط إستمرارية العمل:** يواجه نظام المعلومات المحاسبية وتطبيقاته الآلية حالات من المخاطر المعتادة.

2- **تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات منهجية وإجراءات المراجعة:** يركز المراجع إهتمامه على مراجعة العناصر الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات وفقاً للإجراءات التالية:<sup>1</sup>

أ- **المراجعة السابق على المدخلات:** يتمثل ذلك في مراجعة الدورات المُستندية، ومراقبة أو متابعة إنسياب البيانات من خلال المُستندات، وإستيفائها لكافة الشروط الشكلية والموضوعية المتعارف عليها، وطبقاً للنظم واللوائح الداخلية، ودليل الإجراءات، ومن الوسائل المستخدمة في هذا المجال:

- حصر وتبويب المُستندات التي تؤخذ منها البيانات ومراجعتها.

- التأكد من أنّ البيانات التي تسجل داخل المؤسسة مسجلة على نماذج خاصة.

<sup>1</sup> سمير أبو غاية، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة للأنظمة الالكترونية للمعلومات، مركز توزيع الكتب، القاهرة، 2009، صص 106-137.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

- استخدام أسلوب الأرقام المتسلسلة (الترميز) في إدخال البيانات وإعداد سجل خاص بها.
- توثيق البيانات الداخلة من جهة أو شخص مسؤول.
- التأكد من وجود قواعد وتعليمات مكتوبة تحدد واجبات ومسؤوليات مُعدّي ومشغلي البيانات وأنهم ملتزمون بها.
- التأكد من إتباع سياسة التخصص وتقسيم العمل بين العاملين في إعداد وإدخال وتشغيل البيانات، وعدم ترك موظف يقوم بالعملية من أولها إلى آخرها.
- ب- المراجعة على البيانات الداخلة للحاسب: ويركز المراجع على ما يلي:<sup>1</sup>
  - التأكد من صحة البيانات المقدمة إلى قسم إعداد البيانات بقسم الحاسبات الإلكترونية من خلال مراجعتها على المُستندات، فمثلاً إذا كانت الأجور سيتم حسابها بمعرفة الحاسب ففي هذه الحالة يجب تطابق البيانات الواردة في كشوف الأجور وما هو موجود بسجل الأجور.
  - التأكد من صحة المعلومات والتعليمات المطلوب إتباعها عند القيام بتشغيل البيانات، وهذا يتطلب منه دراسة برامج الحاسب والإطمئنان إلى سلامتها.
  - التأكد من أنّ التعديلات والإضافات في البيانات الداخلة قد أضيفت إلى البرنامج المخزن في الحاسب بعد موافقة الجهات المخولة بذلك.
  - تتبّع كل الخطوات والمراحل والأساليب الرقابية التي تمر بها المدخلات، وتخضع لها عند استخدام الحاسوب.
  - إجراء إختبارات للتأكد من تطبيق أساليب الرقابة على المدخلات والتحقق من قوتها.
- ج- المراجعة على برامج الحاسب المستخدمة في تشغيل البيانات وتحليل وعرض والمعلومات: عندما تدخل البيانات إلى الحاسب فإنه يصعب التعديل فيها إلا بناءً على برنامج جديد، ولا يكون هناك فرصة سانحة للتلاعب أو الغش أو حدوث أخطاء، ويمكن للمراجع التأكد من أنّ البيانات والمعلومات المخزنة داخل الحاسب مطابقة للأصل وفي هذه الحالة يركز المراجع على ما يلي:
  - التعرف على الأسلوب المستخدم في إعداد برامج التشغيل الإلكتروني.
  - إختبار صحة تشغيل البرنامج.
  - سلامة أداء الحاسب الإلكتروني.
  - سلامة الأوامر والتعليمات (أوامر التشغيل) من المنظور المحاسبي.
  - التأكد من وجود رقابة دقيقة محكمة على عمليات التشغيل الإلكتروني ويجب فحصها ومراجعتها.

<sup>1</sup> سمير أبو غاية، مرجع سابق، ص ص 106-137.

## الفصل الثاني: الاطار النظري للنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني وأثره على المراجعة

- يجب التأكد من عدم وجود أيّ تعديلات من جانب المشغلين على برامج التشغيل.
- يمكن للمراجع إختبار برامج الحاسب التي تستخدمها المؤسسة عن طريق إدخال بيانات تجريبية إلى الحاسب وتشغيلها مرة أخرى باستخدام الأساليب اليدوية، ويقارن بين مخرجات الحالتين.
- د- المراجعة على المخرجات من المعلومات وطريقة عرضها وتفسيرها: يتركز دور المراجع في هذه المرحلة على ما يلي:<sup>1</sup>
  - مطابقة المعلومات الواجب أن تكون من ناحية التصميم والواقعية على المخرجات الفعلية.
  - التأكد من أن المخرجات في الشكل والمحتوى المناسب.
  - التأكد من أن أيّ تفسير مستند إلى أرقام صحيحة واردة في مخرجات الحاسب لتقادي التلاعب في تفسير تلك المعلومات، إذ أنّ معظم المديرين ليسوا خبراء في مجال الحاسب لذا يجب التأكد من أنّ التقارير المرفوعة إليهم تتطابق من الناحية الموضوعية المعلومات الواردة من مخرجات الحاسب، وأنّ إقتراحاته قد أخذت بعين الإعتبار عند تشغيل البيانات دورة أخرى.
  - التأكد من أنّ المخرجات تمثل المعلومات التي يحتاجها المستفيدون.

<sup>1</sup> سمير أبو غاية، مرجع سابق، ص ص 106-137.

### خلاصة:

نستنتج من خلال ما سبق أن المراجع اكتسب مكانته من خلال الحاجة إلى خدماته التي تتمثل في توصيل رأيه حول صدق وسلامة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، ولقد صاحب التطور في المهنة تطورا في أهدافها أيضا ومستوى التحقق والفحص أو التأكد والاعتماد على نظام الرقابة.

كما فرض نظام المعلومات المحاسبية الإلكتروني واقعا جديدا على المراجعة نتيجة اعتماد أنشطة ومعاملات المراجع على تقنية الحاسب الآلي، مما حتم عليه ضرورة مواكبة التطور السريع في مجال تقنية المعلومات خاصة ما يخدم أداء وظيفته، وتعزيز أهميته باستبدال الأساليب التقليدية بالأساليب المستحدثة والتي تعتمد على التشغيل الإلكتروني لتنفيذ عملية المراجعة بكفاءة.

وكان للتطور التكنولوجي وثورة المعلومات واستخدام الحاسوب آثار كبيرة على المحاسبة من خلال ظهور البرمجيات المتخصصة بمعالجة البيانات المحاسبية إلكترونيا، وتحول المعلومة من تقليدية إلى إلكترونية، وهذا ما استدعى من المراجع أن يكون على دراية بهذه النظم الإلكترونية وأن يدرس مختلف أنواعها.

### تمهيد:

بعد تطرقنا في الجانب النظري إلى المفاهيم المرتبطة بمتغيري الدراسة الخاصة بنظام المعلومات المحاسبي الالكتروني والمراجعة، وإبراز تأثير التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية على المراجعة وسعيًا منا لاستكمال هذا البحث قمنا بدراسة ميدانية وإسقاط الجانب النظري على أرض الواقع من خلال دراسة استطلاعية لآراء عينة من المهنيين (محاسبين معتمدين، محافظين حسابات، خبراء محاسبين)، وعينة من الاكاديميين (أساتذة جامعيين مختصين والعاملين بجامعة محمد خيضر بولاية بسكرة، وذلك لمعرفة وجهات نظرهم حول تأثير نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني على المراجعة.

حيث سيتم التطرق من خلال هذا الفصل لوصف منهجية الدراسة والأداة المستخدمة لجمع البيانات، وأساليب المعالجة الإحصائية التي تم استخدامها وإجراءات التأكد من مدى صدق وثبات الأداة، تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية، وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث الأساسية التالية:

**المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.**

**المبحث الثاني: أداة جمع البيانات، صدقها وثباتها.**

**المبحث الثالث: تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية.**



## المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

يعتبر هذا المبحث كتمهيد للدراسة الميدانية، وذلك بعرض نموذج الدراسة والمنهج الإحصائي الذي سيتم الإعتماد عليه والتعريف بحدود وعينة الدراسة.

### المطلب الأول: نموذج ومنهج الدراسة

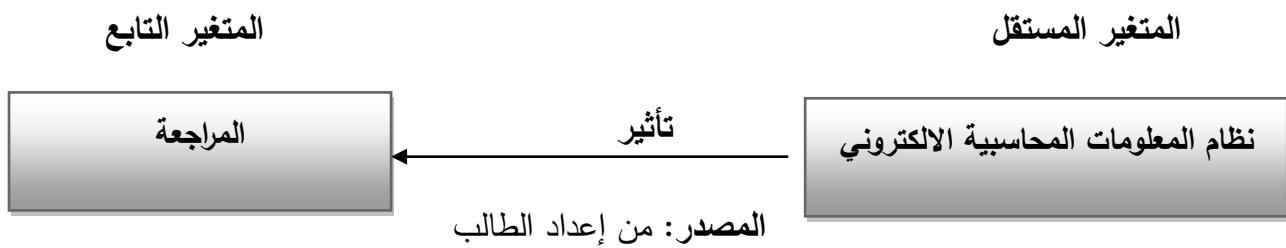
تمت طباعة الإستبيان على أوراق عادية (A4) حيث تضمنت 33 سؤالاً وتمت صياغتها باللغة العربية وتم إخضاعه للتحكيم العلمي من قبل أساتذة مختصين في المجال المحاسبي والجبائي والمالي.

#### أولاً: نموذج الدراسة

في ضوء إشكالية الدراسة وأهدافها تطلب بناء نموذج مقترح لتشخيص تأثير نظام المعلومات المحاسبية الالكتروني على المراجعة حيث ويوضح الشكل رقم (01) الذي إشتهل على نوعين من المتغيرات هما:  
المتغير المستقل: نظام المعلومات المحاسبية الالكتروني.

المتغير التابع: المراجعة.

### الشكل رقم (01): نموذج الدراسة



#### ثانياً: منهج الدراسة

في سبيل الإجابة على إشكالية البحث والتساؤلات الفرعية وتحقيق أهداف الدراسة، اعتمدنا في الجانب التطبيقي على المنهج الوصفي باعتباره المنهج الذي يتناسب مع الظاهرة محل الدراسة، حيث لا يقتصر على جمع البيانات لوصف الظاهرة فقط بل يتعداها أيضا إلى التعبير عنها كميًا ونوعيًا وتحليلها وإيجاد العلاقة بين متغيراتها بغية التفسير الجيد لها والوصول إلى نتائج منطقية تدعم الواقع العملي للظاهرة محل الدراسة.

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

### المطلب الثاني: حدود وعينة الدراسة

من خلال هذا المطلب سيتم تحديد حدود الدراسة والعينة المعتمد عليها من أجل القيام بالدراسة التطبيقية.

#### أولاً: حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة في كل من الحدود المكانية والزمانية والبشرية والموضوعية وفيما يلي توضيح لكل منها:

1. **الحدود المكانية:** شملت هذه الدراسة عينة من المهنيين في مجال المراجعة والمحاسبة بمكاتبهم الخاصة وأساتذة أكاديميين على مستوى الجامعة بولاية بسكرة.

2. **الحدود الزمانية:** تم إجراء هذه الدراسة خلال الفترة ما بين: 15 ماي إلى 05 جوان للسنة الجامعية 2017-2018.

3. **الحدود البشرية:** شملت هذه الدراسة على المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والأساتذة الجامعيين في مجال المراجعة والمحاسبة.

4. **الحدود الموضوعية:** تمثل في المجال الموضوعي في معرفة تأثير نظام المعلومات المحاسبية الالكتروني على المراجعة

#### ثانياً: عينة الدراسة

ولقد ركزنا في دراستنا على دراسة استطلاعية لآراء كل من:

- عينة من المحاسبين المعتمدين: باعتبارهم الأطراف المسؤولة عن إعداد القوائم المالية.
- عينة من محافظي الحسابات وخبراء محاسبين: باعتبارهم الأطراف المسؤولة عن فحص وتقييم القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات من خلال تطبيق نظام محاسبي الكتروني.
- عينة من الأساتذة الجامعيين المختصين في المجال.

ولقد تم توزيع 40 إستبيان بلغ عدد الإستبيانات التي تم استردادها 34 وعدد الإستبيانات الملغاة 01 وبلغت الإستبيانات المفقودة والمهملة 05، وعليه تحصلنا على 34 استمارة صالحة تم إعتماها للدراسة وذلك بهدف تحقيق أهداف البحث المرجوة.

والجدول الموالي يوضح عدد الاستمارات الموزعة والمستبعدة والصحيحة:

#### الجدول رقم (03): توزيع الإستبيان

الإستمارة				
الموزعة	المفقودة والمهملة	الملغاة	الصالحة	نسبة الردود
40	5	1	34	85 %

المصدر: من إعداد الطالب

## المبحث الثاني: أداة الدراسة، واختبار صدقها وثباتها

من خلال هذا المبحث سيتم تحديد الأداة المتبعة في التقصي وجمع المعلومات، والأساليب الإحصائية المستخدمة إضافة إلى عرض محتوى الأداة وقياس مدى صدقها وثباتها.

### المطلب الأول: مراحل إعداد أداة جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة

تتطلب الدراسة الميدانية الاعتماد على جملة من الأدوات لضمان أفضل معالجة للموضوع، وعلى هذا الأساس فقد اعتمدنا على الإستبيان وذلك باعتباره أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، لما له من مزايا في مجال قياس وتطابق وجهات النظر مع أفراد العينة الموجه إليها الإستبيان، وهذا من خلال تحليل نتائجه وتكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيدا لاستخلاص النتائج النهائية.

### أولاً: مراحل إعداد أداة جمع البيانات (الإستبيان)

يعتبر الإستبيان من أهم أدوات البحث العلمي ويضن الكثير أنه عملية بسيطة، يقتصر على توزيع قائمة أسئلة نموذجية حول موضوع الدراسة، بالعكس فهو عملية تتخللها مجموعة من الصعوبات في صياغة الأسئلة لتكون في متناول جميع أفراد عينة الدراسة، وقد صممنا استمارة إستبيان لجمع البيانات والمعلومات الخاصة بالبحث الميداني، حيث تم إعداد هذا الإستبيان بعد الإطلاع على الأدبيات وبعض الدراسات السابقة ذات العلاقة التي تناولت المتغيرات التي شملها الجانب النظري، وحتى تكون الاستمارة في شكلها العلمي من حيث البساطة والشكل والمضمون، فقد مر تصميمنا لهذه الاستمارة على ثلاثة مراحل هي:

#### 1. مرحلة التصميم:

خلال هذه المرحلة قمنا بإعداد الاستمارة، وذلك اعتماداً على محتوى وإشكالية بحثنا، وانطلاقاً من عدة مراجع (كتب، مقالات، أطروحات... الخ)، ولقد روعي عند إعداد الأسئلة المبادئ التالية:

- صياغة أسئلة الإستبيان بطريقة بسيطة وواضحة، بحيث حاولنا فيها الابتعاد عن التعقيد حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين.
- صياغة عبارات الأسئلة باللغة العربية الفصحى.
- ربط الأسئلة بالفرضيات وبالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها.
- احتواء الاستمارة على أسئلة مغلقة (بدرجة معارض، بدرجة حياد، بدرجة موافق)، وهذا بغية تسهيل معالجة الإجابات وتحليلها.

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

وبعد الانتهاء من صياغة معظم الأسئلة قمنا بتقديمها إلى الأساتذة المتخصصين في هذا الجانب من أجل الإطلاع عليها وإعطاء توصيات وملاحظات للتأكد من الصياغة السليمة للأسئلة وقدرتها على تغطية جميع جوانب البحث، وكذا لتفادي الأخطاء المنهجية التي قد نفع فيها والتي قد تحول دون الحصول على كل المعلومات الضرورية.

### 2. مرحلة إعادة التصميم:

حاولنا قدر الإمكان في هذه المرحلة إعداد الأسئلة بصفة بسيطة وواضحة، حتى تكون قابلة للفهم من أفراد العينة المستجوبين، الذين من المفروض يكونوا على دراية بالموضوع من خلال التخصص، بعد خضوع الإستبيان لعملية تحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة بسكرة وذلك للتأكد من صحة وسلامة منهجية الاستمارة، ومن خلال الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات والتوصيات التي قدمت لنا ودونها قمنا بتعديل وتصحيح الأسئلة للحصول على إستبيان يسمح لنا بالإجابة عن فرضيات البحث والوصول إلى مجموعة من النتائج.

### 3. مرحلة التصميم النهائي للإستبيان:

هي المرحلة الأخيرة الخاصة بإستمارة البحث، حيث أخذنا بعين الاعتبار جميع الملاحظات المعطاة من قبل الأساتذة المحكمين وقمنا بالتعديلات اللازمة، وبعدها قمنا بالتصميم النهائي للإستبيان ليتم بعد ذلك الاتصال بهم من خلال التسليم المباشر أو من خلال البريد الإلكتروني لمختلف أفراد العينة في ولاية بسكرة من أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة، والاستعانة بالزملاء من أصحاب المهنة وكذلك بالمعارف الشخصية في الوصول إلى بعض أفراد العينة سواء الأكاديميين أو المهنيين.

وقد تضمن إستبيان الدراسة قسمين، يتضمن الأول أسئلة حول البيانات الشخصية للمفردات العينة، أما القسم الثاني فقد تضمن ثلاث محاور، وذلك من خلال مجموعة من الأسئلة التي تناولت الجوانب المختلفة لنظام المعلومات المحاسبية الإلكتروني والضوابط التنفيذية للمراجعة، وتأثير نظام المعلومات المحاسبية الإلكتروني على المراجعة.

إعتمدنا في جمع المعلومات المتعلقة بالدراسة على الإستبيان باعتباره الأداة الأنسب في إستخلاص إتجاهات وآراء أفراد العينة وذلك عن طريق طرح الباحث لجملة الأسئلة على مفردات عينة الدراسة للحصول على المعلومات والحقائق اللازمة لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

### ثانيا: الأساليب الإحصائية المستخدمة

بعد إسترجاع الإستبيانات والفرز النهائي له وحصر الصالح منه، قمنا بترميز الإجابات وإفراغها في برنامج الجداول **EXCEL** لسنة 2007، كما إعتمدت على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية **SPSS V22** الذي يعتبر من البرامج الإحصائية المتقدمة التي تستخدم في إدارة البيانات وتحليلها ولكونه يغطي عددا كبيرا من الأساليب الإحصائية التي تساعد في تلخيص بيانات الدراسة، حيث إعتمدت على الأساليب الإحصائية التالية:

- **النسب المئوية والتكرارات:** وذلك لوصف مجتمع البحث وإظهار خصائصه بالاعتماد على النسب المئوية والتكرارات.
- **المتوسط الحسابي:** وذلك بحساب المتوسط الحسابي لكل عبارة وكذلك المحاور.
- **الإنحراف المعياري:** للتعبير عن تشتت مفردات العينة.
- **معامل ألفا كرونباخ:** ويستخدم لإجراء اختبار الثبات لعبارات الإستبيان، ومعامل الثبات يأخذ قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، وكما هو معروف في مجال العلوم الاجتماعية فإن معامل الثبات يكون مقبولا ابتداء من 0,6 والثبات يعرف بأن هناك اتساق في النتائج عند تطبيق أداة الإستبيان مرات عديدة.

### المطلب الثاني: عرض بيانات أداة الدراسة

بعد تعريف أفراد عينة الدراسة بالهدف العلمي المرجو من هذا الإستبيان، والتأكيد لهم أن المعلومات التي سنحصل عليها ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط وستحاط بالسرية التامة، فمن خلال هذا المطلب سيتم عرض بيانات أداة الدراسة والأهداف المرجوة منها.

**أولا: أهداف الدراسة:** في ضوء ما سبق يمكن تحديد أهداف الدراسة فيما يلي :

- تهدف إلى التعرف آراء المتخصصين حول طبيعة ومميزات نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني.
- تهدف إلى التعرف آراء المتخصصين حول أهمية المراجعة ونظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمؤسسات.
- تهدف إلى التعرف إلى آراء المتخصصين حول تأثير نظام المعلومات المحاسبية الالكتروني على المراجعة.

### ثانيا: هيكل الإستبيان وتحديد متغيرات المحاور

بعد تصميم إستبيان الدراسة من خلال الأدبيات السابقة المتشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في مجال المحاسبة والمراجعة، سواء أكاديميين أو مهنيين وبما يغطي فرضيات وأهداف الدراسة، جاء كما هو مبين في الملحق رقم (01) حيث يتكون هذا الإستبيان من جزئين رئيسيين وهما:

#### 1- البيانات الشخصية والوظيفية:

ويتعلق بالبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة من أكاديميين ومهنيين في مجال المراجعة والمحاسبة، من خلال إجابتهم على 06 عبارات خاصة بـ (الجنس، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الوظيفة المهنية، الخبرة المهنية)، وذلك بهدف الاطمئنان عن مدى توفر المعرفة اللازمة لدى المجيبين للإلمام بمحتويات الإستبيان وقدرتهم على الإجابة على أسئلة الإستبيان، إضافة إلى قياس تأثير بعض هذه المتغيرات على تأثير نظام المعلومات المحاسبية الالكتروني على تحسين المراجعة، من خلال دراسة استطلاعية لآراء عينة الدراسة من أكاديميين ومهنيين في مجال المراجعة والمحاسبة.

#### 2- محاور الدراسة:

احتوت استمارة الإستبيان على 33 سؤالا تم تقسيمها الى 03 محاور أساسية وفق ما يلي:

- المحور الأول: أهمية المراجعة والرقابة الداخلية للمؤسسات (يحتوي على 10 عبارة).
- المحور الثاني: طبيعة ومميزات نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني (يحتوي على 10 عبارة).
- المحور الثالث: تأثير نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني على المراجعة (يحتوي على 13 عبارة).

#### ثالثا: مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان ومعايير تحديد الاتجاه

بلغ عدد عبارات المحاور 33 عبارة، تسبقها أسئلة شخصية خاصة بالفرد المستجوب، حيث كانت الإجابات على أسئلة الإستبيان وفق مقياس ليكارت الثلاثي (يعتبر المتغير الذي يعبر عن مثل هذه الاختبارات متغير له مقياس ترتيبي وأن الأرقام التي تدخل إلى الحاسوب تعبر عن الأوزان ومن ثم يتم عرض جدول تكراري يعكس توزيع الآراء).

ويتكون المقياس المقترح من مجموعة من الأسئلة التي تختلف بصدها وجهات النظر، مستخدمين ثلاثة أنماط للإجابة حيث تتدرج من (معارض، محايد، موافق) حيث تعطى للإجابة التي تمثل أعلى مستوى للاتجاهات الإيجابية ثلاث درجات، وللإجابة التي تليها درجتين، ثم درجة واحدة وهكذا كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم(04): مجالات الإجابة على أسئلة الإستبيان وأوزانها

3	2	1	الدرجة
موافق	محايد	معارض	التصنيف

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، ج3، بدون دار نشر، بدون سنة نشر، ص 538.

ويتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي ثم نحدد الاتجاه حسب قيمه كما يلي:

الجدول رقم (05): معايير تحديد الاتجاه

المستوى	المتوسط المرجح
معارض	1,66 - 1
محايد	2,33 - 1,67
موافق	3-2,34

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، ج3، بدون دار نشر، بدون سنة نشر، ص 538.

المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الإستبيان

من خلال هذا المطلب سنتطرق لكيفية اختبار صدق الإستبيان وقياس ثباته من خلال معامل ألفا كرونباخ.

أولاً: اختبار صدق الإستبيان

يقصد بصدق الإستبيان تقيس أسئلة الإستبيان لما وضعت لقياسه، لمعرفة مدى صدق الإستبيان فقد تم عرضه في المرحلة الأولى على أساتذة متخصصين في المحاسبة والمراجعة للتأكد من أن أسئلته تقيس ما وضعت لقياسه وكذا التأكد من استجابة عينة الدراسة لأسئلته وفهمها، وقد استجبتنا لآراء المحكمين، وقمنا بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وعلى إثر ذلك توصلنا إلى الإستبيان في صورته النهائية كما هو في الملحق رقم (01).

ثانيا: ثبات الإستبيان (Reliability):

يقصد بثبات الإستبيان أن يعطي هذا الإستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، وبعبارة أخرى ثبات الإستبيان يعني الاستقرار في نتائج الإستبيان وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد تحققنا من ثبات إستبيان الدراسة من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ و ذلك كما يلي:

❖ حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha Coefficient):

للتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة نقوم بحساب معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات، حيث يجب أن يكون أكبر من 0.60 وحساب معامل الصدق الذي هو الجذر التربيعي لألفا كرونباخ لقياس الصدق، ويجب أن يكون أكبر من 0.70، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (06): صدق وثبات أداة الدراسة

معامل الصدق	معامل الثبات	عدد العبارات	محاور الإستبيان
0.781	0.610	10	المحور الأول
0.805	0.648	10	المحور الثاني
0.803	0.645	13	المحور الثالث
0.902	0.814	33	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

❖ تحليل النتائج:

توضح النتائج المبينة في الجدول رقم (06)، أن قيم معامل ألفا كرونباخ للمحاور الثلاث والإجمالي كان أكبر من 0.60، أما بالنسبة لمعامل الصدق للمحاور الثلاث كان أكبر من 0.70 أما المعامل الاجمالي لمعامل الصدق بلغ 0.902 وهذا يعني أنه معامل مرتفع (جيد)، وعليه يمكن الاعتماد على الإستبيان في صورته النهائية كما هو موضح في الملحق رقم (01)، وبذلك نكون أيضا قد تأكدنا من صدق وثبات الإستبيان الخاص بالدراسة مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الإستبيان وأنه صالح لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.



## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

### المبحث الثالث: تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية.

وبعد تحضير الإستبيان وتحكيمة ومن ثم توزيعه عن طريق الاتصال المباشر والبريد الإلكتروني واسترداده وتحديد عينة الدراسة اختبار صدقه وثباته، سوف نحاول من خلال هذا المبحث تحليل وتفسير نتائج الإستبيان.

#### المطلب الأول: تحليل وتفسير نتائج الإستبيان

سيتم تحليل وتفسير نتائج الإستبيان من خلال مكوناته والمتمثلة في قسمين البيانات شخصية ومحاور الدراسة.

#### أولاً: تحليل وتفسير البيانات الجزء الأول "البيانات الشخصية الوظيفية"

وفيما يلي عرض لعينة الدراسة وفق الخصائص والبيانات الشخصية والوظيفية:

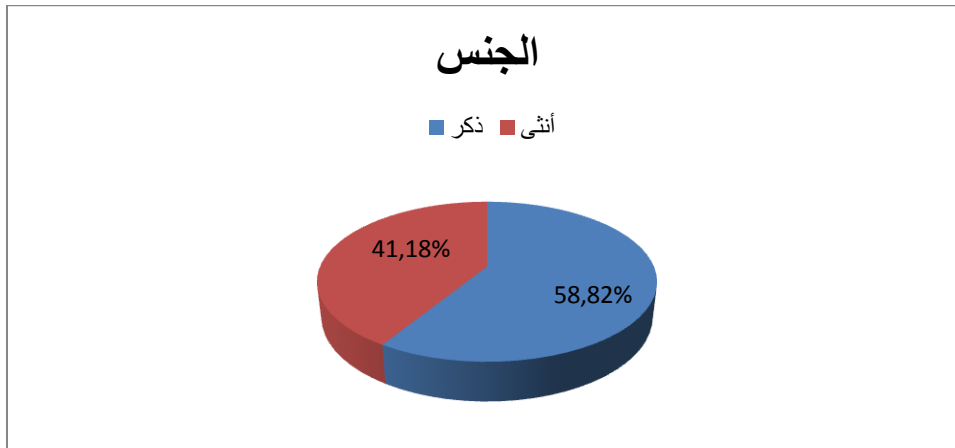
#### 1- توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجدول رقم (07): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الجنس

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
58,82	20	ذكر
41,18	14	أنثى
100,00	34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

#### الشكل رقم (02): دائرة نسبية تمثل الجنس



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الإستبيان وبرنامج EXCEL لسنة 2007.

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (07) والشكل رقم (02) نلاحظ أن عدد الذكور أعلى من عدد الإناث حيث بلغت نسبة الذكور 58,82 %، في حين نجد أن نسبة الإناث 41,18 % وهذا راجع إلى طبيعة الأشغال التي تجرى في مكاتب المهنيين.

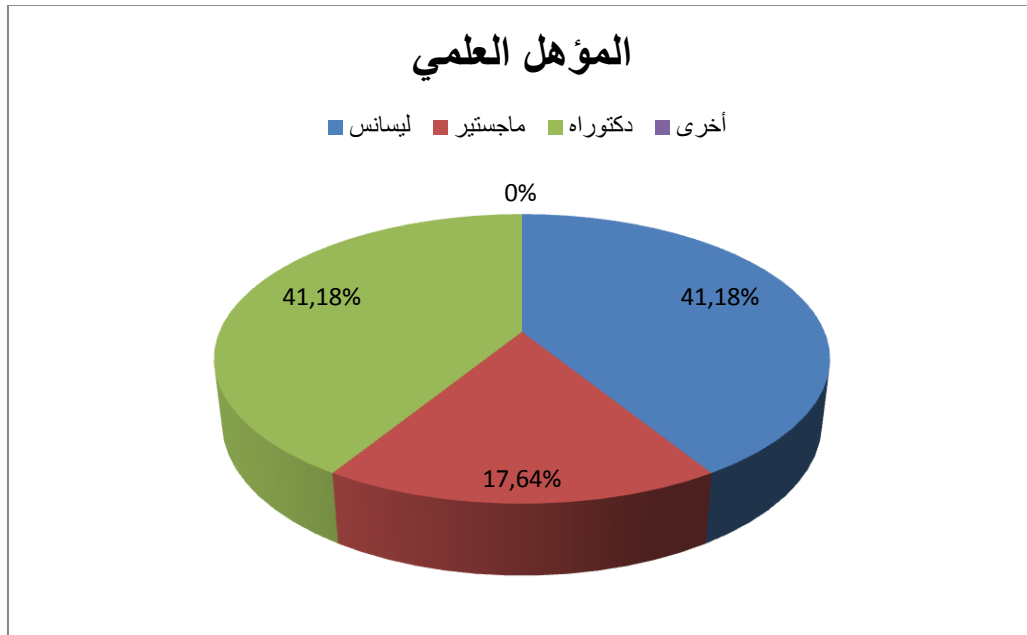
### 2- توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (08): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
41,18	14	ليسانس
17,64	6	ماجستير
41,18	14	دكتوراه
00	00	أخرى
100,00	34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

الشكل رقم(03): دائرة نسبية تمثل المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الإستهتبان وبرنامج EXCEL لسنة 2007.

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (08) والشكل رقم (03) نلاحظ أن المستوى العلمي الغالب يمثل الأفراد الذين يحملون شهادات الليسانس والدكتوراه بلغت نفس النسبة بـ 41,18 %، ثم تليها نسبة الأفراد الذين يحملون شهادة الماجيستر والتي بلغت نسبتهم 17,64 %، وهذا يدل على أن أفراد العينة محل الدراسة مؤهلين علمياً.

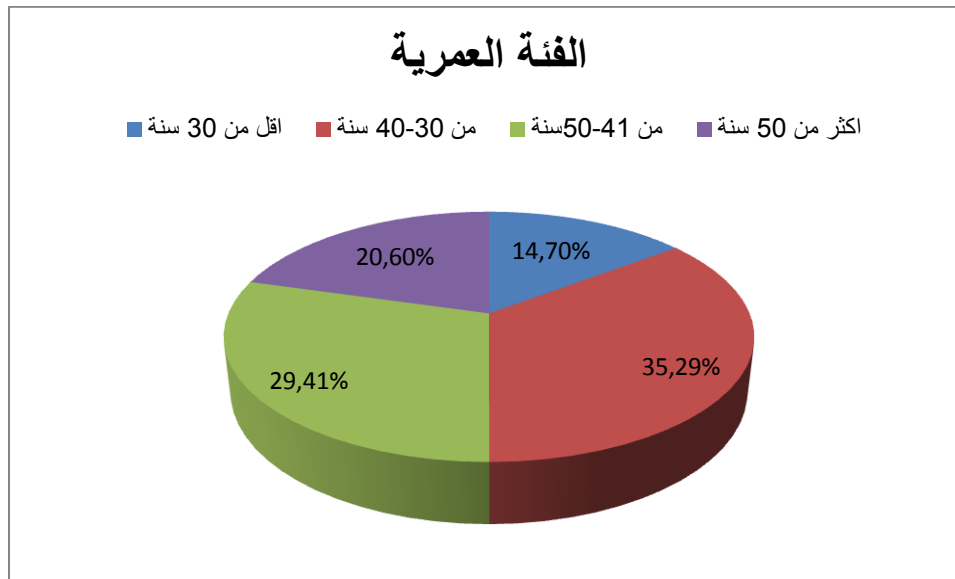
### 3- توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية

الجدول رقم (09): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب الفئة العمرية

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
14,70	5	اقل من 30 سنة
35,29	12	من 31-40 سنة
29,41	10	من 41-50 سنة
20,60	7	اكثر من 50 سنة
100,00	34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

### الشكل رقم (04): دائرة نسبية تمثل الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الإستهيبان وبرنامج EXCEL لسنة 2007.

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (09) والشكل رقم (04) نلاحظ أن أعلى نسبة كانت 35,29 % وهي تمثل الفئة العمرية ما بين 30-40 سنة وتليهما الفئة العمرية من 41-50 سنة بنسبة 29,41 %، أما الفئة أكثر من 50 سنة والفئة أقل من 30 سنة فكانتا بنسبتين على التوالي 20,60 %، 14,70 %.

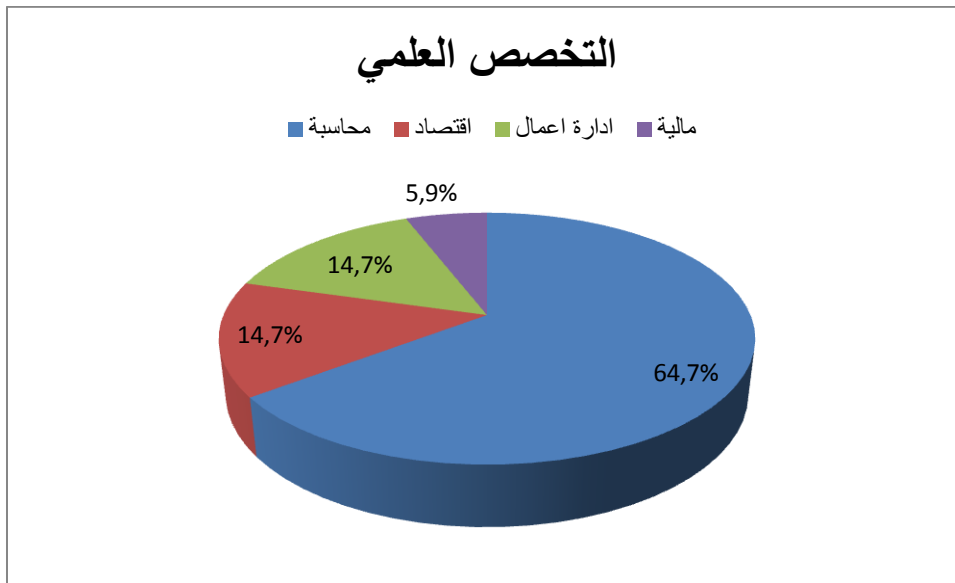
### 4- توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

الجدول رقم (10): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب التخصص العلمي

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
64,70	22	محاسبة وتدقيق
14,70	5	اقتصاد
14,70	5	ادارة اعمال
05,90	2	مالية
100,00	34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

### الشكل رقم (05): دائرة نسبية تمثل التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الإستبيان وبرنامج EXCEL لسنة 2007.

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (10) والشكل رقم (05) نلاحظ أن، أعلى نسبة هي 79,4 % والتي تخص أفراد العينة المتخصصين في مجال المحاسبة، المالية والمراجعة، ثم تليها نسبة 20,6 % للأفراد المتخصصين في مجالات أخرى تمثلت أساسا في الاقتصاد وإدارة الأعمال، وتبين هذه النتائج أن أغلبية أفراد العينة يتوفر فيهم الإلمام بجميع جوانب أسئلة الإستبيان كونها تتعلق بمجال تخصصهم وبذلك يمكن القول انه تتوفر لديهم القدرة للإجابة على أسئلة الإستبيان من الناحية المعرفية.

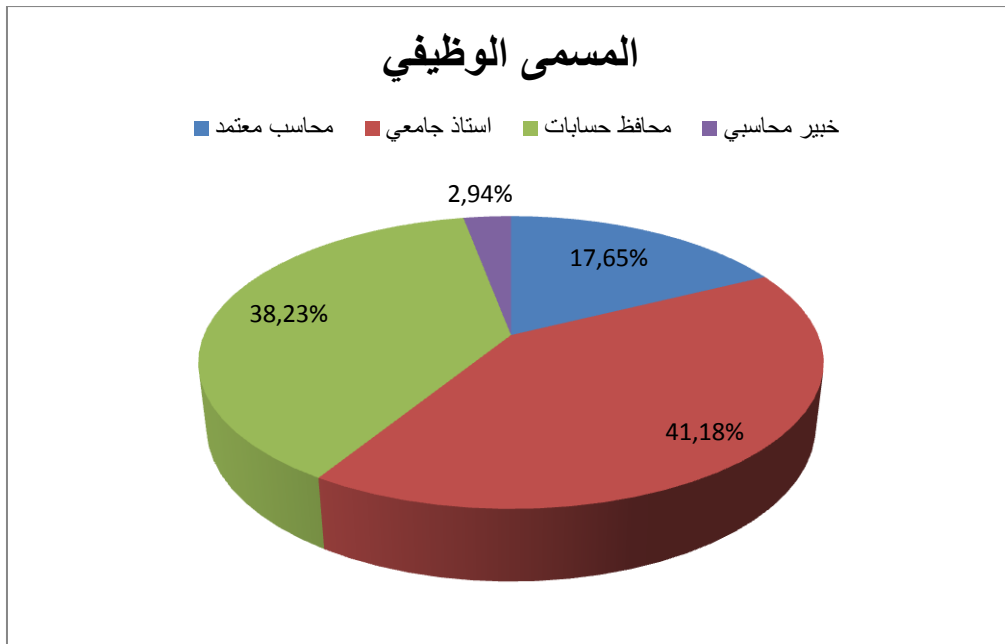
### 5- توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية

الجدول رقم(11): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

النسبة المئوية %	التكرار	البيان
17,65	6	محاسب معتمد
41,18	14	استاذ جامعي
38,23	13	محافظ حسابات
02,94	1	خبير محاسبي
100,0	34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

### الشكل رقم (06): دائرة نسبية تمثل المسمى الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الإستبيان وبرنامج EXCEL لسنة 2007.

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (11) والشكل رقم (06) نلاحظ أن ما نسبته 41,18 % من أفراد العينة يشغلون وظيفة أستاذ جامعي، في حين نجد نسبة 58,83 % والتي تمثل الأفراد الذين يشغلون وظيفة (محاسب معتمد، محافظ حسابات وخبير محاسبي) وكان ذلك رغبة منا في رفع نسبتهم في العينة بحكم أنهم الأكثر إلمام بمحتويات الإستهتبان والجانب المهني للمحاسبة والمراجعة.

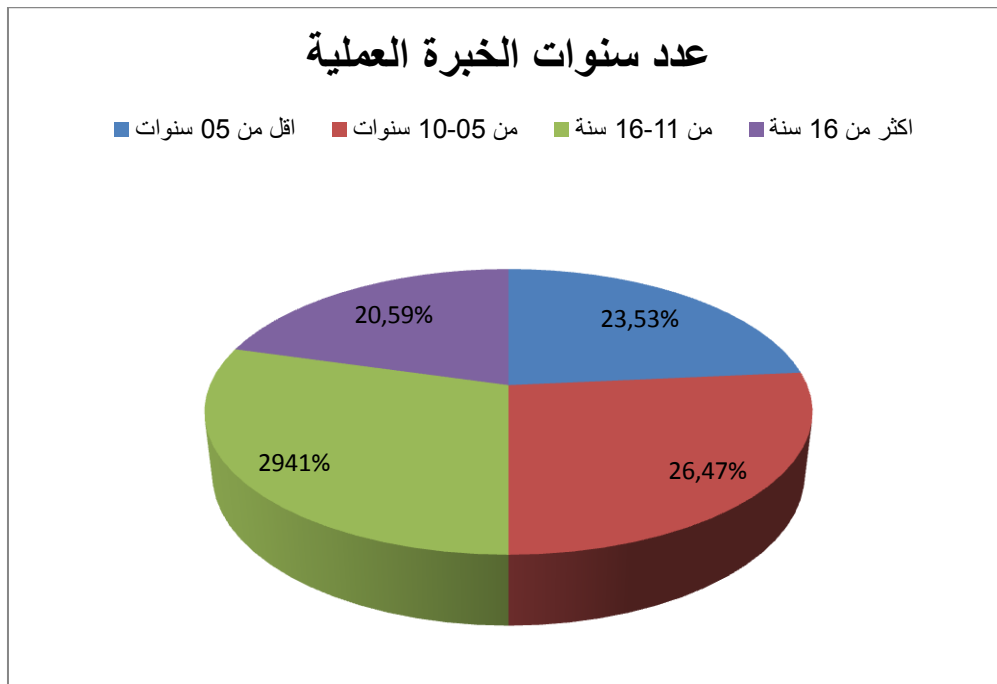
سادسا: توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة العملية

الجدول رقم (12): التوزيع النسبي لأفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة العملية

النسبة المئوية	التكرار	البيان
23,53	8	أقل من 05 سنوات
26,47	9	من 05-10 سنوات
29,41	10	من 11-16 سنة
20,59	7	أكثر من 16 سنة
100,00	34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

الشكل رقم (07): دائرة نسبية تمثل عدد سنوات الخبرة العملية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الإستهتبان وبرنامج EXCEL لسنة 2007.

❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (12) والشكل رقم (07) نلاحظ أن نسب فئات عدد سنوات الخبرة المهنية لعينة الدراسة متقاربة حيث نجد الأفراد الذين تتراوح خبرتهم بين 11-16 سنوات قدرت بـ 29,41 % وهي أعلى نسبة، ثم تليها نسبة 26,47 % والتي تقابل أصحاب الخبرة ما بين 05-10 سنوات، ثم تليها فئة أقل من 05 سنوات والتي قدرت بـ 23,53 %، وفي الأخير نجد الأفراد الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات والتي بلغت نسبتهم 20,59 %، وعليه هذه النتائج توضح أن أغلبية أفراد العينة البالغة نسبتها 76,47 % تتمتع بخبرة مهنية لا بأس تتراوح من 5 سنوات الى أكثر 16 سنة بها تمكنهم من الإلمام بالكثير من المشاكل والقضايا التي تتعلق بالمراجعة والمحاسبة من خلال ممارستهم لمهامهم.

ثانيا: تحليل وتفسير البيانات الجزء الثاني "محاور الدراسة"

1- تحليل وتفسير عبارات المحور الاول " أهمية المراجعة ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسات"

\* العبارة رقم (01): لا تساعد المراجعة في تحديد الانحرافات في حسابات المؤسسات محل المراجعة وأسبابها وطرق معالجتها.

الجدول رقم (13): إجابات أفراد العينة حول العبارة (01) المحور (01)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية%	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	21	61,8	1,62	0,853	معارض
محايد	5	14,7			
موافق	8	23,5			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (13) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (01) كانت معارض، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 1,62 وانحرافها المعياري 0,853 وهي تقع بذلك ضمن المجال (1-1,66)، حيث أن ما نسبته 61.8 % من أفراد العينة يعارضون على أنه لا تساعد المراجعة في تحديد الانحرافات في حسابات المؤسسات محل المراجعة وأسبابها وطرق معالجتها، ونجد أيضا ما نسبته 23,5 % من الأفراد معارضين.

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

\* العبارة رقم (02): تعمل المراجعة على تحديد مواطن حدوث الضياع والإسراف في موارد المؤسسات محل المراجعة وذلك لتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة.

### الجدول رقم (14): إجابات أفراد العينة حول العبارة (02) المحور (01)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	2	5,9	2,76	0,554	موافق
محايد	4	11,8			
موافق	28	82,4			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (14) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (02) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,76 وانحرافها المعياري 0,554 وهي تقع بذلك ضمن المجال (2,34-3)، حيث أن ما نسبته 82,4 % من أفراد العينة يؤكدون على أن المراجعة تعمل على تحديد مواطن حدوث الضياع والإسراف في موارد المؤسسات محل المراجعة وذلك لتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، ونجد أيضا ما نسبته 11,8 % من الأفراد محايدين.

\* العبارة رقم (03): تساعد المراجعة على التأكد من صحة وسلامة التوجيه المحاسبي المقيد في الدفاتر المحاسبية للمؤسسات محل المراجعة.

### الجدول رقم (15): إجابات أفراد العينة حول العبارة (03) المحور (01)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	5	14,7	2,35	0,734	موافق
محايد	12	35,3			
موافق	17	50,0			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22



## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (15) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (03) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,35 وانحرافها المعياري 0,734 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3-2,34)، حيث أن ما نسبته 50,0 % من أفراد العينة يؤكدون أن المراجعة تساعد على التأكد من صحة وسلامة التوجيه المحاسبي المقيد في الدفاتر المحاسبية للمؤسسات محل المراجعة، ونجد أيضا ما نسبته 35,3 % من الأفراد محايدين.

\* العبارة رقم (04): تساعد المراجعة على التأكد من صحة وسلامة المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات محل المراجعة، وأنها معبرة عن الوضع المالي الفعلي لهم.

### الجدول رقم (16): إجابات أفراد العينة حول العبارة (04) المحور (01)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	6	17,6	2,35	0,774	موافق
محايد	10	29,4			
موافق	18	52,9			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (16) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (04) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,35 وانحرافها المعياري 0,774 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3-2,34)، حيث أن ما نسبته 52,9 % من أفراد العينة يؤكدون أن المراجعة تساعد على التأكد من صحة وسلامة المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات محل المراجعة، وأنها معبرة عن الوضع المالي الفعلي لهم، ونجد أيضا ما نسبته 29,4 % من الأفراد محايدين.

\* العبارة رقم (05): يعمل المراجع على جمع أدلة إثبات شاملة وموثوقة تساعده في ابداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية المفصح عنها من طرف المؤسسات محل المراجعة.

الجدول رقم (17): إجابات أفراد العينة حول العبارة (05) المحور (01)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق	0,706	2,47	11,8	4	معارض
			29,4	10	محايد
			58,8	20	موافق
			100,0	34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (17) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (05) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,47 وانحرافها المعياري 0,706 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3-2,34)، حيث أن ما نسبته 58,8 % من أفراد العينة يؤكدون على أن المراجع يعمل على جمع أدلة إثبات شاملة وموثوقة تساعده في ابداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية المفصح عنها من طرف المؤسسات محل المراجعة، ونجد أيضا ما نسبته 29,4 % من الأفراد محايدين.

\* العبارة رقم (06): تسمح عملية المراجعة بتقييم نظام الرقابة الداخلية المصمم والمطبق لدى المؤسسات محل المراجعة بهدف اكتشاف مواطن القوة ومواطن الضعف في هذا النظام.

الجدول رقم (18): إجابات أفراد العينة حول العبارة (06) المحور (01)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق	0,431	2,76	00,0	0	معارض
			23,5	8	محايد
			76,5	26	موافق
			100,0	34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (18) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (06) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,76 وانحرافها المعياري 0,431 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3-2,34)، حيث أن ما نسبته 76,5 % من أفراد العينة يؤكدون على أن عملية المراجعة تسمح بتقييم نظام الرقابة الداخلية المصمم والمطبق لدي المؤسسات محل المراجعة بهدف اكتشاف مواطن القوة ومواطن الضعف بهذا النظام، ونجد أيضا ما نسبته 23,5 % من الأفراد محايدين.

\* العبارة رقم (07): من المبادئ الأساسية لنظام الرقابة الداخلية التقسيم الملائم للعمل الذي يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه لتضاربها أو تداخلها بهدف حمايتها من كل التلاعبات الممكنة.

### الجدول رقم (19): إجابات أفراد العينة حول العبارة (07) المحور (01)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	0	0,00	2,76	0,431	موافق
محايد	8	23,5			
موافق	26	76,5			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (19) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (06) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,76 وانحرافها المعياري 0,431 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3-2,34)، حيث أن ما نسبته 76,5 % من أفراد العينة يؤكدون على أن من المبادئ الأساسية لنظام الرقابة الداخلية التقسيم الملائم للعمل الذي يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه لتضاربها أو تداخلها بهدف حمايتها من كل التلاعبات الممكنة، ونجد أيضا ما نسبته 23,5 % من الأفراد محايدين.

\* العبارة رقم (08): من متطلبات الرقابة الداخلية في ظل استخدام الحاسوب عدم وضع إجراءات توثيق واختبار واعتماد النظم الفرعية وأي تعديلات فيها.

الجدول رقم (20): إجابات أفراد العينة حول العبارة (08) المحور (01)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	20	58,8	1,65	0,849	معارض
محايد	6	17,6			
موافق	8	23,5			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

#### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (20) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (08) كانت معارض، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 1,65 وانحرافها المعياري 0,849 وهي تقع بذلك ضمن المجال (1-1,66)، حيث أن ما نسبته 58.8 % من أفراد العينة يعارضون على أن من متطلبات الرقابة الداخلية في ظل استخدام الحاسوب عدم وضع إجراءات توثيق واختبار واعتماد النظم الفرعية وأي تعديلات فيها، ونجد أيضا ما نسبته 23,5 % من الأفراد موافقين.

\* العبارة رقم (09): تضم الأنشطة الرقابية مجموعة من النشاطات مثل المصادقات، والتأكدات، تدقيق الأداء، الحفاظ على إجراءات الأمن...إلخ، وهذه الأنشطة يمكن تطبيقها إلكترونيا أو يدويا في المؤسسات.

الجدول رقم (21): إجابات أفراد العينة حول العبارة (10) المحور (01)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	6	17,6	2,35	0,774	موافق
محايد	10	29,4			
موافق	18	52,9			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (21) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (09) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,35 وانحرافها المعياري 0,774 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3-2,34)، حيث أن ما نسبته 52,9 % من أفراد العينة يؤكدون أن الأنشطة الرقابية تضم مجموعة من النشاطات مثل المصادقات، والتأكدات، تدقيق الأداء، الحفاظ على إجراءات الأمن...إلخ، وهذه الأنشطة يمكن تطبيقها إلكترونياً أو يدوياً في المؤسسات، ونجد أيضاً ما نسبته 29,4 % من الأفراد محايدين.

\* العبارة رقم (10): يسمح تقييم نظام الرقابة الداخلية للمراجع باكتشاف مخاطر المراجعة التي قد تعيقه من أداء مهامه بكفاءة وفعالية.

### الجدول رقم (22): إجابات أفراد العينة حول العبارة (10) المحور (01)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	5	14,7	2,65	0,734	موافق
محايد	2	5,9			
موافق	27	79,4			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (22) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (10) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,65 وانحرافها المعياري 0,734 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3-2,34)، حيث أن ما نسبته 79,4 % من أفراد العينة يؤكدون على أن يسمح تقييم نظام الرقابة الداخلية للمراجع باكتشاف مخاطر المراجعة التي قد تعيقه من أداء مهامه بكفاءة وفعالية، ونجد أيضاً ما نسبته 14,7 % من الأفراد معارضين.

\* وتهدف هذه العبارات الواردة في المحور الأول لمعرفة إتجاهات أفراد العينة حول أهمية المراجعة ونظام الرقابة الداخلية بالنسبة للمؤسسات والجدول الموالي يوضح النتائج المتحصل عليها

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

### الجدول رقم (23): إجابات الأفراد حول أهمية المراجعة ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسات

ت	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة
01	لا تساعد المراجعة في تحديد الانحرافات في حسابات المؤسسات محل المراجعة وأسبابها وطرق معالجتها.	1,62	0,853	معارض
02	تعمل المراجعة على تحديد مواطن حدوث الضياع والإسراف في موارد المؤسسات محل المراجعة وذلك لتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة.	2,76	0,554	موافق
03	تساعد المراجعة على التأكد من صحة وسلامة التوجيه المحاسبي المقيد في الدفاتر المحاسبية للمؤسسات محل المراجعة.	2,35	0,734	موافق
04	تساعد المراجعة على التأكد من صحة وسلامة المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات محل المراجعة، وأنها معبرة عن الوضع المالي الفعلي لهم.	2,35	0,774	موافق
05	يعمل المراجع المؤهل علميا وعمليا على جمع أدلة إثبات شاملة وموثوقة تساعد في ابداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية المفصح عنها من طرف المؤسسات محل المراجعة.	2,47	0,706	موافق
06	تسمح عملية المراجعة بتقييم نظام الرقابة الداخلية المصمم والمطبق لدى المؤسسات محل المراجعة بهدف اكتشاف مواطن القوة ومواطن الضعف في هذا النظام.	2,76	0,431	موافق
07	من المبادئ الأساسية لنظام الرقابة الداخلية التقسيم الملائم للعمل الذي يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه لتضاربها أو تداخلها بهدف حمايتها من كل التلاعبات الممكنة.	2,76	0,431	موافق
08	من متطلبات الرقابة الداخلية في ظل استخدام الحاسوب عدم وضع إجراءات توثيق واختبار واعتماد النظم الفرعية وأي تعديلات فيها.	1,65	0,849	معارض
09	تضم الأنشطة الرقابية مجموعة من النشاطات مثل المصادقات، والتأكيدات، تدقيق الأداء، الحفاظ على إجراءات الأمن... إلخ، وهذه الأنشطة يمكن تطبيقها إلكترونيا أو يدويا في المؤسسات.	2,35	0,774	موافق
10	يسمح تقييم نظام الرقابة الداخلية للمراجع باكتشاف مخاطر المراجعة التي قد تعيقه من اداء مهامه بكفاءة وفعالية.	2,65	0,734	موافق
	المتوسط العام للعبارات	2,445	0,6761	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

❖ تحليل النتائج:

من الجدول رقم (23) نستنتج أن آراء معظم أفراد العينة حول أهمية المراجعة ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسات تؤكد على أن المراجعة وسيلة تهدف لحماية أصول وموارد وسجلات المؤسسات من الضياع والسرقة والتزوير، ويقوم بها شخص مؤهل علميا وعمليا وذلك بجمع أدلة إثبات شاملة وقانونية حول نشاط المؤسسات محل المراجعة تساعده في ابداء رأي فني محايد حول المعلومات المفصح عنها في القوائم وتقارير المالية، من خلال مراجعة التوجيه المحاسبي المقيد في الدفاتر وتقييم المخاطر وتقييم نظم الرقابة الداخلية والتي تعتبر جملة من الطرق الاجراءات والأساليب المصممة من طرف المؤسسات التي تنظم مختلف معاملاتها المالية والاقتصادية.

2- تحليل وتفسير عبارات المحور الثاني "طبيعة ومميزات نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني"

\* العبارة رقم (01): استخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني يسمح بزيادة القدرة على معالجة كم هائل من البيانات المحاسبية، والتخزين والاسترجاع السريع للمعلومات في الوقت المطلوب.

الجدول رقم (24): إجابات أفراد العينة حول العبارة (01) المحور (02)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	2	5,9	2,71	0,579	موافق
محايد	6	17,6			
موافق	26	76,5			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (24) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (01) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,71 وانحرافها المعياري 0,579 وهي تقع بذلك ضمن المجال (2,34-3)، حيث أن ما نسبته 76,5 % من أفراد العينة يؤكدون أن استخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني يسمح بزيادة القدرة على معالجة كم هائل من البيانات المحاسبية، والتخزين والاسترجاع السريع للمعلومات في الوقت المطلوب، ونجد أيضا ما نسبته 17,6 % من الأفراد محايدين.

\* العبارة رقم (02): يساعد نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني في توفير التقارير اللازمة لمستخدميها الداخليين والخارجيين في الوقت المناسب.

الجدول رقم (25): إجابات أفراد العينة حول العبارة (02) المحور (02)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	6	17,6	2,53	0,788	موافق
محايد	4	11,8			
موافق	24	70,6			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (25) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (02) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,53 وانحرافها المعياري 0,788 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3-2,34)، حيث أن ما نسبته 70,6 % من أفراد العينة يؤكدون أن نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني يساعد في توفير التقارير اللازمة لمستخدميها الداخليين والخارجيين في الوقت المناسب، ونجد أيضا ما نسبته 17,6 % من الأفراد معارضين.

\* العبارة رقم (03): استخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني يؤدي إلى التخفيض المستمر في تكاليف الحصول على المعلومات.

الجدول رقم (26): إجابات أفراد العينة حول العبارة (03) المحور (02)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	4	11,8	2,35	0,691	موافق
محايد	14	41,2			
موافق	16	47,1			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (26) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (03) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,35 وانحرافها المعياري 0,691 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3-2,34)، حيث أن ما نسبته 47,1 % من أفراد العينة يؤكدون على أن استخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني يؤدي إلى التخفيض المستمر في تكاليف الحصول على المعلومات، ونجد أيضا ما نسبته 41,2 % من الأفراد محايدين.



## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

\* العبارة رقم (04): إستخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني لا يساعد على تخفيض معدل ضياع وقت مشغلي هذا النظام.

### الجدول رقم (27): إجابات أفراد العينة حول العبارة (04) المحور (02)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
معارض	0,853	1,62	61,8	21	معارض
			14,7	5	محايد
			23,5	8	موافق
			100,0	34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

#### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (27) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (04) كانت معارض، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 1,62 وانحرافها المعياري 0,853 وهي تقع بذلك ضمن المجال (1-1,66)، حيث أن ما نسبته 61,8 % من أفراد العينة يعارضون على أن إستخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني لا يساعد على تخفيض معدل ضياع وقت مشغلي هذا النظام، ونجد أيضا ما نسبته 23,5 % من الأفراد موافقين.

\* العبارة رقم (05): تختلف مقومات نظام المعلومات المحاسبية الذي يقوم على التشغيل الالكتروني عن مقومات النظام اليدوي.

### الجدول رقم (28): إجابات أفراد العينة حول العبارة (05) المحور (02)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق	0,783	2,41	17,6	6	معارض
			23,5	8	محايد
			58,8	20	موافق
			100,0	34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (28) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (05) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,41 وانحرافها المعياري 0,783 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3-2,34)، حيث أن ما نسبته 58,8 % من أفراد العينة يؤكدون أن مقومات نظام المعلومات المحاسبية الذي يقوم على التشغيل الالكتروني تختلف عن مقومات النظام اليدوي، ونجد أيضا ما نسبته 23,5 % من الأفراد محايدين.

\* العبارة رقم (06): تختلف الدفاتر والسجلات المحاسبية في النظام اليدوي عن النظام الآلي.

### الجدول رقم (29): إجابات أفراد العينة حول العبارة (06) المحور (02)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	6	17,6	2,41	0,783	موافق
محايد	8	23,5			
موافق	20	58,8			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (29) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (06) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,41 وانحرافها المعياري 0,783 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3-2,34)، حيث أن ما نسبته 58,8 % من أفراد العينة يؤكدون أن الدفاتر والسجلات المحاسبية في النظام اليدوي تختلف عن النظام الآلي، ونجد أيضا ما نسبته 23,5 % من الأفراد محايدين.

\* العبارة رقم (07): في ظل التشغيل الالكتروني اختفت بعض المستندات وأنخفض عدد المستندات المتداولة بما يحقق اختصار الدورة المستندية الطويلة.

### الجدول رقم (30): إجابات أفراد العينة حول العبارة (07) المحور (02)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	2	5,9	2,47	0,615	موافق
محايد	14	41,2			
موافق	18	52,9			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (30) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (07) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,47 وانحرافها المعياري 0,615 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3-2,34)، حيث أن ما نسبته 52,9 % من أفراد العينة يؤكدون على أنه في ظل التشغيل الالكتروني اختفت بعض المستندات وأنخفض عدد المستندات المتداولة بما يحقق اختصار الدورة المستندية الطويلة، ونجد أيضا ما نسبته 41,2 % من الأفراد محايدين.

\* العبارة رقم (08): استخدام الدليل المحاسبي ضروري بالنسبة للنظام اليدوي بقدر ما هو ضروري بالنسبة لنظام التشغيل الالكتروني.

### الجدول رقم (31): إجابات أفراد العينة حول العبارة (08) المحور (02)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	2	5,9	2,59	0,609	موافق
محايد	10	29,4			
موافق	22	64,7			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (31) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (08) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,59 وانحرافها المعياري 0,609 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3-2,34)، حيث أن ما نسبته 64,7 % من أفراد العينة يؤكدون أن استخدام الدليل المحاسبي ضروري بالنسبة للنظام اليدوي بقدر ما هو ضروري بالنسبة لنظام التشغيل الالكتروني، ونجد أيضا ما نسبته 29,4 % من الأفراد محايدين.

\* العبارة رقم (09): يختلف المنهج المحاسبي (خطوات العمل) في النظام اليدوي عن المنهج المحاسبي في ظل التشغيل الالكتروني.

الجدول رقم (32): إجابات أفراد العينة حول العبارة (09) المحور (02)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	20	58,8	1,50	0,663	معارض
محايد	11	32,4			
موافق	3	8,8			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

#### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (32) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (09) كانت معارض، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 1,50 وانحرافها المعياري 0,663 وهي تقع بذلك ضمن المجال (1-1,66)، حيث أن ما نسبته 58,8 % من أفراد العينة يعارضون على أن المنهج المحاسبي (خطوات العمل) يختلف في النظام اليدوي عن المنهج المحاسبي في ظل التشغيل الالكتروني، ونجد أيضا ما نسبته 32,4 % من الأفراد محايدين.

\* العبارة رقم (10): تصمم الضوابط الرقابية لنظام المحاسبي الالكتروني بما يتوافق مع الرقابة العامة والتنظيمية.

الجدول رقم (33): إجابات أفراد العينة حول العبارة (10) المحور (02)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	4	11,8	2,59	0,701	موافق
محايد	6	17,6			
موافق	24	70,6			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

#### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (33) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (10) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,59 وانحرافها المعياري 0,701 وهي تقع بذلك ضمن المجال (2,34-3)، حيث أن ما نسبته 70,6 % من أفراد العينة يؤكدون على أن الضوابط الرقابية لنظام المحاسبي الالكتروني تصمم بما يتوافق مع الرقابة العامة والتنظيمية، ونجد أيضا ما نسبته 17,6 % من الأفراد محايدين.

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

\* تهدف هذه العبارات الواردة في المحور الثاني لمعرفة إتجاهات أفراد العينة حول الاسئلة المتعلقة طبيعة نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني والجدول الموالي يوضح النتائج المتحصل عليها:

الجدول رقم (34): إجابات الأفراد حول طبيعة ومميزات نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني

ت	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الاجابة
01	يساعد نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني في توفير التقارير اللازمة لمستخدميها الداخليين والخارجيين في الوقت المناسب.	2,53	0,788	موافق
02	إستخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني يسمح بزيادة القدرة على معالجة كم هائل من البيانات المحاسبية، والتخزين والاسترجاع السريع للمعلومات في الوقت المطلوب.	2,71	0,579	موافق
03	استخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني يؤدي إلى التخفيض المستمر في تكاليف الحصول على المعلومات.	2,35	0,691	موافق
04	إستخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني لا يساعد على تخفيض معدل ضياع وقت مشغلي هذا النظام.	1,62	0,853	معارض
05	لا تختلف مقومات نظام المعلومات المحاسبية الذي يقوم على التشغيل الالكتروني عن مقومات النظام اليدوي.	2,41	0,783	موافق
06	تختلف الدفاتر والسجلات المحاسبية في النظام اليدوي عن النظام الآلي.	2,41	0,783	موافق
07	في ظل التشغيل الالكتروني اختفت بعض المستندات وأنخفض عدد المستندات المتداولة بما يحقق اختصار الدورة المستندية الطويلة.	2,47	0,615	موافق
08	استخدام الدليل المحاسبي ضروري بالنسبة للنظام اليدوي بقدر ما هو ضروري بالنسبة لنظام التشغيل الالكتروني.	2,59	0,609	موافق
09	يختلف المنهج المحاسبي (خطوات العمل) في النظام اليدوي عن المنهج المحاسبي في ظل التشغيل الالكتروني.	1,50	0,663	معارض
10	تصمم الضوابط الرقابية لنظام المحاسبي الالكتروني بما يتوافق مع الرقابة العامة والتنظيمية.	2,59	0,701	موافق
	المتوسط العام للعبارات	2,403	0,7093	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

### ❖ تحليل النتائج:

من الجدول رقم (34) نستنتج أن آراء معظم أفراد العينة حول طبيعة ومميزات نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني تؤكد أنه نظام يعتمد على تكنولوجيا المعلومات لإدخال ومعالجة البيانات المحاسبية آليا عن طريق برامج الكترونية وتخزينها واسترجاعها في الوقت المناسب، ولا تختلف خطوات عمل النظام اليدوي عن الالكتروني إلا أن لهذا الأخير مميزات هامة للمؤسسات لعل من أهمها تحسين عملية حفظ الدفاتر والمستندات المحاسبية آليا الأمر الذي أدى الى تغيير وانخفاض عدد المستندات المستعملة في العمل المحاسبي، وسرعة تسجيل ومعالجة وتخزين كم هائل من العمليات المتشابهة في وقت واحد بشكل يساعد في تخفيض معدل ضياع وقت مشغلي النظام من جهة وتخفيض تكاليف الحصول على المعلومات من جهة أخرى، بالإضافة الى إحكام الرقابة الداخلية والذاتية على تنفيذ العمليات وتحسين عملياتها، بحيث يمكن تلافي الأخطاء في مراحل التشغيل المختلفة أول بأول مما يحقق الدقة والثقة في المعلومات المنتجة المترجمة في تقارير وقوائم في الوقت الملائم، تسمح لجميع مستخدميها باتخاذ القرارات الرشيدة.

### 3- تحليل وتفسير عبارات المحور الثالث "تأثير التشغيل الالكتروني للبيانات على مقومات المراجعة"

\* العبارة رقم (01): أثر استخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني على الهدف العام ونطاق عملية المراجعة.

#### الجدول رقم (35): إجابات أفراد العينة حول العبارة (01) المحور (03)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	20	58,8	1,59	0,783	معارض
محايد	8	23,5			
موافق	6	17,6			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (35) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (01) كانت معارض، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 1,59 وانحرافها المعياري 0,783 وهي تقع بذلك ضمن المجال (1-1,66)، حيث أن ما نسبته 58,8 % من أفراد العينة يعارضون على أن استخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني أثر على الهدف العام ونطاق عملية المراجعة، ونجد أيضا ما نسبته 23,5 % من الأفراد محايدين.

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

\* العبارة رقم (02): لا تختلف أدلة وقرائن الإثبات التي يعتمد عليها المراجع في النظام اليدوي عن أدلة وقرائن الإثبات في البيئة الآلية.

### الجدول رقم (36): إجابات أفراد العينة حول العبارة (02) المحور (03)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	21	61,8	1,62	0,853	معارض
محايد	5	14,7			
موافق	8	23,5			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (36) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (02) كانت معارض، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 1,62 وانحرافها المعياري 0,853 وهي تقع بذلك ضمن المجال (1-1,66)، حيث أن ما نسبته 61,8 % من أفراد العينة يعارضون على أن أدلة وقرائن الإثبات التي يعتمد عليها المراجع في النظام اليدوي لا تختلف عن أن أدلة وقرائن الإثبات في البيئة الآلية، ونجد أيضا ما نسبته 23,5 % من الأفراد موافقين.

\* العبارة رقم (03): يتوجب على المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة التي تستخدم نظام التشغيل الإلكتروني أن يتحصل على فهم لأهمية وتعقيد أنشطة هذا النظام.

### الجدول رقم (37): إجابات أفراد العينة حول العبارة (03) المحور (03)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	5	14,7	2,53	0,748	موافق
محايد	6	17,6			
موافق	23	67,6			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (37) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (03) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,53 وانحرافها المعياري 0,748 وهي تقع بذلك ضمن المجال (2,34-3)، حيث أن ما نسبته 67,6 % من أفراد العينة يؤكدون على أنه يتوجب على المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة التي تستخدم نظام التشغيل الإلكتروني أن يتحصل على فهم لأهمية وتعقيد أنشطة هذا النظام، ونجد أيضا ما نسبته 17,6 % من الأفراد محايدين.

\* العبارة رقم (04): حتى يتمكن المراجع من أداء عملية المراجعة بكفاءة يجب أن يكون على دراية حول طريقة استخدام الحاسوب والبرامج المستخدمة للمراجعة النظم وتشغيلها.

### الجدول رقم (38): إجابات أفراد العينة حول العبارة (04) المحور (03)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	4	11,8	2,62	0,697	موافق
محايد	5	14,7			
موافق	25	73,5			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (38) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (04) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,62 وانحرافها المعياري 0,748 وهي تقع بذلك ضمن المجال (2,34-3)، حيث أن ما نسبته 73,5 % من أفراد العينة يؤكدون على أنه حتى يتمكن المراجع من أداء عملية المراجعة بكفاءة يجب أن يكون على دراية حول طريقة استخدام الحاسوب والبرامج المستخدمة للمراجعة النظم وتشغيلها، ونجد أيضا ما نسبته 14,7 % من الأفراد محايدين.

\* العبارة رقم (05): ضرورة الفهم الكامل من طرف المراجع لمكونات هيكل الرقابة الداخلية في ظل بيئة البيانات المعالجة إلكترونيا.



الجدول رقم (39): إجابات أفراد العينة حول العبارة (05) المحور (03)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	3	8,8	2,71	0,629	موافق
محايد	4	11,8			
موافق	27	79,4			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (39) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (05) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,71 وانحرافها المعياري 0,629 وهي تقع بذلك ضمن المجال (2,34-3)، حيث أن ما نسبته 79,4 % من أفراد العينة يؤكدون على ضرورة الفهم الكامل من طرف المراجع لمكونات هيكل الرقابة الداخلية في ظل بيئة البيانات المعالجة إلكترونياً، ونجد أيضاً ما نسبته 11,8 % من الأفراد محايدين.

\* العبارة رقم (06): تهدف الرقابة على المدخلات إلى توفير التأكيد المعقول من أن المعلومات التي تم استلامها للتشغيل هي معلومات مخولة من شخص مسؤول، ولم يتم التلاعب بها.

الجدول رقم (40): إجابات أفراد العينة حول العبارة (06) المحور (03)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	0	00,0	2,82	0,387	موافق
محايد	6	17,6			
موافق	28	82,4			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (40) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (06) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,82 وانحرافها المعياري 0,387 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3-2,34)، حيث أن ما نسبته 82,4 % من أفراد العينة يؤكدون على أن الرقابة على المدخلات تهدف إلى توفير التأكيد المعقول من أن المعلومات التي تم استلامها للتشغيل هي معلومات مخولة من شخص مسؤول، ولم يتم التلاعب بها، ونجد أيضا ما نسبته 17,6 % من الأفراد محايدين.

\* العبارة رقم (07): تهدف اجراءات الرقابة على التشغيل للتأكد من أن جميع العمليات تم تشغيلها آليا بشكل سليم ولم يضاف إليها أي عمليات غير مصرح بها.

### الجدول رقم (41): إجابات أفراد العينة حول العبارة (07) المحور (03)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	2	5,9	2,56	0,613	موافق
محايد	11	32,4			
موافق	21	61,8			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (41) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (07) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,56 وانحرافها المعياري 0,613 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3-2,34)، حيث أن ما نسبته 61,8 % من أفراد العينة يؤكدون على أن اجراءات الرقابة على التشغيل تهدف للتأكد من أن جميع العمليات تم تشغيلها آليا بشكل سليم ولم يضاف إليها أي عمليات غير مصرح بها، ونجد أيضا ما نسبته 32,4 % من الأفراد محايدين.

\* العبارة رقم (08): الالتزام بمعايير العمل الميداني يرتبط بخطوات تنفيذ عملية المراجعة أو الإجراءات الفنية التي تبين نقاط الضعف والقوة في ظل النظم الإلكترونية.

الجدول رقم (42): إجابات أفراد العينة حول العبارة (08) المحور (03)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق	0,749	2,50	14,7	5	معارض
			20,6	7	محايد
			64,7	22	موافق
			100,0	34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

#### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (42) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (08) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,50 وانحرافها المعياري 0,749 وهي تقع بذلك ضمن المجال (2,34-3)، حيث أن ما نسبته 64,7 % من أفراد العينة يؤكدون على أن الالتزام بمعايير العمل الميداني يرتبط بخطوات تنفيذ عملية المراجعة أو الإجراءات الفنية التي تبين نقاط الضعف والقوة في ظل النظم الإلكترونية، ولم يتم التلاعب بها، ونجد أيضا ما نسبته 20,6 % من الأفراد محايدين.

\* العبارة رقم (09): لا تختلف معايير ابداء الرأي في نظام المعلومات المحاسبي اليدوي والآلي.

الجدول رقم (43): إجابات أفراد العينة حول العبارة (09)

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	التكرار	المقياس
موافق	0,554	2,76	5,9	2	معارض
			11,8	4	محايد
			82,4	28	موافق
			100,0	34	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (43) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (09) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,76 وانحرافها المعياري 0,554 وهي تقع بذلك ضمن المجال (2,34-3)، حيث أن ما نسبته 82,4 % من أفراد العينة يؤكدون على أنه لا تختلف معايير ابداء الرأي في نظام المعلومات المحاسبي اليدوي والآلي، ولم يتم التلاعب بها، ونجد أيضا ما نسبته 11,8 % من الأفراد محايدين.

\* العبارة رقم (10): مراجعة مدخلات ومخرجات نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني والمقارنة بينهما كافية لإثبات صحة العمليات التي يعدها هذا النظام.

### الجدول رقم (44): إجابات أفراد العينة حول العبارة (10) المحور (03)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	22	64,7	1,59	0,857	معارض
محايد	4	11,8			
موافق	8	23,5			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (44) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (10) كانت معارض، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 1,59 وانحرافها المعياري 0,857 وهي تقع بذلك ضمن المجال (1-1,66)، حيث أن ما نسبته 64,7 % من أفراد العينة يعارضون على أن مراجعة مدخلات ومخرجات نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني والمقارنة بينهما كافية لإثبات صحة العمليات التي يعدها هذا النظام، ونجد أيضا ما نسبته 23,5 % من الأفراد موافقين.

\* العبارة رقم (11): ترتب على إستخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية ظهور أساليب للمراجعة إرتبطت بعدة عوامل كجودة مسار المراجعة.

الجدول رقم (45): إجابات أفراد العينة حول العبارة (11) المحور (03)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	4	11,8	2,59	0,701	موافق
محايد	6	17,6			
موافق	24	70,6			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (45) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (11) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,59 وانحرافها المعياري 0,701 وهي تقع بذلك ضمن المجال (3-2,34)، حيث أن ما نسبته 70,6 % من أفراد العينة يؤكدون أن إستخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية ترتب عليه ظهور أساليب للمراجعة إرتبطت بعدة عوامل كجودة مسار المراجعة، ونجد أيضا ما نسبته 17,6 % من الأفراد محايدين.

\* العبارة رقم (12): أنظمة التشغيل الإلكتروني أدت لتغيير منهجية ونظرة المراجع وتعديل تفكيره للمتغيرات المحيطة بعملية المراجعة.

الجدول رقم (46): إجابات أفراد العينة حول العبارة (12) المحور (03)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	6	17,6	2,47	0,788	موافق
محايد	6	17,6			
موافق	22	64,7			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (46) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (12) كانت موافق، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,47 وانحرافها المعياري 0,788 وهي تقع بذلك ضمن المجال (2,34-3)، حيث أن ما نسبته 64,7 % من أفراد العينة يؤكدون على أن أنظمة التشغيل الالكتروني أدت الى تغيير منهجية ونظرة المراجع وتعديل تفكيره للمتغيرات المحيطة بعملية المراجعة، ونجد أيضا ما نسبته 17,6 % من الأفراد محايدين والموافقين.

\* العبارة رقم (13): أثر استخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني على مراحل عملية المراجعة.

### الجدول رقم (47): إجابات أفراد العينة حول العبارة (13) المحور (03)

المقياس	التكرار	النسبة المئوية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
معارض	20	58,8	1,65	0,849	معارض
محايد	6	17,6			
موافق	8	23,5			
المجموع	34	100,0			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

### ❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (47) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول العبارة (13) كانت معارض، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 1,65 وانحرافها المعياري 0,849 وهي تقع بذلك ضمن المجال (1-1,66)، حيث أن ما نسبته 58,8 % من أفراد العينة يعارضون على أن استخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني أثر على مراحل عملية المراجعة، ونجد أيضا ما نسبته 23,5 % من الأفراد موافقين.

\* تهدف هذه العبارات الواردة في المحور الثالث لمعرفة إتجاهات أفراد العينة حول تأثير التشغيل الالكتروني للبيانات على مقومات المراجعة والجدول الموالي يوضح النتائج المتحصل عليها:

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

### الجدول رقم (48): إجابات الأفراد حول تأثير التشغيل الإلكتروني للبيانات على مقومات المراجعة

ت	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الإجابة
01	أثر استخدام نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني على الهدف العام ونطاق عملية المراجعة.	1,59	0,783	معارض
02	لا تختلف أدلة وقرائن الإثبات التي يعتمد عليها المراجع في النظام اليدوي عن أدلة وقرائن الإثبات في البيئة الآلية.	1,62	0,853	معارض
03	يتوجب على المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة التي تستخدم نظام التشغيل الإلكتروني أن يتحصل على فهم لأهمية وتعقيد أنشطة هذا النظام.	2,53	0,748	موافق
04	حتى يتمكن المراجع من أداء عملية المراجعة بكفاءة يجب أن يكون على دراية حول طريقة استخدام الحاسوب والبرامج المستخدمة للمراجعة النظم وتشغيلها.	2,62	0,697	موافق
05	ضرورة الفهم الكامل من طرف المراجع لمكونات هيكل الرقابة الداخلية في ظل بيئة البيانات المعالجة إلكترونياً.	2,71	0,629	موافق
06	تهدف الرقابة على المدخلات إلى توفير التأكيد المعقول من أن المعلومات التي تم استلامها للتشغيل هي معلومات مخولة من شخص مسؤول، ولم يتم التلاعب بها.	2,82	0,387	موافق
07	تهدف اجراءات الرقابة على التشغيل للتأكد من أن جميع العمليات تم تشغيلها آلياً بشكل سليم ولم يضاف إليها أي عمليات غير مصرح بها.	2,56	0,613	موافق
08	الالتزام بمعايير العمل الميداني يرتبط بخطوات تنفيذ عملية المراجعة أو الإجراءات الفنية التي تبين نقاط الضعف او لقوة في ظل النظم الإلكترونية.	2,50	0,749	موافق
09	لا تختلف معايير ابداء الرأي في نظام المعلومات المحاسبي اليدوي والآلي.	2,76	0,554	موافق
10	مراجعة مدخلات ومخرجات نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني والمقارنة بينهما كافية لإثبات صحة العمليات التي يعدها هذا النظام.	1,59	0,857	معارض
11	ترتب على إستخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية ظهور أساليب للمراجعة إرتبطت بعدة عوامل كجودة مسار المراجعة.	2,59	0,701	موافق
12	أنظمة التشغيل الإلكتروني أدت لتغيير منهجية ونظرة المراجع وتعديل تفكيره للمتغيرات المحيطة بعملية المراجعة.	2,47	0,788	موافق
13	أثر استخدام نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني على مراحل عملية المراجعة.	1,65	0,849	معارض
	المتوسط العام للعبارات	2,38	0,696	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

❖ تحليل النتائج:

من الجدول رقم (48) نستنتج أن آراء معظم أفراد العينة حول طبيعة ومميزات نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني تؤكد أن التطور السريع والمستمر في تكنولوجيا المعلومات واستخدامها في تطوير نظام المعلومات المحاسبية أثر على مقومات هذا النظام، ومن ثم التأثير على المراجعة باعتبار مدخلاتها هي مخرجات نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني، حيث شمل هذا التأثير معظم مقومات المراجعة أدى الى ظهور اجراءات وأساليب جديدة للمراجعة والرقابة وتعديل وتكييف لمعاييرها حتى تتلائم وهذه البيئة الحديثة، وكذلك وجب على مراجع هذه النظم الحصول على التعليم والتدريب المستمر، بما يمكنه من تنفيذ مهام عملية المراجعة بشكل يسمح له من التأكد من مدى كفاءة وفعالية الإجراءات الرقابية المستخدمة لحماية البيانات والمعلومات من فقدان، ومن وصول المتلاعبين للتعديل أو التدمير ومن الإطلاع لغير المصرح لهم، وغيرها من الإجراءات المتعلقة بأمن وحماية البيانات والمعلومات داخل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني.

\* يمكن تلخيص إجابات الأفراد حول محاور الإستبيان في الجدول التالي:

الجدول رقم (49): إجابات الأفراد حول محاور الإستبيان

الرقم	عنوان المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإتجاه العام
1	أهمية المراجعة ونظام الرقابة في المؤسسات.	2,445	0,6761	موافق
2	طبيعة ومميزات نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني.	2,403	0,7093	موافق
3	تأثير التشغيل الإلكتروني للبيانات على مقومات المراجعة.	2,38	0,696	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

❖ تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (47) نجد أن الإتجاه العام لإجابات الأفراد حول محاور الإستبيان كانت موافق، حيث قدرت المتوسطات الحسابية للمحاور الثلاث على التوالي 2,38/2,403/2,445 وانحرافها المعياري 0,696/0,7093/0,6761 وهي تقع بذلك ضمن المجال (2,34-3).

المطلب الثاني: إختبار الفرضيات

أولاً: إختبار الفرضية الأولى: والتي تنص على: " تقوم المراجعة بتقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية المصمم والمطبق من طرف المؤسسات من أجل مساعدتها في تحقيق اهدافها المرجوة منها."



## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

- يوافق افراد عينة الدراسة على أن المراجعة تعمل على تحديد مواطن حدوث الضياع والإسراف في موارد المؤسسات محل المراجعة وذلك لتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، وهذا ما تؤكدته العبارة (02) من المحور (01)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,76 وانحرافها المعياري 0,554.
  - يوافق أفراد عينة الدراسة أن المراجعة تساعد على التأكد من صحة وسلامة التوجيه المحاسبي المقيد في الدفاتر المحاسبية، وسلامة المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية المعدة من طرف مؤسسات محل المراجعة، وهذا ما تؤكداه العبارتين (03) و(04) من المحور (01)، حيث قدر المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذين العبارتين على التوالي بـ 2,35، 0,734 وبـ 2,35 و0,774.
  - ويوافق أفراد عينة الدراسة أيضا على أن المراجع يعمل على جمع أدلة إثبات شاملة وموثوقة تساعد في ابداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية المفصح عنها من طرف المؤسسات محل المراجعة، وهذا ما تؤكدته العبارة (05) من المحور (01)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,47 وانحرافها المعياري 0,706.
  - يوافق أفراد عينة الدراسة على أن عملية المراجعة تسمح بتقييم نظام الرقابة الداخلية المصمم والمطبق لدي المؤسسات محل المراجعة بهدف اكتشاف مواطن القوة ومواطن الضعف في هذا النظام من جهة وتقييم المخاطر التي قد تقلل من اداء المراجع لمهامه"، وهذا ما تؤكداه العبارتين (06) و(10) من المحور (01)، حيث قدر المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذين العبارتين على التوالي بـ 2,76 و0,431، بـ 2,65 و0,734.
  - يوافق أفراد عينة الدراسة على أن من المبادئ الاساسية لنظام الرقابة الداخلية التقسيم الملائم للعمل الذي يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه لتضاربها أو تداخلها بهدف حمايتها من كل التلاعبات الممكنة، وهذا ما تؤكدته العبارة (07) من المحور (01)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,76 وانحرافها المعياري 0,431.
  - يوافق أفراد عينة الدراسة على أن أن الأنشطة الرقابية تضم مجموعة من النشاطات مثل المصادقات، والتأكدات، تدقيق الأداء، الحفاظ على إجراءات الأمن... إلخ، وهذه الأنشطة يمكن تطبيقها إلكترونيا أو يدويا في المؤسسات، وهذا ما تؤكدته العبارة (09) من المحور (01)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,35 وانحرافها المعياري 0,774.
- من خلال ما سبق يمكن القول أن المراجعة أداة لتقييم نظام الرقابة الداخلية المصمم والمطبق من طرف المؤسسات، حيث يسمح هذا التقييم باكتشاف المخاطر وإظهار نقاط القوة ونقاط الضعف لمجمل اجراءات والأساليب المستخدمة في تنفيذ ورقابة معاملات وأنشطة المؤسسات وتحسين الضعف من خلال تقديم توصيات من طرف المراجع بشكل يساعد على تحقيق الاهداف المرجوة، ومنه يمكن قبول الفرضية الأولى.

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

ثانيا: إختبار الفرضية الثانية: والتي تنص على: "أدى استخدام تكنولوجيا المعلومات الى تغيير مكونات نظام المعلومات المحاسبية بشكل منحه العديد من المزايا في المجال المحاسبي."

• يوافق أفراد عينة الدراسة على أن استخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني يسمح بزيادة القدرة على معالجة كم هائل من البيانات المحاسبية، والتخزين والاسترجاع السريع للمعلومات في الوقت المطلوب، ما يساعد في توفير التقارير اللازمة لمستخدميها الداخليين والخارجيين في الوقت المناسب، وهذا ما تؤكده العبارتين (01) و(02) من المحور (02)، حيث قدر المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذين العبارتين على التوالي بـ 2,71 و0,579، 2,53 و0,788.

• يوافق أفراد عينة الدراسة على أن استخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني يؤدي إلى التخفيض المستمر في تكاليف الحصول على المعلومات، وهذا ما تؤكده العبارة (03) من المحور (02)، حيث قدر المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذه العبارة بـ 2,35 وانحرافها المعياري 0,691.

• يوافق أفراد عينة الدراسة على أن مقومات نظام المعلومات المحاسبية بما فيها الدفاتر والسجلات الذي يقوم عليه التشغيل الالكتروني تختلف عن مقومات النظام اليدوي، وهذا ما تؤكده العبارتين (06) و(07) من المحور (02)، حيث قدر المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذين العبارتين بـ 2,41 و0,783 للعبارتين.

• يوافق أفراد عينة الدراسة على أن أنه في ظل التشغيل الالكتروني اختفت بعض المستندات وأنخفض عدد المستندات المتداولة بما يحقق اختصار الدورة المستندية الطويلة، وهذا ما تؤكده العبارة (07) من المحور (02)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,47 وانحرافها المعياري 0,615.

• يوافق أفراد عينة الدراسة على أن استخدام الدليل المحاسبي ضروري بالنسبة للنظام اليدوي بقدر ما هو ضروري بالنسبة لنظام التشغيل الالكتروني، وهذا ما تؤكده العبارة (08) من المحور (02)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,59 وانحرافها المعياري 0,609.

• يوافق أفراد عينة الدراسة على أن الضوابط الرقابية لنظام المحاسبي الالكتروني تصمم بما يتوافق مع الرقابة العامة والتنظيمية، وهذا ما تؤكده العبارة (10) من المحور (02)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,59 وانحرافها المعياري 0,701.

من خلال ما سبق يمكن القول أن استخدام تكنولوجيا الحاسب الآلي في نظام المعلومات المحاسبية أثر على المجموعة المستندية والدفترية لهذا النظام، وذلك بالتقليل من أعداد المستندات وإلغاء الدفاتر وزيادة فعالية وكفاءة خطواته وجودة مخرجاته بشكل أضاف له العديد من المزايا لمشغليه ومستخدميه، ومنه يتم قبول الفرضية الثانية.

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

ثالثا: إختبار الفرضية الثالثة: والتي تنص على: "لم يؤثر تطبيق نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني في المؤسسات الجزائرية على مهنة المراجعة."

– يوافق أفراد عينة الدراسة على أنه يتوجب على المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة التي تستخدم نظام التشغيل الالكتروني أن يتحصل على فهم لأهمية وتعقيد أنشطة هذا النظام من جهة، كما يجب أن يكون على دراية حول طريقة استخدام الحاسوب والبرامج المستخدمة للمراجعة النظم وتشغيلها من جهة أخرى، وهذا ما تؤكده العبارتين (03) و(04) من المحور (03)، حيث قدر المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذين العبارتين على التوالي بـ 2,53 و0,748، 2,62 و0,748.

– يوافق أفراد عينة الدراسة على ضرورة الفهم الكامل من طرف المراجع لمكونات هيكل الرقابة الداخلية في ظل بيئة البيانات المعالجة إلكترونيا، وهذا ما تؤكده العبارة (05) من المحور (03)، حيث قدر المتوسط الحسابي لهذه العبارة بـ 2,71 وانحرافها المعياري 0,629.

– يوافق أفراد عينة الدراسة على أن اجراءات الرقابة على المدخلات والتشغيل تهدف إلى توفير التأكيد المعقول من أن المعلومات التي تم استلامها للتشغيل هي معلومات مخولة من شخص مسؤول، وأنه تم تشغيلها آليا بشكل سليم ولم يضاف إليها أي عمليات غير مصرح بها، وهذا ما تؤكده العبارتين (06) و(07) من المحور (03)، حيث قدر المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذين العبارتين على التوالي بـ 2,82 و0,387، 2,56 و0,613.

– يوافق أفراد عينة الدراسة على أن الالتزام بمعايير العمل الميداني يرتبط بخطوات تنفيذ عملية المراجعة أو الإجراءات الفنية التي تبين نقاط الضعف والقوة في ظل النظم الإلكترونية، كما أنه لم تختلف معايير ابداء الرأي في نظام المعلومات المحاسبي اليدوي والآلي، وهذا ما تؤكده العبارتين (08) و(09) من المحور (03)، حيث قدر المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذين العبارتين على التوالي بـ 2,50 وانحرافها المعياري 0,749، 2,76 وانحرافها المعياري 0,554.

– يوافق أفراد عينة الدراسة على إستخدام أنظمة التشغيل الالكتروني ظهور أساليب للمراجعة وتغيير منهجية ونظرة المراجع وتعديل تفكيره للمتغيرات الجديدة المحيطة بعملية المراجعة، وهذا ما تؤكده العبارتين (11) و(12) من المحور (03)، حيث قدر المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذين العبارتين على التوالي بـ 2,59 و0,701، 2,47 و0,788.

من خلال ما سبق يمكن القول أنه من خلال الدراسة الاستطلاعية لآراء أفراد العينة المهنيين والأكاديميين تبين أن استخدام نظام المحاسبي الالكتروني أثر على معظم مقومات مهنة المراجعة، حيث أدت البيئة الحديثة للتشغيل الالكتروني الى توسع في نطاق المراجعة وظهور أساليب جديدة لكل من المراجعة ونظام الرقابة

## الفصل الثالث: دراسة إستطلاعية لآراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة

الداخلية، بالإضافة الى تغيير منهجية ونظرة المراجع وتعديل تفكيره للمتغيرات الجديدة المحيطة بعملية المراجعة. ومنه يتم رفض الفرضية الثانية لعدم صحتها.

يمكن تلخيص نتائج إختبار صحة الفرضيات في الجدول التالي:

### الجدول رقم (50): نتائج إختبار صحة الفرضيات

النتيجة	الفرضية	الرقم
مقبولة	تقوم المراجعة بتقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية المصمم والمطبق من طرف المؤسسات من أجل مساعدتها في تحقيق اهدافها المرجوة منها.	1
مقبولة	أدى استخدام تكنولوجيا المعلومات الى تغيير مكونات نظام المعلومات المحاسبية بشكل منحه العديد من المزايا في المجال المحاسبي.	2
مرفوضة	لم يؤثر تطبيق نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني في المؤسسات الجزائرية على مهنة المراجعة.	3

المصدر: من إعداد الطالب

### المطلب الثالث: تفسير النتائج

#### اولا: النتائج المتعلقة بالجزء الاول (البيانات الشخصية والوظيفية)

- أن 20 من أفراد العينة يمثلون نسبة 58,82 % من إجمالي الدراسة من جنس الذكر وهم الفئة الأكبر في الدراسة.
- أن كل أفراد العينة متحصلين على شهادات جامعية (ليسانس، ماجستير، دكتوراه) وهذا يدل على إطلاعهم ولو سطحي لموضوع دراستنا.
- أن 29 من أفراد العينة يمثلون نسبة 64,7 % من إجمالي الدراسة تتراوح أعمارهم ما بين 31-50 سنة وهو مؤشر ايجابي.
- أن 22 من أفراد العينة يمثلون نسبة 64,70 % من إجمالي أفراد العينة متخصصين في ميدان المحاسبة وهم الفئة الأكبر في الدراسة.
- أن 20 من أفراد العينة يمثلون نسبة 58,82 % من إجمالي أفراد الدراسة المهنيين وهم الفئة الأكبر في الدراسة.
- أن 19 من أفراد العينة يمثلون نسبة 58,82 % من إجمالي أفراد الدراسة لديهم خبرة ما بين 5-16 سنوات وهم الفئة الأكبر في الدراسة.

ثانيا: النتائج المتعلقة بمحاور الدراسة

1- المحور الأول: أهمية المراجعة والرقابة الداخلية للمؤسسات.

- تعمل المراجعة على تحديد مواطن حدوث الضياع والإسراف في موارد المؤسسات وذلك لتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة.
  - تساعد المراجعة على التأكد من صحة وسلامة التوجيه المحاسبي والمعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية.
  - يعتبر ابداء الرأي الفني المحايد الذي يبدي به المراجع في تقريره حول عدالة القوائم المالية للوضع المالي للمؤسسة من خلال جمع الأدلة الشاملة الخطوة الأخيرة في عملية المراجعة.
  - تقوم الرقابة الداخلية على جملة من المبادئ أهمها التقسيم الملائم للعمل الذي يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بهدف حمايتها من كل التلاعبات الممكنة.
  - تتكون الرقابة الداخلية من مجموعة نشاطات مثل المصادقات، والتأكيدات، تدقيق الأداء، الحفاظ على إجراءات الأمن...إلخ، تسمح بتنفيذ النظام المحاسبي المطبق بالمؤسسة.
  - تقوم المراجعة بتقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة لمساعدتها في تحقيق أهدافها.
  - تقوم المراجعة بتقييم نظام الرقابة الداخلية لمعالجة مشاكله وتقييم المخاطر المعيقة لاداء المراجع الخارجي.
- 2- المحور الثاني: طبيعة ومميزات نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني.

- إستخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني يسمح بزيادة القدرة على معالجة كم هائل من البيانات المحاسبية، والتخزين والاسترجاع السريع للمعلومات في الوقت المطلوب، ما يساعد في توفير التقارير اللازمة لمستخدميها الداخليين والخارجيين في الوقت المناسب.
- استخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني يؤدي إلى التخفيض المستمر في تكاليف الحصول على المعلومات.
- مقومات نظام المعلومات المحاسبية الذي يقوم عليه التشغيل الالكتروني تختلف عن مقومات النظام اليدوي.
- في ظل التشغيل الالكتروني اختفت بعض المستندات وأنخفض عدد المستندات المتداولة بما يحقق اختصار الدورة المستندية الطويلة.
- استخدام الدليل المحاسبي ضروري بالنسبة للنظام اليدوي بقدر ما هو ضروري بالنسبة لنظام التشغيل الالكتروني.
- أن الضوابط الرقابية لنظام المحاسبي الالكتروني تصمم بما يتوافق مع الرقابة العامة والتنظيمية.

3- المحور الثالث: تأثير نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني على المراجعة.

- يتوجب على المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة نظام التشغيل الالكتروني أن يتحصل على فهم لأهمية وتعقيد أنشطة هذا النظام وهيكل الرقابة الداخلية من جهة، كما يجب أن يكون على دراية حول طريقة استخدام الحاسوب والبرامج المستخدمة للمراجعة والنظم وتشغيلها من جهة أخرى.
- إن اجراءات الرقابة على المدخلات والتشغيل تهدف إلى توفير التأكيد المعقول من أن المعلومات التي تم استلامها للتشغيل هي معلومات مخولة من شخص مسؤول، وأنه تم تشغيلها آليا بشكل سليم ولم يضاف إليها أي عمليات غير مصرح بها.
- إن الالتزام بمعايير العمل الميداني يرتبط بخطوات تنفيذ عملية المراجعة أو الإجراءات الفنية التي تبين نقاط الضعف والقوة في ظل النظم الإلكترونية، كما أنه لم تختلف معايير ابداء الرأي في نظام المعلومات المحاسبي اليدوي عن التشغيل الآلي.
- أدى إستخدام أنظمة التشغيل الالكتروني في المراجعة الى ظهور أساليب وإجراءات حديثة للمراجعة وتغيير منهجية ونظرة المراجع وتعديل تفكيره للمتغيرات الجديدة المحيطة بعملية المراجعة

### خلاصة الفصل:

تم التعرف من خلال هذا الفصل على عينة الدراسة المكونة أساسا من آراء كل من المهنيين (محاسب معتمد، محافظ حسابات، خبير محاسبي)، ومجموعة من الأساتذة الجامعيين المختصين، وقصد الإطلاع على تأثير نظم المعلومات المحاسبية على المراجعة، والإجابة على إشكالية البحث المتمثلة أساسا في: " ما أثر استخدام نظام التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية على المراجعة؟"، تم الإستعانة بالإستبيان كأداة رئيسية في جمع البيانات من المبحوثين، وبعد إسترجاع الإستبيان قمنا بتفريغ البيانات في برنامج الجداول EXCEL لسنة 2007، وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS V22، والإستعانة أيضا بالأساليب الإحصائية مثل: المتوسط الحسابي، الإنحراف المعياري، التوزيع التكراري، النسب المئوية، معامل ألفا كرونباخ، وتم في الأخير التوصل إلى قبول الفرضية الأولى والثانية، ورفض الفرضية الثالثة.

## الخلاصة

لقد أدى استخدام أنظمة المعالجة الآلية للبيانات إلى التأثير على كل من نظام المعلومات المحاسبي والرقابة الداخلية ما أثر بشكل متسلسل على المراجعة باعتبارها مدخلاتها، حيث استدعت البيئة التكنولوجية الحديثة ضرورة استخدام أساليب وإجراءات متطورة تواكب التغيرات الحاصلة للممارسة مهنة المراجعة، كما توجب على المراجع اكتساب مؤهلات ومهارات في استخدام الحاسوب وتوظيفها في عملية المراجعة لتحقيق الدقة والسرعة في تنفيذها من خلال البرامج التي تقوم بقراءة البيانات، واختبار العينات وجمع الأدلة، كما تساعد في تنفيذ الاختبارات المنطقية والحسابية.

### أولاً: نتائج الدراسة:

بناءً على ما ورد في هذه الدراسة تم التوصل إلى جملة النتائج تمثلت في:

- يعتبر نظام المعلومات المحاسبي مهم وضروري في كل مؤسسة، فأهميته تزداد من خلال مكوناته حيث أنه قد يقتصر على توفير المعلومات المالية، كما أنه قد يحتوي على نظام فرعي يهتم بالتحليل.
- يحتاج النظام المعلومات المحاسبي إلى أن يكون قابلاً للتطوير والتعديل حتى يتماشى مع التطورات التكنولوجية وبالتالي الاستجابة إلى احتياجات مستعملي هذه المعلومات بما يوفر الدقة، الثقة، تقليص التكلفة وريح الوقت، وهذا لا يتحقق إلا بإدخال تكنولوجيا المعلومات.
- ان استخدام البرامج في نظام المعلومات المحاسبية عن طريق ما توفره هذه البرامج من مزايا لانجاز العمل المحاسبي زاد من فاعلية هذا النظام عن طريق إعداد وعرض التقارير المالية في الوقت المناسب وبالشكل الذي يضمن تحقيق الفائدة للمستخدمين.
- تختلف طريقة إدخال البيانات ومعالجتها وتخزينها في بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات عن النظام اليدوي، حيث يتم استخدام البرامج التطبيقية في معالجة البيانات وتخزين المعلومات في الحاسوب أو وسائل التخزين الخارجية المعروفة ما أدى لضرورة تطبيق الرقابة على التطبيقات بالإضافة للرقابة العامة.
- نظام الرقابة الداخلية هاماً جداً في المؤسسة مهما كان حجمها ونوع نشاطها، فما هي إلا مجموع إجراءات تنظم العمل داخل المؤسسة وتهدف لضمان تطبيق السياسات، القوانين واللوائح الموضوعة والجاري العمل بها.
- إنّ المبادئ والسياسات الخاصة بكفاءة وفعالية الرقابة على فعاليات العمل في البيئة التقليدية هي ذاتها التي تستخدم في البيئة الإلكترونية مع ملاحظة إختلاف الطرق والأساليب والإجراءات الفعالة في تنفيذ نظام الرقابة الداخلية لضمان دقة وسلامة المعلومات.
- زيادة أهمية دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني، وذلك للوقاية من زيادة مخاطر التلاعب والوقوع بالخطأ، لذلك يستوجب وجود نظام داخلي فعال للرقابة لمواكبة التطورات في بيئة تكنولوجيا المعلومات.



## الخاتمة

- من أجل تحقيق أهداف المراجعة في ظل النظم المحاسبية الإلكترونية لا بد أن يتأكد المراجع من وجود نظام فعال للرقابة الداخلية يناسب النظم المحاسبية الإلكترونية.
- على المراجع عند فحص القوائم المالية في المؤسسات التي تستخدم الحاسب الإلكتروني أن يأخذ في الاعتبار خصائص بيئة النظم المحاسبية الإلكترونية والطرق المتبعة من قبل المؤسسة في معالجة البيانات المحاسبية.
- فرضت بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات على المراجع توظيف أساليب وإجراءات جديدة تسير بيئة المراجعة، كما أن استخدام البرامج التطبيقية في عملية المراجعة أصبح أمراً ضرورياً.
- أثرت بيئة التشغيل الإلكتروني على معايير المراجعة حيث ظهرت معايير مراجعة خاصة ببيئة التشغيل الإلكتروني.

- إن بيئة المعالجة الآلية للبيانات ساعدت المراجع في تنفيذ برامج المراجعة وتحقيق الأهداف بطريقة أفضل.

**ثانياً: الاقتراحات:**

- من خلال هذه الدراسة والنتائج المتوصل إليها بعد الدراسة التطبيقية يُمكن تقديم بعض الإقتراحات تساهم في تفعيل مهنة المراجعة في الواقع الميداني كالتالي:
- ضرورة تطوير برامج التشغيل تواكب تغير وتعقد بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية.
  - وضع ضوابط رقابية فعالة على عملية التشغيل الإلكتروني.
  - ضرورة وضع أنظمة حماية للبرامج وتحديد الأشخاص المرخص لهم فقط باستخدامها.
  - ضرورة التأهيل العلمي والعملي للمحاسب في مجال النظم المحاسبية الإلكترونية مما يؤدي تفعيل الاداء المحاسبي بالمؤسسات.
  - ضرورة التأهيل العلمي والعملي للمراجع في مجال النظم المحاسبية الإلكترونية مما يؤدي إلى تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة.
  - القيام بإعداد برامج حاسوب تمكن المراجع من اكتشاف الأخطاء أثناء عملية المراجعة.
  - إدخال التحسينات بشكل مستمر على طرق المراجعة واستغلال تكنولوجيا المعلومات من أجل تحسين كفاءة وفاعلية عملية المراجعة.
  - ضرورة إلمام المراجع بمخاطر المراجعة وإمكانية تفاديها ومعالجتها.
  - العمل على تشجيع وجود مكاتب متخصصة ذات خبرات كافية وإيجاد آلية لذلك حتى تستطيع القيام بدورها على الوجه المطلوب.

## الخلاصة

- تطوير منهجية المراجعة (أساليب وإجراءات) لمسايرة مهنة المراجعة للمستجدات والتطورات الحاصلة في بيئة المراجعة.

- التطبيق الفعلي لمعايير المراجعة في ظل التشغيل الالكتروني.

- إقامة دورات تدريب وتأهيل مستمرة للمراجع على المعالجة الالكترونية خلال فترات زمنية معينة لتمكين المراجع من متابعة التطورات الحاصلة في مجال المراجعة وبالتالي الاستفادة منها في تسهيل عملية المراجعة والرقابة عليها.

### ثالثاً: آفاق البحث:

- أثر تطبيقات التجارة الالكترونية على مهنة المراجعة.

- دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في تخفيض تكاليف المراجعة.

- أثر مخاطر تكنولوجيا المعلومات على كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عمل المراجع.

- دور المراجعة في تفعيل جودة وأمن المعلومات المحاسبية الإلكترونية.

- تفعيل دور المراجعة بإستخدام النظم الخبيرة لتحقيق كفاءة وفعالية الإفصاح المحاسبي.

## فهرس المحتويات

الصفحة	الفهرس
	شكر تقدير
	الإهداء
	الملخص
III	فهرس المحتويات
V	فهرس الأشكال
VI	فهرس الجداول
VIII	فهرس الملاحق
1- هـ	مقدمة
<b>الفصل الأول: الاطار النظري للمراجعة</b>	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية المراجعة
03	المطلب الأول: مفهوم المراجعة وتطورها التاريخي
07	المطلب الثاني: أهمية وأهداف المراجعة
10	المطلب الثالث: خدمات المراجعة
12	المبحث الثاني: أساسيات المراجعة
12	المطلب الأول: وسائل وأدوات المراجعة
15	المطلب الثاني: أنواع المراجعة
19	المطلب الثالث: معايير المراجعة
24	المبحث الثالث: الممارسة العملية للمراجعة
24	المطلب الأول: المرحلة التمهيدية للمراجعة
27	المطلب الثاني: تنفيذ عملية المراجعة
33	المطلب الثالث: التقرير
34	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني: الاطار النظري لنظام المعلومات المحاسبية الالكتروني وأثره على المراجعة</b>	
36	تمهيد
37	المبحث الأول: ماهية نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني
37	المطلب الأول: مفاهيم حول نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني
44	المطلب الثاني: وظائف نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني

## فهرس المحتويات

45	المطلب الثالث: أهمية ومميزات استخدام الحاسب الالى في نظام المعلومات المحاسبي
47	المبحث الثاني: أثر استخدام التشغيل الالكتروني على نظام المعلومات المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية
47	المطلب الأول: دور نظام المعلومات المحاسبية في دعم الرقابة الداخلية
49	المطلب الثاني: أثر ومخاطر استخدام التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية على نظام المعلومات المحاسبي ومتطلبات الحد منها
53	المطلب الثالث: أثر استخدام التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية على نظام الرقابة الداخلية
58	المبحث الثالث: علاقة نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني
58	المطلب الأول: أثر استخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني على معايير المراجعة
60	المطلب الثاني: أثر استخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني على أساليب المراجعة
62	المطلب الثالث: تأثير استخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني على منهجية المراجعة
66	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: دراسة استطلاعية لأراء عينة من أساتذة أكاديميين ومهنيين في المحاسبة والمراجعة	
68	تمهيد
69	المبحث الأول: الاطار المنهجي للدراسة الميدانية
69	المطلب الأول: نموذج ومنهج الدراسة
70	المطلب الثاني: حدود وعينة الدراسة
71	المبحث الثاني: أداة الدراسة، واختبار صدقها وثباتها
71	المطلب الأول: مراحل إعداد أداة جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة
73	المطلب الثاني: عرض بيانات أداة الدراسة
75	المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الاستبيان
77	المبحث الثالث: تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية
77	المطلب الأول: تحليل وتفسير نتائج الاستبيان
108	المطلب الثاني: اختبار الفرضيات
112	المطلب الثالث: تفسير النتائج
115	خلاصة الفصل
117	الخاتمة
120	قائمة المراجع
126	الملاحق

جامعة محمد خيضر - بسكرة-  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: العلوم التجارية  
تخصص: محاسبة



الملحق رقم (01)

### استبيان الدراسة

السيد / السيدة ..... المحترم / المحترمة.

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.

تتمثل هذه الاستمارة الجانب التطبيقي لإعداد مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة  
والمعنونة ب:

#### تأثير نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني على المراجعة

دراسة استطلاعية لآراء عينة من المهنيين والأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة والمراجعة  
في ولاية بسكرة

حيث تعد مشاركتكم في تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية تقييماً أفضل لموضوع  
الدراسة، وبالتالي مساعدة الباحث في تحقيق اهداف الدراسة.

لذا نرجو تفضلكم مشكورين باختيار الإجابة التي ترونها مناسبة لكل سؤال، ولن تستخدم إجابات  
الاستمارة إلا لأغراض البحث العلمي فقط، ولا داعي لذكر الاسم أو التوقيع، وسيكون التعامل مع  
الإجابات بسرية تامة...

شاكرين تعاونكم معنا، و نرجو لكم النجاح الدائم في أعمالكم.

الإستاذ المشرف:

د. إلهام بروية

الطالب:

علاء الدين سبع

## أسئلة الاستبيان

الجزء الأول: البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة.

الرجاء وضع إشارة ( √ ) أمام الإجابة المناسبة لكل مما يأتي:

1- الجنس:

انثى	( )	ذكر	( )
------	-----	-----	-----

2- المؤهل العلمي:

دكتوراه	( )	ماجستير	( )	ليسانس	( )
---------	-----	---------	-----	--------	-----

3- العمر:

50-41 سنة	( )	40-30 سنوات	( )	اقل من 30 سنة	( )
				اكثر من 50 سنة	( )

4- التخصص العلمي:

ادارة اعمال	( )	اقتصاد	( )	محاسبة وتدقيق	( )
				مالية	( )

5- المسمى الوظيفي:

محافظ حسابات	( )	استاذ جامعي	( )	محاسب معتمد	( )
				خبير محاسبي	( )

6- سنوات الخبرة العملية:

16-11 سنة	( )	10-5 سنوات	( )	اقل من 5 سنوات	( )
				اكثر من 16 سنة	( )

الجزء الثاني: متغيرات الدراسة والعلاقة التي تربطها ببعضها البعض.

المحور الأول: أهمية المراجعة ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسات				
ت	العبارات	معارض	محايد	موافق
01	لا تساعد المراجعة في تحديد الانحرافات في حسابات المؤسسات محل المراجعة وأسبابها وطرق معالجتها.			
02	تعمل المراجعة على تحديد مواطن حدوث الضياع والإسراف في موارد المؤسسات محل المراجعة وذلك لتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة.			
03	تساعد المراجعة على التأكد من صحة وسلامة التوجيه المحاسبي المقيد في الدفاتر المحاسبية للمؤسسات محل المراجعة.			
04	تساعد المراجعة على التأكد من صحة وسلامة المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات محل المراجعة، وأنها معبرة عن الوضع المالي الفعلي لهم.			
05	يعمل المراجع المؤهل علميا وعمليا على جمع أدلة إثبات شاملة وموثوقة تساعد في ابداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية المفصح عنها من طرف المؤسسات محل المراجعة.			
06	تسمح عملية المراجعة بتقييم نظام الرقابة الداخلية المصمم والمطبق لدى المؤسسات محل المراجعة بهدف اكتشاف مواطن القوة ومواطن الضعف في هذا النظام.			
07	من المبادئ الأساسية لنظام الرقابة الداخلية التقسيم الملائم للعمل الذي يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه لتضاربهما أو تداخلها بهدف حمايتها من كل التلاعبات الممكنة.			
08	من متطلبات الرقابة الداخلية في ظل استخدام الحاسوب عدم وضع إجراءات توثيق واختبار واعتماد النظم الفرعية وأي تعديلات فيها.			
09	تضم الأنشطة الرقابية مجموعة من النشاطات مثل المصادقات، والتأكدات، تدقيق الأداء، الحفاظ على إجراءات الأمن...إلخ، وهذه الأنشطة يمكن تطبيقها إلكترونيا أو يدويا في المؤسسات.			
10	يسمح تقييم نظام الرقابة الداخلية للمراجع باكتشاف مخاطر المراجعة التي قد تعيقه من اداء مهامه بكفاءة وفعالية.			

## المحور الثاني: طبيعة ومميزات نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني

ت	العبارات	معارض	محايد	موافق
01	إستخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني يسمح بزيادة القدرة على معالجة كم هائل من البيانات المحاسبية، والتخزين والاسترجاع السريع للمعلومات في الوقت المطلوب.			
02	يساعد نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني في توفير التقارير اللازمة لمستخدميها الداخليين والخارجيين في الوقت المناسب.			
03	استخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني يؤدي إلى التخفيض المستمر في تكاليف الحصول على المعلومات.			
04	إستخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني لا يساعد على تخفيض معدل ضياع وقت مشغلي هذا النظام.			
05	لا تختلف مقومات نظام المعلومات المحاسبية الذي يقوم على التشغيل الالكتروني عن مقومات النظام اليدوي.			
06	تختلف الدفاتر والسجلات المحاسبية في النظام اليدوي عن النظام الآلي.			
07	في ظل التشغيل الالكتروني اختفت بعض المستندات وأنخفض عدد المستندات المتداولة بما يحقق اختصار الدورة المستندية الطويلة.			
08	استخدام الدليل المحاسبي ضروري بالنسبة للنظام اليدوي بقدر ما هو ضروري بالنسبة لنظام التشغيل الالكتروني.			
09	يختلف المنهج المحاسبي (خطوات العمل) في النظام اليدوي عن المنهج المحاسبي في ظل التشغيل الالكتروني.			
10	تصمم الضوابط الرقابية لنظام المحاسبي الالكتروني بما يتوافق مع الرقابة العامة والتنظيمية.			



## المحور الثالث: تأثير التشغيل الإلكتروني للبيانات على مقومات المراجعة

ت	العبارات	معارض	محايد	موافق
01	أثر استخدام نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني على الهدف العام ونطاق عملية المراجعة.			
02	لا تختلف أدلة وقرائن الإثبات التي يعتمد عليها المراجع في النظام اليدوي عن أدلة وقرائن الإثبات في البيئة الآلية.			
03	يتوجب على المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة التي تستخدم نظام التشغيل الإلكتروني أن يتحصل على فهم لأهمية وتعقيد أنشطة هذا النظام.			
04	حتى يتمكن المراجع من أداء عملية المراجعة بكفاءة يجب أن يكون على دراية حول طريقة استخدام الحاسوب والبرامج المستخدمة للمراجعة النظم وتشغيلها.			
05	ضرورة الفهم الكامل من طرف المراجع لمكونات هيكل الرقابة الداخلية في ظل بيئة البيانات المعالجة إلكترونياً.			
06	تهدف الرقابة على المدخلات إلى توفير التأكيد المعقول من أن المعلومات التي تم استلامها للتشغيل هي معلومات مخولة من شخص مسؤول، ولم يتم التلاعب بها.			
07	تهدف اجراءات الرقابة على التشغيل للتأكد من أن جميع العمليات تم تشغيلها آلياً بشكل سليم ولم يضاف إليها أي عمليات غير مصرح بها.			
08	الالتزام بمعايير العمل الميداني يرتبط بخطوات تنفيذ عملية المراجعة أو الإجراءات الفنية التي تبين نقاط الضعف أو لقوة في ظل النظم الإلكترونية.			
09	لا تختلف معايير ابداء الرأي في نظام المعلومات المحاسبي اليدوي والآلي.			
10	مراجعة مدخلات ومخرجات نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني والمقارنة بينهما كافية لإثبات صحة العمليات التي يعدها هذا النظام.			
11	ترتب على استخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية ظهور أساليب للمراجعة إرتبطت بعدة عوامل كجودة مسار المراجعة.			
12	أنظمة التشغيل الإلكتروني أدت لتغيير منهجية ونظرة المراجع وتعديل تفكيره للمتغيرات المحيطة بعملية المراجعة.			
13	أثر استخدام نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني على مراحل عملية المراجعة.			

## فهرس الملاحق

---

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
127	استمارة الدراسة	01
132	قائمة الاساتذة المحكمين	02

## قائمة الاساتذة المحكمين

الملحق رقم (02)

الاسم واللقب	التخصص	الجامعة
د. عبد الحليم سعدي	محاسبة	جامعة محمد خيضر - بسكرة-
د. نجلاء نوبلي	محاسبة	جامعة محمد خيضر - بسكرة-
د. رانيا غضاب	محاسبة	جامعة محمد خيضر - بسكرة-
د. محمد لمين علون	محاسبة	جامعة محمد خيضر - بسكرة-

## قائمة المراجع

### I- المراجع باللغة العربية

#### \* الكتب:

- 01- أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، 1997.
- 02- أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2000.
- 03- أحمد حلمي جمعة، المدخل الى التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 04- أحمد حلمي جمعة، وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية- مدخل تطبيقي معاصر، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 05- أحمد زكريا زكي عصيمي، نظم المعلومات المحاسبية -مدخل معاصر-، دار المريخ للنشر، الرياض، 2011.
- 06- أحمد شاهر مشهور، أنظمة المعلومات المحاسبية، جامعة القدس المفتوحة، عمان، 2002.
- 07- أحمد نور، مراجعة الحسابات - من الناحيتين النظرية والعلمية -، مؤسسة الشباب الجامعي، الإسكندرية، 1992.
- 08- إدريس عبد السلام إشتيوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار النهضة العربية، بيروت، 1996.
- 09- ألفين أرينز، جيمس لويك، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسطي، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002.
- 10- أمين أحمد لطفي، مراجعة وتطبيق نظم المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 11- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 12- توفيق مصطفى أبو رقبة، عبد الهادي إسحاق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، دار الكندي، الأردن، 1991.
- 13- ثناء علي القباني، نادر شعبان، إبراهيم السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 14- ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002-2003.
- 15- جلال الشافعي، مبادئ المراجعة، مكتبة المدينة، مصر، 1984.
- 16- حسام عبد الله أبو خضرة، نظم لمعلومات الحاسبية، دار الفرقان للنشر والتوزيع، القدس، 2003.
- 17- حسن جعفر الطائي، تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها، دار البداية، عمان، 2013.
- 18- حسين بلعجوز، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، 2011.
- 19- حمدي أبو النور السيد عويس، نظم المعلومات ودورها في صنع القرار الإداري، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2010.

## قائمة المراجع

- 20- خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، ط 4، دار وائل للنشر والتوزيع عمان، 2007.
- 21- خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، دار وائل، الأردن، 2000.
- 22- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار النشر، الأردن، 2001.
- 23- داوود يوسف صبح، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية، ط 2، اتحاد المصارف العربية، بيروت، 2010.
- 24- رأفت سلامة محمود، وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011.
- 25- رايموند مكليود، ترجمة: سرور علي إبراهيم سرور، نظم المعلومات الإدارية، دار المريخ للنشر، الرياض، 1998.
- 26- سعد غالب ياسين، تحليل وتصميم نظم المعلومات، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان. 2000.
- 27- سعيد يس عامر، علي محمد عبد الوهاب، الفكر المعاصر في التنظيم والإدارة، ط2، مركز وايد سير فيس، مصر، 1998.
- 28- سمير أبو غاية، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة لأنظمة الالكترونية للمعلومات، مركز توزيع الكتب، القاهرة، 2009.
- 29- السيد احمد السقا، المراجعة الداخلية الجوانب المالية والتشغيلية، الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 1997.
- 30- السيد عبد المقصود بيان، محمد الفيومي، تقييم النظام المحاسبي، مؤسسة الشباب الجامعية، الإسكندرية، 1993.
- 31- شكري جنا الطيب، مقداد أحمد الجليل، النظم المحاسبية، جامعة الموصل، العراق، 1984.
- 32- طارق طه، نظم المعلومات والحاسبات الآلية والانترنت، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007.
- 33- عامر إبراهيم قنديجلي، إيمان فاضل السمراي، تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها، دار الوراق، عمان، 2009.
- 34- عبد العزيز السيد مصطفى، استخدام التدقيق المالي والمراجعة، بدون دار نشر، القاهرة، 2006.
- 35- عبد الفتاح الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1985.
- 36- عبد الفتاح الصحن، المراجعة "علما وعملا"، مؤسسة الشباب الجامعة، الإسكندرية، 1998.
- 37- عبد الفتاح الصحن، وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2007.
- 38- عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، أسس المراجعة العلمية والعملية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 39- عبد الوهاب نصر علي، وآخرون، الإتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة مع التطبيق على بيئة الحاسبات الالكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

## قائمة المراجع

- 40- عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 41- عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، ج3، بدون دار نشر، بدون سنة نشر، ص 538.
- 42- عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الولاية للنشر والتوزيع، 2009.
- 43- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الاردن، 2006.
- 44- فتحي رزق السوافيري، وآخرون، الاتجاهات في الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002.
- 45- فياض حمزة رميلي، نظم المعلومات المحوسبة، فهرسة المكتبة الوطنية، السودان، 2011.
- 46- قاسم محسن ابراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحيا السقا، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الطباعة والنشر، جامعة الموصل، العراق، 2003.
- 47- كمال مصطفى الدهراوي، سمير كامل، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2002.
- 48- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الاطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002-2003.
- 49- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، 2002.
- 50- محمد الفيومي، عوض لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.
- 51- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 52- محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.
- 53- محمد عبد الرزاق قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 54- محمد عثمان البطمة، المراقبة الداخلية في نظم الحاسبات الآلية، ط 2، دار المريخ، الرياض، 1985.
- 55- محمد محمد الهادي، تكنولوجيا المعلومات وتطبيقها، دار الشروق، القاهرة، 1989.
- 56- محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان، 2001.
- 57- مصطفى عيسى خضير، المراجعة- المفاهيم والمعايير والإجراءات، ط 2، جامعة الملك مسعود، السعودية، 1996.

## قائمة المراجع

- 58- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط 2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 59- هاشم أحمد عطية، مدخل إلى نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- 60- هاني شحادة الخوري، تكنولوجيا المعلومات على أعتاب القرن الحادي، ج1، مركز الرضا للكمبيوتر، دمشق، 1998.
- 61- هيثم حمودة الشلبي، تطبيقات الحاسوب في إدارة الأعمال والتسويق، دار المعترف للنشر، عمان، 2002.
- 62- يحيى حسين عبيد، جمعة شهاب الدين، أصول المراجعة، بدون دار نشر، مصر، 1997.
- 63- يوسف محمد جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان، 2000.
- \*رسائل وأطروحات:
- \* اطروحات دكتوراه:
- 01- محمد لمين علون، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، تخصص: محاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر، 2015-2016.
- \*رسائل ماجستير:
- 01- أحمد نغاز، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص: مالية ومحاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار تليجي - الاغواط-، الجزائر، 2006-2007.
- 02- علي مانع صينيهيت شرار المطيري، دور نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في تحسين قياس مخاطر الائتمان في البنوك الكويتية دراسة ميدانية للبنوك الكويتية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص: المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012.
- \* مجالات علمية:
- 01- إبراهيم أحمد الصعدي، "الإطار العام لمعايير مراجعة الأنظمة الالكترونية المتكاملة للمعلومات"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 01، القاهرة، 1986.
- 02- عيد محمود حميدة خلف، أثر الإفصاح الإلكتروني للمعلومات المحاسبية على تقدير المخاطر الملازمة لمراجعة القوائم المالية في ظل البيئة الإلكترونية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق -بناها-، المجلد 22، العدد 01، القاهرة، 2002، ص83.
- \* منشورات هيئات دولية:
- 01- المعيار الدولي رقم 500 من أدلة الاثبات، الفقرة 4، بحث تم نشره من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين عن طريق صفحة انترنت تم الاطلاع عليها من خلال الموقع التالي: [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

## قائمة المراجع

\* ملتقيات علمية:

01- عبد النور موساوي، هدى بن محمد، أثر استخدام نظم المعلومات على أداء المؤسسات الاقتصادية (دراسة تطبيقية على شركات التأمين في الجزائر)، المؤتمر الثاني لكلية الأعمال بجامعة الأردن في بيئة الأعمال الحديثة، جامعة الزرقاء، 24-25 أبريل 2009.

## II- المراجع باللغة الأجنبية:

\* الكتب:

01- Donald Taylor, William Glezen, **Auditing**, John Wiley and Sons, 6th Edition, USA, 1994.

02- G.Bendict, R.Keravel, **Evaluation du Contrôle Interne dans la mission d'Audit**, Foucher, Paris, 1990.

03- George H. Boudner, William S, Hopwood, **Accounting Information Systems**, Prentice-Hall International Inc, New Jersey, 2000 .

04- Jacques Renard, **Théorie et pratique de l'audit interne**, 7<sup>ème</sup> Edition, Edition D'organisation, Paris, 2010.

05- Lionel Collins et Gerard Valin, **Audit et Contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques**, 4<sup>ème</sup> édition, Dalloz, Paris, 1992.

06- Mokhtar Belaiboud, **Pratique de l'audit**, Berti édition, Alger, 2011.

07- Rafael Rodriguez, **Basic Concepts Of Information System Auditing**, Idea Group Publishing, USA, 2000, pp10-11 Available at :<http://www.idea-group.com>, Accessed in (12/08/2014).

08- Ronald W, Hilton, **Managérial Accounting**, Mc Graw-Hill Inc, 6th Edition, New Yourk, 2005.

09- Vepa Kamesam, and Others, **Information Systems Audit Policy For the Banking and Financial Sector**, Departement of Information Technology Reserve Bank of India, mumbai, Octobre 2001, p22.

10- William Kinney, **Information Systems –Technology Audits**, 2011, pp 02-03, Available on <http://www.yennik.com>, Accessed in (01/05/2018).

\* مجالات دولية:

01- Atallah Hosban, Mohammed Naser Hamdan, **Role for internet auditor to cope with IT Risks and IT infrastructure in Jordan Commercial Banks**, International Journal of Business and Management, Canadian Center of Science and Education, Vol 04, N 03, Canada 2015.



جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: العلوم التجارية  
تخصص: محاسبة



الملحق رقم (01)

### استبيان الدراسة

السيد / السيدة ..... المحترم / المحترمة.

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.

تتمثل هذه الاستمارة الجانب التطبيقي لإعداد مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص: محاسبة  
والمعنونة بـ:

#### تأثير نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني على المراجعة

دراسة استطلاعية لآراء عينة من المهنيين والأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة والمراجعة  
في ولاية بسكرة

حيث تعد مشاركتكم في تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية تقييماً أفضل لموضوع  
الدراسة، وبالتالي مساعدة الباحث في تحقيق اهداف الدراسة.

لذا نرجو تفضلكم مشكورين باختيار الإجابة التي ترونها مناسبة لكل سؤال، ولن تستخدم إجابات  
الاستمارة إلا لأغراض البحث العلمي فقط، ولا داعي لذكر الاسم أو التوقيع، وسيكون التعامل مع  
الإجابات بسرية تامة... .

شاكرين تعاونكم معنا، و نرجو لكم النجاح الدائم في أعمالكم.

الإستاذ المشرف:

د. إلهام بروية

الطالب:

علاء الدين سبع

أسئلة الاستبيان

الجزء الأول: البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة.

الرجاء وضع إشارة ( √ ) أمام الإجابة المناسبة لكل مما يأتي:

1- الجنس:

( )	ذكر	( )	انثى
-----	-----	-----	------

2- المؤهل العلمي:

( )	ليسانس	( )	ماجستير	( )	دكتوراه
-----	--------	-----	---------	-----	---------

3- العمر:

( )	اقل من 30 سنة	( )	(40-30) سنوات	( )	(50-41) سنة
( )	اكثر من 50 سنة				

4- التخصص العلمي:

( )	محاسبة وتدقيق	( )	اقتصاد	( )	ادارة اعمال
( )	مالية				

5- المسمى الوظيفي:

( )	محاسب معتمد	( )	استاذ جامعي	( )	محافظ حسابات
( )	خبير محاسبي				

6- سنوات الخبرة العملية:

( )	اقل من 5 سنوات	( )	(10-5) سنوات	( )	(16-11) سنة
( )	اكثر من 16 سنة				

الجزء الثاني: متغيرات الدراسة والعلاقة التي تربطها ببعضها البعض.

## المحور الأول: أهمية المراجعة ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسات

ت	العبارات	معارض	محايد	موافق
01	لا تساعد المراجعة في تحديد الانحرافات في حسابات المؤسسات محل المراجعة وأسبابها وطرق معالجتها.			
02	تعمل المراجعة على تحديد مواطن حدوث الضياع والإسراف في موارد المؤسسات محل المراجعة وذلك لتحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة.			
03	تساعد المراجعة على التأكد من صحة وسلامة التوجيه المحاسبي المقيد في الدفاتر المحاسبية للمؤسسات محل المراجعة.			
04	تساعد المراجعة على التأكد من صحة وسلامة المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات محل المراجعة، وأنها معبرة عن الوضع المالي الفعلي لهم.			
05	يعمل المراجع المؤهل علميا وعمليا على جمع أدلة إثبات شاملة وموثوقة تساعد في ابداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية المفصح عنها من طرف المؤسسات محل المراجعة.			
06	تسمح عملية المراجعة بتقييم نظام الرقابة الداخلية المصمم والمطبق لدى المؤسسات محل المراجعة بهدف اكتشاف مواطن القوة ومواطن الضعف في هذا النظام.			
07	من المبادئ الأساسية لنظام الرقابة الداخلية التقسيم الملائم للعمل الذي يدعم تحديد الاختصاصات داخل المؤسسة بمنعه لتضاربها أو تداخلها بهدف حمايتها من كل التلاعبات الممكنة.			
08	من متطلبات الرقابة الداخلية في ظل استخدام الحاسوب عدم وضع إجراءات توثيق واختبار واعتماد النظم الفرعية وأي تعديلات فيها.			
09	تضم الأنشطة الرقابية مجموعة من النشاطات مثل المصادقات، والتأكدات، تدقيق الأداء، الحفاظ على إجراءات الأمن...إلخ، وهذه الأنشطة يمكن تطبيقها إلكترونيا أو يدويا في المؤسسات.			
10	يسمح تقييم نظام الرقابة الداخلية للمراجع باكتشاف مخاطر المراجعة التي قد تعيقه من اداء مهامه بكفاءة وفعالية.			

## المحور الثاني: طبيعة ومميزات نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني

ت	العبارات	معارض	محايد	موافق
01	إستخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني يسمح بزيادة القدرة على معالجة كم هائل من البيانات المحاسبية، والتخزين والاسترجاع السريع للمعلومات في الوقت المطلوب.			
02	يساعد نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني في توفير التقارير اللازمة لمستخدميها الداخليين والخارجيين في الوقت المناسب.			
03	استخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني يؤدي إلى التخفيض المستمر في تكاليف الحصول على المعلومات.			
04	إستخدام نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني لا يساعد على تخفيض معدل ضياع وقت مشغلي هذا النظام.			
05	لا تختلف مقومات نظام المعلومات المحاسبية الذي يقوم على التشغيل الالكتروني عن مقومات النظام اليدوي.			
06	تختلف الدفاتر والسجلات المحاسبية في النظام اليدوي عن النظام الآلي.			
07	في ظل التشغيل الالكتروني اختفت بعض المستندات وأنخفض عدد المستندات المتداولة بما يحقق اختصار الدورة المستندية الطويلة.			
08	استخدام الدليل المحاسبي ضروري بالنسبة للنظام اليدوي بقدر ما هو ضروري بالنسبة لنظام التشغيل الالكتروني.			
09	يختلف المنهج المحاسبي (خطوات العمل) في النظام اليدوي عن المنهج المحاسبي في ظل التشغيل الالكتروني.			
10	تصمم الضوابط الرقابية لنظام المحاسبي الالكتروني بما يتوافق مع الرقابة العامة والتنظيمية.			

### المحور الثالث: تأثير التشغيل الإلكتروني للبيانات على مقومات المراجعة

ت	العبارات	معارض	محايد	موافق
01	أثر استخدام نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني على الهدف العام ونطاق عملية المراجعة.			
02	لا تختلف أدلة وقرائن الإثبات التي يعتمد عليها المراجع في النظام اليدوي عن أدلة وقرائن الإثبات في البيئة الآلية.			
03	يتوجب على المراجع عند التخطيط لعملية المراجعة التي تستخدم نظام التشغيل الإلكتروني أن يتحصل على فهم لأهمية وتعقيد أنشطة هذا النظام.			
04	حتى يتمكن المراجع من أداء عملية المراجعة بكفاءة يجب أن يكون على دراية حول طريقة استخدام الحاسوب والبرامج المستخدمة للمراجعة النظم وتشغيلها.			
05	ضرورة الفهم الكامل من طرف المراجع لمكونات هيكل الرقابة الداخلية في ظل بيئة البيانات المعالجة إلكترونياً.			
06	تهدف الرقابة على المدخلات إلى توفير التأكيد المعقول من أن المعلومات التي تم استلامها للتشغيل هي معلومات مخولة من شخص مسؤول، ولم يتم التلاعب بها.			
07	تهدف اجراءات الرقابة على التشغيل للتأكد من أن جميع العمليات تم تشغيلها آلياً بشكل سليم ولم يضاف إليها أي عمليات غير مصرح بها.			
08	الالتزام بمعايير العمل الميداني يرتبط بخطوات تنفيذ عملية المراجعة أو الإجراءات الفنية التي تبين نقاط الضعف أو لقوة في ظل النظم الإلكترونية.			
09	لا تختلف معايير ابداء الرأي في نظام المعلومات المحاسبي اليدوي والآلي.			
10	مراجعة مدخلات ومخرجات نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني والمقارنة بينهما كافية لإثبات صحة العمليات التي يعدها هذا النظام.			
11	ترتب على استخدام التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية ظهور أساليب للمراجعة إرتبطت بعدة عوامل كجودة مسار المراجعة.			
12	أنظمة التشغيل الإلكتروني أدت لتغيير منهجية ونظرة المراجع وتعديل تفكيره للمتغيرات المحيطة بعملية المراجعة.			
13	أثر استخدام نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني على مراحل عملية المراجعة.			