



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

دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات  
المحاسبية  
( دراسة حالة في مؤسستي - مطاحن الجنوب - ونفطال - بسكرة - )

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية  
**تخصص: فحص محاسبي**

الأستاذة المشرفة:

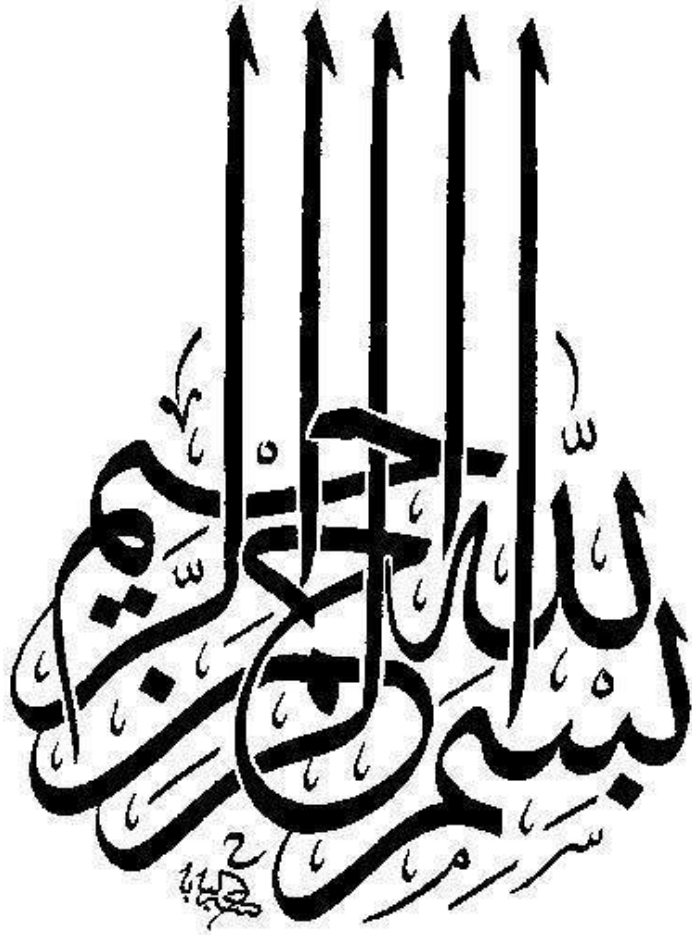
إعداد الطالب:

قحموش سمية <

سحار فيصل <

...../2015	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2014-2015



لوقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون  
وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم  
تعملون).

# شكر و عرفان

## بسم الله الرحمن الرحيم

قال تعالى: "لئن شكرتم لأزيدنكم"  
الحمد لله الذي وهب لنا نعمة العقل والعلم  
الحمد لله الذي يسر لنا أمورنا وعززنا بالفهم  
الحمد لله الذي وفقنا وسهل لنا التقدم للأمام  
الحمد لله و الصلاة على محمد أعظم النعم

قال صلى الله عليه و سلم: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله"

- تعجز كل كلمات الشكر أمام عظمة الوالدين الذين دفعوا سنين عمرهم ليقطفوا ثمار نجاحنا... فلکم ألف شكر على كل الدعم المعنوي و المادي

- لك باقة امتنان و عرفان للأستاذة المشرفة قحמוש سمية لتوجيهاتها التي ساعدتني كثيرا و مجهوداتها التي بذلتها من أجل أن يرى هذا البحث النور

- كل الشكر و التقدير لكل الأحاب و الأصدقاء من قريب و من بعيد.  
- كل الشكر و التقدير لكل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير دون استثناء.



" اللهم منك وإليك "

❖ اللهم صلي وسلم على سيد الأخيار ماتعاقب الليل و النهار  
❖ إلى التي لا يمكن أن تصفها كل الكلمات

إلى من لو ملكت روعي ما وفيتها حقها  
إلى من وضعت الجنة تحت أقدامها

" أمي الغالية "

❖ إلى رمز النضال والعطاء ولحن المحبة والوفاء

إلى رفيق دربي ومثلي الأعلى وقدوتي في الحياة

" أبي محمد العزيز "

❖ إلى أعلى ما منحنتي الدنيا إخوتي خاصة "وليد"

❖ إلى رفيقة دربي ومن تقاسمت معي ثمرة أعوام الدراسة إليك أنت صديقة  
العمر "عائشة"

❖ إلى الكتاكيت " صلاح، وائل، ياسين، رحمة، إمان، مريم"

❖ إلى أجمل شلة صداقة لن تتكرر إليكم " عادل ، إلياس ،....."

❖ إلى كل من ساندوني ولو بكلمة طيبة إلى كل من نسيهم قلبي ولم ينساهم  
قلبي.

فيصل

MAGIC  
MAGIC

الظن

# ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية حيث يعتبر وجود المراجعة الداخلية الفعّالة والقوية بالمؤسسة من شأنه أن يعزّز من تحقيق الجودة على مستوى المعلومة المحاسبية.

ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبيان وجّه لعينة من المؤسسات والقيام بتحليل آراء وإجابات المستجوبين باستخدام اختبارات ومعالجات إحصائية مناسبة بهدف الوصول إلى نتائج ذات دلالة تدعم موضوع البحث، وتوصلنا في دراستنا إلى مجموعة من النتائج أهمها: أنّ للمراجع الداخلي دور كبير في تأكيد الثقة بالمعلومة المحاسبية خاصة ما توفرت فيه المؤهلات التي تدعمه في ذلك، والالتزام بتطبيق المعايير والأسس والمبادئ التي تحكم المراجعة الداخلية، وبيان مدى أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في آلية المراجعة على ضبط فاعلية وكفاءة المراجعة وبالتالي جودة المعلومة المحاسبية من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

**الكلمات المفتاح:** مراجعة داخلية، نظام المعلومات المحاسبي، جودة المعلومة المحاسبية، كفاءة المراجع الداخلي.

## Conclusion

Cette étude a pour objectif d'éclaircir le rôle de l'examen interne pour améliorer la qualité de l'information de comptabilité, cette audit interne efficace et solide par l'entreprise a pour renforcer pour la réalisation de la qualité dans l'information de la comptabilité.

Et pour réaliser l'objectif de cette étude en a réalisé un questionnaire dresse vers un nombre d'entreprise et five des analyses d'avis et des résultats concrets pour un faire cette étude, et en terminant cette étude nous concluons à des résultats qui sont :

Que l'auditeur interne a un rôle important pour confirmer la l'information comptabilité surtout la présence des capacités qui le renforce, et application rigoureuse des étalons et des principes qui jouent la version interne, démontrer l'importance de l'étatisation de la technologie de l'information dans l'instrument de la révision pour renforcer l'efficacité et la capacité de la révision pour la qualité de l'information comptabilité pour l'avis des visionnaires de la comptabilité

**Les mots clés:** -audit interne, Le système de l'information comptabilité, La qualité de l'information comptabilité, La capacité de l'auditeur interne

الفهرس

# فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	آية قرآنية
	شكر
	إهداء
	الملخص
III- I	فهرس المحتويات
I	فهرس الجداول
I	فهرس الأشكال
أ - د	مقدمة
<b>الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة الداخلية</b>	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية المراجعة
3	المطلب الأول: تعريف المراجعة وتطورها
8	المطلب الثاني: أهمية المراجعة وأهدافها
11	المطلب الثالث: أنواع ومعايير المراجعة
18	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية
18	المطلب الأول: تطور وتعريف المراجعة الداخلية
21	المطلب الثاني: أهمية المراجعة الداخلية وأهدافها
25	المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية ومعاييرها
35	المطلب الرابع: مكونات قسم المراجعة الداخلية ومنهجية عملها
40	المبحث الثالث: مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية ومسؤوليات وصلات حيات المراجع الداخلي
40	المطلب الأول: ميثاق أخلاقيات مهنة المراجع الداخلي و مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية
43	المطلب الثاني: مسؤوليات وصلات حيات المراجع الداخلي



45	خلاصة الفصل الأول
	<b>الفصل الثاني: المراجعة الداخلية كألية تحسن من جودة المعلومات المحاسبية</b>
47	تمهيد
47	المبحث الأول: ماهية نظام المعلومات المحاسبي
47	المطلب الأول: ماهية نظام المعلومات
53	المطلب الثاني: الاطار العام لنظام المعلومات المحاسبية
57	المطلب الثالث: إطار مفاهيمي للمعلومة المحاسبية
65	المبحث الثاني: جودة المعلومة المحاسبية
65	المطلب الأول: مفهوم وخصائص جودة المعلومات المحاسبية
72	المطلب الثاني: معايير تحقق جودة المعلومة المحاسبية
73	المطلب الثالث: قياس جودة المعلومات المحاسبية
74	المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية
76	المبحث الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في ضبط جودة المعلومة المحاسبية
76	المطلب الأول : الفائدة من مراجعة القوائم المالية
77	المطلب الثاني: كفاءة المراجعة الداخلية ومدى تأثيرها على جودة المعلومة المحاسبية
80	المطلب الثالث: استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة الداخلية يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية
82	خلاصة الفصل الثاني
	<b>الفصل الثالث: الجانب التطبيقي لدور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية</b>
84	تمهيد
84	المبحث الأول: تقديم التعريف بالمؤسسات محل الدراسة
84	المطلب الأول: تعريف بمؤسسة نפטال
94	المطلب الثاني: تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب
100	المبحث الثاني: الجانب المنهجي للدراسة الميدانية

100	المطلب الأول: أداة جمع البيانات وفرضيات الدراسة
103	المطلب الثاني: تصميم أداة الدراسة
104	المطلب الثالث: مجالات الدراسة
105	المبحث الثالث: عرض وتحليل نتائج الإستمارة
105	المطلب الأول: تحليل ( البيانات الشخصية )
110	المطلب الثاني: تحليل اتجاهات آراء العينة
123	خلاصة الفصل الثالث
125	الخاتمة
129	قائمة المراجع
136	فهرس الملاحق

قلعة الحصن

# فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
7	التطور التاريخي للمراجعة.	( 1 :1)
9	مراحل تطور أهداف المراجعة.	(2:1)
20	تطور طبيعة المراجعة الداخلية	(3:1)
33	تطور معايير المراجعة الداخلية	(4:1)
102	الاستثمارات الموزعة والمستردة والغير مستردة	( 1:3)
103	متغيرات الدراسة الاستبائية	(2 :3)
103	الدرجات الموافقة لكل إجابة	(3 :3)
105	توزع مجتمع الدراسة حسب متغير الجنس	(4 :3)
105	توزع مجتمع الدراسة حسب متغير العمر	(5 :3)
106	توزع افراد العينة حسب المؤهل العلمي	(6 :3)
107	البيانات الشخصية المتعلقة بعدد سنوات الخبرة	(7 :3)
108	توزع افراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	(8 :3)
109	توزع افراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	(9 :3)
110	تحديد معامل ثبات وصدق أداة الدراسة	(10 :3)
111	معاملات الالتواء والتقاطع لمحاور الدراسة	(11 :3)
111	تحديد المتوسط المرجح للمقياس	(12 :3)
112	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول من الدراسة	(13 :3)
114	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني من الدراسة	(14 :3)
117	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث من الدراسة	(15 :3)

فَلَمَّا أَتَى الْأَسْكَالَ

# فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
(1:1)	معايير المراجعة	17
(2:1)	المستويات التنظيمية لدائرة المراجعة الداخلية	36
(3:1)	خطوات عملية المراجعة الداخلية	39
(4:1)	إجراءات الرقابة الداخلية	35
(5:1)	مقومات نظام الرقابة الداخلية	37
(1:2)	العلاقة بين عناصر النظام	48
(2 :2)	وظائف نظام المعلومات	52
(3 :2)	الفئات التي تستخدم المعلومات المحاسبية	64
(4 :2)	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما قدمها F A S B	67
(1 :3)	الخلايا التابعة مباشرة للإدارة العامة	87
(2 :3)	دائرة الإدارة العامة والمصالح العامة	89
(3 :3)	دائرة التجارة والمصالح التابعة لها	90
(4 :3)	دائرة التقنية والنقل	91
(5 :3)	دائرة المالية والمحاسبة	92
(6 :3)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفضال	93
(7 :3)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب	97
(8 :3)	نموذج الدراسة	100
(9 :3)	توزع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس	105
(10 :3)	مجتمع الدراسة حسب متغير العمر	106
(11 :3)	البيانات الشخصية المتعلقة بالمؤهل العلمي	107
(12 :3)	توزع افراد المجتمع حسب عدد سنوات الخبرة	107
(13 :3)	توزع افراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	108
(14 :3)	توزع افراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	109

مفتمه

## المقدمة العامة

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية من أهم الأنظمة في أي مؤسسة اقتصادية، حيث أنه يعد عنصراً هاماً في تحديد فعالية وكفاءة المؤسسة وهذا للحفاظ على استمراريتها ونموها تحت ظل المنافسة الشديدة التي تواجهها، ويلعب نظام المعلومات المحاسبية دور هام بشأن تشغيل البيانات المتعلقة بالعمليات المحاسبية، وتوفير المعلومات اللازمة، وذلك لضمان وصول معلومات موثوقة وصحيحة ودقيقة بالشكل الملائم والوقت المناسب لتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وكذا استخدامها في إتخاذ القرارات الرشيدة.

و نظراً لكبر حجم المؤسسات ووظائفها نتجت الحاجة إلى المراجعة الداخلية، وهذا لظهور صعوبة في الرقابة على المؤسسات، فالتأكد من صحة ودقة المعلومات المحاسبية كان لا بد من فرض أدوات رقابية على نظام المعلومات، وهذا ما تقوم به المراجعة الداخلية حيث أنها تمثل ضمان أكبر حول مصداقية مخرجات نظام المعلومات المحاسبية وتحقيق فعالية هذا النظام داخل المؤسسة الاقتصادية لتحقيق الأهداف المسطرة بأقل تكاليف.

لذلك نجد أن وظيفة المراجعة الداخلية قد تطورت كثيراً وتغيرت النظرة القديمة لها من مجرد متصيد للأخطاء والانحرافات إلى أداة فعالة في خدمة الإدارة حيث تستطيع وظيفة المراجعة الداخلية أن تساهم في تصميم وتطوير نظام الرقابة الداخلية، وتعزيز سيطرة الإدارة على الشركة أو تدعيم ما يسمى بحوكمة الشركة، وكذلك المساهمة في تقييم وإدارة المخاطر والحماية منها وتقديم المشورة في ماهية السبل الأنجع لإدارتها، وكذلك قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة وتقييم الأداء والفاعلية.

ومن هنا جاءت هذه الدراسة لتبحث على أهمية تواجد مراجعة داخلية في المؤسسة، والتي من شأنها توفير المساعدة في تحقيق أقصى درجات الكفاءة في إدارة المشروعات الاقتصادية، مما يعزز فرص هذه المشروعات في الاستغلال الأمثل للموارد والوصول إلى الجودة الشاملة وبالتالي الصمود في وجه المنافسة العالمية.

ومن مجمل ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية على النحو التالي:

**ما هو دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟**

وبغرض الإحاطة بجوانب الموضوع ومعالجة هذه الإشكالية تم صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هي الفائدة من مراجعة القوائم المالية؟





## المقدمة العامة

2. ما مدى مساهمة كفاءة المراجعة الداخلية في تحقيق الجودة على مستوى المعلومات المحاسبية؟
3. ما مدى تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة الداخلية على جودة المعلومة المحاسبية؟

### فرضيات الدراسة:

وللإجابة على الأسئلة الفرعية المطروحة تم اعتماد الفرضيات التالية:

### الفرضية الرئيسية:

توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لدور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

### الفرضيات الفرعية:

- 1- توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لمدى فائدة مراجعة القوائم المالية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ).
- 2- توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لمدى مساهمة كفاءة المراجعة الداخلية في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ).
- 3- توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة الداخلية ومساهمته في تحسين جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ).

### أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من كونها تركز على موضوع مهم ألا وهو مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، حيث أن قيام نظام المعلومات المحاسبي بضمان الثقة والدقة في المعلومات المحاسبية وما ينجر عنه من مراقبة لمختلف الأنظمة الوظيفية في المؤسسة، باعتبارها المصدر الرئيسي لتدفقات البيانات والتي تعتبر مدخلات لنظام المعلومات المحاسبي، يستلزم التعمق في دراسة النظام والإجراءات التي تتحكم في تسيير وتنقل البيانات والمعلومات فيما بينها، وهذا اعتمادا على أدوات الرقابة والمراجعة الداخلية.

### أهداف البحث:

من الأهداف التي يسعى إليها البحث هي:

- 1- محاولة التطرق إلى دور وأهمية المراجعة الداخلية في مراقبة المعلومات المحاسبية.



## المقدمة العامة

- 2- التعرف على العلاقة بين جودة المعلومة بشكل عام وبين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- 3- التعرف على الجوانب الهامة لآلية المراجعة الداخلية ومدى الاستفادة منها في تحديد جودة المعلومات المحاسبية.
- 4- الوقوف على مدى تأثير كل من كفاءة المراجعة الداخلية واستخدام تكنولوجيا معلومات المراجعة على جودة المعلومة المحاسبية.
- 5- التعرف على اثر وظيفة المراجعة الداخلية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة.

### أسباب إختيار الموضوع:

#### ● أسباب ذاتية:

- 1- علاقة الموضوع بتخصص الطالب (فحص محاسبي).
- 2- رغبة الطالب وميوله الشخصي في الإلمام بجوانب الموضوع، وأيضاً التوسع في المجال النظري والتطبيقي.

#### ● أسباب موضوعية:

- 1- التعرف على أهم المفاهيم المرتبطة بالمراجعة الداخلية، وكذا أهم المفاهيم المرتبطة بالمعلومات المحاسبية وخصائص جودتها خاصة في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة؛
- 2- ابراز الدور الفعال الذي تلعبه مهنة المراجعة الداخلية في ضبط جودة المعلومة المحاسبية؛
- 3- تقديم نتائج وتوصيات علمية والاستفادة منها في تطوير آلية المراجعة الداخلية وتحديد معوقات استخدامها بالجودة المناسبة.

### دراسات سابقة:

- 1- دور وظيفة التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري، دراسة على شركات المساهمة العامة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، من إعداد يوسف سعيد يوسف المدلل، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، 2007، وقد تلخصت نتائج الدراسة في الآتي:  
- تقوم وحدات التدقيق الداخلي بدور جيد في تقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية وهذا يؤثر إيجابيا على ضبط الأداء المالي و الإداري.
- يوافق كل مسؤول يعمل ضمن وحدات التدقيق الداخلي على أن هناك ضرورة لتوسيع نطاق التدقيق الداخلي .

## المقدمة العامة

2- دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم بالمسيلة، من إعداد: سردوك فاتح ، مذكرة ماجستير، 2004، وقد تلخصت النتائج هذه الدراسة في الآتي:

— إن نجاح المؤسسات الاقتصادية في اتخاذ القرارات الملائمة، في ظل المرحلة الاقتصادية الحالية مرهونا بالمعلومات المحاسبية .

— إن اعتماد المؤسسة لنظام رقابة داخلية منظم ومحكم يضمن لها تحقيق الأهداف المسطرة في ظل الالتزام بالإجراءات والسياسات المسطرة، يؤدي إلى التقليل من احتمالات الخطأ والغش والسرقة .

3- إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مؤسسة أليانس للتأمينات الجزائرية من إعداد: زلاسي رياض مذكرة ماجستير، 2012، وقد تلخصت نتائج هذه الدراسة في الآتي:

— دور لجان المراجعة في تحسين جودة التقارير المالية والمعلومات المحاسبية.

— الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية .

4- دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي من إعداد سليمان عتير، مذكرة ماجستير، 2012، وقد تلخصت نتائج هذه الدراسة في الآتي:

- بيان أهمية جودة المعلومات المحاسبية وحاجة مستخدميها إليها.

- التعريف بمختلف مصالح الرقابة الجبائية وبدور كل منها.

- توضيح العلاقة بين الرقابة الجبائية والمعلومات المحاسبية من خلال التصريحات الجبائية.

- لفت الانتباه إلى الدور الذي يمكن أن تلعبه الرقابة الجبائية في التحسين من جودة المعلومات المحاسبية.

- إبراز الأدوار الأخرى الخفية للرقابة الجبائية بخلاف مكافحة التهرب الجبائي.

- تغيير النظرة السلبية الشائعة عن الجباية والتأكيد على أهميتها الرقابية والاقتصادية.

**هيكل الدراسة:** تم تقسيم البحث إلى

الفصل الأول من البحث والمعنون "الإطار النظري للمراجعة الداخلية"، وقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى " ماهية المراجعة" ويشمل: تعريف المراجعة وتطورها في المطلب الأول، والمطلب الثاني على أهمية المراجعة وأهدافها، أما المطلب الثالث فشمّل أنواع ومعايير المراجعة ، أما المبحث الثاني والذي جاء عنوانه ب " الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية " فشمّل أربعة



## المقدمة العامة

مطالب، المطلب الأول هو تطور وتعريف المراجعة الداخلية، ثم التطرق إلى أهمية المراجعة الداخلية وأهدافها، وفي المطلب الثالث أنواع المراجعة الداخلية ومعاييرها، وأخيرا إلى مكونات قسم المراجعة الداخلية ومنهجية عملها.

أما المبحث الثالث فكان حول مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية ومسؤوليات وصلاحيات المراجع الداخلي "وشمل ثلاث مطالب، المطلب الأول ميثاق أخلاقيات مهنة المراجع الداخلي و مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية ، وفي المطلب الثاني مسؤوليات وصلاحيات المراجع الداخلي.

وفيما يخص الفصل الثاني وهو: " المراجعة الداخلية كآلية تحسن من جودة المعلومات المحاسبية" ، فقد تم تقسيمه الى ثلاثة مباحث، حيث استعرضنا في المبحث الأول " ماهية نظام المعلومات المحاسبي" ، ولقد تمت دراسته في ثلاث مطالب تمثلت بالترتيب في: ماهية نظام المعلومات، الإطار العام لنظام المعلومات المحاسبية، ثم الإطار المفاهيمي للمعلومة المحاسبية. وفي المبحث الثاني والذي عنون ب" جودة المعلومة المحاسبية" وقسم إلى ثلاث مطالب تم التعرض فيه لكل من مفهوم وخصائص جودة المعلومات المحاسبية، و معايير تحقق جودة المعلومة المحاسبية، وفي المطلب الثالث قياس جودة المعلومات المحاسبية، أما المطلب الرابع فهو العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية.

وأخيرا المبحث الثالث فكان بعنوان " المراجعة الداخلية ودورها في ضبط جودة المعلومة المحاسبية ". وهو يشمل ثلاثة مطالب، المطلب الاول الفائدة من مراجعة القوائم المالية والمطلب الثاني فهو كفاءة المراجعة الداخلية ومدى تأثيرها على جودة المعلومة المحاسبية أما المطلب الثالث والأخير هو استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة الداخلية يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

أما الفصل الثالث فهو الجانب التطبيقي المتمثل للبحث، كان بعنوان: الجانب التطبيقي لدور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وقد شمل هذا الأخير ثلاثة مباحث كان بدايتها التعريف بالمؤسسات محل الدراسة ثم تتولنا الجانب المنهجي للدراسة الميدانية، أما المبحث الثالث فهو تحليل بيانات الاستبيان واتجاهات آراء العينة.

وفي الأخير ننهي هذا البحث بخاتمة عامة احتوت مجموعة من النتائج تحيط بجوانب البحث، وكذا جملة من التوصيات والإقتراحات.



# الفصل الأول:

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

لقد ازدادت أهمية المراجعة الداخلية في وقتنا الحالي وشهدت السنوات في الأخيرة اهتماماً متزايداً من قبل المنشآت في مختلف الدول، وأصبحت المراجعة الداخلية عبارة عن نشاط تقييمي لكافة الأنشطة والعمليات في المنشأة، ويهدف إلى تطويرها ورفع كفاءتها الإنتاجية".

كما يعتبر نظام الرقابة الداخلية أحد أهم الإجراءات التي تتخذها المنشأة في مواجهة المخاطر والحد منها، حيث أن وضع نظام رقابة داخلية، يمتاز بالكفاءة والفاعلية ويتم تطبيقه من قبل الأفراد والإدارة يشكل حماية للمنشأة من المخاطر التي تواجهها كما يقلل من احتمالية التعرض للمخاطر إلى أدنى حد ممكن ومما لا شك فيه أن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعمل في المنشأة يعتبر حجر الأساس الذي ينطلق منه المراجع وهو نقطة الارتكاز للمراجع عند أعداده لبرنامج المراجعة وتحديد نسب الاختبارات والعينات، فكلما كان نظام الرقابة قوياً وفعالاً ومتناسكاً كلما زاد اعتماد المراجع على أسلوب العينة في الحصول على الأدلة والقرائن للإثبات، وكلما كان ضعيفاً كلما لجأ المراجع إلى زيادة وتوسيع حجم العينة الممثلة.

هذا وقد أولت الجهات التشريعية والمنظمات الدولية موضوع الرقابة الداخلية اهتماماً بالغاً وستعرض لأهم هذه المنظمات العالمية والتي بدورها لاقت قبولاً محلياً، فقد وضعت لجنة بازل المعنية بالرقابة على أعمال المصارف إطاراً لتقييم أنظمة الرقابة الداخلية، وطلبت من المصارف الالتزام به والتي سنتناولها بمزيد من التفصيل في هذا الفصل، كما وركزت المصارف المركزية في مختلف الدول على هذا الموضوع من خلال التشريعات والقوانين المنظمة للعمل المصرفي.

كما تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية مهمة، فالمؤسسات في وقتنا الحالي بغض النظر عن حجمها تحتاج إلى مراجعة داخلية، كذلك فإن هذه المهنة لا تأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة، فرغم اعتماد المراجعة الداخلية من طرف المؤسسات الصناعية والتجارية بالدرجة الأولى، إلا أن المؤسسات الخدمية هي كذلك تحتاج لهذه الوظيفة.

والمراجعة الداخلية لا تمس فقط الجانب المالي والمحاسبي كما يظنه البعض، وإنما يتسع نطاق تطبيقها والأهداف المرجوة منها باتساع الأنشطة الموجودة في المؤسسة، ما يسمح بالتحكم أكثر بها، وهذا من أجل تحقيق أكبر ربح وفائدة للمؤسسة.

ولدراسة أعمق وأكثر تفصيلاً، سنقوم في هذا الفصل بالتعرف على المراجعة الداخلية من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث حيث سنتعرض في المبحث الأول إلى ماهية المراجعة وذلك من خلال التطرق إلى لمحة تاريخية للمراجعة وتطور مفهومها، ومن ثم تقديم مجموعة من التعاريف التي نراها شاملة للمراجعة، مع تبيان أهميتها وأهدافها وأنواعها.

أما المبحث الثاني سنتطرق فيه إلى مفاهيم أساسية حول المراجعة الداخلية، التطور التاريخي لها أهمية وأهداف المراجعة الداخلية، أنواعها وإجراءاتها ومعاييرها.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

وسنتناول في المبحث الثالث إلى مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية و مسؤوليات وصلاحيات المراجع الداخلي وماهية نظام الرقابة الداخلية.

### المبحث الأول: ماهية المراجعة

تعتبر المراجعة بمثابة العين الساهرة على مصالح المؤسسة العامة إذ أصبح وجودها لا غنى عنه، فهي وسيلة للوصول إلى خدمة أطراف عديدة، كما تهتم بالبحث عن الضمانات من حيث نوعية المعلومات وتتخذ كأساس لاتخاذ القرارات المختلفة.

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

### المطلب الأول: تعريف المراجعة وتطورها.

#### أولا: تعريف للمراجعة

المراجعة بمعناها اللفظي Audit وهي مشتقة من الكلمة اللاتينية Audire ومعناها "يستمع" لأن الحسابات كانت تتلى على المراجع.<sup>1</sup>

إن التطورات المستمرة لعملية المراجعة وتوسع مهامها وأشكالها أدى إلى ظهور العديد من التعاريف لها نذكر منها:

1/ عرف bonnault et Germond المراجعة على أنها: "اختيار تقني صارم وبناء بأسلوب، من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية و نتائج المؤسسة".<sup>2</sup>

2/ كذلك عرفت المراجعة على أنها: "هي عملية تجميع وتقييم أدلة الإثبات حول المعلومات من أجل تحديد درجة ارتباط وامتنال المعلومات للمعايير والأسس المتبعة والإبلاغ عن نتيجة العملية من خلال رأي مهني محايد، ويجب أن يقوم بالمراجعة شخص كفؤ ومؤهل ومحايد".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، 2010/2011، ص 47.

<sup>2</sup> طواهر محمد التهامي، صديقي مسعود، المراجعة وتدقيق الحسابات، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، 2003، ص 9.

<sup>3</sup> رأفت محمود سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011، ص ص 21 22.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

3/ وكذلك المراجعة هي "فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي أنتجت تلك المعلومات"<sup>1</sup>.

4/ كما عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية AAA كما يلي "المراجعة هي عملية نظامية ومنهجية systematic لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"<sup>2</sup>.

من خلال التعريف الأخير يتضح لنا بأن عملية المراجعة هي:

-عبارة عن إجراءات منظمة، تعني الخطوات والإجراءات التي يقوم بها المراجع.

-الحصول وتقييم الأدلة، يعني فحص الإقرارات وتقييم النتائج بدون تحيز ضد أو مع الجهة التي يقوم بمراجعتها والتي حضرت هذه الإقرارات.

-الإقرارات والأحداث الاقتصادية، وهذه تمثل ما تقدمه إدارة الشركات أو الأشخاص وهذه الإقرارات هي موضوع المراجعة.

-درجة العلاقة، وتشير إلى العلاقة التي بالإمكان معرفة الإقرارات وعلاقتها مع مقياس معين، وعلى سبيل المثال أن البيانات المالية تمثل باعتدال المركز المالي.

-مقياس معين، وهي الجهة التي بإمكان المدقق قياس إقرارات الإدارة بواسطتها، هذا المقياس ربما مصدره الدولة أو الجمعيات المهنية ذات الاختصاص أو الموازنات المالية وفي هذه الحالة فإن المقياس هو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

-إيصال النتائج، ويكون ذلك بواسطة تقرير مكتوب، يبين درجة الملاءمة بين الإقرارات، وهذا المقياس وهذا التقرير يبين العلاقة إما جيدة أو غير جيدة، أي لا تتطابق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

-المستفيدون، وهم أشخاص أو مؤسسات يتخذون قرارهم بناء على تقرير المراجع ومنهم على سبيل المثال المساهمون والإدارة والدائنون والدوائر الحكومية ذات العلاقة، وعلى سبيل المثال دائرة ضريبة الدخل أو البنك المركزي وكذلك الرأي العام.

**ثانياً: عناصر المراجعة**

هناك ثلاث عناصر أساسية ترتكز عليها عملية المراجعة هي:

<sup>1</sup> محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 6.  
<sup>2</sup> فاتح غلاب، مرجع سابق، ص ص 47 48.



## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

1 - الفحص Examination: التأكد من صحة قياس المعلومات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها (فحص القياس المحاسبي).

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

3 - الإبلاغ Reporting: بلورة نتائج الفحص و التحقيق و إثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية والمراجع الذي يتولى مراجعة الحسابات هو محاسب ذو خبرة و مرخص و يجب تمتعه بمتطلبات أساسية لضمان نجاحه كمراجع أهمها:

- توفير الرغبة عنده في امتهان المراجعة.
- فهم لطبيعة وفائدة وأهمية المحاسبة، وتقييم القيود المفروضة عليها وأوجه القصور فيها.
- معرفة أساليب التحقيق الأساسية لعناصر الموجودات والمطلوبات.

### ثالثاً: التطور التاريخي للمراجعة.

في البداية لم تكن هناك حاجة للمراجعة أو حتى أشخاص يقومون بهذه المهمة، فكان كل فرد قادر على أن يتفقد أعماله بنفسه نظراً لقلّة الصفقات وصغر العمليات التجارية التي كانت آنذاك. ونتيجة للتطور الفكري والاقتصادي والاجتماعي والسياسي لمختلف مراحل حياة البشرية ظهرت المراجعة، وأخذت في التطور حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم. وظهر هذا التطور من خلال المراحل التي مرت بها المراجعة، حيث يمكن تقسيم تلك المراحل إلى خمس مراحل نستعرضها فيما يلي:<sup>1</sup>

1/ فترة ما قبل 1500 م:

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

وفي عهد الفراعنة في مصر والإمبراطوريات القديمة في بابل وروما واليونان كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المراجع في الساحات العامة حول الإيرادات والمصروفات، كما أن الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه) قد جعل موسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاية وتدقيقها، علماً أن التدقيق كان يشمل المراجعة التفصيلية، وكان غرضها الرئيسي اكتشاف الغش والخطأ ومحاسبة المسؤولين عنها. وبعد سقوط الإمبراطورية الرومانية وانقسام إيطاليا إلى دويلات، ظهرت الحاجة لعملية المراجعة وخصوصاً بعد نمو المدن الإيطالية والتي كانت تشتهر بالتجارة، مثل فلورنسا وجنوا وفينيسيا، حيث تم استخدام المراجعين لأول مرة في تدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر والخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار على

<sup>1</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، ص ص 4 و 6.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

ظهور السفن التجارية، وفي سنة 1394 م استخدمت حكومة مدينة بيزا المراجعين في مراجعة الحسابات الحكومية، وكان الهدف أيضا اكتشاف التلاعب والغش بالدفاتر.

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

### 2/ الفترة من 1500 م إلى 1850 م:

في هذه الفترة لم يكن هناك تغير يذكر في أهداف المراجعة يميزها عن الفترة التي سبقتها، ففي هذه الفترة كانت أهداف المراجعة لا تزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير، كما أن عملية المراجعة كانت تفصيلية. غير أنه حدثت بعض التغيرات الأخرى وهي:

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

### 3/ الفترة من 1850 م إلى 1905 م:

شهدت هذه الفترة نمواً اقتصادياً كبيراً وخاصة في المملكة المتحدة وذلك بعد انبلاج الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور الشركات المساهمة الكبيرة، كما تم في هذه الفترة الفصل بين الملكية والإدارة، حيث أستلم المتخصصون الوظائف الإدارية في الشركات المساهمة، وظهرت بذلك حاجة المساهمين الملحة في المحافظة على أموالهم المستثمرة في تلك الشركات، وبناء على هذا كله أصبح الجو مهياً للمراجعة كمهنة أن تبرز وتظهر إلى حيز الوجود وخاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف ثالث محايد تكون مهمته بيان مدى أمانة القيمين على أموالهم وممتلكاتهم، وعزز ذلك صدور قانون الشركات البريطاني سنة 1862 م والذي نص بين موادها على ضرورة مراجعة الشركات المساهمة من قبل مراجعي الحسابات وفي أواخر هذه الفترة أصبح المراجعون يعتمدون على نظم الرقابة الداخلية في عمليات المراجعة التي يقومون بها، وبذلك عرفت لأول مرة المراجعة الاختبارية، وأصبحت عملية المراجعة أقل تفصيلاً أما أهداف المراجعة حتى نهاية هذه الفترة كانت:

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

في هذه الفترة وخاصة بعد سنة 1940 وبظهور الشركات الكبيرة، وتبني أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتماداً كلياً في عملية المراجعة، حدثت ثلاث تغيرات هامة في ممارسة مهنة المراجعة هي:

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

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

- 2 - تطور في الاختبارات التي كان يقوم بها المراجع لتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- 3 - اعتبار اكتشاف الغش والاحتيال هو أحد أهداف عملية المراجعة.

### خامسا: الفترة من 1960 وحتى وقتنا الحاضر:

خلال هذه الفترة وحتى نهاية الثمانينات تطورت المراجعة بشكل كبير نتيجة العديد من الأحداث، أهمها إنهيار العديد من المؤسسات، ففي الولايات المتحدة إنهارت مؤسسات القروض والادخار وكان من أسبابها وجود غش وتلاعبات من قبل القائمين عليها، وكانت خسائرها تجاوزت عشرات البلايين من الدولارات وكذلك الانهيار غير المتوقع للعديد من المؤسسات والشركات في العالم في أكتوبر 1987 م والمعروف بانهيار الأسواق المالية. تلك الأحداث وغيرها جددت التساؤلات عن دور المراجعين في اكتشاف الغش والتلاعبات، وخلال هذه الفترة صدرت عدداً من المعايير تطالب المراجعين بمسؤولية أكبر نحو اكتشاف الغش والتقرير عنه والتأكيد على أهمية نظام الرقابة الداخلية ودوره في منع الغش والتلاعب، وأن هناك مسؤولية أكبر على المراجعين في فحص نظام الرقابة الداخلية والتقرير عنه للجهات المعنية.

أما خلال فترة التسعينات فقد تأثرت مهنة المراجعة بعدد من الأحداث، فقد ظهر المزيد من حالات الفشل والانهيار في المؤسسات والشركات معظمها كان نتيجة الغش والتصرفات غير القانونية. كما حصلت تطورات هامة في مهنة المحاسبة والمراجعة وفي طبيعة مكاتب المراجعة القانونية، وفي أسلوب المراجعة وفي عملية وضع معايير المراجعة، وكان السبب الكبير في تلك التغيرات يرجع إلى العديد من الأحداث والتغيرات البيئية حددها البعض في الأتي:

- 1 - انتشار مفهوم العولمة في الاقتصاد العالمي والحاجة إلى مكاتب مراجعة ضخمة تخدم عملائها حول العالم بكفاءة.
- 2 - قضية التعقيدات المتزايدة في بيئة الأعمال وتزايد استخدام أنظمة الحاسب الآلي في المؤسسات.
- 3 - أدى استمرار المنافسة في أعمال المراجعة إلى استخدام التكنولوجيا وإلى كثير من أساليب تحليل الأعمال المتقدمة في عملية المراجعة.
- 4 - استمرار زيادة التكاليف التي تتحملها مكاتب المراجعة نتيجة لارتفاع مبالغ التأمين وزيادة الدعاوي القضائية المرفوعة ضدها.
- 5 - زيادة التدخلات الحكومية في شؤون المهنة بفرض المزيد من المتطلبات أثناء عملية المراجعة. وفيما يلي جدول يوضح التطور التاريخي للمراجعة.

### الجدول: رقم (1:1) التطور التاريخي للمراجعة.

المدة	الأمور بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي.	الملك، الإمبراطور، الكنيسة، الحكومة.	رجل الدين، كاتب.	معاينة السارق على اختلاس الأموال، حماية

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

الأموال .			
منع الغش، ومعاينة فاعليه، حماية الأصول .	المحاسب .	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين .	من 1700 ميلادي إلى 1850م .
تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية .	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني .	الحكومة والمساهمين .	من 1850م إلى 1900م .
تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية .	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة .	الحكومة والمساهمين .	من 1900م إلى 1940م .
الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية .	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة .	الحكومة، البنوك والمساهمين .	من 1940م إلى 1970م .
الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة .	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة والاستشارة .	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين .	من 1970م إلى 1990م .
الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي .	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة الاستشارة .	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين .	ابتداء من 1990م .

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص، ص 7، 8.

### المطلب الثاني: أهمية المراجعة وأهدافها.

#### أولاً: أهمية المراجعة

إن المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية لها أهمية اقتصادية كبيرة بالنسبة لمتخذي القرارات، ولكن مستخدمي هذه المعلومات المالية تتقصم الخبرة أو يوجد ما يمنعهم من التحقق بشكل مباشر من المعلومات التي يستخدمونها، لذلك فإن هذه العوامل تبين مدى الحاجة إلى المراجعة الخارجية والمستقلة كذلك. حيث يعتبر المراجع الخارجي عنصراً هاماً للمؤسسة وللمستخدمين لقيامه بالعديد من الأمور التي تتعلق بالحوكمة والإقرار المالي، حيث أن كل الأطراف المستفيدة من القوائم المالية يتوقعون من المؤسسة أن تزودهم بمعلومات وألا تقتصر فقط على القوائم المالية، فمثلاً يتوقع جمهور المستخدمين معرفة ما إذا كانت المؤسسة

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

ستستمر أم لا، وهل تدار بشكل جيد، وما إذا كانت هناك مصداقية في قواعد بياناتها ومعلوماتها، ومدى كفاية المعلومات لاتخاذ القرار، وكذلك عن مدى وجود نظام رقابة داخلية فعال.<sup>1</sup>

إن أهمية المراجعة تكمن في أنها تؤدي دورا مهما في الأوساط المالية والأوساط الحكومية وفي الاقتصاد بشكل عام، فالمعلومات المالية التي تعتمد عليها وتتنق بها ضرورية لأي مجتمع. فالمستثمر يتخذ قرار الشراء والبيع لاستثماراته، البنوك تتخذ قرارات إعطاء القروض، والسلطات الضريبية تقوم باحتساب الدخل الخاضع لضريبة الدخل ومبلغ الضريبة ودخول وخروج شريك في شركات التضامن ومعرفة مبلغ التركات وضريبة الإرث في حالة الوفاة، كل هذه الأمور وغيرها تعتمد على معلومات جهزت أو حضرت من قبل الآخرين هذه الجهات ربما تتضارب مصالحها مع مصالح الجهات المستفيدة من هذه المعلومات ولهذا أنشأت الحاجة إلى خدمة المراجع المستقل المحايد، هذا الشخص سيقوم بإعلام الأطراف الأخرى إن كانت هذه البيانات والمعلومات المالية تتمثل باعتدال أو بوضوح ومن جميع جوانبها المادية المركز المالي كما هو بتاريخ معين، والنشاط للسنة أو الفترة المنتهية لذلك التاريخ.<sup>2</sup>

### ثانياً: أهداف المراجعة

إن تطور عملية المراجعة صاحبها تطورات على مستوى الهدف المرجو منها، حيث أن الفترة التي أعقبت الثورة الصناعية كانت بمثابة نقطة التحول التي انبثق عنها ظهور مؤسسات كبرى تغير نشاطها عن سابقتها من ذلك النشاط البسيط إلى شركات ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة وملكية منفصلة عن الإدارة.

كذلك كان للقضاء الانجليزي في تلك الفترة دور هام في تطور أهداف المراجعة، إذ اتضح في هذه الفترة بأن الهدف الأساسي من المراجعة ليس اكتشاف الغش والأخطاء فقط؛ بل إظهار هذه الأخطاء والتلاعبات عند قيام المراجع بمهنته.<sup>3</sup>

ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

### الجدول رقم (2:1) مراحل تطور أهداف المراجعة.

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية.
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها.
1500- 1850	اكتشاف التلاعب	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها.

<sup>1</sup> رغبة ابراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف واثرا في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة غزة، فلسطين، 2014، ص39.

<sup>2</sup> هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2004، ص، ص17، 18.

<sup>3</sup> محمد امين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010/2011، ص7.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

		والاختلاس	
1850-1905	1: اكتشاف التلاعب والاختلاس. 2: اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الاعتراف بها.
1905 – 1933	1: تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي. 2: اكتشاف التلاعب والأخطاء	بالتفصيل ومراجعته اختباريه	اعتراف سطحي.
1933 – 1940	1: تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي. 2: اكتشاف التلاعب والأخطاء	مراجعة اختباريه	بداية في الاهتمام
1940 – 1960	تحديد مدى سلامة، وصحة تقرير المركز المالي.	مراجعته اختبارية	اهتمام وتركيز.

المصدر: الصبان، م.س، نظرية المراجعة و آليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 5.

عموماً فإن الهدف الرئيسي من مراجعة الحسابات هو إعطاء رأي فني محايد على التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل المراجعة.

إضافة إلى الأهداف التقليدية السابقة للمراجعة هناك أهداف حديثة، حيث انتقلت المراجعة من مجرد قيام مراجع الحسابات بالتأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات، واكتشاف ما قد يوجد بها من أخطاء أو غش وتلاعب وفحص لمدى فاعلية وقوة نظام الرقابة الداخلية، وكذا الخروج برأي فني محايد يبين نتيجة المؤسسة ومركزها المالي في نهاية الفترة المالية، إلى أهداف جاءت وليدة التطور الاقتصادي المتسارع الذي يشهده عالمنا المعاصر.<sup>1</sup> ومن هذه الأهداف نذكر:

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش، بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.
- طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.

<sup>1</sup> فاتح غلاب، مرجع سابق، ص 50.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

- مساعدة الإدارات المالية للمؤسسات في تحديد الوعاء الضريبي، ومن ثم مبلغ الضريبة الواجب دفعها.<sup>1</sup>
- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها.
- رفع مستوى الكفاءة والفاعلية في المؤسسات تحت المراجعة.
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه المؤسسة.<sup>2</sup>
- إن تحقيق الأهداف السابقة والحصول على الأدلة والإثباتات اللازمة؛ لا تكون إلا بإتباع المراجع الخارجي إجراءات معينة خاصة بالمراجعة نذكر منها:<sup>3</sup>
- التحقق من الوجود الفعلي عن طريق الجرد.
- التحقق من الملكية عن طريق الاطلاع على مستندات الملكية.
- التحقق من عدم وجود رهانات على أصولها لصالح الغير في تاريخ الميزانية.
- التحقق من الدقة المحاسبية.
- مراعاة الأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية وقبل صدور التقرير.
- مراعاة الإفصاح الكافي عن الحقائق المالية.
- القيام بالإجراءات التحليلية.

### المطلب الثالث: أنواع ومعايير المراجعة.

#### أولاً: أنواع المراجعة.

- تختلف زوايا المراجعة من كاتب لآخر وحسب المعايير المعتمد عليها في التصنيف وسنوجز فيما يلي الزوايا التصنيفات الشائعة في المراجعة:
- من زاوية الإلزام القانوني.
  - من زاوية مجال أو نطاق المراجعة.
  - من زاوية توقيت المراجعة.
  - من زاوية الفحص أو حجم الاختيارات.
  - من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة.

#### 1/ من زاوية الإلزام القانوني

ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية المراجعة لبعض المؤسسات كشركة المساهمة، وعدم إلزامية المراجعة إلى غيرها من مؤسسات كالشركة ذات المسؤولية المحدودة أو شركة التضامن. لذلك سوف نميز بين نوعين من المراجعة في هذا السند.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> محمد امين مازون، مرجع سابق، ص 8.

<sup>2</sup> فاتح غلاب، مرجع سابق، ص 51.

<sup>3</sup> رعدة ابراهيم المدهون، مرجع سابق، ص 40.

<sup>4</sup> محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 20.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

1- **المراجعة الإلزامية:** وتعرف بمراجعة الأداء أو التنفيذ أو الالتزام بأداء سياسات معينة، كما تهدف مراجعة الالتزام أو الأداء بمراجعة إلزام الوحدة بمعايير المقررة ومثال عن ذلك السياسات و الإجراءات الإدارية الرسمية.<sup>1</sup>

ب - **المراجعة الاختيارية:** وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة، ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان عن صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي، إذ أن هذه المعلومات تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء و خاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك.<sup>2</sup>

### 2/ من زاوية مجال أو نطاق المراجعة

أ - **المراجعة الكاملة:** في هذه المراجعة يكون نطاق العمل غير محدد، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المراجع أية قيود على نطاق الفحص والعمل الذي يقوم به. فمثلا المراجع الخارجي يتعين عليه في نهاية الأمر إيداء الرأي الفني عن مدى سلامة القوائم المالي الختامية ككل بغض النظر عن نطاق الفحص والمفردات التي شملتها اختباره، حيث ان مسؤوليته تغطي جميع تلك المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص.<sup>3</sup>

ب - **المراجعة الجزئية:** هي التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعنية، أو هي ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجع بأي صورة من الصور، ولا يكون المراجع مسئولا في هذا النوع عن أي أضرار تنشأ أو يتم اكتشافها بالرجوع إلى دفاتر وحسابات أو مستندات معينة تكون الحدود المفروضة على المراجعة قد منعت من فحصها .

### 3/ من زاوية توقيت المراجعة

أ - **المراجعة النهائية:** ويتم عمل هذا النوع من المراجعة في نهاية الفترة أي بعد انتهاء السنة المالية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويناسب هذا النوع من المراجعة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

ب - **المراجعة المستمرة:** فهي التي تتم فيها عملية الفحص أثناء السنة وذلك سواء كانت تلك العملية تم بطريقة منتظمة أو غير منتظمة خلال الفترة المحاسبية.

يعمل هذا الأسلوب في المراجعة على انتشار العمل في مكتب المراجع على مدار السنة أي أن العمل سيوزع على المساعدين في المكتب بطريقة تشغل وقتهم طول السنة بما يجنب مشاكل الارتباك في نهاية السنة أو الاستعانة بمساعدين أقل تدريبا وكفاءة.<sup>4</sup>

### 4/ من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختيارات

<sup>1</sup> أمين السيد احمد لطفي ، المراجعة بين النظرية و التطبيق، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2006 ، ص 25.

<sup>2</sup> محمد تهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 21.

<sup>3</sup> عبد السلام ابو سرعة، مرجع سابق، ص 24.

<sup>4</sup> احمد نور ، مراجعة الحسابات ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية، 1992، ص 18.



## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

أ - **المراجعة الشاملة** : تعتبر المراجعة الشاملة نوعا تفصيليا، إذ يقوم المراجع في ظلها بفحص جميع القيود والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية، والواقع إن هذا النوع قد يكون شاملا بالنسبة إلى نمط معين وقد يكون شاملا بالنسبة إلى جميع عمليات المؤسسة على حسب ما يقضيه العقد المبرم ما بين المراجع وأصحاب المؤسسة الذي يوضح طبيعة وشكل المراجعة و الجزء أو الكل المراد مراجعته.

ب - **المراجعة الاختبارية** :يستند هذا النوع على الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج هذا الفحص للمفردات المختارة على كل مجموع المفردات. إن هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم والمتعددة العمليات التي تصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات. لذلك تظهر لنا أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام واكتشاف مواطن الضعف والقوة في الأجزاء المكونة له من ناحية ومن ناحية أخرى تحديد مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من المراجعة.

### 5/ من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة

أ - **المراجعة الخارجية** :هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية، والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل أداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصادقية حتى تتال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة (المساهمين، المستثمرين، البنوك).

ب - **المراجعة الداخلية** :هي نشاط تقييمي مستقل الأعمال لمراجعة العمليات كخدمة للإدارة، وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وسائل الرقابة الأخرى<sup>1</sup>.

### ثانياً: معايير المراجعة

تعتبر المعايير مجموعة من الأنماط التي يجب أن يتحلى بها المراجع أثناء أدائه لمهمته، و التي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعم عملية المراجعة. وفيما يلي سيتم التطرق للمعايير التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي والتي تنقسم إلى ثلاث مجموعات:

#### 1/ المعايير العامة:<sup>2</sup>

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمراجع و علاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب فهي معايير مرتبطة بشكل مباشر بالتكوين الذاتي لمراجع الحسابات، ومن هذا التعريف يمكن أن نستنتج ثلاث معايير وهي:

#### أ/ التأهيل العلمي والعملية:

لكي يتم الفحص والمراجعة بدرجة مقبولة وملائمة فإن المراجع يجب أن يتوفر لديه كل من التعليم والخبرة، وينال المراجع تعليمه من خلال برامج جيدة ورسمية منظمة في المحاسبة والمراجعة، ولكون

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر مسعود صديقي، مرجع سابق، ص28.

<sup>2</sup> زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع، الوادي، الجزائر، 2010، ص ص 23 20.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل المعيار الذي يطبقه ويستخدمه المراجع في تقرير ما إذا كانت القوائم المالية للعميل قد عرضت بشكل صادق وعادل.

وفي مجال المراجعة المالية يخضع المراجع لمتطلبات معينة للدخول الى ممارسة المهنة ومما لاشك فيه أن كافة اجراءات المراجعة تتطلب قدرا من الحكم الشخصي ومن ثم فانه بغض النظر عن قدر التعلم الرسمي الذي حصل عليه المراجع فانه لن يكون كافيا وحده كأساس لإبداء رأيه، ولهذا فان التعليم الرسمي المنهجي يجب أن يدعمه خبرة كافية، وذلك بالشكل الذي يمكن المراجع من اجراء ما يلزم من تقديرات حكيمة وشخصية عن أداء مهمة المراجعة ومن ثم فان مهمة المراجعين عند كافة المستويات يجب أن ينالوا قدرا من التدريب كافيا ومناسبا للمستوى الذي يعملون عنده، وبحيث يزيد هذا التدريب كلما زاد هذا المستوى، وأن هذه الضرورة الملحة للتعليم والتدريب انما تعتمد على "فرض التزامات المهنية".

### ب - الاستقلالية:

يجب على المراجع أن يتمسك بروح الاستقلالية والحياد، وذلك حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز أو ضغوط، فهذا الاستقلال يمثل حجر الزاوية بالنسبة لمهنة المراجعة. ومن ثم فانه يجب تأكيد هذا المعيار في برامج تدريب المراجعين فضلا عن تأكيده عند الإشراف ومتابعة أداء مهمة المراجعة، كما أن رأي المراجع يكون لا قيمة له اجتماعيا أو اقتصاديا إذا كان المراجع غير مستقلا عن عمله.

واستقلال المراجعين يجب أن يكون استقلالا في الحقيقة والمظهر أي أنه يجب أن يكون مستقلا شكلا ومضمونا. ويقصد بالاستقلالية الحقيقية او الاستقلالية في المضمون ان يلتزم المراجع بالنزاهة والموضوعية في كافة المواقف المرتبطة بالمراجعة وحتى اصدار التقرير، وهذا الجانب من الاستقلال يعد حالة ذهنية خاصة بالمراجع نفسه التي لا يستطيع ان يفدها او يلاحظها الا المراجع ومن ثم يصعب على غيره إدراكها أو ملاحظتها. أما استقلالية الشكل فتعبر عن مدى ابتعاد المراجع بنفسه عن كافة التصرفات والمواقف التي من شأنها إثارة أي شكوك بخصوص نزاهته وموضوعيته ومن ثم فان هذا الجانب يعد مهما وضروريا لغرض تحقيق الثقة في التقارير التي يصدرها المراجع، الأمر الذي ينعكس على ثقة جميع مستخدمي البيانات والقوائم المالية في محتوى هذه التقارير.<sup>1</sup>

### ج - العناية المهنية الواجبة:

على المراجع بذل العناية والمهارة المهنية المعقولة عند أداء عمله، فإذا كان لا يتمتع بالمهارات اللازمة ولا يمارس عمله بدرجة العناية المعقولة فإنه يكون قد خالف آداب المهنة وأخلاقياتها، كما يعتبر مخلا بواجباته القانونية، و بذل العناية الكافية يشمل جوانب عدة منها: اكتمال أوراق العمل، كفاية الأدلة

<sup>1</sup> احمد الرشيدى، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت: دراسة مقارنة، مذكرة مقدمة لنيا شهادة الماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط، الاردن، 2012، ص 12.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

المراجعة، وملائمة تقرير المراجعة، كما يجب أن يتجنب المراجع كمهني الإهمال ولكن لا يتوقع منه أن يصل للحكم المثالي في كافة الحالات.<sup>1</sup>

### 2 - معايير العمل الميداني:<sup>2</sup>

وتتمثل في مجموعة المعايير المتعلقة بإجراءات المراجعة الميدانية وتنفيذها وتتضمن المعايير التالية:

❖ معيار دقة تخطيط العمل ودقة الإشراف على المساعدين؛

❖ معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية؛

❖ معيار كفاية وصلاحية أدلة الإثبات.

#### أ/ معيار دقة وتخطيط العمل ودقة الإشراف على المساعدين:

يجب على مراجع الحسابات أن يضع برنامج دقيق لمراجعة العمليات المختلفة، حتى يمكن مراجعة هذا البرنامج وتعديله ليتم التأكد من أن خطوات المراجعة الضرورية قد تم تحديدها وقد تم استيعابها من طرف المساعدين، حيث تختلف خطوات وإجراءات عملية المراجعة باختلاف نوع هذه العملية واختلاف العناصر التي تخضع لها، ويجب قبل وضع خطة التدقيق التعرف على المؤسسة التي يتم مراجعة حساباتها والحصول على المعلومات الضرورية التي تساعد في وضع خطة العمل.

ويجب على المراجع أن يقوم بالإشراف الفعلي على أعمال مساعديه للتأكد من أتباعهم للخطة الموضوعية خصوصا بالنسبة للموظفين الجدد، ومراجعة أوراق العمل التي يعدها المساعدون.

#### ب - معيار دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

يجب أن تتم دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها في المؤسسة لتقرير مدى الاعتماد عليها، ويقصد تحديد نطاق الاختبارات اللازم القيام بها.

الرقابة الداخلية هي مجموعة الوسائل والمقاييس التي يستخدمها المشروع بقصد المحافظة على أصوله وممتلكاته، وضمان الدقة الحسابية للعمليات المسجلة بالدفاتر والسجلات والمستندات ورفع الكفاية الإنتاجية للعاملين في المؤسسة لتحقيق الأهداف المخططة.

إن الرقابة الداخلية تعتبر مصدرا من مصادر الإثبات في عملية المراجعة ولذا فإن مراجع الحسابات يجب أن يولي عناية فائقة بالنسبة لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية. فالنظام السليم للرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة يؤدي إلى تخفيض عدد أدلة وقرائن الإثبات التي يحتاجها المراجع، أما إذا كان هناك ضعف أو قصور في النظام يترتب على المراجع زيادة كمية اختباره ولذا فإن المراجع قبل أن يضع خطة العمل يجب عليه فحص نظام الرقابة الداخلية وفي ضوء نتائج هذا الفحص يحدد خطة وإجراءات العمل وأدلة الإثبات التي يترتب عليه تحقيقها.

#### ج - معيار كفاية وصلاحية أدلة الإثبات:

<sup>1</sup> عبد السلام ابو سرعة، مرجع سابق، ص 31.

<sup>2</sup> نواف محمد عباس الرمحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص 47 49.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

يجب الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات أو قرائن المراجعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغيرها كأساس سليم لإبداء الرأي في القوائم المالية تحت الفحص. ويتمثل هذا المعيار في ضرورة قيام مراجع الحسابات بتجميع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات التي تؤدي إلى إقناعه بحيث يمكنه ذلك من إبداء رأيه الفني في المواضيع الخاضعة لعملية المراجعة. فإدلة الإثبات ومدى توافرها وكذلك مدى حجبتها في عملية الإثبات هي الأساس الذي يبني عليه المراجع رأيه في مدى صحة وسلامة البيانات المحاسبية، ومدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة ومركزه المالي في نهاية الفترة.

لذا يجب على المراجع أن يولي العناية المهنية ويقوم بتسجيل الملاحظات التي يصادفها أثناء عمله لتحقيقها والاستفسار عنها مع إعداد أوراق عمل كاملة وواضحة كي لا ينسب إلى المراجع التقصير أو الإهمال في قيامه بوظيفته.

### 3/ معيار إبداء الرأي:<sup>1</sup>

يعتبر معيار إبداء الرأي من طرف المراجع القائم بعملية المراجعة آخر معيار يجب الالتزام به، إذ ينبغي أن يوضح ويشير في التقرير المقدم وبكل صراحة عن رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وذلك من خلال العناصر التالية:

- ❖ مدى سلامة مسار المعالجة المحاسبية للبيانات.
- ❖ مدى احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
- ❖ الالتزام بالاستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المطبقة من سنة لأخرى وفي حالة العكس يجب على الإدارة تقديم الحسابات والقوائم الأخرى طبقاً للطرق السالفة التطبيق والجديدة من جهة، ومن جهة أخرى تحديد الفرق الناتج عن هذا التغيير.
- ❖ تقديم إيضاحات كافية من المسيرين حول القوائم المالية وكل الوثائق المتضمنة للمعلومات المحاسبية في نهاية كل دورة.
- ❖ على المراجع أن يبدي رأي فني محايد حول مسار عملية المراجعة وأن يختار نوع التقرير المقابل لذلك.
- ❖ على المراجع تقليل الخطأ خاصة ما يتعلق منه بعنصر ذا أهمية كبيرة، إذ يكون ذلك باستعمال برنامج للوقاية موجه لكشف مواطن الضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.
- والمواقع أن يقوم المراجع بإبداء رأيه الفني حول المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية كوحدة واحدة، وذلك باستعمال أحد أنواع التقارير التالية:

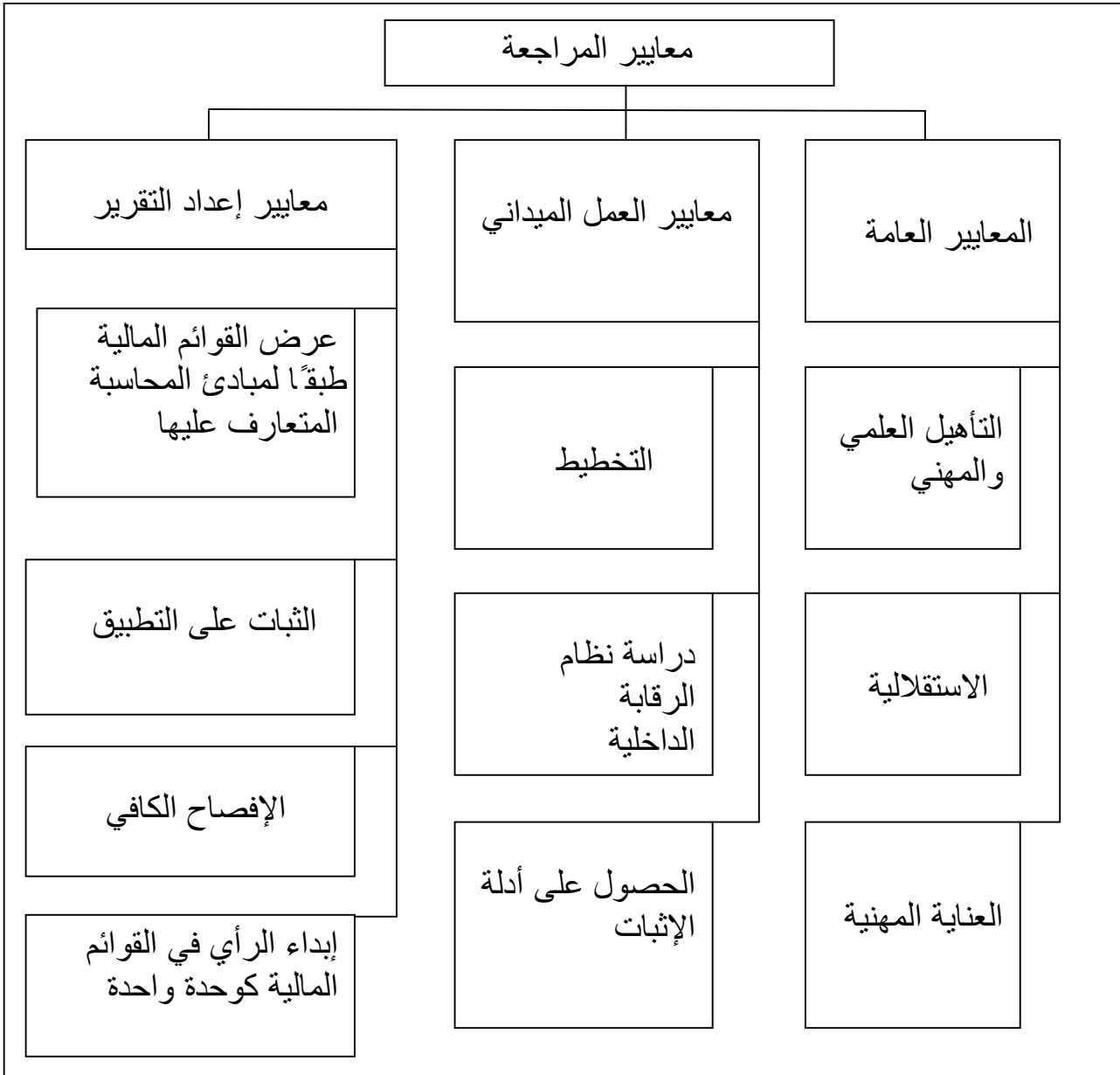
- التقرير النظيف.
- التقرير التحفظي التقرير السالب.
- تقرير عدم إبداء الرأي.

<sup>1</sup> محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 53 55.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

ويمكن تلخيص معايير المراجعة من خلال الشك

الشكل رقم (1:1): معايير المراجعة



المصدر: حازم هاشم الألويسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، دار النهضة العربية، ليبيا، 2003، ص 111.

### المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

إن الفصائح المالية التي ظهرت في منظمات الأعمال والناجمة عن عدم صدق المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية أدى إلى إفلاس كبرى الشركات وخاصة الشركات التي تقوم بعملية المراجعة، مما أدى إلى الاهتمام الكبير بالمراجعة الداخلية لإعطاء ثقة أكبر لأصحاب المشروع والمستفيدين منه بأن الأعمال يتم إنجازها وفقاً لما هو مخطط وأن الأنظمة والقوانين يتم احترامها، وأن أصول والتزامات المؤسسة حقيقية ويتم المحافظة عليها.

إن وظيفة المراجعة الداخلية تعد من الوظائف المهمة في المنظمات اليوم نظراً للتوسع الكبير في حجم الأعمال، والتطورات الكبيرة التي تحدث في المجالات المالية والإدارية، وزيادة حدة المنافسة بين المنظمات وبالتالي عدم قدرة وتفرغ الإدارة للقيام بالوظائف الرقابية والمراجعة المنوطة بها.

وتعددت المفاهيم والآراء حول طبيعة المراجعة الداخلية، فالبعض يعتبرها أسلوب علمي أو خطه تنظيمية، وآخرون يعتبرونها وظيفة إدارية حتمية ونشاط علمي مستقل. ولما كانت المراجعة الداخلية تتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية فقد كان اكتشاف الأخطاء والغش وضبط البيانات المحاسبية يمثل العمل الأساسي للمراجع الداخلي. أي التحقق من سلامة السجلات والبيانات والمحافظة على أصول المؤسسة. وكنتيجة حتمية للتطور التكنولوجي الذي أصاب وظيفة المراجعة الداخلية فقد اعتبرت كنشاط للتقييم ومساعدة الإدارة في حكمها عن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة وذلك من خلال تأسيس برامج للمراجعة الداخلية، فأصبحت وسيلة فعالة للنصح والإرشاد لمن يعملون في المؤسسة من أجل تطويرهم وتحسين أدائهم وكذلك إيصال المعلومات إلى الإدارة العليا والتوجيه والإرشاد بالوسائل والأدوات المتعارف عليها من خلال المراجعة المستندية والحسابية والفنية.

وسوف نقوم بعرض أكثر تفصيلاً للمراجعة الداخلية من حيث تقديم لمحة تاريخية عنها وكذلك التعريف بها وبعض المفاهيم حولها.

### المطلب الأول: تطور وتعريف المراجعة الداخلية

ظهرت المراجعة الداخلية نتيجة لتوسع الأنشطة الاقتصادية، وكبر حجم المؤسسات وزيادة مهامها وفروعها، وكذلك تعقد مهام الإدارة خاصة من حيث الرقابة. حيث تعتبر المراجعة الداخلية إحدى الوظائف الإدارية الداخلية للمؤسسة، والتي تقدم خدماتها للإدارة العليا بالمؤسسة ومساعدتها في اتخاذ القرارات عن طريق الرقابات التي تقوم بها.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

### أولاً: تطور مفهوم المراجعة الداخلية

تعود بداية الاهتمام بالمراجعة الداخلية إلى عام 1941 حيث تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية، وهذه الخطوة يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للمراجعة الداخلية، حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير المراجعة الداخلية واتساع نطاق الانتفاع بخدماته، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية عن طريق بذل الجهود المختلفة من أجل المضي قدماً بهذه المهنة، حيث تم في عام 1947 إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات المراجع الداخلي. وفي عام 1957 تم إدخال تعديلات عليها وفي عام 1964 تم اعتماد دليل تعريف المراجعة الداخلية. وتعتبر أهم إنجازات معهد المراجعة الداخلي هي قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية، حيث تم تشكيل لجان عام 1974 لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في المراجعة الداخلية، وفي عام 1979 انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقريراً بنتائج دراستها وتم التصديق عليها، وهذه المعايير تم إقرارها من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد المراجعة الداخلية والجهات التابعة له.

- وفي الأردن أصدرت هيئة الأوراق المالية تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية ومعايير المراجعة للعمل بها منذ 1996/09/01، والمتضمن الاستجابة للمتطلبات الدولية وأيضاً لمواكبة التطور في المراجعة الداخلية والطلب من الشركات المساهمة لتشكيل لجان مراجعة من أعضاء مجلس الإدارة لتشرف على المراجعة الداخلية. وفي عام 1998 تم إصدار دليل لأخلاقيات مهنة المراجعة الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين، ثم تمت صياغة دليل جديد لتعريف المراجعة الداخلية عام 1999م من قبل معهد المراجعين الداخليين الأمريكي وتم تعريف نشاط المراجعة الداخلية على أنه نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المؤسسة.

- وفي عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة المراجعة الداخلية وتم تعريف المراجعة الداخلية على أنها نشاط تأكيدى مستقل وموضوعي، ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة ولتحسين عملياتها، وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه.<sup>1</sup>

- أما في الجزائر فيمكن القول أن هذه الوظيفة حديثة الاستعمال أو حتى حديثة الاعتراف بها كنشاط لا يمكن الاستغناء عنه. فلم ينص عنها المشرع الجزائري إلا في نهاية الثمانينات من خلال المادة 40 من القانون التوجيهي للمؤسسات رقم 01/88 الصادر بتاريخ 12 جانفي 1988 والذي ينص على أنه: " يتعين على المؤسسات الاقتصادية العمومية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة، وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها."

<sup>1</sup> أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2007/2006، ص ص 47 48.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

كما تنص المادة 40 من القانون 01/91 على أن "المؤسسات الاقتصادية العمومية مدعوة لإقامة وتدعيم نظم داخلية لمراجعة المؤسسات وتحسين طرق أداءها بشكل ملحوظ".<sup>1</sup>

### الجدول رقم: (3:1) تطور طبيعة المراجعة الداخلية

حديثاً (2003)	أوجه المقارنة	تقليدياً (1993)
التأكيد الموضوعي - الخدمات الاستثمارية	1 - الخدمات	الفحص - التقييم
تعظيم قيمة المنظمة - دعم حوكمة الشركات	2 - الأنشطة	الحماية - الدقة - الكفاءة - الالتزام
إدارة المخاطر المالية وتشغيلية	3 - الأهداف	منع وإكتشاف وتصحيح الأخطاء والتلاعب
الفحص التحليلي	4 - الوسائل	اختيارات الالتزام التحقيق
لجنة المراجعة	5 - التبعية	الإدارة التنفيذية
المساهمين ومجلس الإدارة الإشرافي	6 - التوصيات	الإدارة التنفيذية
الاستقلال	7 - الحياد	التبعية الإدارية

**المصدر:** محمد عبد الفتاح إبراهيم، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات، تدقيق المصارف، والمؤسسات المالية، تدقيق الشركات الصناعية)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، جمهورية مصر العربية، 2009، ص 41.

### ثانياً: تعريف المراجعة الداخلية

وردت العديد من التعاريف التي تناولت المراجعة الداخلية، نذكر منها الآتي:

**1 -** تعرف المراجعة الداخلية بأنها: "نشاط تقييمي داخل المشروع لخدمة إدارته و تقوم بها الإدارة داخل المؤسسة تسمى إدارة المراجعة الداخلية، وتعد المراجعة الداخلية أداة من أدوات الرقابة الداخلية فهي تساعد الإدارة على متابعة و مراقبة كافة عمليات و أقسام ومراكز و أنشطة المشروع، ومخرجاتها تقرير أو تقارير يقدم لمجلس الإدارة أو لجان المجلس مباشرة، و القائم بها موظف بالمؤسسة و استقلاله استقلال تنظيمي فقط ويتحقق هذا الاستقلال بتبعية إدارة المراجعة الداخلية لمجلس الإدارة مباشرة".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التدبير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التدبير، جامعة المنية، 2008/2009، ص 41.

<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر علي وشحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة اسواق المال، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005/2006، ص 496.



## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

2 - وقد عرفها مجمع المراجعين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية (IIA) بأنها: "وظيفة يؤديها موظفون من داخل المشروع، و تتناول الفحص الانتقادي للإجراءات و السياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية و إجراءات الرقابة الداخلية سليمة و معلومات دقيقة كافية"<sup>1</sup>.

3 - إن المراجعة الداخلية هي: " مجموعة من الإجراءات التي تنشأ داخل المؤسسة، لغرض التحقق من تطبيق السياسات الإدارية والمالية".

4 - وتم تعريفها بأنها: " وظيفة تقييميه مستقلة، تنشأ داخل التنظيم المعين، بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم".

5 - كما عرفها آخرون بأنها " نشاط يهدف بشكل أساسي إلى مراقبة وتقييم الرقابة الداخلية والتأكد من تطبيقها على أرض الواقع، وتقديم الاستشارة للمؤسسة والتوصيات المختلفة من أجل تحسين وتقوية أنظمة الرقابة الداخلية لديها وأنظمة إدارة المخاطر، للمساعدة في تحقيق أهدافها"<sup>2</sup>.

نستنتج مما سبق من التعريفات بأن وظيفة المراجعة الداخلية هي اعم واشمل من مجرد مراجعة مالية ومحاسبية وإنما تمتد لتشمل المجالات الإدارية والتشغيلية، حيث تعد المراجعة الداخلية نشاط تقييمي موضوعي واستشاري، مستقل يتم ممارسته داخل المؤسسة لخدمة الإدارة وتزويدها بتأكيدات عن كفاءة العمليات وفعاليتها، ومدى الاعتماد على التقارير المالية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها، ومنه تعتبر المراجعة الداخلية نظام شامل للرقابة وركيزة أساسية لكفاءة وفعالية نظم الرقابة الأخرى.

### المطلب الثاني: أهمية المراجعة الداخلية وأهدافها

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات الصلة في المؤسسة وخارجها وقد ازدادت أهمية المراجعة الداخلية في وقتنا الحالي وأصبحت نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة بهدف تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية.ومن خلال هذا المطلب سوف يتم توضيح كل من أهمية واهداف المراجعة الداخلية.

#### أولاً: أهمية المراجعة الداخلية

أصبحت وظيفة المراجعة الداخلية من الوظائف المهمة لأغراض الرقابة والمساءلة المحاسبية، وبالتالي أصبح من الضروري التعرف على العوامل المحددة لفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية من ناحية؛ واستعراض الأنشطة الفنية المستخدمة في تنفيذ عملية المراجعة الداخلية بفعالية في المجال المالي والمحاسبي والمجال التشغيلي من ناحية أخرى. إن العوامل التي ساعدت على زيادة أهمية المراجعة الداخلية هي:

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا ، اصول وقواعد المراجعة و التدقيق ، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002 ، ص 140.  
<sup>2</sup> عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، مرجع سابق، ص 42.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

- 1 - تطور حجم المؤسسات وانتشارها جغرافياً وعلى نطاق واسع مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وبين كافة العاملين.<sup>1</sup>
- 2 - ظهور الشركات المساهمة وحاجة الجمعية العمومية إلى معلومات لسلامة استثمار أموالها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والقوائم والحسابات الختامية المنشورة.
- 3 - الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في المؤسسة، مما دفع بالإدارة إلى تفويض السلطات والمسؤوليات ومن ثم حاجة الإدارة للتأكد من سلامة استعمال السلطات وتحمل المسؤوليات المقابلة وفقاً للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها.
- 4 - حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير ولأجل التأكد من ذلك لا بد من سلامة نظام المراجعة الداخلية، إن مسؤولية حماية أموال المؤسسة ضد السرقة أو الاستخدام غير المرغوب به، إضافة إلى منع الأخطاء والغش وتقليل فرص ارتكابها تقع على الإدارة.<sup>2</sup>

ولكي تخلي الإدارة نفسها من هذه المسؤولية فإن عليها توفير نظاماً سليماً للرقابة والمراجعة الداخلية من شأنه التأمين على الأموال وحمايتها، كذلك إيجاد الوسائل اللازمة لاكتشاف أية أخطاء أو تلاعب في حال حدوثها وحتى لا تتراكم آثارها.

- 5 - انتهاج أسلوب اللامركزية في الإدارة وقد لجأت الإدارة في المؤسسات الكبيرة والمنتشرة جغرافياً إلى تفويض السلطات إلا أنه ما يزال يترتب على تلك الإدارات الالتزام بالسياسات والإجراءات وتحقيق الفعالية المطلوبة.<sup>3</sup>

وهنا يمكن تلخيص طبيعة المراجعة الداخلية في الآتي:<sup>4</sup>

- نشاط داخلي مستقل في المؤسسة.
- أداة رقابة بغرض انتقاد وتقييم جميع الرقابات الأخرى.
- وظيفة استشارية أكثر منها وظيفة تنفيذية.
- يمتد نشاطها إلى جميع الرقابات الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلي.
- تعمل على تقييم الرقابة المحاسبية.
- المراجع الداخلي يجب أن لا يقوم بأي عمل من أعمال التنفيذ أو يشترك في أداء عمل سوف يقوم بمراجعته.

<sup>1</sup> إبراهيم عثمان شاهين، التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي في القرن الحادي والعشرين، الجمعية العلمية للمحاسبين والنظم والمراجعة، المؤتمر العلمي الثالث، الإسكندرية، مصر، 1994، ص 6.

<sup>2</sup> فيصل الشوارة، فلسفة وميكانيكية عمل التدقيق الداخلي، مجلة الأسمدة العربية، عدد 19، الأردن، 1998، ص 17.

<sup>3</sup> ثناء علي قباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 17-23.

<sup>4</sup> جمعه احمد حلمي، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 95.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

• يستطيع المراجع الداخلي أن يقوم بذات المهام التي يقوم بها المراجع الخارجي خلال فترة وجوده، ويستطيع أيضاً مراجعة كافة القيود والعمليات داخل المؤسسة على مدار العام ووجود دائرة للمراجعة الداخلية بشكل صحيح يؤدي إلى تقليل عمل المراجع الخارجي ويختصر الوقت، ويوفر التكاليف على المؤسسة.

6 - التحول إلى المراجعة الاختبارية، فمع كبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها لم يعد المراجع الخارجي يقوم بمراجعة كافة العمليات "المراجعة الكاملة" ولكنه بدأ يتحول إلى المراجعة الاختبارية وهي مراجعة عينة تمثل المجموع ويفترض أنها تمثل مجتمع العينات، وعلى ذلك لا بد في ظل اختبارات المعاينة أن يتوافر نظام رقابة داخلي فعال، ويعتبر من أهم ركائز نظام الرقابة الداخلي الفعال هو وجود مراجعة داخلية بالمؤسسة.

### ثانياً: أهداف المراجعة الداخلية

من خلال هذه الأهمية يمكن تحديد أهم الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية من جهة و أهداف أفراد إدارة المراجعة الداخلية من جهة أخرى، إذ لا بد أن نميز بين هذين النوعين من الأهداف.

فإذا أردنا التطرق إلى الأهداف المرجوة من المراجعة الداخلية فيمكن القول بأنه بالرغم من أن الهدف الرئيسي لقسم (دائرة أو خلية) المراجعة الداخلية في أي تنظيم هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية له فالمراجعين الداخليين يسعون بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية:<sup>1</sup>

#### 1 - أهداف الحماية:

- حيث يتم القيام بأعمال الفحص و المطابقة بين الأداء الفعلي و المعايير الموضوعة مسبقاً لكل من:
- سياسات المؤسسة.
  - الإجراءات المحاسبية.
  - نظم الضبط الداخلي.
  - سجلات المؤسسة.
  - أصول المؤسسة.
  - أنشطة التشغيل.

#### 2 - أهداف البناء (التطوير):

يتمثل هذا الهدف في وظيفة المراجعة التي تعد وظيفة رقابية علاجية و إرشادية. إذ يتم اقتراح الخطوات اللازمة لتصحيح نتائج الفحص و المطابقة و تقديم النصح للإدارة من أجل اتخاذ قرارات سليمة و فعالة، و

<sup>1</sup> نقاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم تفعيل القرار دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة عمار تلجي، الأغواط، 2007، ص ص 47 49.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

على ذلك يعمل المراجع الداخلي على فحص و مراجعة ، تتبع و تحديد و تحليل النتائج الإيجابية و السلبية، و وضع الحلول لها و القيام بعملية التشخيص الممكنة، أين يتم تحديد نقاط القوة و الضعف و رفع كل هذا بتوصيات و مقترحات إلى الإدارة، و بالإضافة إلى مراجعة العمليات المحاسبية و المالية يقوم المراجع الداخلي بـ:

- تحقيق مدى الالتزام بالسياسات و الإجراءات و الخطط الموضوعية.
- التحقق من حماية الأصول.
- اقتراح ما من شأنه تطوير و تحسين الأداء.

كما يمكن أن نقسم هذه الأهداف بحسب ما يصبوا المراجع الداخلي إلى تحقيقه إلى مداخل مختلفة:

- مدخل مراجعة مدى الالتزام.
- مدخل مراجعة العمليات.

### أ - مدخل مراجعة مدى الالتزام:

تهدف عملية المراجعة من هذا المدخل إلى التحقق إذا كان العاملون في المستويات الإدارية المختلفة، قد التزموا بنص الأوامر و التعليمات الصادرة عن الإدارة العليا و اتبعوا الإجراءات المناسبة في تنفيذ واجباتهم، و تتم هذه المراجعة من خلال ثلاث مستويات هي:

#### 1. أ - مستوى التحقق:

بموجب هذا المستوى يبحث المراجع عن أدلة و براهين تثبت صحة أية عملية يراجعها، و يحرص المراجع هنا على جمع معلومات من أعمال المؤسسة من جهة خارجية محايدة مثل:

- شهادة الرصيد الصادرة عن البنوك.
- رسائل و أجوبة المدينين و الدائنين.
- إعادة تقييم الممتلكات من قبل متخصصين.

#### 2. أ - مستوى المراجعة المستندية:

يعتمد المراجع في هذا المستوى على المستندات التي تثبت صحة القيود و المطابقة القانونية للشروط الواجبة الإتباع في المعاملات و العمليات، و بموجب هذا المستوى لا يفحص المراجع أكثر من السجلات و الدفاتر و الوثائق.

#### 3. أ - مستوى مراجعة النظم:

يركز المراجع وفقا لهذا المستوى على النظام نفسه، فيأخذ كل نظام على حدى، و يفحصه و يقيمه و يحاول ربطه مع النظم الأخرى، و ذلك للتحقق من أن النظم الموضوعية تعمل بشكل صحيح، و أنها تحقق الغرض الذي وضعت من أجله و أنها لا تتعارض في الأهداف.

#### ب - مدخل مراجعة العمليات:

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

يسعى المراجع في مراجعته للعمليات إلى الحصول على أدلة و قناعات تثبت ارتفاع كفاية العمليات و فعالية السياسات و الإجراءات و وسائل الرقابة المتبعة لتدعيم كفاءة تلك العمليات.

و بشكل أساسي فإن هذه المراجعة تشتمل على فحص و تقييم الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

كما أنه يتبع المراجع الداخلي في مراجعة العمليات مستويين لتحقيق غايات المراجعة و هما:

### ب.1 - المستوى التنظيمي:

يركز المراجع الداخلي في هذا المستوى اهتماماته على الوحدة التنظيمية، حيث يخضع جميع عملياتها و أنشطتها لمراجعتها و تحليله و تقييمه، و يشمل فحصه مراجعة أهداف و خطط و أساليب و إجراءات هذه الوحدة، و لكنه لا يخرج بفحصه عن الحدود التنظيمية لهذه الوحدة.

### ب.2 - المستوى الوظيفي:

يتبع المراجع الداخلي في هذا المستوى العملية أو النشاط محل المراجعة من بداية العملية أو النشاط إلى نهايته

و حتى و إن اخترقت إجراءات هذه العملية الحدود التنظيمية للوحدات المختلفة، فالعمليات كثيرا ما تشترك في إنجازها أكثر من وحدة تنظيمية، و على المراجع أن يقوم بفحص جميع الإجراءات التي تمت في المراحل التي قطعتها في مختلف الوحدات التنظيمية، و من أمثلة العمليات التي تراجع عمليات الشراء، البيع و إصدار الأوراق المالية.<sup>1</sup>

## المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية ومعاييرها

لقد واكب التغيير والتطور الذي طرأ على بيئة الأعمال اجتهادات كثيرة من قبل المهنيين والباحثين، بطرح رؤى جديدة بشأن ما يجب على إدارة المراجعة الداخلية وموظفيها القيام به، لمواجهة هذه التطورات الجديدة، فبعد أن كانت المراجعة المالية هي المجال التقليدي للمراجعة الداخلية أصبحت المراجعة التشغيلية محل اهتمام أكبر وتمثل المدى الأوسع للمراجعة الداخلية. و ككل أنواع المراجعات الأخرى فان وظيفة المراجعة الداخلية تعتمد على مجموعة من المعايير تمثل أساسا يعتمد عليه من قبل المراجعين الداخليين وتحديد مسؤولياتهم الفنية ومتابعة أدائهم المهني.

وسيتم من خلال هذا المطلب التطرق لأنواع المراجعة الداخلية والمعايير التي تبنى عليها.

### أولا: أنواع المراجعة الداخلية

من الصعب وضع حدود فاصلة لأنواع المراجعة الداخلية بسبب شمولية المراجعة لكافة العمليات في المؤسسة، وهدفها تقييم فعالية وكفاءة العمليات التشغيلية لنشاط ما، و تنقسم المراجعة الداخلية إلى:<sup>2</sup>

**1 - المراجعة المالية المحاسبية:** وهي التي يهدف من خلالها المراجع الداخلي إلى الفحص المنظم للقوائم

المالية لتحديد مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من حيث:

- التحقق من تتبع القيود المحاسبية وتدقيقها حسابيا ومستنديا.

<sup>1</sup> نقاز أحمد، مرجع سابق، ص 49.

<sup>2</sup> عطا الله أحمد سويلم الحسان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة، الأردن، 2009، ص 61 و 62.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

- التحقق من سلامة وموافقة الأنظمة والتعليمات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
  - التحقق من وجود الحماية المناسبة للأصول من سوء الاستعمال أو الاختلاس.
  - التحقق من الفحص والتقييم لدرجة متانة الرقابة الداخلية ومدى كفايتها والإعتماد عليها.
- 2 - المراجعة الداخلية التشغيلية (الإدارية):** ويقصد بها المراجعة الشاملة للوظائف المختلفة داخل المؤسسة للتأكد من كفاءة وفعالية هذه الوظائف من خلال:
- تقييم وإختبار النشاطات الإدارية ونتائج الأداء.
  - تقييم وفحص شامل للعمليات المشروع.
  - تقييم كفاءة استخدام الموارد المادية والموارد البشرية وتقديم التوصيات اللازمة للتحسين.
  - أما في وقتنا الحاضر فيشترط في المراجعة أن تقوم على الشمولية لكافة عمليات المؤسسة لتشمل نطاق المراجعة المالية والالتزام القانوني ونطاق المراجعة الإدارية والمراجعة الإستراتيجية الذي يختص بمعالجة القصور في التخطيط الإستراتيجي، والذي ينتج عن عدم إمكانية ربط أنظمة المعلومات بأهداف المؤسسة مما يؤدي إلى مخاطر المعلومات والتركيز على مراجعة المخاطرة في عملية التخطيط الإستراتيجي لتحديد نقاط الضعف فيها من أجل دعم فعالية الإدارة العليا للمؤسسة حيث يعتبر وجود نظام فعال للمعلومات الإستراتيجية جانباً مهماً من جوانب عملية المراجعة الإستراتيجية.

### ثانياً: إجراءات المراجعة الداخلية.

تطبق المراجعة الداخلية في العديد من المجالات التي لها تأثير على العملية التسييرية في المؤسسة ويمكن الوقوف على أهم الانحرافات الصادرة منها والعمل على السيطرة عليها أو التقليل منها، كما أن هذه المجالات تدر معلومات يعتمد عليها في عمليات صنع القرارات، لذا وجب أن تكون هذه المعلومات مؤهلة بالقدر الكافي الذي يقلل من احتمال الخطأ في القرارات المتخذة، تتجلى هذه المجالات فيما يأتي:

#### **1 - مراجعة العمليات:**

يعتبر اصطلاح "مراجعة العمليات" عاما لعديد من الناس حيث يمكن أن يستخدم بطريقة مرادفة لاصطلاح "مراجعة داخلية"، حيث تعتبر هذه الفئة أن كل ما يقوم به المراجع الداخلي يعتبر مراجعة عمليات فيعمل على قياس كفاءة الأعمال بالوحدات التشغيلية الروتينية منها و التكتيكية و الإستراتيجية كما يستخدم المراجع الداخلي أدوات التحليل المالي في تقييم و متابعة قرارات عدة، إن تقييم الكفاءة يتطلب تجميع المعلومات الكافية على التدفقات الخارجية و الداخلية التي تحت المراجعة.

كما يقوم المراجع الداخلي من خلال مراجعة العمليات بتكوين رأي حول الحكم على درجة الفاعلية داخل المؤسسة، من خلال مراجعة مدى تحقق الأهداف المسطرة و المرغوب فيها، و يمكن للمراجع أن يستعين بنتائج المراجعات السابقة و برنامج التدريب و تقارير الأداء.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> فتحي رزق السوافيري و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص 122.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

ومنه فإن مراجعة العمليات تشمل فحص و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية و جودة أداء تنفيذ المسؤوليات المرتبطة بوظائف تشغيل التنظيم، في هذا الصدد يفحص المراجعون و يقيموا مختلف الأنشطة المرتبطة بهذه الوظائف كالتسويق و النقل و الإنتاج و إدارة المخزون و الأمن، و تشغيل البيانات بواسطة الحاسب الآلي وإدارة الأفراد و الإدارة المالية و المحاسبية.

ويعتبر الأساس في فهم مراجعة العمليات هو فهم أوجه الرقابة الداخلية في التنظيم، فمعظم المراجعين الداخليين يوافقون على اعتبار أن أهداف و أنواع و طرق الرقابة الداخلية تغطي كافة عمليات التنظيم.

### 2 - مراجعة الأداء:

للقوف على مراجعة الأداء و مفهومها يجب أن نرجع أولاً على مفهوم كلا من الفاعلية و الكفاءة، حيث يشير مفهوم الفاعلية إلى مستوى تحقيق الأهداف أما مفهوم الكفاءة فيرتبط بالموارد المستخدمة لتحقيق هذه الأهداف، و لذلك فإن استخدام موارد بدرجة أقل يعني تحقيق كفاءة أكبر.

وتركز مراجعة الأداء على الكفاءة و الفاعلية، و يتطلب القيام بها ضرورة وضع معايير تشغيلية تعمل كأهداف مقبولة تقارن بها نتائج الأداء الفعلي، و إذا كانت الكفاءة و الفاعلية مقاييس للأداء إلا أنها لا تعتبر بمثابة إحلال أو بديل للتقييم أداء الإدارة ذاتها. إن ما توفره تقييمات المراجعة الداخلية يعتبر مصدراً للمعلومات لمساعدة الإدارة ذاتها في عملية تقييم الأداء، أي أن هذه المعلومات هي أحد العوامل التي تؤثر على أحكام الإدارة و التي يعتبر العديد منها خاضعاً للحكم الشخصي للإدارة، و على الجانب الآخر فالمراجعة الداخلية تعتمد في جزء كبير منها على مقاييس موضوعية لتنفيذ مراجعة الأداء، و تقاس الكفاءة نتيجة إجراء مقارنة بين المعايير التشغيلية و بين الأداء الفعلي المقابل لها، كذلك ترتبط مراجعة الأداء بمفهوم الفاعلية بدرجة أكبر لارتباطها بالأهداف.

يرجع النقد الذي وجه أحيانا إلى المراجعة الداخلية بصفة عامة ربما إلى صعوبة اعتمادها على معايير واضحة و أن العنصر الشخصي يسيطر و يهيمن في الكثير من المواقف على المراجعين الداخليين بدرجة أكبر من أدلة الإثبات المتاحة، و بالطبع يؤثر هذا الحكم الشخصي على القرار الخاص بالحكم على مدى فاعلية أداء التنظيمات من قبل المراجع الداخلي، و على الرغم من هذا الضعف في عملية التقييم فإن برامج تقييم الأداء و الحوافز و دراسات الحصة السوقية قد تم تقييم فاعليتها في ظل إمكانية ضبط و قياس الفاعلية بصورة تقريبية، و على ضوء ما سبق تتضح أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تقييم الأداء، و من ثم يظهر جلياً مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تدعيم عملية اتخاذ القرار.<sup>1</sup>

### 3 - مراجعة الالتزام بالسياسات:

تهدف مراجعة الالتزام بالسياسات إلى تحديد ما إذا كان التنظيم يراعي عملية الالتزام بالسياسات و الإجراءات، المعايير و القوانين و التعليمات الحكومية بالإضافة إلى تحديد درجة هذا الالتزام، و تعتبر طبيعة مراجعة الالتزام بالسياسات أكثر موضوعية بالمقارنة بتطبيقات المراجعة الداخلية الأخرى و بصفة خاصة

<sup>1</sup> - فتحي رزق السوافيري و آخرون، مرجع سابق، ص130.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

للمراجعة الإدارية، و يرجع السبب في ذلك إلى ضعف الحكم الشخصي في هذه النوعية من المراجعة مقارنة بالمراجعات الأخرى.

و لإنجاز مراجعة الالتزام بالسياسات ينبغي أن يعرف المراجع الداخلي و بدقة ما هي السياسات و الإجراءات و المعايير المطلوبة، حيث غالبا ما تكون معاني هذه العناصر في صورة مستندات، و بالتالي تكون هذه المستندات هي النشاط المطلوب رقابته، فمثلا تحدد مواصفات الوظائف الرئيسية في المؤسسة في كتيبات رسمية، و لتحديد ما إذا كان موظفو التنظيم يحققون هذه المتطلبات فإن المراجع الداخلي عليه فحص المواصفات الفعلية من ناحية و النمطية من ناحية ثانية، و تصبح عملية الفحص سهلة نسبيا إذا أعد لكل موظف ملف خاص به، كما تحتاج تلك المراجعة إلى إجراء مسح شامل لأوجه الرقابة الداخلية في التركيز و التنظيم على إجراء اختبارات تفصيلية، و يحدد تقرير المراجعة الداخلية عادة درجة الالتزام الفعلية و يشير إلى عدد العناصر المحققة لهذه المتطلبات و كذلك عدد العناصر التي تمثل استثناءات، كما قد يشير تقرير المراجعة الداخلية إلى أسباب عدم الالتزام بالسياسات، كما يمتد فحص المراجعين الداخليين إلى الالتزام بالتعليمات القانونية و إبلاغ الإدارة عن أية مشاكل ناتجة عن عدم التطابق و أن اكتشاف التجاوزات و التصحيح المبكر لها يساعد في تجنب الانتهاكات القانونية و ما يترتب عليها من عقوبات و غرامات و إن إنجاز ذلك من مهمة المراجع الخارجي لتضييق نطاق فحص الرقابة الداخلية.

ولقد تطورت مراجعة الالتزام بالسياسات في الوقت الحاضر لدرجة أنه أصبح هناك مراجعين متخصصين في هذا المجال و بصفة خاصة في مجال الحكومي، حيث تتطلب مهنتهم هذه التدريب الواسع و الدرجة العالية من الناحية الفنية و النواحي التفصيلية.

تتطلب مراجع الالتزام بالسياسات و الإجراءات و القوانين و القواعد الحكومية و التي تتطلب بمن يشغل هذه المهنة التعرف على المعايير و الأدوات اللازمة لتجميع المعلومات و كيفية التعامل مع الإدارة للعمل على تشجيع العاملين و تحفيزهم على حدوث المطابقة السليمة.<sup>1</sup>

### 4 - المراجعة المالية:

يتمد فحص المراجعة الداخلية بصدد أوجه الرقابة الداخلية المالية إلى مجالين:

- رقابة الأموال.

- رقابة على المحاسبة عن الأموال

عادة تعتبر مراجعة إدارة الحصول على واستخدام أموال المؤسسة - التمويل - بمثابة مراجعة عمليات أو مراجعة إدارية، و تهتم المراجعة المالية بنطاق تدفق الأموال و المحاسبة عن هذه الأموال.

فيهتم المراجع الداخلي في هذه الحالة بالجوانب الرقابية الموضوعية لأجل تحقيق أهداف الرقابة الداخلية، و التي تتمثل في:

- حماية الأصول المالية للمؤسسة؛

<sup>1</sup> فتحي رزق السوافيري و آخرون، مرجع سابق، ص 132.



## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

- توفير الثقة و التكامل في المعلومات المالية؛

- الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

كما يقوم المراجع بتقييم أنظمة الرقابة المالية من خلال مراجعة الوظائف الفرعية المتكاملة التي تشمل وظيفة الإدارة المالية للمؤسسة.

جاءت هذه المراجعة لتحقيق الأهداف الرقابية السالفة الذكر، إلا أنه و في المقابل يدور هناك استفسار حول السبب الذي من أجله يهتم المراجعون الداخليون بعدالة القوائم المالية في تمثيل المركز المالي للمؤسسة و نتائجه عن الفترة المعدة فيها تلك القوائم المالية، لاسيما و أن المراجعين الخارجيين هم الذين يعتبرون مسئولون عادة عن إبداء الرأي نحو مدى تمثيل القوائم المالية للمركز المالي و نتائج المؤسسة، و يرجع السبب في الرد حول هذا الاستفسار في أن المراجع الخارجي معرض للفشل في اكتشاف الأخطاء الهامة نسبياً، و أن اكتشافها يتوقف على تطبيق معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، لذلك يجب أن يتأكد أيضاً المراجع الداخلي من خلو القوائم المالية من الأخطاء سواء كانت هامة أو غير هامة نسبياً من ناحية، كذلك فإن تقليل الأخطاء فيها يعطي صورة أفضل لعملية الفحص التي يجريها المراجع الخارجي، و بالتالي تضيق نطاق الفحص لنظام الرقابة الداخلية مما يخفض من قيمة أتعاب المراجع الخارجي من ناحية ثانية، و على اعتبار أن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يعتبر بمثابة أحد موارده، و لذلك فإن تبديد جزء من هذا المورد و على اعتبار المراجع الداخلي أحد موظفي المؤسسة يعمل على المحافظة على موارد المؤسسة.

بما أن جميع الأحداث الاقتصادية في المؤسسة له آثار مالية سواء كانت الظاهرة أم لا، و أن المراجعة المالية أقدم أنواع المراجعات فكان من الضروري أن يكون المجال المالي في المؤسسة هو أحد مواد المراجعة الداخلية و لما كان ذلك فإن هناك دوراً على المراجعة الداخلية أن تقدمه في أحسن حال و بفاعلية كبيرة للحد من خطأ

و عدم دقة المعلومة المالية الظاهرة على وثائق المؤسسة و التي سوف تكون من بين النقاط المرجعية التي تعتمد إليها المؤسسة بمستوياتها المختلفة في عملية اتخاذ القرارات المختلفة، لذا فمن غير اللائق أن تكون هذه القرارات المتخذة مبنية على أسس هشة لأن ذلك سوف يؤدي بالمؤسسة إلى الوصول إلى حالات غير مرغوب فيها.<sup>1</sup>

### ثالثاً: معايير المراجعة الداخلية.

تُعرّف معايير المراجعة الداخلية على أنها: " تلك المقاييس والقواعد التي يتم الاعتماد عليها في تقييم وقياس عمليات قسم المراجعة الداخلية، حيث تمثل المعايير نموذج ممارسة المراجعة الداخلية كما يجب ان يكون، وذلك وفقاً لما تم التوصل إليه واعتماده من قبل معهد المراجعين الداخليين".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> فتحي رزق السوافيري و آخرون، مرجع نفسه، ص 133.  
<sup>2</sup> أحمد العمري و آخرون، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلد 2، العدد 3، الأردن، 2006، ص 346.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

تشمل المعايير المهنية الحديثة للمراجعة الداخلية الصادرة من مجمع المراجعين الداخليين IIA على خمسة مجموعات من المعايير تغطي النواحي الرئيسية والوظائف الرئيسية للمراجعة الداخلية، وكل مجموعة من المعايير السابقة تعتبر بمثابة قسم يشتمل على مجموعة من الإرشادات والتعليقات ذات قيمة للمراجعين الداخليين. وسنعرض لكل مجموعة من المعايير السابقة على النحو التالي:

### 1/ معايير الاستقلال: وتشتمل هذه المعايير على عدد من المعايير الفرعية وهي:<sup>1</sup>

#### أ - الاستقلال:

ويعني استقلال المراجع الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، ويتحقق الاستقلال عندما يقوم المراجع الداخلي بأداء عمله بحرية وبموضوعية ويسمح ذلك للمراجع الداخلي بإعطاء رأي غير متحيز ويتحقق الاستقلال بناء على الوضع التنظيمي والموضوعية.

#### ب - الوضع التنظيمي:

يجب أن يكون لإدارة المراجعة الداخلية وضع تنظيمي يسمح لها بأداء مسؤولياتها، ويجب أن يحصل المراجعين الداخليين على دعم من الإدارة العليا ومن مجلس الإدارة وذلك لكي يكون الأفراد الخاضعين للمراجعة متعاونين بدون أي تدخل.

ويجب أن يتمتع مدير إدارة المراجعة الداخلية بسلطة لكي يحقق له ذلك إستقلالية وتوسيع نطاق عمل إدارته وتنفيذ توصيات هذه الإدارة، كما يجب أن يكون لمدير إدارة المراجعة الداخلية اتصال مباشر مع مجلس الإدارة حتى يستطيع توصيل المعلومات في النواحي المهمة.

#### ج -الموضوعية:

يجب أن يكون المراجع الداخلي موضوعيا عند أدائه لوظيفة المراجعة الداخلية وتعتبر الموضوعية أمرا ذهنيا يجب أن يتحقق لدى المراجع الداخلي أثناء أداءه لعمله بحيث يجب ألا يكون تابع للغير عند إبدائه لرأيه في أي أمر من أمور المراجعة.

### 2/ معايير الحرفية المهنية لإدارة المراجعة الداخلية:

وتحتوي هذه المعايير على عدد من المعايير الفرعية وهي:

أ – يجب أن يتم أداء المراجعة الداخلية بحرفية وبعناية مهنية.

ب – يجب أن توفر إدارة المراجعة الداخلية تأكيدا بأن التقنية والخلفية التعليمية للمراجعين الداخليين في مستوى مقبول ومناسب لأداء مهامهم.

<sup>1</sup> عبد الوهاب نصر شحاتة السيد شحاتة ، مرجع نفسه، ص ص 501 527.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

ت - يجب أن تمتلك أو تسعى إدارة المراجعة الداخلية للحصول على الخبرة و المهارات والنظم المطلوبة لأداء مسؤوليات ومهام عملية المراجعة.

ث - يجب أن تعطي إدارة المراجعة الداخلية درجة من التأكد المناسب حول مدى ملائمة الإشراف على كافة أعمال المراجعة الداخلية التي تم أدائها.

ج - يجب على المراجعين الداخليين أن يلتزموا بالمعايير المهنية للأداء ويجب مراعاة أن هذا المعيار يشير إلى ضرورة التزام المراجع الداخلي بالمعايير المهنية، بالإضافة إلى دستور أخلاقيات المراجعة الداخلية الصادر عن معهد المراجعين الداخليين والذي يشتمل على مجموعة من القيم الأخلاقية مثل الأمانة الموضوعية، الولاء.

ح - يجب أن تكون لدى المراجعين الداخليين الخبرة، والمهارات اللازمة لأداء مهام المراجعة الداخلية.

ي - يجب أن يكون لدى المراجعين الداخليين المهارات في التعامل والاتصال بالآخرين بشكل فعال. حيث يجب أن يكون أن يكون لديهم المقدرة على فهم العلاقات البشرية والحفاظ على علاقات مرضية مع الأفراد الذين يتم مراجعتهم.

خ - يجب أن يحافظ المراجع الداخلي على الكفاءة المهنية من خلال التعليم المستمر.

د - يجب أن يبذل المراجع الداخلي العناية المهنية الكافية والملائمة عند أداءه لمهام المراجعة الداخلية.

### 3/ معايير نطاق العمل (الفحص الميداني):

وتشتمل هذه المعايير على مجموعة من المعايير الفرعية وهي:

#### أ - نطاق عمل المراجع الداخلي:

حيث أشار هذا المعيار إلى ضرورة أن يشتمل نطاق عمل المراجع الداخلي على فحص وتقييم مدى دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية الخاص بالشركة ودرجة جودة الأداء في تنفيذ المهام المطلوبة.

وقد أشار هذا المعيار إلى دور الإدارة العليا ومجلس الإدارة في إعطاء إرشادات عامة للمراجع الداخلي لتحديد الأنشطة التي يجب مراجعتها، كما حدد الهدف الأساسي للمراجع الداخلي باعتباره أنه المحدد الأساسي لنطاق فحصه وهو التأكد من دقة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية.

#### ب - نزاهة وقابلية الاعتماد على المعلومات:

يجب أن يتأكد المراجع الداخلي من نزاهة وقابلية الاعتماد على المعلومات المالية والتشغيلية والوسائل المستخدمة في قياس وتصنيف والتقرير عن هذه المعلومات.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

وقد ألزم هذا المعيار المراجع الداخلي بضرورة فحص وتقييم نظام المعلومات للتأكد من:

- السجلات المالية والتشغيلية وكذلك التقارير إذا كانت تحتوي على معلومات كاملة ودقيقة ومفيدة؛
- الرقابة على عملية إمساك الدفاتر وعلى عملية التقارير للتأكد من دقة وفعالية هذه الرقابة.

ت - الالتزام بالقوانين واللوائح والحماية المادية للأصول:

ويحتوي هذا المعيار على معيارين فرعيين هما:

- يجب أن يتأكد المراجع الداخلي أن الأنظمة الموجودة في الشركة تلتزم بالسياسات والخطط والإجراءات والقواعد.....، ذات التأثير الهام على عمليات الشركة، للتأكد من أن الشركة ملتزمة أم لا بتنفيذ السياسات والخطط و الإجراءات والقواعد الموضوعية؛
- يجب أن يتحقق المراجع الداخلي من وسائل الحماية المادية للأصول ومدى ملاءمتها، بالإضافة إلى التأكد من وجود تلك الأصول.

ث - الاستخدام الفعال والاقتصادي للموارد:

- يجب أن يقيم المراجع الداخلي مدى الفعالية الاقتصادية في توظيف الموارد، ويجب أن يلاحظ أن الإدارة مسئولة عن وضع معايير تشغيلية تحكم وتقيس الاستخدام الاقتصادي والفعال للموارد في حين أن المراجع الداخلي مسؤول عن أربعة أمور هي:

- ❖ يجب أن يتأكد المراجع الداخلي من وجود معايير تشغيلية لقياس الاستخدام الفعال والاقتصادي.
- ❖ أن المعايير التشغيلية الموضوعية مفهومة من جانب العاملين وهناك التزام بهذه المعايير من جانبهم.
- ❖ أن أي انحرافات عن المعايير التشغيلية يتم تحديدها وتحليلها وتوصيلها للأفراد المسؤولين لاتخاذ الإجراءات الصحيحة.
- ❖ التأكد من أن هناك إجراءات تصحيحية قد تم اتخاذها.

ج - وضع أهداف للعمليات التشغيلية والبرامج:

- يجب أن يقوم المراجع الداخلي بفحص العمليات التشغيلية والبرامج وذلك للتأكد من أن النتائج تتفق مع الأهداف الموضوعية، وللتأكد من أنه قد تم تنفيذها وفقاً لما هو مخطط له.

4/ معايير أداء وظيفة المراجعة الداخلية:

- إن عمل المراجع الداخلي لا بد أن يشمل تخطيط عملية المراجعة الداخلية، وفحص وتقييم المعلومات، وتوصيل النتائج وكذلك عملية المتابعة. وتمثل هذه المعايير شرح لكافة المراحل المختلفة لعملية المراجعة الداخلية والتي تبدأ بعملية التخطيط وتنتهي بعملية المتابعة. وتشتمل هذه المعايير على:

أ/ معايير إدارة قسم المراجعة الداخلية:

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

يجب أن تعمل إدارة المراجعة الداخلية بشكل سليم، حيث أُلزم هذا المعيار مدير هذه الإدارة الداخلية بضرورة القيام بما يلي :

- ❖ أن يحقق عمل إدارته الأهداف والمسؤوليات التي وافقت وترغب فيها الإدارة.
- ❖ الاستخدام الكفاء والفعال للموارد الاقتصادية الخاصة بإدارته.
- ❖ أن عمل إدارة المراجعة الداخلية يتفق مع المعايير المهنية للمراجعة الداخلية التي نحن بصدد عرضها.

وتتضمن هذه المعايير على مجموعة من المعايير الفرعية والتي تهدف إلى تحديد هدف ومسؤولية إدارة المراجعة الداخلية، مع بيان كيفية تخطيط إدارة المراجعة الداخلية، وللعلاقة مع المراجعين الخارجيين مع ضرورة وضع إدارة المراجعة الداخلية لبرامج لتأكيد الجودة وذلك من خلال المعايير التالية:

- ❖ يجب أن يكون لمدير المراجعة الداخلية نظاماً أساسياً وقائمة بالأهداف والسلطات والمسؤوليات لإدارة المراجعة الداخلية.
- ❖ يجب أن يضع مدير إدارة المراجعة الداخلية خطط لإدارته لتمكينها من تنفيذ المسؤوليات الخاصة بهاز.
- ❖ يجب على مدير إدارة المراجعة الداخلية أن يضع سياسات وإجراءات لإرشاد فريق عمل المراجعة لأداء عملهم.
- ❖ يلتزم مدير إدارة المراجعة الداخلية بوضع برنامج لاختيار وتطوير الموارد البشرية لإدارة المراجعة الداخلية.
- ❖ يجب أن يسعى مدير إدارة المراجعة الداخلية لإحداث نوع من التعاون والتنسيق بين مجهودات كلا من المراجعين الداخليين والخارجيين، وذلك لتحقيق وتغطية مناسبة لعملية المراجعة ولتدنية الجهد المزدوج.
- ❖ ويتمثل آخر معيار من المعايير المهنية للمراجعة الداخلية والخاصة بمعايير إدارة قسم المراجعة الداخلية في ضرورة قيام إدارة المراجعة الداخلية بوضع برنامج لتأكيد الجودة، وذلك لتقييم فعالية عمليات المراجعة الداخلية لإعطاء تأكيد معقول أن أداء المراجعة الداخلية يتفق مع المعايير المهنية والنظام الأساسي.

### الجدول رقم: (4:1) تطور معايير المراجعة الداخلية

حديثاً (2003)		تقليدياً (1993)	
المعيار	الكود	المعيار	الكود

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

<u>معايير السمات</u>		الاستقلال	100
الغرض والسلطة والمسؤولية	1000	المكانية التنظيمية	110
الاستقلال والموضوعية	1100	الموضوعية	200
الإستقلال التنظيمي	1120	الكفاءة المهنية للعمل	210
الموضوعية الفردية	1130	الموظفية	220
تهديد الاستقلال	1200	المعرفة والمهارات والإنضباط	230
الكفاءة والعناية المهنية	1210	الإشراف	22
الكفاءة المهنية	1220	الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي	240
العناية المهنية	1230	الإذعان لمعايير السلوك	250
التطوير المهني المستمر	1300	المعرفة والمهارات الإنضباط	260
تأكيد الجودة وبرامج التحسين	1310	العلاقات الإنسانية والاتصالات	270
تقييم برامج الجودة	1320	التعليم المستمر	280
التقرير عن برامج الجودة	1330	العناية المهنية اللازمة	300
الفحص بالمعايير	1340	نطاق العمل	310
الإفصاح عن عدم الإذعان	2000	الثقة ونزاهة المعلومات	320
<u>معايير الأداء</u>	2010	الإذعان للقوانين والخطط	330
إدارة أنشطة المراجعة الداخلية	2020	حماية الأصول	340
التخطيط	2030	الاستخدام الاقتصادي للموارد	350
الاتصال والموافقة	2040	إنجاز الأهداف الموضوعية	400
إدارة الموارد	2050	أداء عمل المراجع الداخلي	410
السياسات والإجراءات	2100	تخطيط المراجعة	420
التنسيق	2110	فحص وتقييم المعلومات	430
التقرير إلى المجلس والإدارة	2120	توصل النتائج	440
العليا	2130	التابعة	500
طبيعة العمل	2200	إدارة قسم المراجعة الداخلية	510
إدارة المخاطر	2201	الأهداف والسلطة والمسؤولية	520
الرقابة	2210	التخطيط	530
التحكم	2220	السياسات والإجراءات	540
تخطيط المهمة	2230	إدارة وتطوير الموظفين	550
اعتبارات التخطيط	2240	المراجعين الخارجيين	660
	2300		
	2310		
	2320		
	2330		
	2340		
	2400		
	2410		
	2420		
	2430		
	2440		

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

أهداف المهمة	2550	تأكيد الجودة
نطاق المهمة	2600	
تخصيص موارد المهمة		
برنامج عمل المهمة		
أداء المهمة		
تحديد المعلومات		
التحليل والتقييم		
تسجيل المعلومات		
الإشراف على المهمة		
توصيل النتائج		
معايير التوصيل		
جودة الإتصال		
الإفصاح عن عدم الإذعان		
للمعايير		
نشر النتائج		
برامج المراقبة		
قبول الإدارة للمخاطر		

المصدر: محمد عبد الفتاح إبراهيم، مرجع سابق، ص 41، 42.

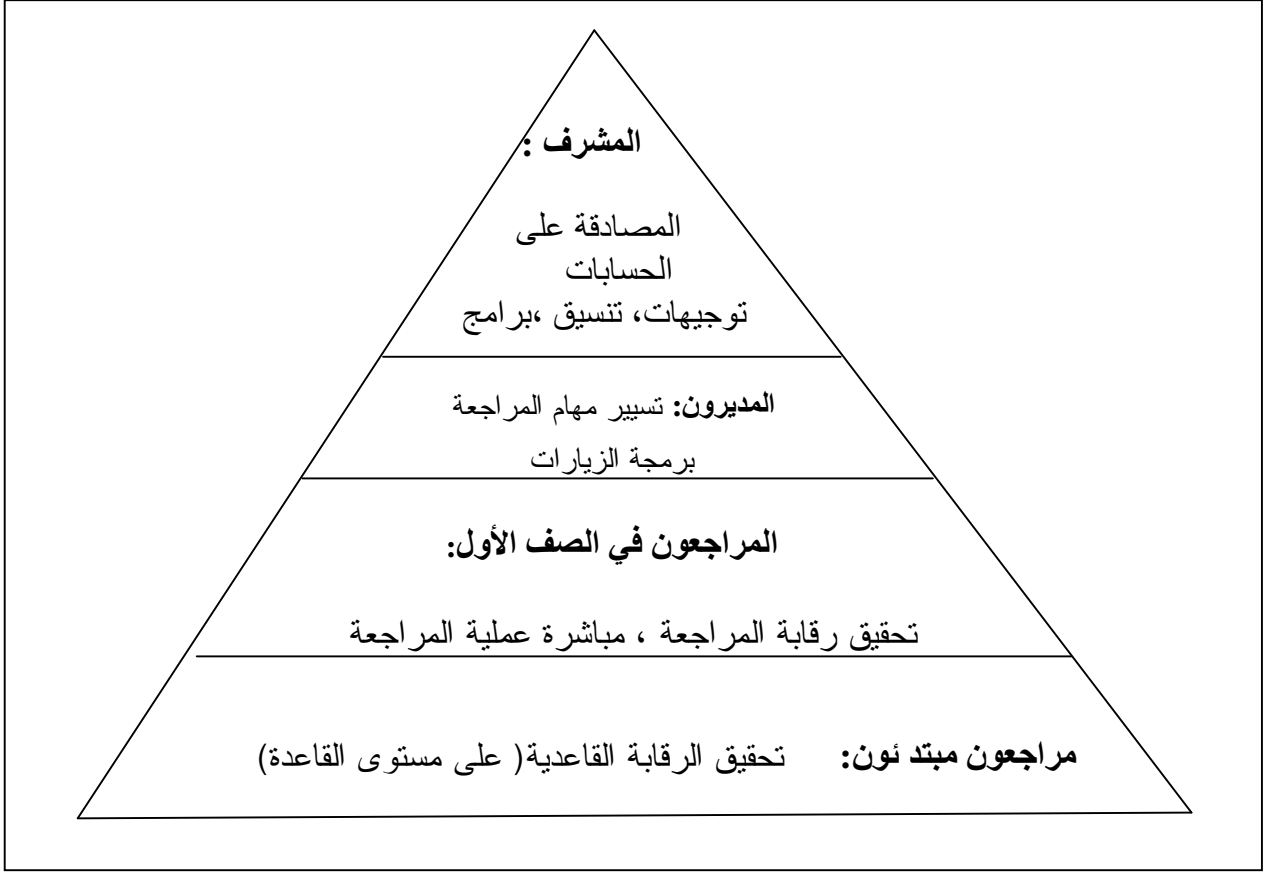
### المطلب الرابع: مكونات قسم المراجعة الداخلية ومنهجية عملها

#### أولاً: قسم المراجعة الداخلية

يتكون قسم المراجعة الداخلية عادة من عدد قليل نسبياً من المراجعين ذوي المهارات العالية، و يقتصر الأمر على وجود مراجع داخلي واحد، كما أنه قد يتسع قسم المراجعة الداخلية في تنظيمات أخرى ليشتمل عدد كبير من المراجعين يعملون وحدهم تحت تنظيم كبير محكم بخلاف المصالح الأخرى، وذلك نظراً لكبر حجم المؤسسة و تعدد فروعها . وينطوي قسم المراجعة الداخلية عادة على ثلاثة مستويات من المراجعين ممارسي المهنة وذلك كما يتضح لنا في الشكل الآتي:

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

الشكل رقم: (2:1) المستويات التنظيمية لدائرة المراجعة الداخلية



المصدر: فتحي رزق السوافيري و آخرون، مرجع سابق، ص 119.

و على هذا الأساس يتحدد شكل و حجم المراجعة الداخلية في المؤسسة إلى معيارين أساسيين هما:<sup>1</sup>  
**1/ حجم المؤسسة :** يعتبر حجم المؤسسة محددًا أساسيًا لطبيعة المراجعة الداخلية المعتمدة فيها، فلا يمكن في هذا المجال أن نصمم هيكل للمراجعة الداخلية موحدًا بين المؤسسة المحلية، الوطنية أو الدولية، فاختلاف شكل و حجم المؤسسة يحتم إيجاد شكل محدد للمراجعة الداخلية فمثلًا المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لا تحتاج إلى قسم المراجعة الداخلية بحجم قسم مماثل في مؤسسة ذات حجم كبير.  
**2/ مركزية و لا مركزية المراجعة :** إن كبر و حجم المؤسسات و اتساعها جغرافيًا يحتم وجود هياكل قارة نسبيًا لتسيير الأنشطة في مناطقها بغية ممارسة الرقابة على هذه الهياكل، يوجد نوعين من المراقبة الداخلية وفقًا لهذا الوضع هما:

**أ- مراجعة داخلية مركزية :** تكون باعتماد مديرية واحدة للمؤسسة الكبيرة لتقوم ببرمجة الزيارات المختلفة الميدانية لفروع المؤسسة.

<sup>1</sup> مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص 54.



## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

ب- مراجعة داخلية لا مركزية: في ظل هذا النوع هياكل المراجعة الداخلية تكون على مستوى كل منطقة نشاط، أي يكون على مستوى كل فرع أو تكتل جغرافي معين للمؤسسة.

3/ المراجعة الداخلية المختلفة: تجمع المراجعة الداخلية المختلفة بين المراجعة المركزية و المراجعة اللامركزية، حيث تنص على تكوين مديرية للمراجعة الداخلية على مستوى المديرية العامة للمؤسسة وجعل فروع لها على مستوى كل منطقة نشاط . وتعتبر المراجعة الداخلية المختلفة أفضل أنواع المراجعة لأنها تجنب عدم كفاية عدد الزيارات وعدم المتابعة الآنية لمختلف فروع المؤسسة كما هو الحال في المراجعة المركزية، كما تجنب المراجعة الداخلية المختلفة غياب التنسيق بين فروع قسم المراجعة كما يحدث في نظام المراجعة الداخلية اللامركزية.

كنتيجة فإن التنظيم والتحكم الجيد لقسم المراجعة الداخلية من شأنه أن يضيف مزيدا من الثقة من قبل المستويات الإدارية المختلفة على التقارير، النتائج والتوصيات المتوصل إليها من خلال عملية المراجعة مما يؤدي بهم إلى اعتمادها في اتخاذ قرارات مناسبة وملائمة.

ثانيا: منهجية عمل المراجعة الداخلية :

يجب على المراجع الداخلي أن يقوم بتتبع مجموعة من الخطوات من أجل الوصول إلى إبداء الرأي حول القوائم المالية وتتضمن مايلي:

### 1/ الخطوة الأولى: التحضير لمهمة المراجعة الداخلية

يتطلب من المراجع الداخلي قبل القيام بتنفيذ أعمال المراجعة القيام بالتحضير الجيد للمهمة، وتتم عملية التحضير للمهمة عبر مرحلتين:<sup>1</sup>

أ- الأمر بالمهمة: هو عبارة عن التفويض التي تعطيه المؤسسة للمراجع الداخلي ويكون على شكل وثيقة مكتوبة وقد يكون على شكل أمر شفهي.

ب- الدراسة والتخطيط: وتعتبر هذه المرحلة ضرورية وهامة للمراجع الداخلي لإنجاح مهمته، حيث يجب عليه وضع خطة مبنية على المخاطر، لتحديد أولويات مهمة المراجعة، بما يتلاءم مع الأهداف المسطرة. ويتم تنفيذ هذه المرحلة من خلال الاتي:<sup>2</sup>

❖ الإطلاع والفهم: حيث يقوم المراجع الداخلي بعملية الإطلاع وجمع المعلومات الكافية واللازمة، التي تمكنه من فهم الموضوع محل المراجعة من أجل معرفة الأهداف المطلوب تحقيقها من هذه المهمة.

❖ خطة التقارب: وهي عبارة عن وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط أو الوظيفة محل المراجعة إلى مجموعة أعمال أولية، سهلة الملاحظة ويقوم بإعداد خطة التقارب من خلال المعلومات التي قام المراجع الداخلي من جمعها.

❖ تحديد مواقع الخطر: ويقوم المراجع بتقييم مدى ملائمة وفعالية إدارة مخاطر النشاط وأنظمة الضبط.

<sup>1</sup> إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية ، الدار الجامعية ، مصر، 2004، ص 278.  
<sup>2</sup> عيادي محمد أمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسبير، جامعة الجزائر، 2003/2004، صص 113 114.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

❖ **التقرير التوجيهي:** ويحدد التقرير التوجيهي أسس تحقيق مهمة المراجعة الداخلية ونطاقه، كما أنه يعرض الأهداف التي يسعى المراجع الداخلي إلى تحقيقها.

### 2/ الخطوة الثانية: تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية

وفي هذه الخطوة يتم تنفيذ مهمة المراجعة الداخلية وفقا لمخطط المراجعة المعد مسبقا والموافق عليه من مدير المراجعة، على أن يتم الإختبار وتجميع الأدلة الكافية والملائمة في ملفات التدقيق وتتم في ثلاث مراحل هي:<sup>1</sup>

أ- **إجتماع الافتتاح:** ويتم عقد إجتماع الافتتاح في مقر النشاط الذي سيتم مراجعته، بين الفريق المكلف بالمهمة ومسئولو النشاط محل المراجعة، وفيه يتم بناء أولى العلاقات بين الطرفين، وكذلك التهيئة الميدانية لعملية المراجعة والفحص.

ب- **مخطط التنفيذ:** يقوم برنامج المراجعة بتقسيم الأعمال بين مختلف أعضاء فريق المراجعة وفقا لمؤهلاتهم وخبراتهم، ويسمح للمراجع بمعرفة أدق التفاصيل عن مهمته، ويساعد على تتبع عمل المراجع لضمان السير العادي للمهمة خلال الزمن وتحديد المراحل التي تم التوصل إليها.

ت- **العمل الميداني:** ويأتي دور هذه المرحلة مباشرة بعد إعداد برنامج المراجعة وإعتماده من مدير المراجعة حيث يقوم فريق المراجعة بتطبيق هذا البرنامج على الواقع من خلال إجراء الإختبارات والمقارنات وغيرها من تقنيات المراجعة، من أجل جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتحقيق أهداف المهمة، والكشف عن أي مشاكل أو مخالفات قد تحدث، كما يجب على فريق المراجعة القيام بتوثيق كافة أعمالهم بأوراق عمل مؤيدة بمعلومات ومستندات ثبوتية داعمة لها.

### 3/ الخطوة الثالثة: التقرير عن مهمة المراجعة الداخلية

تعتبر هذه الخطوة الأخيرة في إنجاز المهمة، وتشمل أربعة مراحل هي:<sup>2</sup>

أ- **التقرير الأولي للمراجعة:** ويتم إعداده من خلال أوراق تحليل المشاكل التي تم إعدادها أثناء تنفيذ برنامج المراجعة، والتي تشمل على كافة المشاكل والانحرافات والتلاعبات، ويعتبر هذا التقرير أساس إعداد التقرير النهائي.

ب- **حق الرد على الأشخاص المراجع أعمالهم:** ويكون عن طريق عقد إجتماع بين الأشخاص المراجع أعمالهم وفريق المراجعة الذي قام بتنفيذ مهمة المراجعة، والهدف من هذا الإجتماع عرض الملاحظات والنتائج التي تم التوصل إليها وتكون مدعمة بالأدلة المؤيدة لها، إضافة إلى التوصيات المقترحة بشأنها وبعد عرض الهدف يتدخل الأشخاص المراجع أعمالهم بالرد على تلك الملاحظات والتوصيات.

ت- **التقرير النهائي:** ويتم إعداد التقرير في صورته النهائية بعد إنتهاء التدخل من طرف الأشخاص المراجع أعمالهم، ويتم إرساله لأهم المسؤولين المعنيين والإدارة من أجل إعلامهم بنتائج مهمة

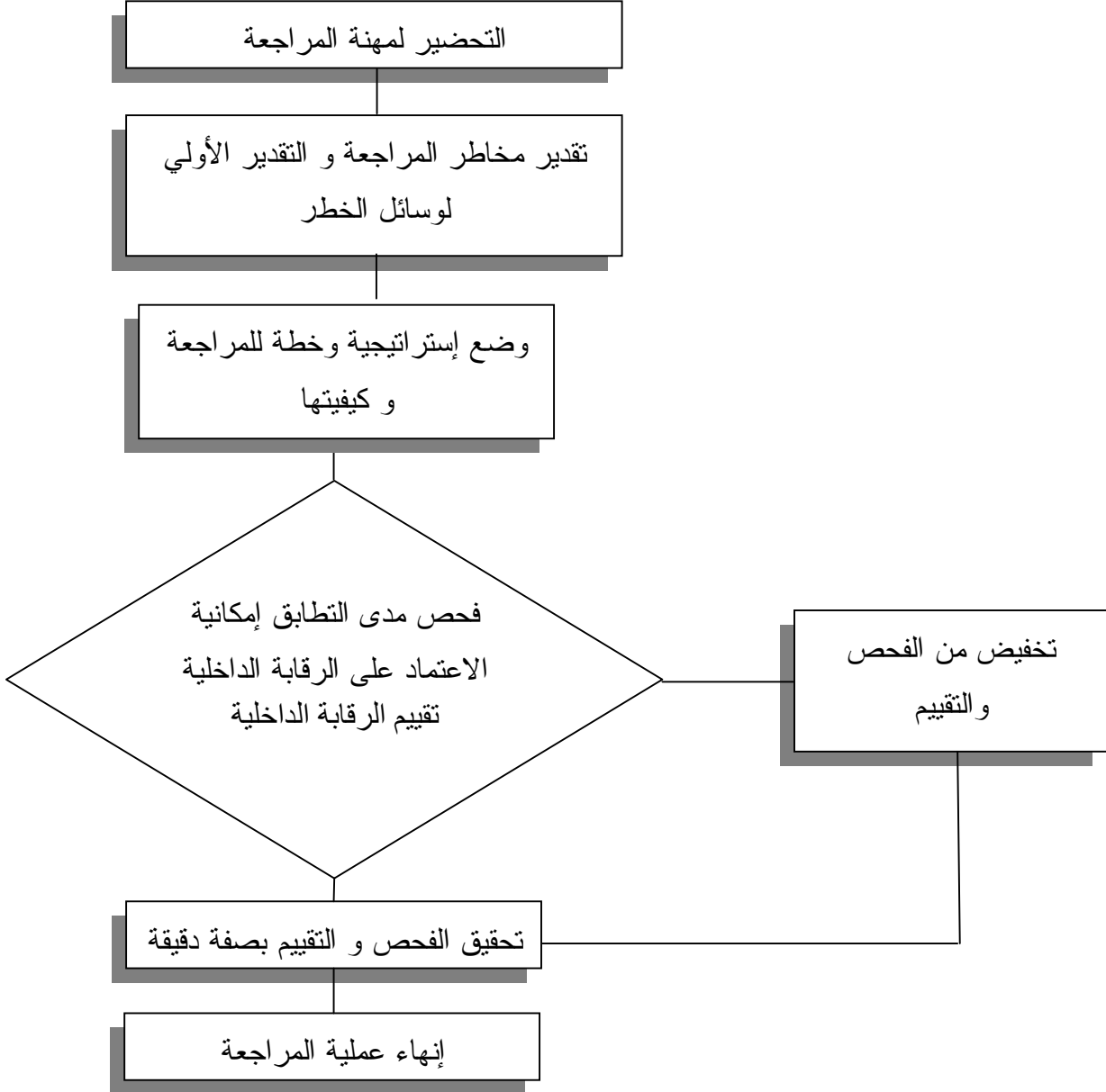
<sup>1</sup> داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، الطبعة 2، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002، ص 245.  
<sup>2</sup> عبد الوهاب نصر، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 521.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

المراجعة والتوصيات المقترحة لمعالجة المشكلات التي تم إكتشافها أثناء عملية المراجعة، ويجب أن يكون التقرير النهائي واضح ويتم إعداده وتقديمه في الوقت المحدد.

ث- متابعة تنفيذ التوصيات: بعد إقتراح المراجع الداخلي لمجموعة من التوصيات الواجب القيام بها وبناءا على الملاحظات التي تم تسجيلها أثناء القيام بالمهمة، فإنه يقوم بمتابعة مدى الإلتزام بتنفيذ التوصيات.

الشكل رقم (3:1): خطوات عملية المراجعة الداخلية



المصدر: نقاز أحمد، مرجع سابق، ص 67.

### المبحث الثالث: مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية ومسؤوليات المراجع الداخلي

#### المطلب الأول: ميثاق أخلاقيات مهنة المراجع الداخلي و مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية

##### أولاً: ميثاق أخلاقيات مهنة المراجع الداخلي

يعتبر ميثاق أخلاقيات المهنة الثقافية الأخلاقية التي تحكم مهنة المراجعة الداخلية حيث تعتبر ضرورية وأساسية لنشاط المراجع الداخلي باعتبار أن مهنة المراجعة الداخلية تقوم أساساً على الثقة في تأكيدها الموضوعي بشأن إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة، ويمتد نطاق مبادئ أخلاقيات المهنة إلى ما هو أبعد من تعريف مهنة المراجعة الداخلية لكي يشمل أيضاً عنصرين أساسيين، هما كما يلي:

1- المبادئ وثيقة الصلة بمهنة المراجعة الداخلية وممارستها.

2- قواعد السلوك المهني التي تحدد المعايير التي يتوقع من المراجعين الداخليين مراعاتها.

وفيما يلي توضيح لقواعد السلوك المهني الواردة في ميثاق أخلاقيات مهنة المراجع الداخلي، بحيث تعد هذه القواعد بمثابة عامل مساعد في تحويل المبادئ إلى تطبيقات عملية، كما أن المقصود منها توجيه السلوك الأخلاقي للمراجعين الداخليين، وإرساء وتعزيز ثقافة أخلاقية محددة تحكم مهنة المراجعة الداخلة وهي كما يلي:

● **الاستقامة:** والتي من شأنها إرساء دعائم الثقة وهذا ما يشكل الأساس للاعتماد على آراء وأحكام المراجع الداخلي، ولتحقيق مبدأ الاستقامة فإن المراجع الداخلي عليه إتباع قواعد السلوك المهني التالية:

- تأدية الأعمال بنزاهة والحرص والشعور بالمسؤولية.

- الالتزام بالقوانين المعمول بها ومراعاة الإفصاح عما يتوفر لهم من معلومات في الحدود المتوقعة منهم، وفقاً للقوانين المعمول بها وأصول المهنة.

- عدم المشاركة في أي نشاط غير مشروع أو القيام بأي أفعال وتصرفات تسيء إلى مهنة المراجعة أو إلى المؤسسة.

- المساهمة في تحقيق الأهداف المشروعة والسليمة للمؤسسة.

● **الموضوعية:** يجب على المراجع الداخلي مراعاة أرفع مستويات الموضوعية في جمع وتقييم وتبليغ المعلومات المتعلقة بالنشاط الذي يقوم بمراجعته، ويجب عليه مراعاة عدم التأثير في تكوينه لرأيه أو حكمه بمصالحه الشخصية أو بآراء أو تأثيرات الآخرين ولتحقيق مبدأ الموضوعية فإن المراجع الداخلي عليه إتباع قواعد السلوك المهني التالية:

- عدم المشاركة في أي نشاط أو علاقة قد تسيء أو يتوقع أن تسيء إلى تقييمه المحايد، ويشمل ذلك عدم المشاركة في الأنشطة أو العلاقات التي قد تتعارض مع مصالح المؤسسة.

- عدم قبول أي شيء من شأنه أن يسيء أو يفترض أن يسيء إلى تقديره المهني.

- تجنب إخفاء بعض الحقائق المادية والتي تنشأ عن عدم الإفصاح عنها، تحريف أو تشويهه في تقاريره عن الأنشطة التي تجري مراجعتها.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

● **السرية** : على المراجع الداخلي احترام قيمة وملكية المعلومات التي يتلقاها أو يطلع عليها، وعدم الإفصاح عن تلك المعلومات بدون الحصول على الإذن أو التفويض المناسب اللازم، وذلك ما لم يكن هناك التزام قانوني أو مهني بالإفصاح عنها، لذلك فإن عليه حماية المعلومات التي يحصل عليها في سياق أداء واجباته وعدم استخدامها لتحقيق أي منفعة شخصية أو على نحو من شأنه مخالفة القوانين أو الإساءة إلى المؤسسة.

● **الكفاءة** : يجب على المراجع الداخلي استخدام المعرفة والمهارات والخبرات اللازمة في أداء خدمات المراجعة الداخلية، من خلال إتباع قواعد السلوك المهني التالية:

- أداء الخدمات التي تتوافر لديه المعرفة والمهارة والخبرة اللازمة لها.
- أداء خدمات المراجعة الداخلية وفق المعايير الدولية المهنية لممارسة المراجعة الداخلية.
- العمل باستمرار على تحسين مهاراتهم وفاعلية وجودة الخدمات التي يؤدونها<sup>1</sup>.

### ثانياً: مراحل تنفيذ المراجعة الداخلية

من أجل القيام بعملية المراجعة الداخلية لا بد من العمل بها على مراحل أساسية، حتى نفهم طريقة أداء المراجعة الداخلية بصيغة أفضل.

وقبل أن يقوم المراجع الداخلي بأداء مهمة المراجعة الداخلية لا بد له أن يقوم بالتحضير والتخطيط الجيد، لأنهما يعتبران النقطة الأولى من أجل بدء عملية المراجعة.

وهنا يركز المراجع الداخلي على العناصر التالية:<sup>2</sup>

● دراسة الوحدة أو النشاط موضوع الوحدة.

● التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية.

● خطة عمل المراجعة.

● برنامج المراجعة.

بعدها ينتقل المراجع الداخلي إلى المراحل الموالية:

### 1/ مرحلة التحقيق:

ويهدف التحقيق إلى التأكد من مدى صحة العمليات المحاسبية من حيث الدقة المحاسبية والمستندية وسلامة التوجيه المحاسبي وجمع الأدلة والقوانين التي تثبت صدق ما تتضمنه السجلات، وما يترتب عليه من أمانة البيانات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. ويعتبر التحقيق عاملاً مشتركاً بين المراجعة الداخلية والخارجية إلا أنه يتم تفصيلاً ومستمرًا على مدى العام.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> رغبة إبراهيم المدهون ، مرجع سابق، ص ص 30 31.

<sup>2</sup> يونس زين، مصطفى عوادي، مرجع سابق، ص 96.

<sup>3</sup> محمد الصحن عبد الفتاح، سرايا محمد السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004/2003، ص ص 191 192.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

### 2/ مرحلة التحليل:

ويتمثل هذا العنصر في عملية الفحص الإنتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والسجلات والتقارير لتحديد نقاط الضعف فيها، ويستخدم المراجع الداخلي العديد من الأساليب لتنفيذ عملية المراجعة التحليلية هذه، منها أدوات التحليل المالي، ولمقارنات وإيجاد العلاقات المختلفة بين عناصر القوائم المالية في المؤسسة، وتحليل النتائج على مستوى الأقسام وتحليلها على مستوى المؤسسة لعدد من السنوات إلى غير ذلك من الأساليب.

### 3/ مرحلة الالتزام:

ويتمثل هذا العنصر في الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في سبيل التأكد من مدى التزام العاملين في المؤسسة بالسياسات الإدارية المرسومة، وأداء وتنفيذ العمليات وفقا للنظم الموضوعة والقرارات المتخذة في هذا المجال. وفي سبيل تنفيذ هذا العنصر من عناصر المراجعة الداخلية، فمن حق المراجع الداخلي أن يستعين عند الحاجة ببعض القانونيين في المؤسسة لدرابتهم الكاملة بالجوانب القانونية والحكم على مدى الالتزام بها.<sup>1</sup>

### 4/ مرحلة التقييم:

ويتمثل التقييم في تحديد مدى كفاءة وفعالية واقتصادية السياسات والإجراءات التي تدير عليها الشركة، وما لديها من تسهيلات وأفراد، بقصد ترشيد الأداء وتطويره ويقتضي التقييم تجميع البيانات والمعلومات وتقصي الحقائق والاستعانة بآراء المسؤولين واقتراحاتهم مع تقييم هذه الآراء والاقتراحات.

### 5/ مرحلة التقرير:

التقرير هو المحصلة النهائية لعملية المراجعة، وهذا التقرير يشمل رأي المراجع في القوائم المالية والنتائج التي توصل إليها وما يبدو له من ملاحظات وانحرافات أو مخالفات، والتوصيات التي يراها ضرورية. ويتضمن التقرير عموما ثلاثة أجزاء، الجزء الأول يحتوي على ملخص عن المهمة والذي يسمح لإدارة المؤسسة بالاطلاع السريع على نتائج المراجعة والمراجع يشرح رأيه بشكل عام، أما الجزء الثاني فنجد فيه تقريرا مفصلا للمهمة، بينما الجزء الثالث، فيتضمن التوصيات والتي تعد ضرورية لأن التقرير لابد أن يكون ممنهجا. كما يجب أن يحتوي التقرير على بعض العناصر كعنوان التقرير، تاريخ ومكان الإعداد، إمضاء المراجع، المهمة التي كلف بها المراجع، الجهة الموجه لها التقرير التصريح برأي المراجع بوضوح فيما قام بمراجعتها، والملاحظات والتوصيات التي يراها ضرورية.

ويوجه التقرير إلى الأشخاص المعنيين كمسؤولين، ( المراجع والإدارة العامة) والمراجع هنا لا يتدخل في تطبيق التوصيات.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص145.

<sup>2</sup> منج عتيقة، دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التدبير، تخصص تدبير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، سنة 2006/2005، ص 34.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

### المطلب الثاني : مسؤوليات وصلاحيات المراجع الداخلي

حتى يستطيع المراجع الداخلي أداء وظيفته بكفاءة وفعالية ينبغي عليه أن يكون على علم بكامل مسؤولياته وصلاحياته، وذلك طبقاً للقواعد والمبادئ والمعايير التي تدعم عملية المراجعة الداخلية .

#### أولاً / مسؤوليات المراجع الداخلي

يعتبر المراجع الداخلي مسؤولاً عن تنفيذ مهمات المراجعة الداخلية طبقاً لبرنامج المراجعة الداخلية المعد لهذا الغرض من قبل مشرف المراجعة وعليه فإن المراجع الداخلي يقوم بالمسؤوليات التالية<sup>1</sup>.

1 - القيام بأعمال المسح الميداني الأول للنشاط الخاضع لعملية المراجعة لفهم وتحديد أسلوب العمل ووضع التوصيات المتعلقة باحتياجات عملية المراجعة .

2 - وضع خطة شاملة النطاق والأسلوب وتحديد الفترة اللازمة لأداء المهمة.

3 - مراجعة المستندات والقيود والسجلات والوثائق المختلفة اللازمة للقيام بعملية المراجعة كما هو مخطط لها.

4 - التنسيق مع إدارة الجهة الخاضعة للمراجعة بخصوص الحصول على الوثائق اللازمة وتحديد الاحتياجات اللازمة لتنفيذ المهمة .

5 - التسجيل لجميع الملاحظات والنتائج والاستنتاجات حول عملية المراجعة لإعداد التقرير حول النشاط الخاضع لعملية المراجعة الداخلية.

6 - تقييم مدى فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية.

7 - الاحتفاظ بملف أوراق المراجعة الداخلية وتوثيقه حسب سياسات الإدارة .

8 - الحفاظ على العلاقات الإنسانية داخل المؤسسة .

9 - اكتشاف الأخطاء الموجودة بكل أشكالها .

#### ثانياً: صلاحية المراجع الداخلي

إن الغرض الرئيسي من المراجعة الداخلية يتمثل في مساعدة جميع أعضاء إدارة المؤسسة على تادية وظائفهم بطريقة فعالة، عن طريق إمدادهم بتحليل موضوعية للبيانات المعروضة عليهم وتقارير دقيقة وصحيحة عن نشاط المؤسسة. ويتمتع المراجع الداخلي بمجموعة من الصلاحيات تتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

1 - الحق في الوصول غير المشروط أو المقيد لجميع أنشطة المؤسسة.

2 - الحق في الحصول على سجلات ووثائق المؤسسة محل المراجعة.

3 - تحديد نطاق عمل المراجعة بما فيها اختيار الأنشطة وتطبيق الأساليب والتعليمات المطلوبة لتحقيق

أهداف المراجعة، حيث يجب أن تكون نطاق أعمال المراجعة الداخلية غير مقيدة يعني أن إدارة

<sup>1</sup> خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 268.

<sup>2</sup> عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 1998، ص 28.

## الإطار النظري للمراجعة الداخلية

المراجعة الداخلية تكون لديها السلطة التي تحتاجها لمتابعة الإجراءات الرقابية في النظام ككل دون تدخل المؤسسة .

- 4 - الحق في طلب خدمات خاصة من خارج المؤسسة إذا لزم الأمر .
- 5 - الحصول على المساعدة المطلوبة من موظفي المؤسسة في كافة قطاعاتها أي أن على جميع موظفي المؤسسة مساعدة المراجعين الداخليين، والتعاون معهم بشكل كامل وإعطاء الأولوية لإجابة طلباتهم بدون قيود، تحقيقاً للفائدة المرجوة من المراجعة الداخلية في المؤسسة.
- 6 - حق طلب جميع المعلومات والبيانات والإيضاحات الضرورية لعملية المراجعة.
- 7 - حق تحقيق موجودات الشركة والتزامها.<sup>1</sup>
- 8 - حق الحصول على صور من جميع المراسلات والبيانات التي ترسلها الإدارة للمساهمين لدعوتهم لحضور الجمعية العامة، كما له الحق في الحضور والإدلاء برأيه فيما يخص النواحي المالية والإجابة على أي استفسارات حول تقريره المرفق بالقوائم المالية.
- 9 - حق مناقشة عزله وحق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية، وذلك في حالة العزل التعسفي وإساءة لسمعته وله أن يمتنع في إبداء الرأي في حالة الضغوطات والأخطاء الكثيرة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> إدريس عبد السلام اشثوي، مرجع سبق ذكره، ص45.

<sup>2</sup> خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، عمان، الأردن، 1998، ص 125.



### خلاصة الفصل

تعد المراجعة بمفهومها الحديث أداة من الأدوات التي تساعد المؤسسة على بلوغ أهدافها، حيث تعمل على تقييم أداء أنشطتها المختلفة المحاسبية والمالية والتشغيلية، الأمر الذي جعل من المراجعة الداخلية، تلعب دوراً مهماً في مساعدة إدارة المؤسسة على مسؤوليتها المختلفة في ظل التطورات الراهنة والمليئة بالفرص والتهديدات، وفي ظل الأشكال المختلفة للمؤسسات وتنوعها وعلى اختلاف أحجامها، زادت حاجة المؤسسة إلى اعتماد وظيفة المراجعة الداخلية، كما تتوفر فيها مجموعة من المعايير المؤهلة، هذه الوظيفة تساعد إدارة المؤسسة على تطبيق سياساتها وإجراءاتها وبلوغ أهدافها بفعالية وكفاءة، فأصبحت المراجعة الداخلية أداة في يد المؤسسة تستعملها في الكشف عن مواطن الاختلال، وتحديد نقاط القوة، وتبني إدارة المؤسسة بما قد تواجهه من أخطار وما يتاح أمامها من فرص.

ومما سبق يمكن القول بأن المراجعة الداخلية تطورت نتيجة التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها، ما جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة، مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها، فأصبحت أداة حتمية للرقابة واكتشاف الأخطاء والغش والتزوير... الخ.

ورأينا أن المراجعة الداخلية أنواع في المؤسسات، كما أن لها أدوات وأساليب يعتمد عليها المراجع من أجل القيام بهذه المهنة، فهذا الاستعمال الكبير لها والهام في المؤسسات حتم وجود بعض القوانين أو ما يعرف بالمعايير المهنية، من أجل الممارسة الحسنة والمنقنة للمراجعة الداخلية باعتبارها وظيفة جد حساسة تعكس الصورة الصادقة والجيدة للمؤسسة.

# الفصل الثاني:

المراجعة الداخلية كألية تحسن من جودة

المعلومات المحاسبية

## تمهيد

تعتبر المعلومة المحاسبية المقوم والموجه للقرار والتي يتكون منها أساسا لما توفره هذه المعلومات من أمن وضمنان كمتطلبات أساسية وضرورية في عالم الأعمال، وعليه وجب أن تكون هذه المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية، ولا تكتسب هذه المعلومات هذه الخاصية إلا إذ تم مراجعتها من قبل مراجعين داخليين. كما أن أداء نظام المعلومات المحاسبية إذا كان على قاعدة صحيحة وسليمة يؤدي إلى توليد معلومات ذات مصداقية تقدم صورة موثوق فيها عن المركز المالي والوضع الحقيقية للمؤسسة، ومنه فهو يزود الإدارة بالمعلومات المفيدة والفعالة التي تساعد على اتخاذ القرار.

وعليه سيتم في هذا الفصل التطرق إلى:

المبحث الأول: ماهية نظام المعلومات المحاسبي

المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

المبحث الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

### المبحث الأول: ماهية نظام المعلومات المحاسبي

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي أحد مكونات التنظيم الإداري، وهو يختص بجمع ومعالجة وتحليل، وكذلك توصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات، وللأطراف الخارجية كالجهاز الحكومية والدائنين والمستثمرين وكذا إدارة المؤسسة، وفيما يلي سنتعرف أكثر على نظام المعلومات المحاسبية.

#### المطلب الأول: ماهية نظام المعلومات

إن أي مؤسسة تسعى إلى تحقيق أهدافها وذلك بانتهاجها لإستراتيجية معينة واستغلال كل مواردها بشكل عقلائي، وعلى هذا الأساس أصبح نظام المعلومات أحد الموارد التي تعتمد عليها المؤسسة.

#### أولاً: تعريف نظام المعلومات

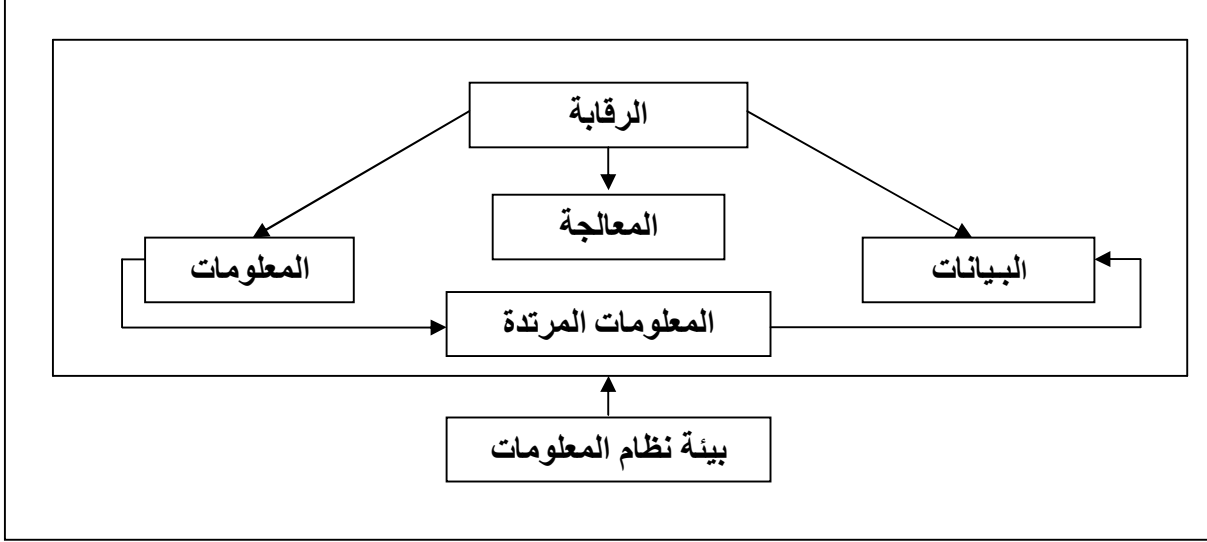
● **تعريف 1:** يعرف والتر كنيفن walter kenevan نظام المعلومات بأنه: "عبارة عن النظم الرسمية وغير الرسمية التي تمد المؤسسة بمعلومات سابقة وحالية ومستقبلية، بصورة شفوية أو مكتوبة طبقاً للعمليات داخل المؤسسة والبيئة المحيطة بها، لغرض المساعدة في اتخاذ القرار".<sup>1</sup>

● **تعريف 2:** كما يمكن تعريف نظام المعلومات على أنه: " مجموعة من الموارد، تعمل في بيئة معينة وتسعى لتحقيق هدف معين، حيث تتمثل هذه الموارد في الأفراد، البرامج، المعدات، الآلات... الخ، والتي ترتبط ببعضها البعض بعلاقات متداخلة ومتشابكة، إذ تتولى هذه الموارد جمع ومراقبة واسترجاع وتشغيل وتخزين وتوزيع المعلومات، بعد إجراء عمليات التحويل، ومعالجة البيانات بغرض جعلها قابلة للإستخدام

<sup>1</sup> علاء عبد الرزاق وآخرون، تقنيات المعلومات الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص23.

النهائي من طرف أصحاب القرار أو باقي المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة لأجل تحقيق أهداف تم تحديدها من طرف المؤسسة".<sup>1</sup> ويكن توضيح ذلك من خلال الشكل الموالي:

شكل رقم (2: 1): العلاقة بين عناصر النظام



المصدر: نور الدين مزهودة، مرجع سابق، ص 13.

## ثانياً: أنواع وخصائص نظام المعلومات

### 1/ أنواع نظم المعلومات:

تقوم المؤسسة بوظائف مختلفة تتمثل في التموين، الإنتاج، الموارد البشرية، التسويق والمالية، ولأجل تحقيق الأهداف الخاصة بكل وظيفة والوصول إلى الهدف العام للمؤسسة يتطلب ذلك وجود نظام معلومات خاص بكل وظيفة، يسمح بمعالجة مختلف البيانات المتعلقة بها، ولذلك تقسم نظم المعلومات حسب عدة معايير منها التقسيم حسب معيار وظائف المؤسسة الذي يقسمها كما يلي:

● **نظام معلومات التموين:** يعرف على أنه النظام الذي يزود القائمين على وظيفة التموين بصفة خاصة، والمؤسسة بصفة عامة بمجموعة من المعلومات، بعد معالجة مختلف البيانات المتعلقة بالأجهزة والأفراد والآلات المختلفة... إلخ، ويشغل نظام معلومات التموين انطلاقاً من المدخلات التي يحصل عليها من محيط المؤسسة ومن داخلها، ليتولى بعد ذلك معالجتها لتقديمها على شكل مخرجات قابلة للإستخدام النهائي من طرف النظام نفسه أو الأنظمة الفرعية الأخرى.

● **نظام معلومات الإنتاج:** يعرف على أنه ذلك النظام الذي يزود إدارة الإنتاج والإدارة العليا وغيرها من الأنظمة المرتبطة بها بالمعلومات والحقائق المختلفة بعد معالجة البيانات، وذلك من أجل المساعدة على اتخاذ القرارات المتعلقة بنشاطاتهم المتنوعة مثل تصميم الإنتاج، تخطيط وتنفيذ العمليات الإنتاجية، مراقبة عمليات الإنتاج، ومراقبة الجودة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> نور الدين مزهودة، تقييم أداء نظام المعلومات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة، 2008، ص 12.

<sup>2</sup> نور الدين مزهودة، مرجع سابق، ص ص 19 20.

- **نظام المعلومات المالية والمحاسبية:** يعرف على أنه النظام الذي يزود القائمين على الوظيفة المالية بصفة خاصة، والمؤسسة بصفة عامة بمجموعة من المعلومات بعد معالجة مختلف البيانات المتعلقة بالجانب المالي والمحاسبي للمؤسسة، خصوصا تلك البيانات المتعلقة بالميزانية، الآلات، أجور الأفراد، تكلفة الحصول على البرمجيات والأجهزة المختلفة... الخ، انطلاقا من مصادر داخلية وخارجية.
- **نظام معلومات الموارد البشرية:** يعرف على أنه النظام الذي يزود القائمين على وظيفة الموارد البشرية بصفة خاصة والمؤسسة بصفة عامة بمجموعة من المعلومات بعد معالجة مختلف البيانات المتعلقة بالأفراد وكيفية تصنيفهم ومستويات التكوين والخبرات المتوفرة لديهم... الخ، انطلاقا من مصادر داخلية وخارجية.
- **نظام معلومات التسويق:** يقوم هذا النظام بتزويد المؤسسة بمختلف المعلومات المتعلقة بالوظيفة التسويقية، ووظيفة إدارة المبيعات، ووظيفة بحوث التسويق، ووظيفة الترويج، ووظيفة التسعير ووظيفة البحث والتطوير، ويعرف على أنه مجموعة من الجهود المشتركة بين جميع العاملين بالمؤسسة لجمع وتحليل وتصنيف ونشر المعلومات الخاصة باتخاذ القرارات لعمليات التخطيط والتنفيذ والرقابة التسويقية وتحسينها.<sup>1</sup>

### 2/ خصائص نظام المعلومات:

يجب أن يتوافر في نظام المعلومات خصائص معينة حتى يستطيع أن يحقق الأهداف التي أنشأ من أجلها، وبالتالي يمكن توضيح الملامح الأساسية لنظام المعلومات من خلال مجموعة من الخصائص في النقاط التالية:<sup>2</sup>

- نظام المعلومات وسيلة لتحقيق الإتصال المتبادل من خلال تزويد النظام باتصالات سريعة ودقيقة وقليلة التكاليف ولتسهيل انسياب المعلومات داخل المؤسسة نفسها ومع محيطها الخارجي؛
- يتميز بقدرة فائقة على معالجة كم هائل من البيانات؛
- سهل التطبيق و الاستخدام من قبل المستفيدين؛
- نظام المعلومات هو نظام اقتصادي يهدف إلى تحقيق منفعة اقتصادية؛
- يعتبر نظام المعلومات نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة الخارجية؛
- نظام المعلومات نظام إنساني، أي أنه من صنع الإنسان وقابل للتطوير؛
- هو نظام مرن يمكن تطويره وتعديله حسب احتياجات ومتطلبات المرحلة التي يمر بها؛
- هو نظام فرعي لأنه يشكل جزءا من النظام الكلي للمؤسسة؛
- هو نظام تحاوري بينه وبين المستفيد، أي يجيب عن استفسارات المستخدم؛
- هو نظام معلوماتي مورده الأساسي المعلومات.

### ثالثا/ وظائف وأنشطة نظام المعلومات

<sup>1</sup> عبد السلام أبووقف: التسويق مدخل تطبيقي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 157.  
<sup>2</sup> إيمان فاضل السامرائي، هيثم محمد الزغبى، نظم المعلومات الإدارية، دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2004، ص 53 54.

يقوم نظام المعلومات بتنفيذ مجموعة كبيرة ومتنوعة من الوظائف والمهام التي يمكن تقسيمها إلى خمس وظائف رئيسية هي:<sup>1</sup>

**1/ جمع البيانات:** وهي مجموعة من الإجراءات والخطوات تبدأ بتحديد ما هي البيانات التي ستعتبر المدخلات الأساسية للنظام ثم تجميع هذه البيانات من مصادرها المختلفة وإدخالها للنظام وإعدادها للتشغيل من خلال مجموعة محدودة من الأنشطة التنفيذية لوظيفة جمع البيانات تتمثل فيما يلي:

◀ **جمع وتسجيل البيانات:** يتمثل هذا النشاط في جذب البيانات المتعلقة بالأحداث والعمليات الاقتصادية إلى النظام ثم تسجيلها حتى يمكن أن تستخدم في عملية التشغيل وتتوقف الوسيلة المستخدمة في تسجيل البيانات على طبيعة نظام المعلومات المحاسبي، ففي حالة ما إذا كان النظام يدويا فإنه يتم تسجيل البيانات في شكل مادي ملموس عن طريق كتابة ما يسمى بمستندات المصدر مثل فواتير البيع إما إذا كان نظام المعلومات الالكتروني فإنه يتم تسجيل البيانات على شرائط ممغنطة.

◀ **ترميز البيانات:** وتعنى إعداد البيانات في شكل أكثر ملائمة لأغراض التشغيل، حيث يتم استخدام نظام ترميز معين يمكن بواسطته التعرف على هذه البيانات مثل الحروف أو الترميز.

◀ **التصنيف:** ويعنى وضع البيانات في مجموعات وفقا لخصائص مشتركة بين بيانات كل مجموعة مثل تصنيف بيانات المبيعات بحسب العملاء أو المناطق البيعية أو المنتجات

◀ **المصادقة أو التدقيق:** وتتضمن عملية فحص البيانات بهدف التأكد من دقتها واكتمالها ومن ثم التأكد من إن عملية جمع وتسجيل البيانات قد تمت بطريقة صحيحة

◀ **تحويل البيانات:** وتعنى تحويل البيانات من وسيلة تخزين إلى وسيلة أخرى، مثل تحويل بيانات فواتير المبيعات وفواتير المشتريات المكتوبة على مستندات ورقية إلى شرائط ممغنطة تمهيدا لإدخالها إلى وحدة التشغيل المركزية بالحاسب إذا كان نظام المعلومات معتمدا على استخدام الحاسب الالكتروني .

**2/ تشغيل البيانات:** وتعنى تنفيذ مجموعة من الإجراءات الأساسية على مدخلات نظام المعلومات المحاسبي والمتمثلة في البيانات الخام لتحويلها إلى منتج نهائي للنظام وهو المعلومات، وتتمثل الإجراءات الأساسية لتشغيل البيانات فيما يلي:

◀ فرز البيانات؛

◀ إجراء العمليات الحسابية والمنطقية؛

◀ تلخيص البيانات.

**3/ إدارة البيانات:** لا يتم تشغيل البيانات فور تجميعها بل يتم تخزينها وتحديثها وصيانتها، حتى تكون متاحة وقت الحاجة إليها لأغراض التشغيل لذا فان وظيفة إدارة البيانات تتضمن الأنشطة الخاصة بالتخزين وتحديث وصيانة واسترجاع البيانات كالآتي:

<sup>1</sup> كمال الدين الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص ص 20 22.

◀ **تخزين البيانات** : يهتم نشاط التخزين بحفظ البيانات المتعلقة بالأحداث الاقتصادية التي وقعت بالمؤسسة ومن ثم فإن البيانات المخزونة تمثل تاريخ للأحداث وتعكس حالة المؤسسة لذا يقضى الأمر تخزين البيانات بطريقة منظمة بحيث يسهل، وتختلف وسائل التخزين تبعاً لاختلاف طبيعة نظام المعلومات المحاسبي، ففي حالة اليدوي يتم تخزين البيانات على مستندات ورقية ودفاتر أما في نظام المعلومات المعتمد على الحاسب فتتم عملية التخزين البيانات على وسائل يستطيع الحاسب التعامل معها مثل الأشرطة المغنطة.

◀ **تحديث وصيانة البيانات** : وتعنى تعديل البيانات المخزونة أول بأول بما يقع من أحداث وعمليات وقرارات داخل المؤسسة خلال الفترة الجارية، مثل تحديث أرصدة حسابات العملاء بعد كل عملية بيع اجل وبذلك تعكس الأرصدة المخزونة في ملف حسابات العملاء الأرصدة الجارية لحسابات العملاء، أما صيانة البيانات فتعنى عمليات الإضافة أو الحذف أو التغيير التي تحدث على الملفات التي تحتوى على البيانات المخزونة.

◀ **استرجاع البيانات** : ويقصد بها استدعاء البيانات المخزونة من على وسائل التخزين المختلفة لأغراض التشغيل وإنتاج المعلومات، وتكمن أهمية النشاط لاسترجاع المعلومات في انه من الصعوبة بمكان إمكانية تشغيل كل البيانات المجمعة فور الحصول عليها في آن واحد لذا يقتضى الأمر ضرورة وجود إمكانية لحفظ وتخزين هذه البيانات بعد تجميعها ثم إمكانية لاسترجاع هذه البيانات وقت الحاجة إليها لأغراض التشغيل وإنتاج المعلومات.

#### 4/ رقابة وحماية البيانات: تتضمن وظيفة رقابة وحماية البيانات إجراءات أساسية:

◀ **الأول**: في حراسة البيانات وحمايتها واعتبارها احد أصول المؤسسة؛

◀ **الثاني**: التأكد من أن البيانات التي يتم الاحتفاظ بها هي بيانات صحيحة وكاملة ويتم تشغيل بطريقة صحيحة لأنه من المحتمل حدوث أخطاء في البيانات التي تدخل للتشغيل وقد تفقد هذه البيانات أو قد يتلاعب في سجلات البيانات أثناء عملية التشغيل، وهناك أساليب وإجراءات امن ورقابة متعددة لحماية البيانات واكتشاف أي فقد أو تغيير للبيانات أثناء عملية التشغيل ويجب إن تمتد هذه الإجراءات لتشمل كافة الوظائف الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي بداية بجمع البيانات وانتهاء بإنتاج وتوصيل المعلومات للمستخدمين النهائيين للنظام.

#### 5/ إنتاج المعلومات :

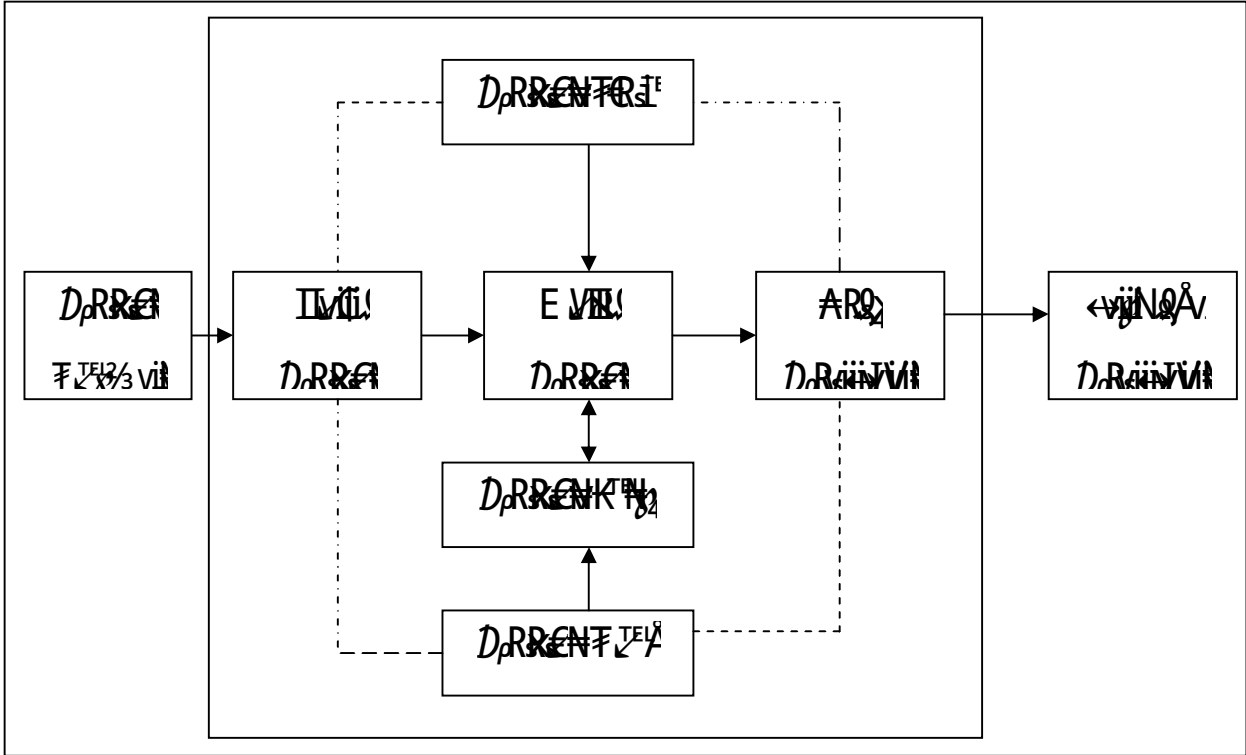
وتعتبر الوظيفة النهائية لنظام المعلومات وتعني وضع المعلومات في يد المستخدمين ، ويتطلب ذلك عدة خطوات، الأولى إنتاج التقارير والتي تحتوي على المعلومات الناتجة من التشغيل أو من البيانات المخزونة أو من كليهما والثانية تتكون من :

أ - تقديم التقارير في صورة مفهومة ومفيدة للمستخدمين.

ب -ضمان وصول التقارير للمستخدمين.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> كمال الدين الدهراوي، مرجع سابق ، ص 22.

شكل (2 : 2) وظائف نظام المعلومات:



المصدر: ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص 17

#### رابعاً: مكونات وأهداف نظام المعلومات:

##### 1/ مكونات نظام المعلومات:

يتكون نظام المعلومات من مدخلات "البيانات"، المعالجة، ومخرجات "المعلومات":

- المدخلات: تتمثل في البيانات التي هي مادة أو عمل أو نشاط، وعلى مدى سلامتها وتنظيمها يتوقف النجاح في النشاط ونوعية القرارات التي تتخذ، فالقرار الرشيد هو الذي تتوفر له الإحصاءات والبيانات الضرورية التي جمعت بشكل دقيق ونظمت وحللت بحيث يمكن استخدامها والاستفادة منها.<sup>1</sup>
- المعالجة: وهي عبارة عن جميع العمليات الحسابية والمنطقية، التي تجري على المدخلات بغرض إعدادها وتجهيئتها للمرحلة الثانية من النظام.<sup>2</sup>
- المخرجات: (المعلومات) أصبحت تمثل اليوم مصدراً استراتيجياً هاماً على مستوى المؤسسات، حيث تتمثل في نتائج المعالجة في هذا النظام وهي المعلومات المطلوبة من قبل المستفيد منها، وقد تكون في شكل تقارير أو جداول، إحصائيات، رسوم بيانية، ... الخ.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حسين حريم، السلوك التنظيمي، سلوك الأفراد والمنظمات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1977، ص 308.  
<sup>2</sup> طاهر شاهر يوسف القشي، مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الامان و التوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الالكترونية، أطروحة دكتوراه جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2003، ص 26.  
<sup>3</sup> اسماعيل السيد، نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الادارية، المكتب العربي الحديث، الاسكندرية، 2003، ص 97.



يقصد بتشغيل البيانات معالجتها خلال مجموعة معينة من العمليات الأساسية لتحويلها إلى معلومات ذات معنى مفيد لمتخذي القرارات، ولا تختلف هذه العمليات الأساسية لتشغيل البيانات باختلاف نظام المعلومات سواء كان يدوي، آلي، أو الكتروني.

### 2/ أهداف نظام المعلومات: يرمي نظام المعلومات إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في

- توفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة في المكان والتوقيت والشكل المناسب.<sup>1</sup>
- تحقيق الكفاءة: تشير الكفاءة إلى أداء المهام بصورة أسرع أو بأقل تكلفة، مثال ذلك تقليل تكاليف العمالة من خلال إحلال المحاسب الآلي محل الأفراد، وأيضا في مجال الرقابة على المخزون يمكن تخفيض تكاليف التخزين من خلال استخدام النماذج الرياضية التي تحدد المستويات المثلى للمخزون أو من خلال تحميل المورد بتكاليف التخزين من خلال ربط الموردين بشبكة اتصالات خاصة وإعطاء أوامر الشراء عند الحاجة.<sup>2</sup>
- الوصول إلى الفعالية: تشير الفعالية إلى مدى تحقيق أهداف المنظمة، وتتحقق الفعالية من خلال مساعدة المديرين في اتخاذ قرارات ذات جودة أفضل؛
- تحسين أداء الخدمة: يهدف نظام المعلومات إلى تقديم خدمة ذات مستوى أفضل لعملاء المنظمة وليس هناك مثال أفضل من استخدام آلات الصرف السريع في البنوك، حيث يمكن للعملاء السحب من أرصدهم على مدار اليوم؛
- التعرف على الفرص واستغلالها: تعيش المنظمات في مناخ سريع التغير، الأمر الذي يتطلب منها ضرورة التكيف مع هذا التغير، وليس هناك وسيلة أفضل من الحاسب الآلي لتحديد التغيرات الطفيفة أو الاتجاهات غير المرئية في البيئة، ومساعدة المنظمة في اتخاذ القرارات التي تمكنها من استغلال الفرص الجديدة بسرعة؛
- تطوير المنتج: تلعب المعلومات دورا هاما في خلق وتطوير المنتجات خاصة في بعض الصناعات مثل البنوك وشركات التأمين والوكالات السياحية؛
- تحديد ميكانيزمات جمع، معالجة، وعرض المعلومات لتسهيل عملية اتخاذ القرار، وتحديد شكلها المناسب.<sup>3</sup>

### المطلب الثاني: الاطار العام لنظام المعلومات المحاسبية

#### أولا: تعريف نظام المعلومات المحاسبية

1/ يعرف نظام المعلومات المحاسبية على أنه: " ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري بالمؤسسة الاقتصادية في مجال الأعمال، والذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية لمصادر خارج وداخل

<sup>1</sup> ابراهيم سلطان، نظم المعلومات الادارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص 255.

<sup>2</sup> فريد النجار، ادارة منظمات التسويق العربي والدولي، الاسكندرية، 1998، ص 36.

<sup>3</sup> عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة دار الثقافة، القاهرة، 1998، ص 48.

المؤسسة الاقتصادية ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل المؤسسة الاقتصادية".<sup>1</sup>

2/ كما يعرف كل من (C . Grenier et J.Bonne) : "نظام المعلومات المحاسبية والمحاسبة عامة كنظام للمعلومات على أنه نظام لتنظيم المعلومات المالية ويسمح بـ :<sup>2</sup>  
-إدخال، ترتيب، تسجيل البيانات بقاعدة مرقمة.  
-الحصول بعد المعالجة المناسبة للبيانات على مجموعة من المعلومات التي تتوافق مع حاجات مستخدم المعلومات.

و من أجل ضمان النوعية والشمول في المعلومات فإنه يجب احترام ما يلي:

- إحترام المبادئ(المبادئ المحاسبية)؛

- أن يستجيب التنظيم المعتمد إلى متطلبات الرقابة والفحص؛

- القيام بتوضيح الطرق والإجراءات وتحديدها؛

- إستخدام مصطلحات موحدة.

ثانياً: المبادئ والمقومات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية

### 1/ مبادئ نظام المعلومات المحاسبي:<sup>3</sup>

أ - مبدأ التكلفة المناسبة: يعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ التي توفر للإدارة احتياجاتها من المعلومات وتحقق لها الرقابة الداخلية بتكاليف معقولة ومناسبة لحجم المؤسسة، وإمكانياتها المالية.

ب - مبدأ الثبات في إعداد التقارير: إن نظام المعلومات المحاسبية يجب أن يكون مخرجاته من التقارير المالية الختامية، معدة بطريقة موحدة وثابتة في كل الدورات ليعطي إمكانية المقارنة.

ت- مبدأ العمل الإنساني في إعداد التقارير: إن أي نظام لا يعمل تلقائياً إلا من خلال الأفراد وبواسطتهم لذلك فإنه من الضروري مراعاة جانب العلاقات الإنسانية، وذلك بالتركيز على توفير الظروف الملائمة والمحفزة للأفراد لأداء مهامهم بشكل جماعي.

ث -مبدأ الهيكلية: حيث يجب أن يراعى في تصميم نظام المعلومات المحاسبية ما يتضمنه الهيكل التنظيمي من خطوط للسلطة والمسؤولية، والتي تحدد أساليب الضبط والرقابة الداخلية، وتحدد كذلك مسار تدفق البيانات والمعلومات من وإلى نظام المعلومات المحاسبية.

ج -مبدأ المرونة: يجب أن يتصف النظام المحاسبي بالمرونة كي يستجيب لمختلف التغيرات التي تحدث في المستقبل، ولكن مع مراعاة مبدأ الثبات والاستمرار في عرض البيانات.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 25.  
<sup>2</sup> سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2004/2005، ص7.  
<sup>3</sup> عبد الرحمان الصياح، نظم المعلومات الادارية، دار البارودي للنشر والتوزيع، عمان، 1998، ص 152.  
<sup>4</sup> لعماري أحمد، طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر، بسكرة، نوفمبر، 2002، ص ص 57 59.

ح - مبدأ إعداد التقارير: تعتبر التقارير هي المخرجات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية، وبالتالي يجب أن يكون هذا النظام قادر على إصدار التقارير الداخلية والخارجية والتي تعتبر وسيلة اتصال بين مختلف المستويات الإدارية داخل المؤسسة، ويجب أن تتصف هذه التقارير بالدقة والمصداقية كي تكون أساسا للمفاضلة بين مختلف البدائل المتاحة لاتخاذ القرارات الملائمة.

خ - مبدأ الضبط والرقابة الداخلية: يجب أن يتوفر نظام المعلومات المحاسبية على مجموعة من الإجراءات التنظيمية المتكاملة، والتي تضمن دقة وصحة المعلومات المحاسبية، لتكون كقاعدة سليمة في اتخاذ القرارات، وتجدر الإشارة إلى أن مفهوم الضبط الداخلي أضيق نطاقا من مفهوم الرقابة الداخلية لأنه يوفر الأساليب التي تساعد على التحقق التلقائي من صحة البيانات، وكمثال على الضبط الداخلي يظهر استخدام حسابات المراقبة ونظام الجرد المستمر، والجرد الفعلي المادي، كما تتطلب الرقابة الداخلية داخل المؤسسة ضرورة وجود خطة تنظيمية سليمة تحقق الفصل بين الوظائف والمسؤوليات، إضافة إلى تحديد السلطات والمسؤوليات.

## 2/ مقومات نظام المعلومات المحاسبية:

يقوم نظام المعلومات المحاسبية كغيره من النظم على مجموعة من المقومات تمثل الأسس لهذا النظام، بحيث لا يمكن الاستغناء عن أحد منها، وتتمثل هذه المقومات في:<sup>1</sup>

أ/ المجموعة المستندية: تمثل المستندات أولى مقومات النظام المحاسبي في أي وحدة اقتصادية والأساس المهم في عمل النظام من حيث الآتي:

- توفر المستندات الدليل الموضوعي الذي يحتوي على البيانات التي تمثل الخطوة الأولى في عمل النظام؛
- تمثل المستندات أحد الوسائل لمهمة ضمن وسائل الرقابة والتدقيق على كافة الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها الوحدة؛

- تمثل المستندات سجلا تاريخيا للوحدة الاقتصادية نظرا لما تحويه من بيانات مؤرخة للأحداث الاقتصادية التي قامت بها الوحدة الاقتصادية خلال الفترات المالية السابقة.

### ب/ المجموعة الدفترية :

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

### ج/ دليل الحسابات :

يمثل دليل الحسابات أداة مهمة في توجيه العمل المحاسبي من خلال تحديد الحسابات التي يمكن أن تتأثر بها العمليات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية وكذلك فهو مساعد يمكن أن يساهم في تسهيل العمل المحاسبي من

<sup>1</sup> كمال الدين الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003/2002، ص 49 51.

خلال التصفيات والتحويلات والترقيات التي يمكن أن تعطى للحسابات المختلفة، إضافة إلى ما يمكن أن يتضمنه الدليل من توضيح المفاهيم والمصطلحات المحاسبية المستخدمة.

### د / مجموعة التقارير والقوائم المالية :

تمثل مجموعة التقارير والقوائم المالية نتاج العمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، وخالصة لكل ما قامت به من عمليات ضمن نشاطاتها الجارية والغير الجارية، وهي تقدم إلى كافة الجهات التي لها علاقة مباشرة وغير مباشرة للوحدة الاقتصادية، والتي يمكن أن تعتمد عليها في إتخاذ القرارات المتعددة، سواء كانت تلك الجهات من داخل الوحدة الاقتصادية أو من خارجها، وقد جرى العرف على تصنيف مجموعة التقارير والقوائم المالية كما يلي:

● مجموعة التقارير المالية التي تحتوي على البيانات المعدة أساسا للاستخدام من قبل الجهات الداخلية، وهذا غالبا ما يتعلق بالنشاط الداخلي الذي تقوم به الوحدة الاقتصادية، وغالبا ما يهتم نظام المحاسبة الإدارية بهذه المجموعة.

● مجموعة القوائم المالية: التي تحتوي على البيانات المحاسبية المعدة أساسا للاستخدام من قبل الجهات الخارجية، وهي تتعلق بالنشاط العام الذي قامت به الوحدة الاقتصادية، وغالبا ما يهتم نظام المحاسبة المالية بهذه المجموعة. وتتضمن مجموعة القوائم المالية الأساسية التي يجب إعدادها في نهاية كل فترة مالية كل من قائمة الدخل قائمة المركز المالي، قائمة المرفقات النقدية، إضافة إلى الكشوفات التي يتم من خلالها تفسير، وتوضيح وتحليل بعض البيانات التي تحتويها التقارير المالية والقوائم المالية بصورة تفصيلية، وهذا بما يمكن أن يخدم مستخدميها في فهم كيفية التوصل إلى تلك البيانات، وكذلك توضيح بعض السياسات الإدارية والمالية من خلال إعداد بعض الكشوفات الإضافية مثل: كشف التغيرات في المركز وقائمة مصادر واستخدام الاموال.....إلخ.

### ثالثا: أهداف نظام المعلومات المحاسبية

يهدف نظام المعلومات المحاسبية إلى توفير المعلومات اللازمة التي تساعد في تلبية احتياجات المستخدمين، سواء الداخليين أو الخارجييين ويمكن تلخيصها في:

#### 1- تسجيل عمليات المشروع واستخلاص النتائج عنها:

ويطلق على هذه المرحلة بعملية إدخال البيانات الناتجة عن العديد من الأبحاث المالية والتي يطلق عليها بالعمليات المحاسبية، ويقوم نظام المعلومات المحاسبية بتسجيل تلك المعلومات من واقع المستندات وترحيلها وتجميعها وتخزينها عبر مجموعة من الإجراءات لاستخلاص النتائج عنها، ويعمل نظام المعلومات المحاسبية على تحقيق ذلك وفقا للعديد من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تحكم الممارسة والمعالجة المحاسبية وتحديد محتوياتها في شكل تقارير مالية.<sup>1</sup>

#### 2 - توفير المعلومات اللازمة لتدعيم عملية اتخاذ القرار :

<sup>1</sup> عبد المالك إسماعيل حجر، نظم المعلومات المحاسبية، دار الفكر المعاصر، صنعاء، 2002، ص 33

يهدف نظام المعلومات المحاسبية إلى توفير المعلومات المفيدة للإدارة والمستفيدين الخارجيين لإنجاز القرارات ويتم توفير هذا النوع من الاحتياجات للأطراف الداخلية من خلال ما تسمى بالمحاسبة الإدارية باعتبارها المسؤولة عن احتياجات المستويات الإدارية وكيفية توفيرها، أما بالنسبة لاحتياجات المستخدمين الخارجيين معظمها يتم توفيرها عن طريق التقارير المالية المنشورة.

### 3 - توفير المعلومات اللازمة التي تساعد على تقييم النشاط الإداري :

حيث يعتبر نظام المعلومات المحاسبية أداة هامة توفر المعلومات اللازمة التي تبين مدى نجاعة الأداء الإداري في المؤسسة من خلال توفير المعلومات للمساهمين، الموردين، الجهات الحكومية، العملاء، البنوك... الخ وخصوصا المسيرين من أجل تقييم مدى فعالية الأداء الإداري في المؤسسة.<sup>1</sup>

4 - يقدم نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة عدد من المساهمات خاصة عند استخدام نظام محاسبي جديد أو المعاد تجديده بنظم أعمال آلية، ويقلل من الأخطاء ويقدم خدمات جيدة ومبتكرة للزبائن، ومن هذه المساهمات ما يمكن قياسه والبعض الآخر يصعب قياسه، فالعوائد التي يمكن قياسها تتمثل في تخفيض التكاليف التي تتحملها المؤسسة، أما التي يصعب قياسها فلها مردود إيجابي على القيمة السوقية للمؤسسة وسمعتها ومن ثم تحسين الربحية وتحقيق ميزة تنافسية.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: إطار مفاهيمي للمعلومة المحاسبية

تتعدد فروع المعرفة المحاسبية في الحاضر ويتعدد ويتنوع معها نتاج المحاسبة من بيانات ومعلومات. فالمحاسبة وان ظلت تحتفظ بدورها في التذكرة والتقرير قد أصبحت كما سبق القول المصدر الرئيسي والأساسي للبيانات والمعلومات التي يتم الارتكاز عليها والارتكان إليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية.<sup>3</sup> وسيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى: مفهوم المعلومة المحاسبية، والأطراف المستخدمة لها وكذا أهميتها وأنواعها.

### أولاً: مفهوم المعلومة المحاسبية وأنواعها

#### 1) تعريف المعلومات المحاسبية:

ينطبق على مفهوم المعلومات المحاسبية ما ينطبق على باقي المعلومات الأخرى، غير أن كل معلومة لها خصوصياتها من حيث النظام والآلية التي أنتجتها، وعليه فالمعلومات المحاسبية تعرف على النحو التالي:

- المعلومات المحاسبية بمفهومها البسيط: " هي عبارة عن المنتج النهائي من البيانات التي تم تشغيلها وفق مراحل النظام المحاسبي، كما أن المعلومات تمثل لغة وأداة الاتصال ما بين معدها الذي يجب عليه أن يحدد هدفها بوضوح وبين مستلمها الذي يتطلب من تلك المعلومات أن تكون فاعلة وذات كفاءة ومفيدة في اتخاذ القرارات".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية، مرجع سابق، ص 49.

<sup>2</sup> هشام احمد عطية، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 33.

<sup>3</sup> عبد الحي مرعي، إسماعيل جمعة، "المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات"، الدار الجامعية، مصر، 1998، ص 16.

<sup>4</sup> النقيب كمال عبد العزيز، "مقدمة في نظرية المحاسبة"، دار وائل النشر، الأردن، 2004، ص 303.

• وفي تعريف آخر " تمثل المعلومات المحاسبية مجموعة البيانات التي تم جمعها وادائها بالطريقة التي جعلتها قابلة للاستخدام (مفيدة) بالنسبة للمستخدمين، وهي تمثل المخرجات في نظام المعلومات المحاسبي ولها تأثير في اتخاذ القرارات المختلفة".<sup>1</sup>

• كما عرف مجمع المحاسبة الأمريكي المحاسبة على أنها: " نظام للمعلومات منذ الستينيات من القرن العشرين، وأن نظام المعلومات بني على مدخل رياضي بطبيعته فهو يجمع البيانات المعرفة جيداً ثم يقوم باستخدامها عن طريق التحليل الرياضي والبرمجة".<sup>2</sup>

ومنه تعتبر المعلومات المحاسبية مجموعة من البيانات يتم معالجتها للخروج بالمنتج النهائي وهو المعلومات، ويتم ذلك عن طريق المعالجة المحاسبية، ولكن هذه المعلومات يجب أن تتميز بخصائص تتسم بها هذه المعلومات المحاسبية سوف نستعرضها فيما يأتي حتى تكون ذات فائدة ويمكن استخدامها من قبل جميع الأطراف الداخلية والخارجية.

### 2/أنواع المعلومات المحاسبية:

تقسم المعلومات المحاسبية حسب عدة تصنيفات إلى أنواع متعددة، ومن هذه التصنيفات نجد:<sup>3</sup>

• **التصنيف الأول:** حسب مستخدمو المعلومات المحاسبية وتقسّم المعلومات المحاسبية إلى ما يلي:

-المستثمرون (المساهمون)؛

-الموظفون (العمال الدائمون والمؤقتون والتمثيلات النقابية الممثلة لهم)؛

-المقرضون (الدائنون وحاملي السندات)؛

-الموردون والدائنون التجاريون الآخرون (مثل البنوك)؛

-الزبائن؛

-الحكومات ووكالاتها (مصلحة الضرائب)؛

-الجمهور (أفراد المجتمع).

• **التصنيف الثاني:** حسب الإلزامية القانونية وتقسّم المعلومات المحاسبية إلى ما يلي:

-معلومات محاسبية إجبارية: حيث تلزم المؤسسة الاقتصادية بقوة القانون على مسك الدفاتر وحفظ السجلات والمستندات وإعداد القوائم المالية اللازمة.

-معلومات محاسبية اختيارية: مثل الموازنات التقديرية وتقارير الإدارة الداخلية، وهذا النوع من المعلومات المحاسبية ضروري للتسيير الجيد للمؤسسات الاقتصادية.

• **التصنيف الثالث:** حسب درجة الاستفادة منها في اتخاذ القرارات: وتقسّم إلى ما يلي:

-المعلومات المحاسبية التاريخية؛

-المعلومات المحاسبية الحالية؛

<sup>1</sup> عطية هاشم أحمد "نظام المعلومات المحاسبي"، الدار الجامعية، مصر 2000، ص 9.  
<sup>2</sup> القاضي حسين حمدان مأمون، "نظرية المحاسبة"، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2007، ص 128.  
<sup>3</sup> سليمان عتير، دور الرقابة الجبانية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، 2011/2012، ص ص 13 15.

-المعلومات المحاسبية المستقبلية؛

-المعلومات المحاسبية الداخلية.

**التصنيف الرابع:** حسب فروع المحاسبة تصنف المعلومات المحاسبية إلى الأنواع التالية:

- **المحاسبة المالية:** تشير إلى المعلومات التي تصف الموارد والالتزامات المالية والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية؛

- **المحاسبة الإدارية:** تشمل المحاسبة الإدارية إنتاج وتفسير المعلومات المحاسبية بغرض مساعدة الإدارة بصفة خاصة على إدارة الأعمال، ويستخدم المديرون هذه المعلومات لوضع السياسات العامة للشركة وتقييم أداء الأقسام والأفراد وتقرير مدى إمكانية إنشاء خط إنتاجي جديد وفي اتخاذ كافة القرارات؛

- **المحاسبة الضريبية:** يعتبر إعداد الإقرارات الضريبية عن الدخل مجالاً متخصصاً في المحاسبة. ويتم إلى حد بعيد إعداد القرارات الضريبية من واقع المعلومات المحاسبية المالية، ومع ذلك عادة ما يتم تعديل أو تنظيم هذه المعلومات لتتوافق مع متطلبات التقرير الخاصة بضرية الدخل.

**التصنيف الخامس:** حسب مصدر الحصول على المعلومات المحاسبية تصنف هذه الأخيرة إلى:

- **المعلومات الداخلية:** وتتمثل في المعلومة الخاصة بنشاط المؤسسة المتولدة عن العمليات التي تقوم بها مثل : رقم الأعمال، كمية الإنتاج، التكاليف، الأفراد...إلخ.

- **المعلومات الخارجية:** هي معلومات تأتي من الخارج وتكون متعلقة بالمحيط مثل :معلومات حول الزبائن، الموردين، المنافسين، القوانين ... إلخ.

### 3/ معالجة المعلومة المحاسبية:

إن الإعلام الآلي قد غير جذرياً طرق العمل المحاسبي، ومعالجة المعلومات المحاسبية، إلا أن المبادئ الأساسية تبقى هي المنطلق الأولي لهذه العملية، فمعرفة الطرق التقليدية تعتبر ضرورية ولا غنى عنها في فهم نظام المعلومات المحاسبية الآلي ( في ظل استخدام الحاسوب)، ولذلك سيتم التطرق لمعالجة المعلومات المحاسبية كما يلي:<sup>1</sup>

#### أ - المعالجة التقليدية للمعلومة المحاسبية:

يعد استخدام الطرق التقليدية لمعالجة المعلومة المحاسبية استخداماً مبدئياً في إطار المعالجة اليدوية للمعلومات المحاسبية، وهذه الطرق تختلف وتنقسم حسب قابليتها لإمكانية تقسيم العمل خلال مرحلة إدخال البيانات، فالنظام الكلاسيكي يتميز بيومية وحيدة، أما بقية الأنظمة فتتميز بيوميات متعددة وتتمثل المعالجة التقليدية في الأنظمة التالية:

#### • النظام الكلاسيكي:

<sup>1</sup> سردوك فاتح، مرجع سابق، ص 12 17 .

في هذا النظام فإن شخصا واحدا هو يمسك اليومية العامة ودفتر الأستاذ، حيث يسجل فيها يوميا العمليات التي قامت بها المؤسسة إنطلاقا من الوثائق المثبتة لها، ويتم ترحيل التسجيلات يوميا من اليومية إلى دفتر الأستاذ . وفي الوقت الحالي فإن هذا النظام ليس سوى قيمة تعليمية ويعتبر كأساس نظري فقط.

### • الأنظمة ذات اليوميات المساعدة:

لقد تم تصميم هذه الأنظمة أساسا من أجل تجنب مساوئ التنظيم الكلاسيكي، وقد ركزت على أولوية تحقيق هدفين هما: إمكانية تقسيم العمل على مستوى إدخال البيانات، وتقليص حجم البيانات عن طريق إجراء التجمع المرحلي.

إن هذه الأنظمة لا يمكن تجاهلها كليا، حيث أنها حق واذ لم تكن مستخدمة في شكلها الأولي فإن مبادئها، أبجدياتها ومصطلحاتها تبقى متواجدة في الأنظمة الآلية، كما يساعد التطرق لهذه الأنظمة في تسهيل فهم مختلف مهام البرامج المستخدمة في الأنظمة المحاسبية المستخدمة للحاسوب، وسيتم التطرق للأنظمة ذات اليوميات المساعدة كما يلي:

- **النظام المركزي:** يقوم هذا النظام على فكرتين متكاملتين وهما تقسيم العمل وبعد ذلك القيام بتجميعه وتركيزه ففي النظام المركزي فإن الترتيب والتصنيف الأولي للوثائق المحاسبية يلعب دورا مهما جدا، حيث أن الوثائق المحاسبية ( فواتير، شيكات... إلخ ) يتم ترتيبها ثم يتم تجميعها على أساس خصائص العمليات التي نتجت عنها، وكل مجموعة متجانسة تخصص وتسد لها يومية مساعدة.

-**النظام الكلاسيكي:** يقوم هذا النظام على نفس مبادئ النظام المركزي، إلا أن الترحيل إلى الحسابات يحتوي على معلومات تفصيلية، وان اليوميات المساعدة هي عبارة عن تقييم اليومية الوحيدة في النظام الكلاسيكي، فعملية التجميع الشهرية تأخذ مجاميع اليوميات المساعدة، وهذا الإجراء يتوافق مع المتطلبات القانونية ويتيح عمليات الرقابة والمقارنة مع ميزان المراجعة، تقوم طرق الحاسوب المعتمدة في النظم المحاسبية أساسا على هذا النظام.

### ب -المعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية (في ظل استخدام الحاسوب):

تتيح المعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية إعدادا سريعا ودقيقا للقوائم المالية ومختلف التقارير المالية واعتماد قواعد البيانات، حيث يتم تجميع بيانات قيود اليومية الخاصة بالفترة المالية .وكذلك قيود التسويات التي يتم إعدادها في نهاية الفترة، وتخزينها على ملف عمليات اليومية، ويتم معالجة البيانات بواسطة الحاسوب لإعداد التقارير. إن المعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية تتيح عدة مزايا، وسيتم التطرق لهذه المعالجة وما توفره من مزايا من خلال ما يلي:

### • إدخال البيانات:

- إن البيانات المحاسبية التي تعتمد على وثائق الإثبات المحاسبية يتم إدخالها بطريقة تسمح بإجراء تطبيقات أخرى وبطريقة مباشرة؛

- يتم حفظ القيود في ملف القيود المحاسبية، ويتم هذا بعد مجموعة من عمليات الرقابة الآلية (الأوتوماتيكية)؛



-إنّ المعالجة المصادقة تجعل حفظ القيود غير قابل للعكس، وتسمح بإعتماده في الحساب النهائي؛  
-يتم تحديث الحسابات ووضعها في ملف الحسابات ويتم هذا بعد المصادقة على القيود.

### • استغلال البيانات:

إنّ المعالجات التي تتم في نظام المعالجة الآلية من الإدخال والرقابة والمصادقة تسمح بتغذية وإمداد قاعدة البيانات المحاسبية التي سيتم استعمالها من أجل:

-الحصول على منشورات مطبوعة (اليوميات، الحسابات والميزان)؛

-التفحص على شاشة العرض؛

-إجراء مجموعة من المعالجات اللاحقة؛

وتجدر الإشارة إلى الانفصال بين إدخال البيانات واستغلالها والنتائج عن اعتماد قواعد البيانات المحاسبية، والتي تمثل الأساس في الانفصال بين النظم المحاسبية التقليدية والنظم الحالية. وتتطلب المعالجة الآلية للمعلومات المحاسبية مايلي:

-التحليل التفصيلي للمشاكل والتحديد الدقيق للأعمال المطلوب تنفيذها؛

- وضع تنظيم وظيفي يحدد مختلف مراحل العمل المنجزة على الآلة كما تلعب البرامج المحاسبية دورا هاما في فعالية الأنظمة المحاسبية، ويقصد بهذه البرامج برامج التطبيقات المخصصة لتطبيقات العمل المحاسبي (الفوترة، التسيير، تسيير المخزون، المقاربات البنكية...الخ) وهذه البرامج تكون جاهزة للإستعمال كبرامج مخصصة لمهمة محاسبية معينة، أو في برنامج شامل.

### ثالثا: مستخدمو المعلومات المحاسبية

تسمى المحاسبة غالبا بلغة الأعمال، فهي تعتبر العقل المسيطر على الجهاز المركزي للمؤسسة وذلك لأهمية المعلومات التي تقدمها للإدارة كي تتخذ قراراتها بصورة صحيحة وسليمة، كما أنها تساهم بخدمة أطراف مختلفة أخرى من داخل المؤسسة وخارجها بما يلبي أغراضهم المختلفة وفقا لأنواع القرارات التي يتم اتخاذها، لذا يمكن تقسيم المستخدمين لهذه المعلومات إلى مجموعتين: الأولى مجموعة المستخدمين الداخليين والثانية مجموعة المستخدمين الخارجيين.<sup>1</sup>

### **1/ المستخدمين الداخليون:**<sup>2</sup>

تتضمن هذه المجموعة كافة الأطراف التي يتصل عملها بإدارة أنشطة المؤسسة واستخدام مواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق الأهداف الموضوعية. فالمديرين يحتاجون إلى المعلومات للتخطيط والتنظيم وإدارة المؤسسة وتقييم أداء المسؤولين، وينطبق ذلك على فئة المديرين بكافة مستوياتهم: المدير العام، أعضاء مجلس الإدارة، مدير التسويق، مشرفو الإنتاج، المدير المالي، موظفو المؤسسة....وعلى هؤلاء المستخدمين الداخليين الإجابة عن العديد من الأسئلة الهامة مثل:

-هل تكفي النقدية لسداد الفواتير؟

<sup>1</sup> طلال محمد الحجوي، وآخرون، "أساسيات المعرفة المحاسبية"، اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 67.  
<sup>2</sup> رضوان حلوة حنان، وآخرون، "أسس المحاسبة المالية"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص ص 26 27.

- ما هي تكلفة إنتاج الوحدة من منتجات المؤسسة؟

- هل بإمكان المؤسسة أن تتحمل زيادة رواتب العاملين؟

- أي خط إنتاجي هو الأكثر ربحية؟

- ما هو حجم المصروفات مقارنة بالمبيعات؟

للإجابة عن تلك الأسئلة وعن أسئلة أخرى عديدة تحتاج الإدارة إلى معلومات تفصيلية تقدم في الوقت المناسب، وتقوم المحاسبة بتزويد الإدارة بتقارير داخلية، مثلًا التنبؤ بالاحتياجات النقدية خلال الأشهر القادمة، الدخل المتوقع من حملة دعاية معينة، ما هي قيمة الديون المستحقة على المؤسسة؟ ما هي قيمة الديون المستحقة للمؤسسة؟

إضافة إلى تلك المعلومات التفصيلية تحتاج الإدارة أيضًا إلى معلومات إجمالية تلخيصية تقدم في شكل قوائم مالية، مثلًا قائمة بالأرباح التي حققتها المؤسسة في الشهر الماضي... تلبية لاحتياجات المستخدمين الداخليين، الإدارة، فقد طور علم المحاسبة فروعًا محاسبية تقدم لها المعلومات اللازمة، مثل المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.

## 2/ المستخدمون الخارجيون:<sup>1</sup>

توجد عدة أنواع من المستخدمين الخارجيين للمعلومات المحاسبية، ويمكن تقسيمهم إلى نوعين: فئات لها مصالح مالية مباشرة في المؤسسة، وفئات لها مصالح مالية غير مباشرة.

**1/2 - الفئات التي لها مصالح مالية مباشرة في المؤسسة:** تتضمن الفئات ذات المصالح المالية المباشرة الأطراف التالية:

● المستثمرون الحاليون والمرتقبون (ملاك المؤسسة: فرد أم شركاء أم مساهمون): وهم يستخدمون المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات بشراء الأسهم أو استمرارية الاحتفاظ بها أو بيعها ويهم هؤلاء المستثمرين التعرف على مدى تقدم المؤسسة وقياس نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة، وكذلك مقارنة هذه النتائج مع المؤسسات الأخرى المماثلة.

● المقرضون الحاليون والمرتقبون (البنوك والمؤسسات المالية المختلفة وحاملو سندات الدين): وهم يستخدمون المعلومات المحاسبية لتقييم مخاطر منح الائتمان والقروض والتنبؤ بمقدرة المؤسسة على سداد ديونها والتزاماتها.

● العاملون الحاليون والمرتقبون: فهم يستخدمون المعلومات المحاسبية لمعرفة المركز المالي للمؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق الأرباح بغرض الحكم على استمرارية تلك المؤسسة. فالوضع المالي الجيد وتحقيق الأرباح يساعد بشكل عام على تحقيق الأمن الوظيفي للعاملين ودفع رواتبهم وتحسين مستوى معيشتهم.

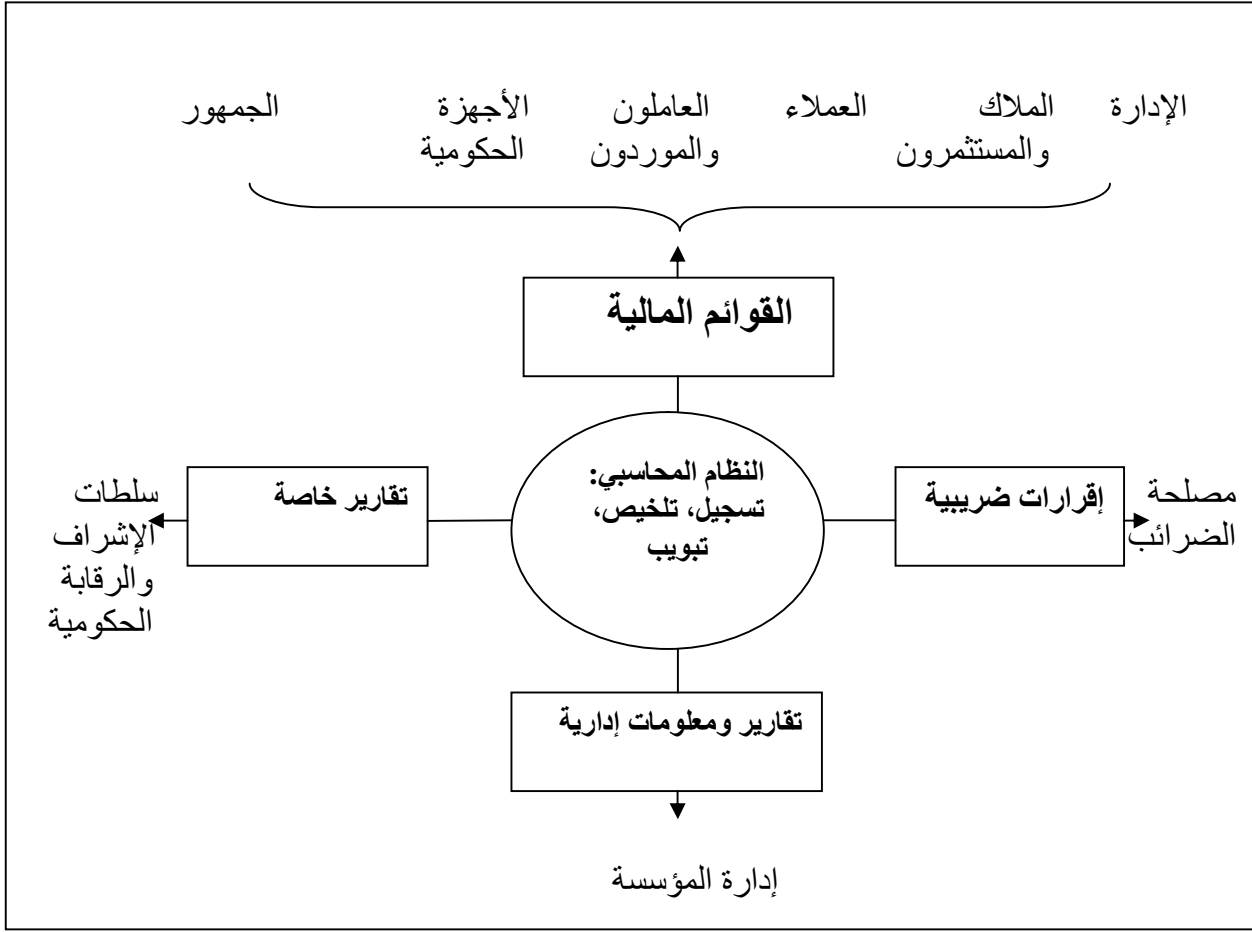
● النقابات العمالية: فهي تحتاج إلى المعلومات عن الوضع المالي ومستويات الأرباح المحققة في المؤسسة للدفاع عن حقوق العمال وتحسين ظروف العمل.

<sup>1</sup> رضوان حلوة حنان وآخرون، مرجع سابق، ص 28 29.

2/2 - الفئات التي لها مصالح غير مباشرة في المؤسسة: الفئات ذات المصالح المالية غير المباشرة تتمثل في الأطراف التالية:

- الدوائر والسلطات الحكومية ذات العلاقة منها:
    - مصلحة الضرائب والتي تهتم بالقوائم المالية الصادرة عن المؤسسة ( قائمة المركز المالي أو الميزانية وقائمة الدخل أو الأرباح والخسائر) لاستخدامها لأغراض تحديد الضريبة المستحقة على المؤسسة.
    - مصلحة الإحصاءات : وتهتم بالقوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة لمراعاتها في حساب الدخل القومي في مختلف القطاعات الاقتصادية( إعداد الحسابات القومية).
  - السلطات القضائية: فهي تحتاج إلى القوائم المالية والمعلومات المحاسبية للفصل في أمور الإفلاس والمنازعات القضائية.
  - المحللون الماليون والوسطاء الماليين: فهم يحتاجون إلى البيانات والقوائم المالية بغرض إجراء التحليلات المالية وتقديم الاستشارات لاتخاذ قرارات استثمارية.
  - المستهلكون أو العملاء: حيث يهتمون بتكوين فكرة عامة عن مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار بتزويدهم بالسلع وفق جودة ونوعية معينة وبكميات كافية وبأسعار معقولة. كما يهمهم تقييم مقدرة المؤسسة في الاستمرارية بتقديم خدمات ما بعد البيع وخدمات ضمان المنتج.
  - المخططون الاقتصاديون: فهم يحتاجون إلى المعلومات المحاسبية لتحليل النشاط الاقتصادي والتنبؤ بتطوره واتجاهاته.
- وفيما يلي مخطط لفئات مستخدمي المعلومات المحاسبية السابق ذكرهم:

الشكل رقم (2 : 3) الفئات التي تستخدم المعلومات المحاسبية



المصدر: أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، "مبادئ المحاسبة المالية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 19.

#### رابعاً: أهمية المعلومات المحاسبية

أدت التطورات التي شهدتها اقتصاديات العالم إلى ضرورة توافر المزيد من البيانات والمعلومات التي تغطي كافة أوجه النشاط الاقتصادي داخل المجتمع والتي تعكس طبيعة العلاقة المتبادلة بينها. وبما أن المحاسبة هي أحد العلوم الاجتماعية التي تؤثر وتتأثر بالظروف البيئية، فإن مخرجاتها من المعلومات المحاسبية هي نتاج متطلبات معينة، قد تتأثر وتتغير نتيجة لتغير العديد من العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية التي تعمل في ظلها المحاسبة. وبالتالي فقد ازدادت أهمية المعلومات المحاسبية كوسيلة أساسية وأداة فعالة لاتخاذ العديد من القرارات التي يتخذها المستثمرون والتي تتطلب منهم الحصول على معلومات محاسبية دقيقة وموثوقة عن المؤسسات الاقتصادية التي يرغبون الاستثمار فيها، ذلك أن قراراتهم تتأثر سلباً أو إيجاباً بمدى دقة المعلومات المحاسبية وتوقيت الحصول عليها ودرجة الثقة فيها وموضوعية قياسها.

## المبحث الثاني: جودة المعلومة المحاسبية

حتى تكون المعلومات المحاسبية مفيدة فإنه يجب أن يتوافر فيها خصائص معينة و ذلك حتى تكون معلومات ذات دلالة بنسبة لمستخدميها بصفة عامة لتساعدهم في اتخاذ القرارات. فالاستغلال والتحكم الأمثل لهذه المعلومات يحقق نجاحا وضمانا لاستمرار وتطور المؤسسات حيث أن جودة أي نظام تتحدد بدرجة كبيرة على موثوقية مخرجاته.

ومنه فإن قياس جودة المعلومات المحاسبية يكون بمدى توافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي سيتم التطرق لها بجزء من التفصيل في هذا المبحث. وقد تم تقسيم المبحث إلى 3 مطالب:

المطلب الأول: مفهوم وخصائص جودة المعلومات المحاسبية

المطلب الثاني: معايير قياس جودة المعلومة المحاسبية

المطلب الثالث: قياس جودة المعلومات المحاسبية

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية

المطلب الأول: مفهوم وخصائص جودة المعلومات المحاسبية

### أولاً: تعريف جودة المعلومة المحاسبية

**تعريف 1:** تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، وعادة ما تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب الحاسبية البديلة.<sup>1</sup>

**تعريف 3:** يقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص النوعية التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية المفيدة، أي أن توافر هذه المعلومات على تلك الخصائص يجعلها ذات فائدة كبيرة للأطراف المختلفة المستفيدة منها.

كما تعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وان تخلو من التحريف والتضليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها.<sup>2</sup>

### ثانياً: خصائص جودة المعلومة المحاسبية

#### 1 / الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

<sup>1</sup> هوام جمعة، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، ملتقى وطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات و افاق) ، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2012، ص 12.

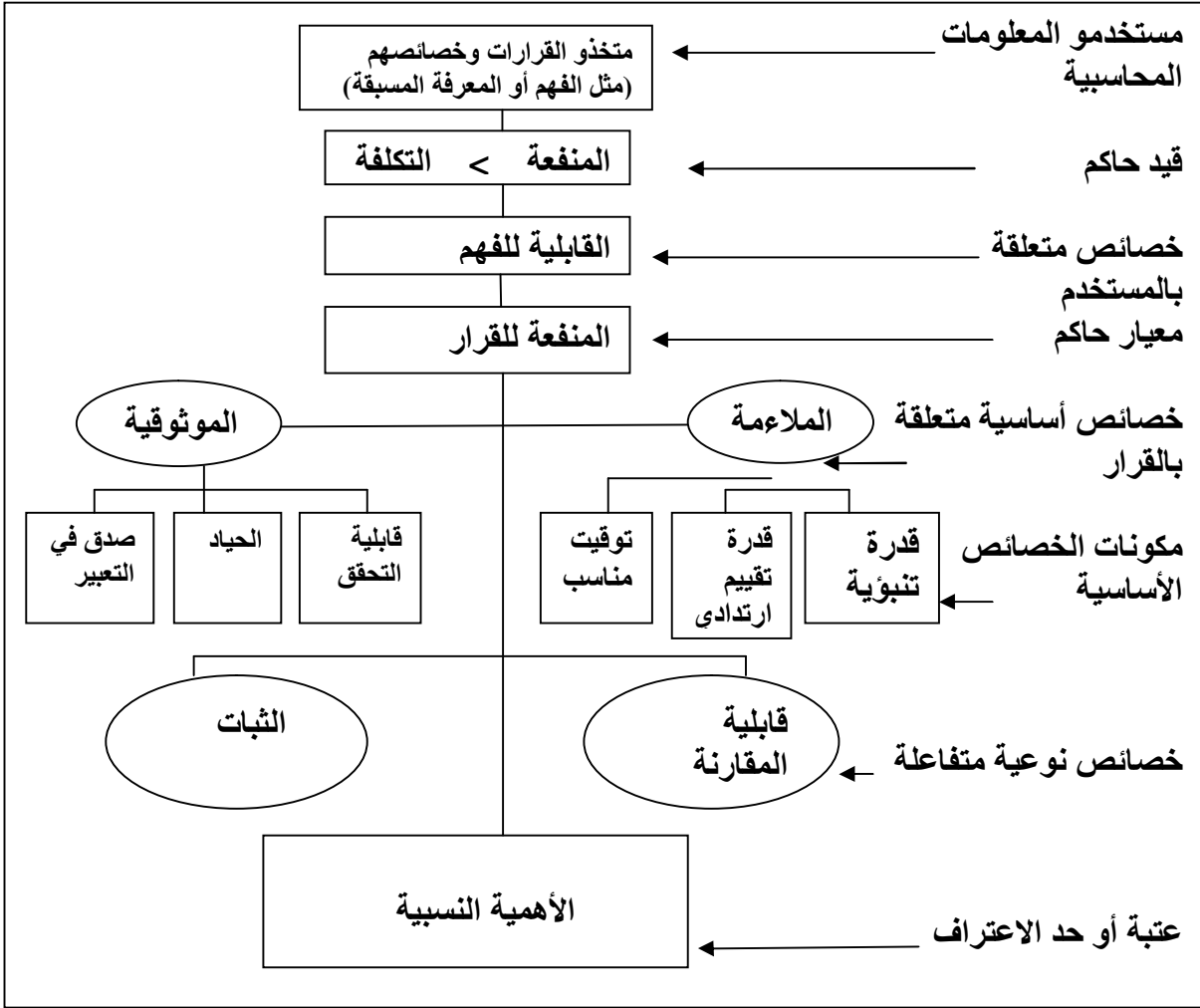
<sup>2</sup> محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة ، العدد الاول، مصر، 2005، ص 26.

تعددت الدراسات المرتبطة والمهتمة بتحديد خصائص جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عن هيئات أو منظمات عالمية أو مهنية رسمية أو غير رسمية و التي تسعى إلى محاولة إعادة الثقة لدى مستخدمي هذه المعلومات من داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية في التقارير و القوائم المفصح عنها من قبل إدارة الوحدة و بالتالي السعي نحو تحقيق جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك التقارير<sup>1</sup>.

إن المعلومات المحاسبية المفيدة هي الأكثر تأثيراً في اتخاذ القرارات الرشيدة وتتصف المعلومات المحاسبية بالجودة بما تمتلكه من خصائص مفيدة تساعد المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، وعند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، كما يمكن القول أن الدراسة التي قام بها مجلس معايير المحاسبة المالية **F A S B**، (**Standards Board Financial Accounting**) و التي وردت في البيان رقم 02 لسنة 1980 بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، هي الدراسة الأكثر شمولية و أهمية على مجموعة الدراسات السابقة و التي يمكن على ضوءها التمييز بين المعلومات الأكثر منفعة و المعلومات الأقل منفعة لأغراض اتخاذ القرارات و ما زالت تمثل المرجعية الأولية في تقييم وتطوير الممارسات المحاسبية. و نوضح في الشكل أدناه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما قدمها **F A S B**.

<sup>1</sup> ناجي بن يحي، دور جودة المعلومات المحاسبية في تحسين الإفصاح المحاسبي، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التدبير، تخصص محاسبة، 1013/2012، ص 44.

شكل رقم (2 : 4): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما قدمها F A S B:



المصدر: ناجي بن يحيى، مرجع سابق، ص 46.

إن التمعن في الشكل السابق يوضح النقاط الأربع التالية:

- أ - خصائص تتعلق بمتخذ القرارات، أي مستخدمي المعلومات المحاسبية.
  - ب - خصائص ذاتية للمعلومات المحاسبية، وتنقسم إلى خاصيتين أساسيتين، وهما خاصية ملائمة المعلومات وخاصية موثوقية المعلومات ومصداقيتهما و هما بدورهما ينقسمان إلى خصائص ثانوية.
  - ج - إن تفاعل أو تداخل الخاصيتين الأساسيتين، ينتج أن المعلومات المحاسبية يجب أن تتصف بقابليتها للمقارنة وما يتطلبه ذلك من الثبات في تطبيق الطرائق و الأساليب المحاسبية من دورة مالية إلى أخرى.
  - د - هناك قيدين رئيسيان لاستخدام الخصائص السابقة هما:
    - \* قيد حاكم أو متحكم: وهو أن تكون المنفعة المتوقعة من المعلومات اكبر من تكلفة إنتاجها وتوصيلها.
    - \* الأهمية النسبية: حيث تعد نقطة الفصل (العتبة) في الاعتراف المحاسبي لبند القوائم المالية.
- كما تجدر الملاحظة أن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية قابلة للتطبيق على جميع الوحدات المحاسبية بغض النظر عن طبيعة النشاط الذي تقوم به الوحدة، وسواء أكانت وحدات تسعى لتحقيق الربح أو وحدات غير تجارية لا تهدف لتحقيق الربح.

ويمكن صياغة وشرح هذه الخصائص النوعية كآلاتي: <sup>1</sup>

#### 1 - الملائمة: ويمكن تعريفها كما يلي

● **تعريف 01:** يقصد بالملائمة وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة، أي بمعنى آخر قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه القرار .

● **تعريف 02:** هي تلك المعلومات التي ستؤثر على سلوك متخذ القرار وتجعله يتخذ قرار يختلف عن ذلك القرار الذي كان يمكن اتخاذه في حالة غياب هذه المعلومات .

وتكمن أهمية المعلومات المحاسبية الملائمة في الآتي:

- تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب عن الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية؛

- تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في هذه التوقعات، وهذا يعني أن المعلومات الملائمة تؤدي

إلى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة؛

- تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتعزيز أو تصحيح التوقعات

السابقة والحالية؛

- تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه القرارات .

إن مفهوم خاصية الملائمة لن يكون ذا جدوى أو منفعة بالنسبة لمستخدمي المعلومات أو متخذي القرارات

إلا إذا توفرت الخصائص الثانوية التالية:

#### أ/ التوقيت الملائم:

ويقصد به وصول المعلومات المعدة إلى مستخدميها في الوقت المناسب، حيث أنه كلما كانت سرعة وصول

المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها كلما كان الاحتمال كبير في التأثير على قراراتهم المتنوعة، وكلما كان

هناك تأخير في توصيل المعلومات كلما كانت الثقة في المعلومات بأنها لا تعتبر ملائمة أو صحيحة، وفي هذا

الصدد نقول انه يمكن التضحية بشيء من صحة المعلومات ودقتها لغرض زيادة توقيت المعلومات، لأن عملية

اتخاذ القرار تكون دائما محددة بفترة زمنية، إذن يمكن القول أن المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي

تتوفر في الوقت المناسب، ولو كان ذلك على حساب الثقة في عملية القياس أو مدى التأكد من صحة المقاييس

الناجحة .

#### ب/ القدرة على التنبؤ:

تعد مقدرة المعلومات المحاسبية في تحسين مقدرة متخذ القرار على التنبؤ بنتائج التوقعات المستقبلية في

ضوء نتائج الماضي والحاضر أحد الخصائص الفرعية للمعلومات الملائمة، والمعلومات الملائمة هي التي

تساعد على التنبؤ بالعوائد المرتبطة بالنشاط المستقبلي، فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما ستكون

عليه في المستقبل، كما أن معرفة نتائج الأحداث الماضية دون اهتمام بالمستقبل يعتبر عملا غير هادف، وبمعنى

<sup>1</sup> ناجي بن يحي، مرجع سابق، ص ص 48 52.



آخر تساعد القيمة التنبؤية للمعلومات مستخدمها في التنبؤ بالنتائج المتوقعة للأحداث المختلفة، وتؤكد توقعاتهم أو تساعد في تعديلها أو تصحيحها .

إن خاصية القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية لا يقصد بها أن تكون للمعلومات قدرة تنبؤية، بل إمكانية الاعتماد عليها كأساس لعمل التنبؤ في المستقبل من قبل متخذ القرار .

### ج/ التغذية العكسية:

تملك المعلومات المحاسبية قيمة استرجاعية عندما يكون لها القدرة على تغيير أو تصحيح التوقعات الحالية أو المستقبلية وهي لا تقل أهمية عن خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات، وتساعد هذه الخاصية مستخدمو المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة وبالتالي يستخدم المعلومات في تقييم نتائج القرارات التي تبنى على هذه التوقعات، كما تتميز المعلومات المحاسبية بالقدرة على التقييم الارتدادي لنتائج القرارات الماضية وقيمة تنبؤية عالية بالنسبة للمستقبل، والتي يتم عرضها في التقارير المرحلية والتقارير القطاعية، وبالتالي لها قيمة مزدوجة فالأولى تتمثل في قدرتها العالية على التنبؤ بالنسبة للمستقبل، والثانية قدرتها على التغذية العكسية لنتائج القرارات الماضية، كما تؤدي إلى تخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذ القرار الصحيح .

ويمكن القول أن خاصية التغذية العكسية للمعلومات المحاسبية تؤدي إلى تخفيض درجة عدم التأكد لمتخذي القرارات، كما تؤدي إلى تعديل وتقييم وتصحيح توقعاتهم السابقة بالنسبة لنتائج القرارات الماضية.

### 2/ الموثوقية:

تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات و<sup>١٠</sup> مكانية الاعتماد عليها فمن البديهي أن الحسابات (المعلومات المحاسبية) المدققة يُعتمد عليها أكثر من الحسابات غير المدققة حتى و<sup>١١</sup> ن كانت الأخيرة متطابقة شكلا ومضمونا مع الحسابات المدققة.

ونورد فيما يلي بعض تعاريف خاصة بالموثوقية كمايلي:

• **تعريف 01:** حسب البيان رقم 02 الصادر عن FASB هي خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء و التحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله .

• **تعريف 02:** تعني إمكانية الاعتماد على المعلومات المقدمة أي أن تجعل متخذ القرار يثق بها. إن درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعد انعكاسا واضحا للأدلة الموضوعية أو طرق أو أسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات، ولكي تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية ينبغي إرساء أسس محاسبية ثابتة فيما يتعلق بالمبادئ والاعتراف المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، وكذلك تطوير أسس قياس موحدة ومقبولة وعملية.

ولكي يمكن الاعتماد على المعلومات والوثوق بها يلزم أيضا توافر ثلاث خصائص فرعية هي:

### أ/ الصدق في التمثيل:

ويعني وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات والظواهر المراد التقرير عنها، وبعبارة أخرى إعداد المعلومات بحيث تعبر بصدق عن الظواهر ( صدق تمثيل الظواهر والأحداث)، فالعبرة هنا بصدق تمثيل الجوهر وليس الشكل.

**ب/ إمكانية التحقق والتثبت من المعلومات:**

وتعني في المفهوم المحاسبي توفر شرط الموضوعية في أي قياس علمي، وهذه الخاصية تعني أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس والإفصاح يستطيع أن يتوصل إليها آخر باستخدام نفس الأساليب، أما إمكانية التثبت من المعلومات فهي خاصية تحقق لنا تجنب ذلك النوع من التحيز المتعلق بشخصية القائم بعملية المراجعة، أي ينبغي التفرقة بين القدرة على التثبت من المقاييس ذاتها وبين القدرة على التثبت من صحة التطبيق لطريقة القياس.

**ج/ حيادية المعلومات (عدم التحيز):**

وتعني تقديم حقائق صادقة دون حذف، أو انتقاء للمعلومات لمصلحة فئة أو قرار معين، وتعتبر هذه الخاصية ذات أهمية على مستويين:

- مستوى الأجهزة المسؤولة عن وضع السياسة المحاسبية.

- مستوى المسؤولين عن إعداد التقارير المالية.

وحيادية المعلومات يقصد بها تجنب النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين. إن المعلومات المتحيزة، لا يمكن اعتبارها معلومات أمينة، ولا يمكن الوثوق بها أو الاعتماد عليها كأساس لعملية اتخاذ القرارات.

**2/ الخصائص الثانوية لجودة المعلومة المحاسبية:**

**أ/ القابلية للفهم:<sup>1</sup>**

إن قابلية المعلومات المحاسبية للفهم يعتبر شرطاً هاماً للحكم على خلاصة استخدام المعلومات المالية والاستفادة منها ويعتمد ذلك على مؤشرين مهمين هما:

- **درجة الوضوح والبساطة:** البساطة لا تعني التخلي عن الجوهر والاهتمام بالشكل لأن البساطة في التعبير هدف يسهل الفهم للشخص ذي المستوى المتوسط، ويؤدي التعقيد إلى عدم نجاح المعلومات في إيصال جوهرها، وبالتالي انعدام فائدتها، وحتى يتم الفهم للمعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية يجب أن تكون موضوعية في وصفها للأحداث والعمليات الاقتصادية المؤسسة ويتم الإفصاح عنها بالشكل الذي يسهل للمستخدم تلقيها وفهماها.

- **مستوى الفهم والإدراك لدى مستخدمي المعلومات:** يعكس هذا الشرط إمكانية مستخدم المعلومات من فهمها بصورة معقولة دون الحاجة لبذل جهود غير اعتيادية أو ذات طبيعة مخصصة، وبالمقابل يشترط أن يكون الشخص ذو معرفة معقولة بطبيعة المعلومات.

**ب/ الثبات في إتباع النسق الواحد:**

إن تطبيق خاصية الثبات في استخدام المبادئ و الإجراءات المحاسبية يجعل المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة وأكثر فائدة للمستفيدين، إضافة إلى إمكانية تطبيق الطرق الإحصائية لتحديد اتجاهات التطور في أنشطة

<sup>1</sup> ناجي بن يحي، مرجع سابق، ص 53 55.

المشروع في الدورات السابقة والتنبؤ بتطورها في الدورات اللاحقة، مع مراعاة الظروف الخارجية الخاصة بالمشروع حتى يصبح التنبؤ واقعياً قدر الإمكان.

### ج/ خاصية التماثل وقابلية المقارنة:

يقصد بالتماثل استخدام نفس الإجراءات بين المؤسسات المختلفة، وهدف التماثل هو جعل المعلومات المحاسبية أو القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات المختلفة قابلة للمقارنة، وذلك عن طريق تخفيض التنوع الكبير الناشئ عن استخدام إجراءات محاسبية مختلفة في منشآت متنوعة.

ويتضمن هدف التماثل ما يلي:

- نفس الاجراءات المحاسبية؛

- نفس مفاهيم القياس؛

- نفس التبويب؛

- نفس طرائق الإفصاح والعرض.

و التماثل هو شرط أساسي في جعل المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة.

أما هدف قابلية المعلومات للمقارنة فيمكن أن يعرف بأنه تماثل الخصائص التي تجعل المقارنة أمراً ممكن التحقق بما يسهل الدراسة والتحليل والتنبؤ واتخاذ القرارات بوساطة الدائنين والمستثمرين وغيرهم، وتعد خاصية قابلية المقارنة من أهم المؤشرات التي يعتمد عليها التحليل المالي والرقابة بغية تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، وذلك بمقارنة نتائج فترة زمنية معينة لشركتين أو أكثر مع بعضهم البعض وهذا ما يدعى بالمقارنة في حالة السكون، أو مقارنة معلومات نفس الشركة لعدة فترات زمنية، وهذا ما يدعى بالمقارنة في حالة الحركة.

### د / الشمول (الإفصاح الكامل):

يقصد بالإفصاح الكامل أن تكون المعلومات الضرورية الحالية والمستقبلية متاحة أمام المستخدمين، كما يجب أن تكون المعلومات المحاسبية لها علاقة بأنشطة بعضها البعض في شكل مجموعة من التقارير المالية الملائمة التي تفيد في تحقيق فاعلية النظام الإداري بالأهداف، وبالتالي لا ينبغي أن نخفي أي حقيقة جوهرية تهم الأطراف المعنية، وذلك بما يتماشى مع اعتبارات الأهمية النسبية، ولتوفير المعلومات الكافية واللازمة في التقارير المالية فمبدأ الإفصاح الكامل يشمل أربعة فروع أساسية:

- أن احتياجات المستخدمين الخارجيين للمعلومات والبيانات المحاسبية يمكن مقابلتها بما يعرف

بالتقارير المالية ذات الأغراض العامة.

- يمكن مقابلة الاحتياجات المشتركة للأطراف المتعددة الخارجية إذا تم الإفصاح عن الدخل والثروة.

- أنه يجب على الإدارة في إطار خدمة المستخدمين الإفصاح عن التقارير المالية التالية: قائمة المركز

المالي، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق المساهمين وقائمة التدفقات النقدية.

- أن يتم الإفصاح عن التقارير المالية ذات الغرض العام بأنجع الوسائل التي بموجبها تحقق التوازن

بين التكلفة والمنفعة.

**المطلب الثاني: معايير تحقق جودة المعلومة المحاسبية**

**أولاً: معايير قانونية**

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

**ثانياً: معايير رقابية**

ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية، وكذلك دور المساهمين والإطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياساتها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية، وأن بياناتها المالية تتميز بالمصادقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

ومما سبق يتبين أن المعايير الرقابية تلعب دوراً مهماً في تنظيم قواعد الحوكمة على اعتبار أن المعايير الرقابية تهتم بفحص وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات التي من شأنها تسهيل عملية تخصيص الموارد للوصول إلى رفع كفاءة المنشأة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، مما ينعكس أثره على تدعيم الدور الإيجابي للرقابة.

**ثالثاً: معايير مهنية**

تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبية والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة. ومما سبق يتبين أن تطبيق مفهوم المساءلة يتفق مع أسلوب حوكمة الشركات بما يتطلبه من شفافية وإفصاح عن المعلومات ويدعم عملية التواصل والتعاون بين الملاك والإدارة وبالتالي نجاح المؤسسة.

**رابعاً: معايير فنية**

إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركة، ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار. هذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات.

وعليه تتضح أن وجود معايير لضبط جودة التقارير المالية يكون له أثر كبير في تطوير وتفعيل دور الجهات التنظيمية للحوكمة من خلال وضع هياكل لتنظيم العملية الإدارية وسن القوانين التي تنظم عمل الشركات وتحفظ حقوق المساهمين، وكذلك بيان أهمية الرقابة والدور المنوط بالمراجع الخارجي مع وجود نظام رقابي يظهر

الحاجة للمساءلة مما يزيد ثقة المستثمرين بإدارة المؤسسة. ولذلك فإن مهنة المحاسبة والمراجعة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بقواعد الحوكمة، حيث تعتبر المحاسبة والمراجعة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثراً بمبادئ وإجراءات الحوكمة، كما أن هذه الأخيرة هي الأخرى تلعب دوراً كبيراً في مجال تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال إصدار التشريعات والقوانين التي تحكم عملية الإشراف والرقابة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: قياس جودة المعلومات المحاسبية

يمكن قياس جودة المعلومات على النحو التالي:<sup>2</sup>

#### أولاً - الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية :

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

#### ثانياً - المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية :

وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها، ويمكن أن تأخذ المنفعة أحد الصور التالية:

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

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

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

#### ثالثاً - الفعالية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

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

#### رابعاً - التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية :

<sup>1</sup> هوام جمعة، مرجع سابق، ص 17، 19.

<sup>2</sup> مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر ابراهيم نور، المحاسبة الادارية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص ص 305 306.

ويقصد بالتنبؤ أنه : "الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل"، أي أن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات، ومن المؤكد أن جودة المعلومات إنما تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ.

### خامسا - الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية :

يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المؤسسة بأقل استخدام ممكن للمورد، فالكفاءة تقاس بمدى توفير الموارد المادية والبشرية عند القيام بالعمليات والنشاطات اللازمة لتحقيق الأهداف مقارنة بالمرجات أو النتائج التي يتم تحقيقها.

### المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية

تتأثر درجة جودة المعلومات المحاسبية بعدة عوامل: <sup>1</sup>

#### أولا - العوامل البيئية (بيئة المحاسبة):

إن الظروف التي تعيش فيها المؤسسة تؤثر على جودة المعلومات التي يجب تقديمها ومقدارها وأثرها على المؤسسة ومقدارها للاستفادة منها، حيث تختلف المعلومة المحاسبية التي يتم عرضها في التقارير المالية المنشورة من دولة لأخرى، وقد أثبت معظم الباحثين أن سبب هذا التباين في محتوى التقارير المالية هو التنوع والاختلاف في الظروف البيئية من بلد إلى آخر.

#### ثانيا - العوامل الاقتصادية :

يجب أن يكون لكل القرارات المرتبطة بالسياسات المحاسبية نتائج إقتصادية، وإذا لم تترتب مثل تلك النتائج فلن يكون هناك سبب لأي من هذه القرارات، وتنتهي النتائج المرغوبة في تحسين المعلومات المتاحة للمستثمرين وللمستخدمين الآخرين للمعلومات، وتكون النتيجة اتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة وتخفيض التكاليف التي يتحملها مستخدموا المعلومات في جمعها مثل التضخم، حيث يترتب على تزايد معدلات التضخم عدم ملائمة المعلومات المحاسبية التي تعد وفقا لأساس التكلفة التاريخية.

#### ثالثا - العوامل السياسية:

إن العوامل السياسية لبيئة المحاسبة لها تأثير كبير على الهياكل والعمليات المحاسبية لأنها تلزم تحديد الإحتياجات من المعلومات المحاسبية لمستخدمي التقارير المالية ، التي تتلائم مع الأوضاع السياسية والإقتصادية لكل بلد من البلدان التي تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في إنتاج وتوزيع المعلومات <sup>2</sup>.

#### رابعا - العوامل الاقتصادية :

تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل إتجاه المجتمع نحو السرية في القوائم المالية والوقت... الخ، فالتوجه نحو السرية يؤثر على عملية تجميع ونشر المعلومات المحاسبية، أما قيمة

<sup>1</sup> بوتيغان حمزة، الإفصاح المحاسبي حدوده وأثره على جودة المعلومة المحاسبية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2010، ص 64.  
<sup>2</sup> يوسف محمد حربوع، نظرية المحاسبة، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص 45.

الوقت فنجد أن الدولة التي تعطي قيمة أعلى للوقت تهتم بقائمة الدخل وتعد البيانات المالية خلال فترات مالية متقاربة، ريع سنوية مثلا: والعكس بالنسبة للدول التي لا تعطي للوقت أهمية تهتم بقائمة المركز المالي فقط.<sup>1</sup>

**خامسا - العوامل القانونية :**

إن العوامل القانونية تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها، خصوصا مع ظهور شركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية والضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها، وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية وذلك بهدف إضفاء عليها نوع من الثقة لمستخدميها، ويمكن القول أن القواعد الملزمة بتوفير المعلومات المالية التي يجب إعدادها وتقديمها هي أحد العوامل القانونية التي تتأثر بها الخصائص النوعية للمعلومات.

### **سادسا-العوامل الثقافية :**

الجدير بالذكر أنه كلما تغير المستوى الثقافي لأي بلد كلما تغير أيضا هيكل ونظم العمليات المحاسبية، ومن أهم العوامل الثقافية: المستوى التعليمي ، إذ نجد أن البلدان التي تعاني من تدني المستوى التعليمي فيها يصعب على أغلبية الناس فهم واستيعاب محتويات التقارير المالية و استخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة، على عكس البلدان التي تحظى بمستوى تعليمي أفضل.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عباس مهدي السيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1996 ، ص ص 27 28.  
<sup>2</sup> محمود ابراهيم عبد السلام تركي، تحليل القوائم المالية، شؤون المكاتب، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1993، ص 28.

### المبحث الثالث: المراجعة الداخلية ودورها في ضبط جودة المعلومة المحاسبية

للمراجعة الداخلية دور كبير في رفع كفاءة النظام المحاسبي وتصحيحها واختيار السياسات المحاسبية، وبالتالي الحصول على معلومات محاسبية مدققة وخالية من الأخطاء، وسوف نتناول في هذا المبحث في المطلب الأول الفائدة من مراجعة القوائم المالية، وفي المطلب الثاني كفاءة المراجعة الداخلية ومدى تأثيرها على جودة المعلومة المحاسبية، أما في البحث الثالث فتطرقنا إلى استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة الداخلية يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

#### المطلب الأول : الفائدة من مراجعة القوائم المالية

إن القوائم المالية المدققة ضرورية، وذلك بسبب انفصال الملكية عن الإدارة في المؤسسات، وعوامل أخرى مثل تعارض المصالح المحتمل بين معدي هذه القوائم ومستخدميها، وعدم قدرة هؤلاء على التأكد من صحة المعلومات بأنفسهم، وسيتم التطرق إلى الفائدة المرجوة من القوائم المالية من قبل مستخدمي هذه القوائم، المؤسسة محل الدراسة، و المجتمع ككل:<sup>1</sup>

#### أولاً : مستخدمي القوائم المالية

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

#### 1 - الرقابة الوقائية:

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

#### 2-الرقابة العلاجية:

ويقصد بهذه الرقابة انه حتى و أن قام الأفراد المسؤولون عن معالجة البيانات المحاسبية او اعداد القوائم المالية داخل المؤسسة موضوع المراجعة بأداء مهامهم بحذر، فقد يسجل حدوث بعض الأخطاء وقد يكشف

<sup>1</sup> عمر ديلمي، اثر المراجعة الداخلية على مصداقية المعلومة المحاسبية ، مذكرة الماجستير، تخصص محاسبة، باتنة ، 2008 ، ص ص 106 107.



المراجع هذه الأخطاء أثناء قيامه بمراجعة حسابات هذه المؤسسة، وفي هذه الحالة يتوجب عليه لفت انتباه الإدارة لهذه الأخطاء، والتي يمكن تصحيحها قبل نشر القوائم المالية للمؤسسة.

### 3- الرقابة الإنشائية

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

### ثانياً: المؤسسة موضوع المراجعة

إن خبرة وكفاءة المراجع تمكنه من أن يقدم النصائح للمؤسسة في أمور كثيرة، من بينها تحديد مواطن القوة التي من شأنها تدعيم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، تطوير وتحسين نظام المعلومات المحاسبي ليصبح يولد معلومات محاسبية أكثر جودة و ذات مصداقية.

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

### المطلب الثاني: كفاءة المراجعة الداخلية ومدى تأثيرها على جودة المعلومة المحاسبية

#### أولاً - المراجعة الداخلية كإجراء رقابي مهم:

تعتبر المراجعة الداخلية نوعاً من الإجراءات الرقابية يتم من خلالها فحص وتقييم كفاءة وكفاية الإجراءات الرقابية الأخرى، لهذا اعتبر البعض المراجعة الداخلية بؤرة التركيز في هيكل الرقابة الذي ينهض بمسئولية التحقق من قدرة بقية أدوات الرقابة على الحماية المادية للأصول، والتأكد من سلامة البيانات المالية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية، ورفع الكفاءة التشغيلية.

حيث تقوم المراجعة الداخلية بمساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها بتقديم الخدمات التالية:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو 9001، ملتقى الوطني جامعة سكيكدة، الجزائر، 2014/02/20، ص 7.

**1- / تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة:** تقوم الإدارة بالتخطيط والتنظيم والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف يتم تحقيقها.

**2- / قابلية المعلومات للاعتماد عليها:** يجب ان تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة وكاملة، ومفيدة، وأن تكون قدمت في الوقت المناسب، حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة.

**3- / حماية الأصول:** يؤكد المراجع الداخلي على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة والحريق، والتصرفات غير القانونية في ممتلكات المؤسسة.

**4- / الالتزام بالسياسات والاجراءات الموضوعية:** يتحقق المراجعة الداخلية من أن منتسبي المؤسسة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من اتباع السياسات والخطط والاجراءات والانظمة والتعليمات، وفي حالة عدم التزام الموظفين بذلك فعلى المراجع تحديد أسباب ذلك.

**5- / الوصول إلى الأهداف والغايات:** يتم وضع الأهداف والغايات وإجراءات الرقابة من قبل الإدارة، ويقوم المراجع الداخلي بتحديد فيما اذا كانت متوافقة مع أهداف المؤسسة، وتقع مسؤولية وضع أهداف المؤسسة على عاتق الإدارة العليا، وعلى المراجع التأكد من أن البرامج أو العمليات قد نفذت كما خطط لها.

**6- / منع واكتشاف الغش والاحتيال:** تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المؤسسة، وعلى المراجع الداخلي فحص وتقييم كفاءة وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش، وليس من مسؤولية المراجع الداخلي اكتشاف الغش ولكن عليه أن يكون لديه معرفة كافية بطرق واحتمالات الغش ليكون قادراً على تحديد أماكن حدوث الغش والاحتيال، وعلى المراجع عند اكتشافه ضعف في الرقابة الداخلية عمل اختبارات إضافية للتأكد من عدم حدوث الغش.

### ثانياً: انعكاس كفاءة المراجعة الداخلية على جودة المعلومة المحاسبية

تعتبر الكفاءة مفهوم عام يشمل القدرة على استعمال المهارات والمعارف في وضعيات جديدة ضمن حقل مهني، فهي تشمل التنظيم والتخطيط والتجديد والقدرة على التكيف مع النشاطات الجديدة، وبهذه المفاهيم فان اكتساب الكفاءات يشكل تحدياً كبيراً من اكتساب المهارات والمعارف فقط.

◀ تشير **كفاءة المراجعة الداخلية:** إلى مدى توفير الموارد البشرية والمادية عند القيام بالعمليات والنشاطات اللازمة لتحقيق الأهداف مقارنة بالمخرجات أو النتائج التي تحققها المنظمة. ولذلك فهي إنجاز قدر أكبر من الأهداف المحددة (مخرجات) بتكاليف أقل (مدخلات)، ولقد تم الاستعانة بمعايير المراجعة الداخلية في قياس كفاءة المراجعة الداخلية ويتضمن الأبعاد الآتية:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> شاهر فلاح وطلال شكر، جودة تكنولوجيا المعلومات واثرها في كفاءة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلد 5، العدد4، جامعة الأردن، 2009، صص478-485.

- 1 - الاحتراف المهني: ينبغي أن يؤدي المراجع الداخلي مهم عمله بكفاءة وعناية مهنية لازمة.
- 2 - الاستقلالية: ينبغي أن يكون عمل المراجعة الداخلية نشاطاً مستقلاً، وأن يتسم عمل المدققين الداخليين بالموضوعية والاستقلالية.
- 3 - الاتصال: يتوجب أن يعمل المراجع الداخلي على توصيل المعلومات وتنسيق النشاطات مع الأطراف الداخلية والخارجية لتأكيد الملائمة والخدمات الاستشارية ورفع تقاريره على نحو دوري إلى مجلس الإدارة.
- 4 - برنامج المهام: ينبغي على المراجع الداخلي تطوير برامج العمل، وتوثيق تلك البرامج وتحديد وتحليل، وتقييم المعلومات الكافية لتحقيق أهداف المهام للتدقيق الداخلي.
- 5 - التكلفة: ينبغي على المراجع الداخلي تحقيق أهداف المراجع الداخلي بأقل وقت وجهد وكلفة وصولاً إلى إنجاز المهام.

- ولقد تعرض الباحثون للإنتاجية وكفاءة المراجع الداخلي، فمن منظور تقليدي فإن عملية تقييم أداء المراجع الداخلي كانت تعتمد على خمس مجموعات من المعايير، وهي الاستقلالية والاحتراف المهني وبرنامج المهام والاتصال وإدارة المراجعة الداخلية، وبما أن عملية المراجعة الداخلية تتبع من أن الكفاءة هي تحقيق الأهداف المطلوبة بأقل وقت وجهد وتكلفة اعتماداً على أدوات قياس معينة تحدد درجة إنجاز هذه الأهداف المطلوبة، فإن كفاءة إجراءات المراجعة تحدد نتيجة لصفات ونوعية المراجعين تبعاً للكفاءة التي يتمتعون بها، وجودة الإجراءات الرقابية للمؤسسة التي ينفذ بها نشاط المراجعة الداخلية؛ أي أن عملية التدقيق الداخلي هي مؤشر كفاءة المؤسسة، وأن دائرة المراجعة الداخلية قد حققت أهدافها بأقل وقت وجهد وتكلفة ووفق معايير محددة وعالية الجودة.

- إن كل من مهنة المراجعة والمحاسبة تقدم خدماتها للأطراف كافة داخل المشروعات وخارجها، وإن الأطراف التي تستفيد من تبني قراراتها المختلفة تستند بالأساس على تقرير مراجع الحسابات بصفته يمثل رأياً فنياً محايداً ومستقلاً، وهذا يفرض على المراجع عند أعداد تقريره التحلي والتمسك بالمعايير المهنية المختلفة التي يجب أن تتوافر في المراجع وفي عملية المراجعة نفسها. من هنا فقد اقتضت الضرورة التركيز على مراجع الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وذلك بتفعيل مبادئ الاستقلالية والحياد والامانة والشفافية وغيرها من المبادئ التي تهتم بقواعد السلوك الاخلاقي للمهنة، بما يضمن تحقيق العدالة ويحفظ للمساهمين وللأطراف الأخرى المتعاملة مع المؤسسة حقهم، ولتحقيق ذلك لابد من التزام المراجعين بالقواعد الاخلاقية والمهنية للحد من تلك الممارسات التي تهدد مستقبل المؤسسة في النمو والبقاء والاستمرار.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> وليد العازمي، اثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط، الاردن، 2012، ص3.

## المطلب الثالث: استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة الداخلية يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

### أولاً: أهمية تكنولوجيا المعلومات

تتمثل أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات داخل أي مؤسسة في التالي:<sup>1</sup>

**1- السرعة:** حيث أن الإجراءات التوثيقية المطلوبة للمعلومات وأوعيتها المختلفة تكون أسرع بكثير عند استخدام الحاسبات، وخاصة عند استرجاع تلك المعلومات.

**2- الدقة:** حيث أن احتمالات الوقوع في الخطأ أكبر بكثير في النظم التقليدية اليدوية من النظم الآلية، وذلك نتيجة التعب والإجهاد الذي يصيب الإنسان في مجال العمل اليدوي، أما الحاسب فإن أداءه يكون بنفس القابلية والدقة، سواء كان ذلك في الدقائق الأولى من عمله أو من الدقائق الأخيرة منها، بغض النظر عن وقت ومدة العمل وظروفه.

**3- توفير الجهود:** فالجهد البشري في النظم التقليدية هو أكبر من الجهد المبذول في النظم الآلية، سواء كان ذلك على مستوى إجراءات التعامل مع المعلومات ومصادرهما المختلفة ومعالجتها وتخزينها، أو على مستوى استرجاع المعلومات والاستفادة منها قبل المخططين والمستثمرين وصناع القرار والمستفيدين الآخرين؛

**4- كمية المعلومات:** حيث أن حجم المعلومات والوثائق المخزونة بالطرق التقليدية محدودة، مهما كان حجم الإمكانات البشرية والمكانية، قياساً بالإمكانات الكبيرة لوسائط الحفظ والتخزين الالكترونية في الحاسبات.

### ثانياً: استخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة وانعكاسه على جودة المعلومة المحاسبية

لقد أصبح استخدام تكنولوجيا المعلومات في الحصول على المعلومات ونقلها، من أهم الركائز التي تمكننا من مواكبة التطور والتقدم في المجالات كلها، إضافة إلى أثر ذلك في توفير الوقت والجهد والمال، سواء كان ذلك في مجال الحصول على المعلومات أو نقلها أو حفظها؛ مما يعني أن تكنولوجيا المعلومات هي القاعدة الأساسية التي تبنى في ضوئها المنظمات الإدارية والمنشآت ميزتها التنافسية، ويقصد بالتكنولوجيا كل أنواع المعرفة الفنية والعلمية والتطبيقية التي يمكن أن تسهم في توفير الوسائل والمعدات والآلات والأجهزة الميكانيكية والإلكترونية ذات الكفاءة العالية، والأداء الأفضل والتي تسهل للإنسان الجهد وتوفير الوقت وتحقق للمنظمة أهدافها النوعية و الكمية بكفاءة وفاعلية. أما بالنسبة لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة فكان

<sup>1</sup> بدر إسماعيل محمد مخلوف، "دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير إحصاءات العمل"، الدورة القطرية الإحصائية حول تطوير إحصاءات العمل، صنعاء، اليمن، 2010، ص ص 7 8.

أقل تطوراً، إلا أن الاهتمام به زاد خلال العقدين المنصرمين فالمراجعة الداخلي مؤشر لانعكاس كفاءة المنظمة، مما أدى إلى خلق تحديات المراجع الداخلي في كيفية التفاعل مع استخدامات الحاسوب؛ إذ يتطلب منه أن يفهم المكونات المادية للحاسوب والبرامج الجاهزة، ونظم التشغيل الآلية، بالقدر الذي يمكنه من تخطيط عملية المراجعة وتقييم ضوابط الرقابة الداخلية، وبالتالي انعكاس ذلك على كفاءة المراجعة الداخلي ومنه على جودة مخرجات النظام المحاسبي<sup>1</sup>.

- إن تشغيل البيانات إلكترونياً في بيئة المراجعة وهي نظم المحاسبة المالية التي تعتمد على استخدام الحاسوب قد أثرت تأثيراً بالغاً على عملية التدقيق وعلى المدقق نفسه. و أول فرض تقوم عليه عملية التدقيق هو قابلية البيانات المالية للتحقق منه، تستلزم القيام بجمع الأدلة حتى تعطينا الثقة في الرأي عن هذه القوائم المالية. كما أن الإمكانيات المتزايدة في ظل استخدام الحاسوب قد غيرت من الطريقة التي يفكر بها المراجع وكذا الأساليب التي يعتمد عليها في مهمته، وتكمن أهمية استخدام الحاسوب في المراجع في أنه يعالج كميات هائلة من العمليات ويدرس الملفات فوراً ويوصل إلى قاعدة البيانات المتكاملة بسرعة، ويتصل تلقائياً مع أجهزة الحاسوب الأخرى عبر شبكات الاتصال، وتهيئ الفرصة لاتخاذ القرارات، وتوفر المعلومات المناسبة التي تدعم هذه القرارات، بالإضافة إلى أنه يمتاز بالسرعة في إنجاز العمل والدقة في الوصول إلى النتائج. إن استخدام نظم الحاسبات الإلكترونية في إدارة البيانات المحاسبية لعملاء المراجعة أو كأداة في عملية المراجعة لم يؤثر بالسلب أو الإيجاب على مفهوم استقلالية مراجع الحسابات، حيث ينبغي أن يتمتع المراجع بالاستقلال الذهني والمالي عند أدائه لكافة مهام المراجعة في ظل بيئة التشغيل الإلكتروني للبيانات شأنه في ذلك شأن تدقيقه لنظم التشغيل اليدوي للبيانات. إن المعيار الثالث من معايير العمل الميداني ينص على أنه يجب التوصل إلى عناصر إثبات جديرة بالثقة وذلك بالمعينة والملاحظة والتحريات والإثباتات، التي من شأنها أن تكون أساساً معقولاً لإبداء الرأي العائد للبيانات المالية التي يدقق فيها، ويتطلب هذا ضرورة حصول مدقق الحسابات على أدلة إثبات كافية لتأييد رأيه بخصوص القوائم المالية المراد تدقيقها، وقد يتم تنفيذ ذلك عن طريق عملية المراجعة اليدوية أو باستخدام الحاسوب في مراجعة الحسابات<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> شاهر فلاح وطلال شكر، مرجع سابق، ص 476

<sup>2</sup> حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008/2007، ص 164.

## خلاصة الفصل:

تعتبر المعلومة المحاسبية المقوم والموجه للقرار والتي يتكون منها أساسا لما توفره هذه المعلومات المحاسبية من أمن و ضمان كمتطلبات أساسية وضرورية في عالم الأعمال، وعليه وجب أن تكون هذه المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية، ولا تكتسب هذه المعلومات هذه الخاصية إلا إذ تم تدقيقها ومراجعتها من قبل مراجعين داخليين، كما يؤدي نظام المعلومات المحاسبية القائم على قاعدة صحيحة وسليمة إلى توليد معلومات ذات مصداقية تقدم صورة موثوق فيها عن المركز المالي والوضعية الحقيقية للمؤسسة، كما أن نظام المعلومات المحاسبي يزود الإدارة بالمعلومات المفيدة والفعالة التي تساعد على اتخاذ القرار. وفي ظل التغيرات والتطورات الاقتصادية واتساع أنشطة المؤسسات وتعقدتها أدى إلى صعوبة التحكم في الكم الهائل من البيانات المالية، كما أصبح من الضروري استخدام الحاسب الإلكتروني لما له من أثر إيجابي على عملية المراجعة وعلى نظام المعلومات المحاسبي كذلك. من خلال ما سبق نستنتج أن المراجعة الداخلية تساهم في تحسين جودة المعلومة المحاسبية وذلك من خلال:

- مراجعة البيانات وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية يمكن الاعتماد عليها في إتخاذ القرار.
- تعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة.
- تعمل على فحص وقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، ومدى تحقق أهدافها، والتي من بينها دقة المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي في المؤسسة.

# الفصل الثالث:

الجانب التطبيقي لآثار المراجعة الداخلية

في تحسين

جودة المعلومات المحاسبية

### تمهيد:

بعد الدراسة النظرية لهذا البحث، نقوم في هذا الفصل بإسقاط الجانب النظري على الواقع، حيث أخذنا مجموعة من المؤسسات كميدان لإجراء هذه الدراسة، محاولين بذلك إبراز الجوانب المتعلقة بموضوع دراستنا دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية. إن بحثنا هذا هو مثل أي بحث علمي يتطلب تحديد الإطار المنهجي للدراسة الميدانية، طالما أن هذا الإطار يعتبر أساس تنظيم الأفكار و المعلومات، من أجل البحث عن الحقائق و الوصول إلى النتائج المرجوة، ثم تطرقنا إلى الدراسة الإستبائية الخاصة ببحثنا هذا. و لقد قسمنا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول : تقديم مؤسسة نפטال ومؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب  
المبحث الثاني : الجانب المنهجي للدراسة الميدانية  
المبحث الثالث : عرض و تحليل نتائج الاستمارة

### المبحث الأول : التعريف بالمؤسسات محل الدراسة

سوف نتناول في هذا المبحث التعريف بالمؤسسات محل الدراسة.

#### المطلب الأول: التعريف بمؤسسة نפטال

##### أولاً: نشأة مؤسسة نפטال

تعود نشأة نפטال إلى المؤسسة الأم سونطراك التي تعتبر القلب النابض للاقتصاد الوطني، وذلك لأهميتها الكبرى على الساحتين الوطنية والدولية بفضل المهام الضخمة المستندة إليها ودورها الفعال على الصعيد الدولي.

فهي بمثابة الشريان للاقتصاد الوطني، لما تقدمه من تغطية احتياجات الاقتصاد الوطني من الطاقة وكانت عبارة عن قسم تجاري لشركة سونطراك مكلف بتوزيع المحروقات على مستوى الوطن وعند إعادة هيكلتها انبعث منها العديد من المؤسسات، ومنها المقاطعة الوطنية لتكرير وتوزيع المنتجات البترولية وكانت مقسمة إلى دوائر مختصة (محروقات، زيوت، الغاز المميع، شحوم).

وبموجب المرسوم رقم 101/80 المؤرخ في 1980/04/06 لإعادة الهيكلة المتضمن إنشاء مؤسسة التكرير والتسويق للمواد البترولية انقسمت إلى فرعين هما :

NAFTAC : تقوم هذه المؤسسة بتكرير المواد البترولية ومشتقاتها .

NAFTAL : المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية .

وقد جاء اسم نפטال من تركيب كلمتي << نفط >> وهو النشاط المخصص لهذه المؤسسة و << أل >> الحروف الأولى من كلمة << الجزائر >> .



ثانياً: مهام وإمكانية المؤسسة

1/ مهام المؤسسة الوطنية البترولية :

تتمثل مهام المؤسسة الوطنية البترولية فيما يلي :

- تسويق و توزيع الوقود و الزيوت الخاصة بقطاع الطيران و قطاع البحرية .
- تسويق و توزيع الزيوت .
- تسويق و توزيع سير الغاز و تركيبه .
- تخزين و نقل كل المواد البترولية المسوقة عبر القطر الوطني .
- تطوير هياكل التخزين و التوزيع لضمان تغطية أحسن لحاجيات السوق .
- ضمان الصيانة لتجهيزات و عتاد المؤسسة .
- السهر على ضمان الجودة و ترقيتها فيما يخص البضائع الموجهة للتسويق .
- معالجة الزيوت المستعملة سابقا .
- السهر على تطبيق المخططات السنوية أو المخططات طويلة المدى ذات الصلة مع أنظمة المؤسسة و مراعاة تغطية حاجيات السوق من المواد البترولية .
- الاستعمال الأمثل لمختلف وسائل و هياكل المؤسسة .
- السهر على وضع مقاييس متعلقة بالأمن الصناعي فيما يخص المحافظة و حماية البيئة من التعكير و يظهر هذا جليا من خلال ترويجها لـ : سير الغاز ، البنزين الخالي من الرصاص ... إلى غير ذلك من الجهود المبذولة في هذا الميدان .
- تسهر مؤسسة نفطال على تحفيز عمالها سعيا منها لتحسين أدائهم و تطور منتجاتها .
- تبذل مجهودات كبيرة في رسكلة و تكوين العمال، لذا خصصت مبالغ كبيرة تعد بالملايير لتكوين العمال .
- كما أن مؤسسة نفطال تعمل جاهدة بتجنيد طاقتها البشرية و المادية في فصل الشتاء لتغطية كل متطلبات المواطنين من منتجاتها البترولية .

2/ إمكانيات المؤسسة :

تقدم مؤسسة نفطال للدولة ما يقارب 7.6 مليون طن من مشتقات البترول أي ما يعادل % 51 من الاستهلاك الوطني للطاقة النهائية وهي بصفة عامة ما يلي:

- \* 67 مركز ومحطة لتوزيع و تخزين الوقود، الزيوت، المطاط .
- \* 44 مصنع لتعبئة الغاز المميع .
- \* 16 وحدة للزفت .
- \* 59 محطة لتخزين الغاز .
- \* 1576 محطة توزيع منها 901 تابعة للقطاع الخاص .
- \* 3250 شاحنة توزيع و 1750 شاحنة صيانة .

\* 14550 نقطة بيع لدى الخواص .

\* 380 كلم أنابيب ضخ مشتقات البترول .

\* 80% من الاستهلاك الوطني من المشتقات البترولية مسوقة عبر شبكة المحطات المتعددة الخدمات .

### ثالثا: تعريف المؤسسة محل الدراسة

تم إنشاء مقاطعة نפטال بسكرة يوم 21 فيفري 1984، بموجب قرار صادر عن إدارة مقاطعة نפטال المركزية المتواجدة في الشراقة بالعاصمة ولاية تيبازة وقد كانت تمثل نشاطين رئيسيين هما:

- توزيع المحروقات ومشتقاتها (الزيوت، المطاط، الشحوم)
- توزيع الغاز .

وبموجب المرسوم رقم 84 /70 المؤرخ في 1984/11/24 تحولت وحدة نפטال إلى منطقة توزيع المحروقات و الزيوت والعجلات أما الغاز المميع فأصبح تابعا لمنطقة GPL الغاز المميع بباتنة مع العلم أنها كانت من قبل تابعة لمنطقة باتنة.

والهدف الرئيسي للمقاطعة هو توزيع المنتجات البترولية على مستوى التراب الولائي، وتنظيم وتسيير العمليات عبر مختلف نقاط البيع وتوسيع شبكات التوزيع بالزيادة وذلك استجابة لاحتياجات السوق الوطنية، كما تعمل على توزيع بعض المنتجات المستوردة كالعجلات المطاطية والزيوت ومن المنتجات التي تقوم بتوزيعها هذه الوحدة نذكر منها:

- المحروقات ( وقود ممتاز، عادي، مازوت ) .

- الزيوت بمختلف أنواعها .

- قارورات الغاز للسيارات ( سيرغاز ) .

كما يسهر على تنفيذ مخططات التوزيع حوالي 238 عامل قائمون مصنفون إلى 44 إطار 65 عون تحكم و102 عون تنفيذ وعمال مؤقتين يقدر عددهم بـ 27 عامل .

### رابعا: الهيكل التنظيمي لمقاطعة نפטال بسكرة

يبين الهيكل التنظيمي المستويات الإدارية في المقاطعة، وكذلك الوظائف الموجودة بها وهذا ما سنتطرق

إليه:

**1/الإدارة العامة:** متمثلة في مدير المنطقة إذ يعتبر المسؤول الأول عن إدارة الدوائر والمصالح والأقسام المكونة للمنطقة وتوجيهها والتنسيق بينها، ويصدر الأوامر واللوائح في حدود صلاحيته، كما يقوم بتعيين وتوجيه واقتراح الإطارات وهو يشرف مباشرة على ثلاثة خلايا تابعة له وهي:

\* مركز التوزيع .

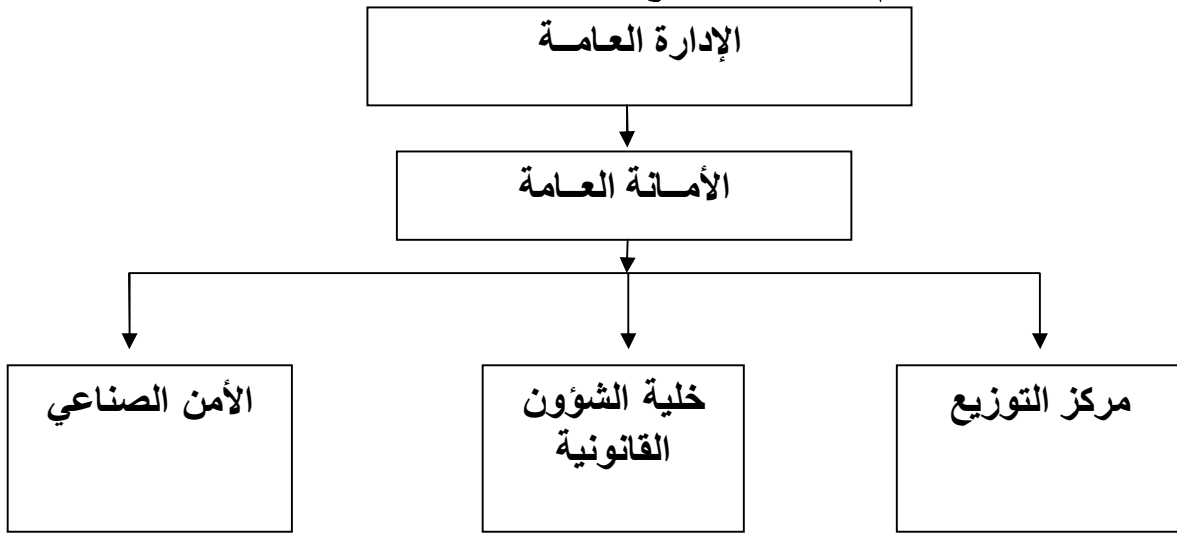
\* الأمن الصناعي .

\* خلية الشؤون القانونية .

2/ الدوائر هي:

- \* دائرة المعلوماتية
  - \* دائرة الإدارة العامة
  - \* دائرة التجارة.
  - \* دائرة التقنية والنقل.
  - \* دائرة المالية والمحاسبة.
- والتي بدورها تشرف على عدة مصالح.

الشكل رقم : (3 - 1) يوضح الخلايا التابعة مباشرة للإدارة العامة



المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة - نفضال -

1/1 - الإدارة العامة: تتكون من مكتب الأمانة العامة الذي يعتبر همزة وصل بين مكتب المدير ومختلف الخلايا والدوائر الموجودة بالمؤسسة.

2/1 - مركز التوزيع: يتكون هذا المركز من

- رئيس المركز.
- تقني مراقب للمواد البترولية.
- مسير.
- المفوتر.
- أمين الصندوق.
- مراقب مستندات الوقود.
- رئيس المخزن.
- أمين المخزن.
- سائقوا الشاحنات.

- عمال عاديون ( للحمل والتفريغ... )

ويتمثل مهام هذا المركز بتوزيع المواد البترولية ( الممتاز، العادي، بدون رصاص، مازوت، والعجلات المطاطية والزيوت) لمحطات التوزيع التابعة للمؤسسة والخواص والمؤسسات الوطنية، ومحطات الشحم.  
- ترسل طلبيات الزبائن إلى دائرة التسويق ثم يتم إرسالها إلى رئيس المركز بعد الموافقة عليها من طرف رئيس الدائرة ليتم تحويلها إلى الفوترة، وبعد ذلك تسلم إلى رئيس المخزن لتسلم الطلبية للزبون عن طريق وسائل النقل الخاصة بالمؤسسة أو وسائله الخاصة.

### 3/1 - الأمن الصناعي:

يمثلها مسؤول وهو حلقة الوصل مابين الإدارة وبين العمال تقع عليه واجبات ومسؤوليات كبيرة ومهمة مرتبطة مباشرة بحياة العمال وسلامة الممتلكات، وهو مراقب ومنفذ ومشرف على تطبيق إجراءات نذكر منها:

- وضع معايير الأمن والسلامة والصحة المهنية.
- العمل على منع الأسباب والأفعال التي تؤدي إلى الإصابة أو الحوادث أثناء العمل.
- عمل تقييم وتخمين وتحليل المخاطر سواء لمقر العمل أو الآلات والواجبات.
- التأكد من التزام العاملين بارتداء تجهيزات الوقاية الشخصية أثناء العمل.
- القيام بتفتيش دوري لمقرات العمل.
- مراقبة المحطات المسيرة تسييرا مباشرا.
- ويتمثل دوره الأساسي في مراقبة نظام إطفاء الحريق.

### 4 /1 - خلية الشؤون القانونية:

تتكون من ممثل قانوني رئيسي ومكلف بالدراسات تحت السلطة المباشرة لمدير المؤسسة ويتمثل مهامها في:

- إعداد ومراقبة عقود واتفاقيات المؤسسة.
- متابعة منازعات المؤسسة.
- تسيير صفقات المؤسسة.
- تقوم بالتأمينات لوسائل النقل، والممتلكات...
- تسيير الذمة العقارية للمؤسسة.
- تقديم الاستشارات القانونية.
- تمثيل المؤسسة أمام مختلف المؤسسات ( المحاكم، مصالح الأمن، متفشية الأمن... )

2/ الدوائر: فيمكن توضيحها كما يلي:

1/2 - دائرة المعلوماتية: تتكون هذه الدائرة من مصلحتين:

أ/ مصلحة الإعلام الآلي والتسيير: حيث يتم في هذه المصلحة انجاز تقارير المراكز ومتابعة نتائج النشاط الاقتصادي شهريا، كذلك إعداد قوائم عن مرودية النشاط بالمركز إضافة إلى:

\* غلق العمليات في نهاية كل شهر على مستوى كل مركز .

\* تخزين المعلومات في الملفات الخاصة بالمؤسسة .

\* صيانة وتصليح عتاد الإعلام الآلي الخاص بالمؤسسة .

ب/ مصلحة النظام والشبكة: وتتمثل مهامها في:

\* إدخال ملفات النشاطات في الآلة الكمبيوتر وإرسالها عبر شبكة المعلوماتية إلى المديرية العامة بالشرافة في صيغة ملف الكتروني .

\* مراقبة وتحديث البرامج المتعلقة بجميع الدوائر والمصالح .

\* مراقبة عمل جميع محطات الخدمات التابعة للمؤسسة .

2/2 - دائرة الإدارة العامة: تعتبر العصب الأساسي للمؤسسة من حيث التسيير ومتابعة شؤون

العمال من الناحية الإدارية والاجتماعية وتنقسم بدورها إلى:

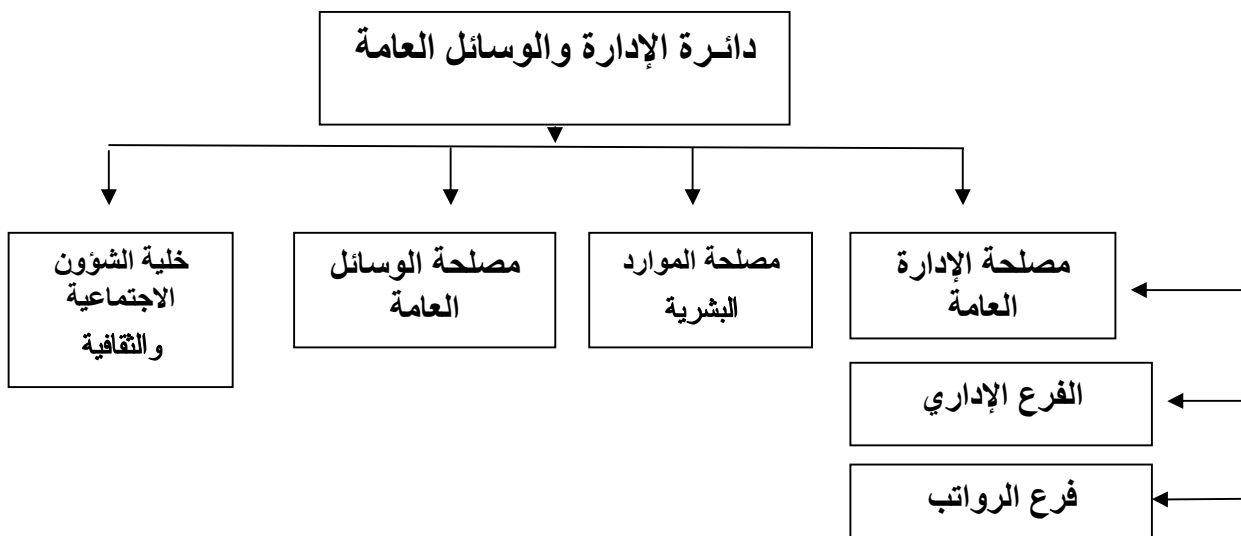
أ/ مصلحة الإدارة العامة: وهي مصلحة تهتم بتسيير شؤون العمال من حيث الرواتب والعطل وتنقسم إلى فرعين هما الفرع الإداري، وفرع الرواتب .

ب/ مصلحة الموارد البشرية: وهي مصلحة تهتم بمتابعة مسيرة العامل منذ نشأة علاقة العمل إلى نهايتها بما في ذلك الإعداد والتكوين .

ج/ مصلحة الوسائل العامة: تقوم هذه المصلحة بتهيئة جميع الأقسام بالوسائل والتجهيزات المادية من مكاتب وآلات مكتبية .

ح/ خلية الشؤون الاجتماعية والثقافية: وتهتم بتنظيم نشاطات اجتماعية، وتتمثل في الرياضة للعمال والرحلات الشتوية والمخيمات الصيفية لأبناء العمال وعائلاتهم، كما تقوم بمختلف الخدمات الاجتماعية كالمراقبة الطبية السنوية للعمال وتقديم المساعدات المادية للعمال .

الشكل رقم (3 - 2) يوضح دائرة الإدارة العامة والمصالح العامة .



المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة - نفضال -

## الجانب التطبيقي لدور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

3/2 - دائرة التجارة: تشرف وتتابع المعاملات التجارية والتسويقية على مستوى المؤسسة وتتكون من ثلاث

مصالح وهي كالآتي:

أ/ مصلحة الزيوت: وهي مصلحة تسهر على تلبية طلبات الزبائن وفق دفتر أعباء، أو المخطط الإنتاجي السنوي، وكذا تموين محطات الخدمات بالزيوت والخاصة منها محطات التسيير المباشر.

ب/ مصلحة المطاط: وهي مصلحة منوطة بمهام تسويق العجلات بكافة أحجامها ونوعياتها على مستوى السوق الداخلية، وخاصة الجماعات المحلية والمؤسسات الاقتصادية وذلك وفقا لمخطط إنتاجي سنوي سلفا.

ت/ مصلحة الشبكة: تعتبر هذه المصلحة حجر الزاوية داخل إدارة التجارة، وذلك لما يقوم به من ربط بين مختلف المحطات الممونة من طرف مؤسسة نפטال وبقية المصالح الداخلية والخارجية عن الدائرة، ومن مهامها:

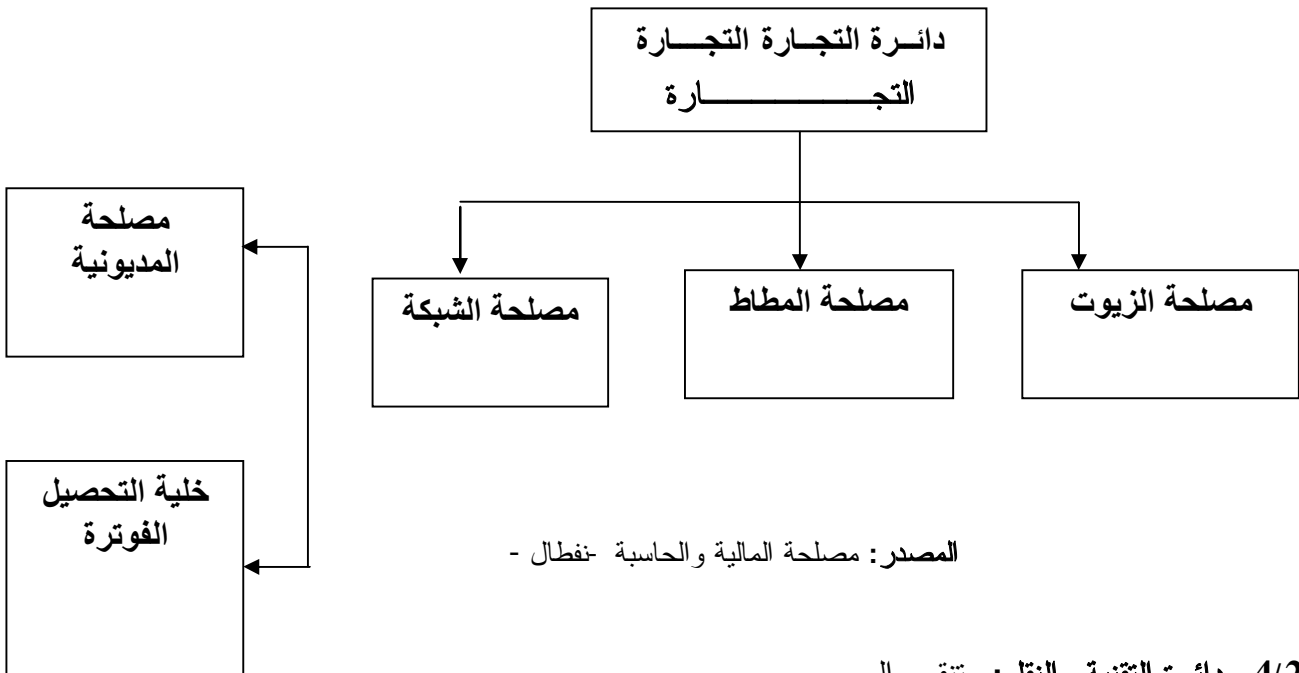
- مراقبة وضمان تسيير نقاط البيع.

- التكفل بالتوزيع العادل للمواد البترولية نحو المحطات الخدمائية.

- التكفل بالرقابة على محطات التسيير المباشر من حيث التدفقات المالية أو التدفقات السلعية.

ج/ مصلحة المديونية: من مهامها السهر على متابعة مديونية المؤسسة لدى الزبائن وتحصيلها في الآجال المحددة وهي تتكون من: خلية التحصيل، و الفوترة.

الشكل رقم (3 - 3) يوضح دائرة التجارة والمصالح التابعة لها .



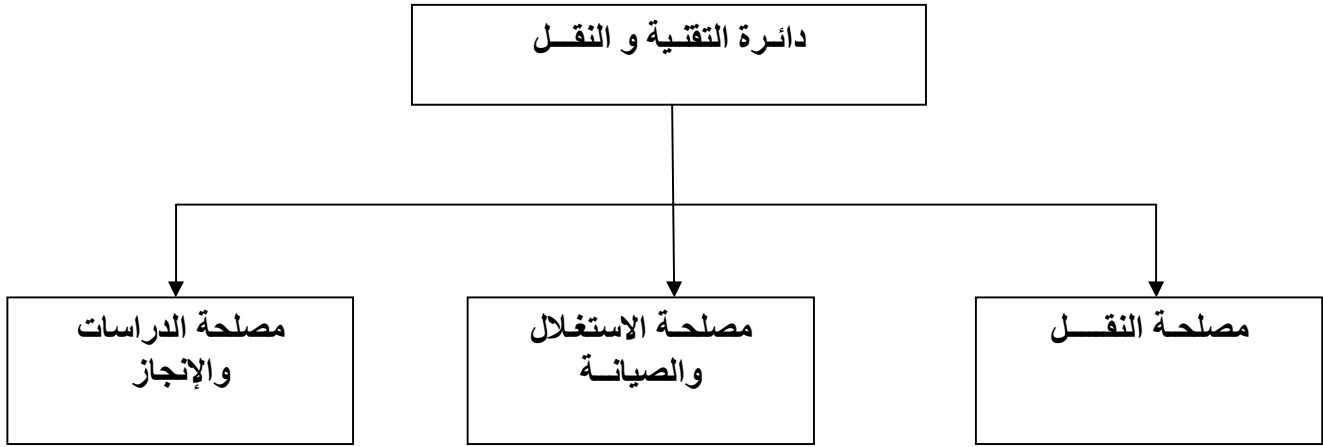
4/2 - دائرة التقنية والنقل: وتنقسم إلى

أ/ مصلحة النقل: تتكون من رئيس المصلحة ومفتش العتاد المتحرك حيث يهتمان بالعتاد المتحرك المتمثل في الشاحنات وصيانتها إن اقتضى الأمر.

ب/ **مصلحة الاستغلال والصيانة:** وتتمثل مهام هذه المصلحة في صيانة التجهيزات والمعدات الخاصة بالمنطقة، كما تقوم بإصلاح المحطات وكذا تحويل السيارات الخاصة التي تستهلك الوقود العادي إلى سيارات تستهلك سيرغاز.

ج/ **مصلحة الدراسات والانجاز:** تقوم هذه المصلحة بالدراسات الميدانية وإعداد جميع التقارير الخاصة بالأشغال واحتياجات الوحدة، ويسهر على تنفيذ هذه المخططات مهندس في الهندسة المدنية والمسئول على الأشغال الجديدة ومتابعتها داخل المنطقة وكذا الإشراف على الترميمات العامة.

الشكل رقم (3 - 4) يوضح دائرة التقنية والنقل .



المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة - نفضال -

5/2 - مصلحة المالية والمحاسبة: وتنقسم إلى

أ/ **مصلحة المحاسبة العامة:** مهمتها تسجيل واثبات العمليات المحاسبية التي تخص الوحدة، كما تقوم بإعداد الميزانيات الختامية للسنة المالية للوحدة ودراسة جميع الحسابات والتعليق عليها ومناقشتها.

ب/ **مصلحة الخزينة:** وتنقسم بدورها إلى:

\* **فرع المصاريف:** والذي يقوم بتسديد جميع النفقات الخاصة بالشراء، كما تقوم بدفع الرواتب والأجور طبقا للكشوف المقدمة إليه من مصلحة المستخدمين.

\* **فرع الإيرادات:** يقوم بالتحويلات المصرفية لإيرادات المقاطعة لصالح المديرية العامة لمؤسسة نفضال.

ج/ **مصلحة الميزانية والتكلفة:** تتكفل بإعداد الميزانية التقديرية وكذا تقدير الأموال الضرورية اللازمة لضمان

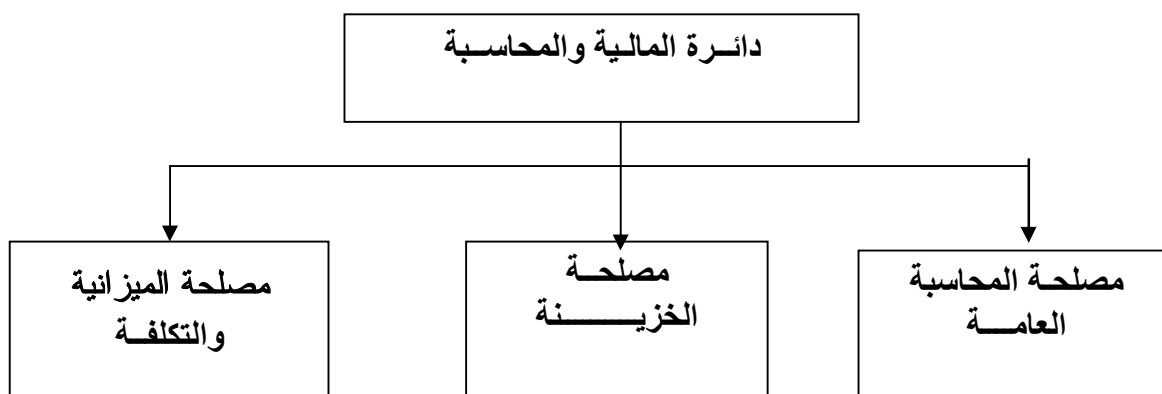
السير الحسن للوحدة بالإضافة إلى:

\* إعداد الميزانية التقديرية لكل سنة.

\* دراسة التكاليف الخاصة بالمؤسسة.

\* حساب نتيجة المحاسبة التحليلية.

الشكل رقم (3 - 5) يوضح دائرة المالية والمحاسبة .

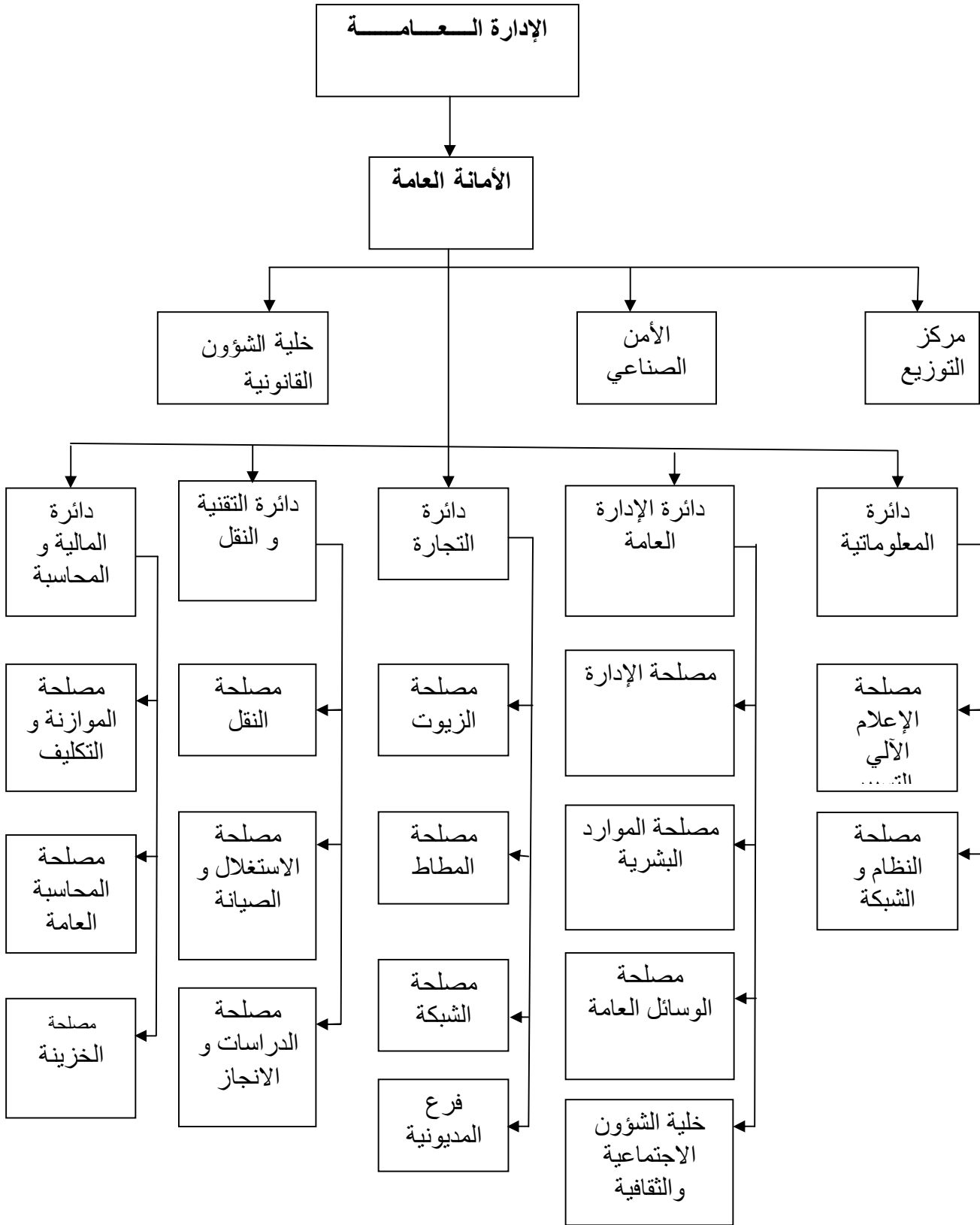


المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة - نفضال -

وفيما يلي سيتم توضيح الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفضال:



الشكل رقم (3 - 6): الهيكل التنظيمي لمؤسسة نפטال



المصدر: مصصلحة المالية والمحاسبة - نפטال -

### المطلب الثاني: تقديم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

سنحاول في هذا المطلب إلقاء نظرة عامة على مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب من خلال تعريفها، والتطرق لجانبيها القانوني والجبائي، ومدى أهميتها وأهم أهدافها، وكذا طرق تقييمها للمخزونات وكيفية تسجيلها، ثم نقوم بعرض هيكلها التنظيمي.

#### أولاً: التعريف بمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

تعتبر مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب استثماراً خاصاً، وهي شركة ذات مسؤولية محدودة "SARL" برأس مال يقدر بـ: 135 مليون دينار، وهي شركة جزائرية إماراتية موقعها الجغرافي بلدية أوماش، دائرة أورلال، ولاية بسكرة. هذه البلدية مشهورة بالنشاطات الصناعية ومحاذية الطريق الوطني رقم 03 الواصل بين شمال الجزائر وجنوبها وكذلك خط السكة الحديدية. بجانبها تعاونية الخضر والحبوب الجافة التي تزودها بالمواد الأولية القمح بنوعيه ( اللين والصلب).

ولقد تم التحويل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) إلى شركة ذات أسهم (SPA) حيث تم رفع رأس المال الاجتماعي ليصل إلى 300 مليون دينار، في 04 جوان 2007.

تبلغ المساحة الإجمالية للمؤسسة بـ: 54 225 م<sup>2</sup> حيث تمثل المساحة المغطاة 4 920 م<sup>2</sup> مقسمة بين وحدتي السميد والفريضة ووحدة الكسكس بـ: 2 850 م<sup>2</sup>، 2 070 م<sup>2</sup> على التوالي.

تحتوي المؤسسة على أربع وحدات هي وحدة إنتاج السميد والفريضة وهي الوحدة الرئيسية، والوحدة الثانية هي وحدة الكسكس ونشاطها هو إنتاج الكسكس بنوعيه المتوسط والرقيق، أما الوحدة الثالثة فهي وحدة الاستيراد والتصدير للمواد الغذائية ومواد تغذية الأنعام لكنها ركزت نشاطها على استيراد القمح بنوعيه الصلب واللين بالدرجة الأولى وذلك لهدفين أساسيين:

- التنازل عن طريق الوحدات لوحدة السميد والفريضة.
- من أجل بيعه في السوق الجزائرية.

أما الوحدة الرابعة فهي وحدة صوامع تخزين الحبوب و هي قيد الإنجاز وعند نهاية الأشغال ستكون الوحدة مجهزة أيضاً بالعتاد الخاص بتفريغ البواخر، الشحن، التخزين وتحويل الحبوب، وتتواجد هذه الوحدة بميناء جن جن بجيجل، حيث يعتبر هذا المشروع أكبر مخزن للحبوب في أفريقيا عند دخوله حيز الاستغلال. كانت بداية أشغال إنجاز المؤسسة على مراحل ثم بعد ذلك تلتها مرحلة الدخول الفعلي في عملية الإنتاج، حيث بدأت وحدة الإستيراد والتصدير العمل في 2000، وذلك باستيراد القمح الصلب واللين وبيعه في السوق الوطنية بهدف تهيئة الأرضية الصلبة للوحدات الأخرى و التعريف بالمؤسسة في السوق الوطنية، واستغلال وقت الإنجاز في تحقيق فوائض تعود على المؤسسة وتساعد في تمويل عملية إنجاز الوحدات الأخرى، أما بداية الأشغال لوحدة السميد والفريضة كان في أكتوبر سنة 2000 وكانت نهاية الأشغال في جويلية سنة 2002، أما الإنتاج الفعلي لمنتج السميد والفريضة كان في مارس عام 2003 كانطلاق فعلي ومستمر.

أما فيما يخص وحدة الكسكس فقد كانت بداية الأشغال في سبتمبر من سنة 2001 وانتهت في ديسمبر عام 2002 ، ودخلت مرحلة الإنتاج الفعلي في سبتمبر من سنة 2003. أما وحدة صوامع التخزين فلا تزال في مرحلة الأشغال حتى الوقت الحالي .

### ثانيا: التعريف بالجانب القانوني لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب .

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب **GMsud** والتي بدأت نشاطها على مراحل ابتداء من سنة 1999 هي مؤسسة منظمة ضمن شركات الأموال، شكل الشركة ذات المسؤولية المحدودة (**SARL**) برأس مال قدره 135 مليون دينار، وتتمتع وفقا لأحكام القانون التجاري بالشخصية المعنوية، ولقد تم التحويل القانوني للمؤسسة من شركة ذات مسؤولية محدودة (**SARL**) إلى شركة ذات أسهم (**SPA**) حيث تم رفع رأس المال الاجتماعي ليصل إلى 300 مليون دينار، في 04 جوان 2007.

ويوجد المقر الاجتماعي للمؤسسة بمنطقة النشاطات بلدية أوماش، دائرة أورلال، ولاية بسكرة و نشاطها هو صناعة السميد، الفرينة، الكسكس ومواد تغذية الأنعام، وتصدير واستيراد مختلف المواد الغذائية.

### ثالثا: التعريف بالجانب الجبائي للمؤسسة

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب **GMsud**، مؤسسة إنتاجية منظمة قانونيا تحت شركات الأموال شكل الشركة ذات المسؤولية المحدودة (**SARL**)، حيث أنها تخضع إلى النظام الحقيقي في تحديد الربح الضريبي، وهذا طالما أن رقم أعمالها في ارتفاع، لهذا فهي مجبرة علي مسك الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في المواد (09) (10) (11) من القانون التجاري.

ومن الناحية الجبائية فإن المؤسسة تخضع إلي جميع الالتزامات الجبائية والنظام الضريبي المتعلقين بالأشخاص المعنويين .

وقد استفادت المؤسسة من الامتيازات الضريبية المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم (93-12) الممنوحة في إطار النظام الخاص، باعتبار أن بلدية أوماش مصنفة ضمن الأنظمة الخاصة. كما استفادت من الامتيازات الضريبية المنصوص عليها في الأمر رقم (01-03)، وهذا فيما يخص الوحدة التي تم إنشائها لتخزين القمح بولاية جيجل، حيث تستفيد من الامتيازات الضريبية الممنوحة في إطار النظام العام من الأمر (01-03).

### رابعا: أهمية وأهداف مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

#### 1/ أهمية المؤسسة:

إن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب تعتبر مؤسسة ذات أهمية اقتصادية متميزة باعتبارها تقوم بإنتاج منتجات أساسية ذات استهلاك واسع، وتتوجه بهذه المنتجات إلى فئات واسعة من المستهلكين من خلال تقديم مستوى عالي من الجودة تنافس بها المنتجات الأخرى، وهذا نتيجة التحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة.

ويمكن تجسيد أهمية المؤسسة في النقاط التالية:

- تعتبر منتجات المؤسسة أساسية وضرورية للمستهلك .
  - تلبي المؤسسة جزءا كبيرا من حاجات السوق .
  - توفير مناصب شغل وامتصاص جزء من البطالة .
  - الموقع الجغرافي المتميز الذي يمكن المؤسسة من الاتصال بمناطق عديدة .
- 2/ أهداف المؤسسة:

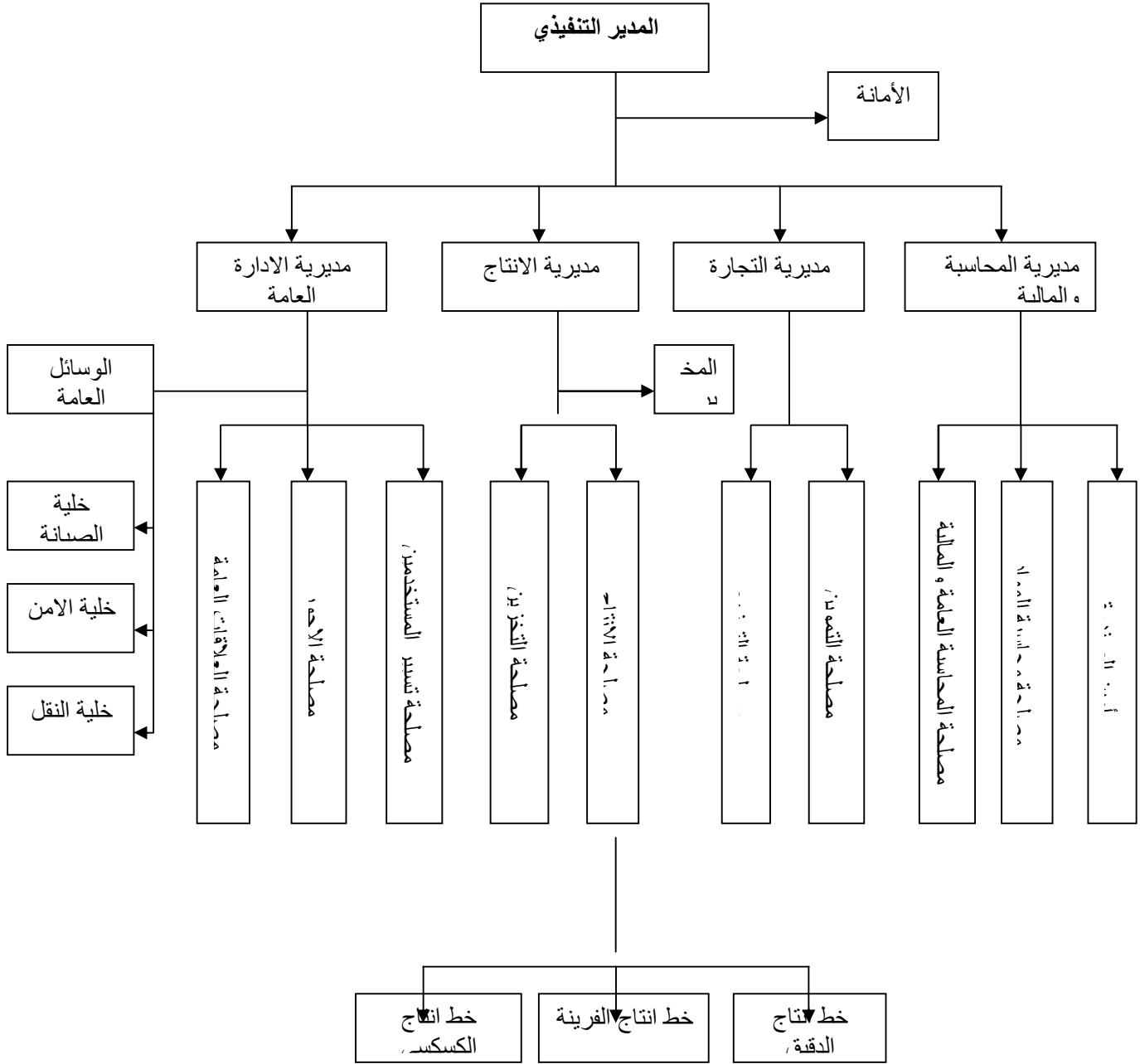
بعد أن شعرت المؤسسة بخطر المحيط الذي تنشط فيه، وحتى تقوي مركزها التنافسي أمام منافسة المنتجات الأخرى، و حتى يتسنى لها جذب المستهلك و دفعه لطلب منتجاتها، سطرت مجموعة من الأهداف التي تحاول تحقيقها و تتمثل فيما يلي:

- العمل على تلبية حاجات السوق من المنتجات الغذائية.
- وضع سياسات إنتاجية متطابقة مع متطلبات السوق .
- ضمان موقع الريادة في مجال تخصصها .
- وضع سياسات تجارية قادرة على مواجهة المنافسة .
- تخفيض التكاليف بالاستفادة من اقتصاديات الحجم من أجل الحصول على أسعار تنافسية .
- توسيع وتطوير وحدات الإنتاج والعمل من أجل الوصول إلى التكامل الأمامي والخلفي .

#### خامسا: الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب

إن الهيكل التنظيمي للمؤسسة يعبر بشكل رئيسي عن مصالح ومديريات هذه الوحدة حيث تشترك باقي الوحدات مع هذه الوحدة في أغلب المديريات والمصالح، كما يقدر عمال المؤسسة بـ 187 عاملا موزعا على مختلف وظائفها، ويظهر الهيكل التنظيمي مختلف الوظائف والمستويات الإدارية والعلاقات المختلفة فيما بينها حسب السلم الهرمي للسلطة، وهو كما يلي:

الشكل رقم: ( 3 - 7 ) الهيكل التنظيمي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب



## الجانب التطبيقي لدور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

وتظهر مهام مكونات هذا التنظيم كما يلي:

- 1/ **المسير التنفيذي:** وهو مكلف بحسن تسيير الشركة إداريا وتقنيا، واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة، كذلك العمل على التنسيق بين مختلف مصالح الشركة.
- 2/ **نائب المسير:** يقوم بمساعدة المسير في تسيير الشركة انطلاقا من مكتب في الجزائر العاصمة والإشراف على مكتب العلاقات الخارجية والبنكية بالجزائر وخارجها.
- 3/ **مكتب العلاقات الخارجية والبنكية:** وهو مكتب تنسيقي لأعمال الشركة مع شركائها، وبين مختلف البنوك الوطنية والخارجية والموردين الأجانب، مقره بالجزائر العاصمة.
- 4/ **الأمانة العامة:** مكلفة بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر والوارد، وكذا استقبال العملاء والزوار لتسهيل الاتصال بالمسير، واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديرات والمصالح، وتبليغ المعلومات إلى مختلف المصالح.
- 5/ **مديرية الإنتاج:** تشرف على الإنتاج خصوصا من ناحية الجودة ومراقبة الوزن الحقيقي للإنتاج.
- 6/ **مديرية المحاسبة والمالية:**

تقوم بمراقبة كل العمليات الحسابية والمالية للشركة، وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري وتتفرع عنها المصالح التالية:

### ❖ مصلحة المحاسبة العامة والمالية: تقوم بما يلي

- التقييد المحاسبي وإعداد القوائم المالية (الميزانية العمومية، جدول حسابات النتائج)؛
- إعداد البرامج المالية والميزانيات التقديرية؛
- تحليل وتقييم الانحرافات؛
- متابعة جميع المهام الخاصة بالشركة؛
- العمل على تنظيم ومراقبة العمليات المالية والتصريحات الشهرية والسنوية وتتبع أرصدة الحسابات البنكية؛
- تأمين ومراقبة تنفيذ مجموع عمليات الخزينة؛
- مراقبة فواتير الشراء وتحرير الصكوك من أجل تسديد ديون الموردين؛

### ❖ مصلحة محاسبة المواد: تتكفل بالمتابعة اليومية لتحركات المواد (دخول وخروج)، وإنشاء

كشف المبيعات وجدول الشراء والبيع والحالة التجارية للمبيعات.

### ❖ أمين الصندوق: يقوم بتسديد مصاريف وأعباء الشركة وكذا تسديد أجور العمال وقبض

المداخل النقدية للشركة.

7/ مديرية الوسائل العامة: تعمل هذه المديرية على تمويل مصالح الشركة بالمستلزمات المختلفة (وسائل نقل، عتاد، معدات... الخ)، وكذا مراقبتها باستمرار، واستقبال فواتير الموردين والقيام بالأشغال الخاصة بالشركة، وتندرج تحتها المصالح التالية:

❖ **مصلحة الصيانة:** تعمل هذه المصلحة على صيانة الآلات وكذا وسائل النقل وجميع التجهيزات الخاصة بالشركة، وهي تقوم بعملية الصيانة بنوعيتها الوقائية والعلاجية. وتشتمل هذه المصلحة على خليتين:

- خلية ميكانيك الآلات؛
- خلية الكهرباء.

❖ **مصلحة الأمن:** مهمتها الحرص على الأمن بالنسبة للشركة، كذلك تقوم بتسجيل دخول وخروج الشاحنات وحمولتها فارغة و معبئة لضمان مطابقة كمية الحمولة مع الكمية المدونة في وصل الشراء.

❖ **مصلحة النقل:** تحرص هذه المصلحة على تأمين واستقبال الطلبات الخاصة بالشراء، وكذلك إيصال وتأمين النوعية الممنوحة للزبائن وكذلك نقل عمال الشركة.

8/ مديرية الإدارة العامة: تحرص على تطبيق القوانين وضبطها وتندرج تحتها المصالح التالية:

❖ **مصلحة تسيير المستخدمين:** هذه المصلحة مختصة بتسيير شؤون العمال من بداية العمل إلى نهاية العقد، وكذا توظيف وتصنيف العمال حسب الخبرة، وكذلك مراقبة العمال من حيث الغيابات.

❖ **مصلحة الأجور:** تقوم بإعداد الأجور، وإعداد التصريحات الخاصة بالضمان الاجتماعي.

❖ **مصلحة العلاقات العامة:** تعمل هذه المصلحة على القيام بجميع أنواع الأعمال التي تتعلق بالأعمال الإدارية الخارجية للشركة مثل: صندوق الضمان الاجتماعي، مركز السجل التجاري،... الخ.

## المبحث الثاني : الجانب المنهجي للدراسة الميدانية

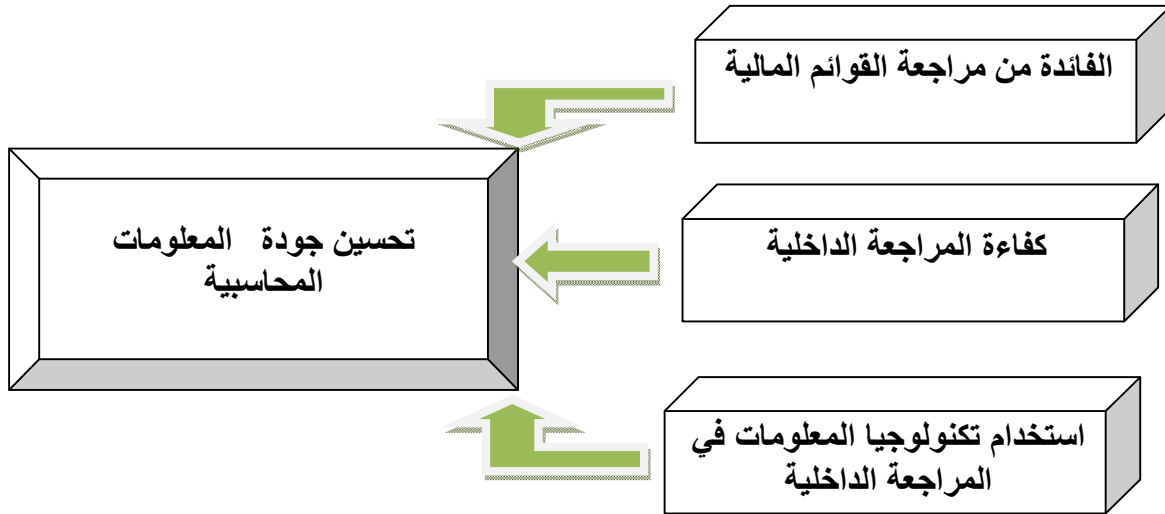
سنحاول في هذا المبحث العمل على عرض و تحليل نتائج الاستمارة، بالتطرق أولاً إلى الإطار المنهجي للدراسة، الذي يعتبر أساس تنظيم الأفكار و المعلومات من أجل البحث عن الحقائق والوصول إلى النتائج، كما أنه يسمح بدراسة الموضوع بطريقة سهلة وواضحة، ثم تحليل نتائج الدراسة الاستبائية.

### المطلب الأول: أداة جمع البيانات وفرضيات الدراسة

أولاً : نموذج ومنهجية الدراسة

1/ نموذج الدراسة:

الشكل رقم (3 – 8): نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب

يوضح نموذج الدراسة تصوّرنا الخاص وطبيعة مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية من خلال التركيز على أبعاد تمثل المراجعة الداخلية وهي الفائدة من مراجعة القوائم المالية أولاً، ثم مدى تأثير كفاءة المراجعة على طبيعة جودة المعلومة بالقوائم المالية، وكذلك استخدام تكنولوجيا المعلومات وانعكاسها على تحقيق الجودة على مستوى المعلومات المحاسبية.

### 2/ منهج الدراسة:

ويقصد "بمنهج الدراسة" تلك الطريقة الموضوعية التي يتبعها الباحث في دراسة ظاهرة من الظواهر قصد تشخيصها وتحديد أبعادها بما يتيح معرفة أسبابها ومؤثراتها للوصول إلى نتائج عامة محددة يمكن فهمها. فـ " المنهج " هو فن التنظيم الصحيح لسلسلة من الأفكار سواء من أجل الكشف عن الحقيقة حين لا تكون معلومة بالنسبة لنا أو من أجل البرهنة عليها وإثباتها. فالبحث بدون منهج علمي موضوعي يصبح



مجرد حصر وتجميع لمجموعة من المعارف دون أن تكون هناك رابطة بينها وبين استخدامها للإجابة على إشكالية معينة.

وتتعدد المناهج وتختلف باختلاف موضوع البحث وطبيعة المشكلة المراد دراستها، ولإلمام الجيد بكل جوانب الظاهرة اتبعنا المنهج الاستكشافي والاختباري.

**أ- المنهج الاستكشافي:** ويتعلق "الاستكشاف" بإيجاد نقاط ترابط نظرية جديدة بين المفاهيم أو إدماج مفاهيم جديدة في مجال نظري معين، وفي مجال دراستنا يتمثل الاستكشاف هنا؛ في استكشاف هيكل مفهومي نظري للمراجعة الداخلية من أجل تفسير وفهم مدى أهميتها في ضمان جودة المعلومة المحاسبية، وغالبا ما يتحقق الاستكشاف من خلال تبني أسلوب الاستقراء الذي ينطلق من ملاحظة الجزئيات ثم يعممها بهدف الوصول إلى نظرية أو قاعدة عامة، إلا أننا في هذه الدراسة لا يكمن هدفنا في تعميم النتائج والوصول إلى نظرية أو قواعد وقوانين عامة بقدر ما يكمن في إيجاد تفسيرات منطقية قادرة على إزالة الغموض حول أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية وانعكاس ذلك على جودة مخرجات القوائم المالية، أي يكفينا اقتراح إطار نظري صحيح وقوي مبني بإحكام ونتاج عن إبداع العقل لعلاقات على درجة ما من الدقة والعمق بينها، انطلاقاً من الدراسات السابقة التي تساهم في تفسير الظاهرة، تظهر على شكل فرضيات والتي يتم اختبارها ومناقشتها لاحقاً.

**ب- المنهج الاختباري:** ويتعلق "الاختبار" بتلك العمليات التي تمكن الباحث من مقارنة موضوع نظري ما مع الواقع بهدف تقييم صحة فرضية أو نموذج أو نظرية بهدف التفسير، أي هو وضع موضوع نظري تحت التجريب الواقعي فهو يقوم على أسلوب الاستنباط أو الافتراض الاستنباطي الذي ينطلق من القوانين أو الافتراضات ليستنبط منها الحقائق، فهو يعتمد على فكرة أساسية مفادها أنه إذا كانت الفرضيات المشكلة صحيحة، فإن النتيجة تصبح بالضرورة صحيحة. أي انه يبدأ بالنظريات التي تستنبط منها الفرضيات ثم ينتقل إلى عالم الواقع بحثاً عن البيانات لاختبار صحة الفرضيات.<sup>1</sup>

### ثانياً: أداة جمع البيانات

تم اختيار أسلوب الاستبيان (Questionnaire) لجمع البيانات اللازمة وتم تفريغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي (Statiscal Pakage for social Science SPSS) أي المجموعة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، حيث تم استخدام SPSS Version 20 في الدراسة، وهذا بهدف قياس وتحليل الاختبارات الإحصائية لأراء ومقترحات فئات العينة بالإجابة على محاور الاستبيان، وكذلك الخصائص والصفات الشخصية لأفراد عينة الدراسة وهذا للوصول إلى نتائج واقعية بأكبر قدر من الموثوقية.

<sup>1</sup> -وسيلة بن ساهل، دراسة المنهج: تحليل مفهومي، يوم دراسي حول منهجية البحث العلمي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 22 فيفري 2010، ص 2.

### ثالثاً: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من أفراد مؤهلين للقيام بأعمال المراجعة الداخلية وهم الذين يمارسونها بشكل مباشر أو غير مباشر ، وقد تم توزيع الاستبيانات على كافة أفراد المجتمع، ونظراً لمحدودية مجتمع الدراسة قام الطالب بمتابعة أفراد الدراسة لتعبئة الاستبيانات سواء بالمقابلة شخصياً أو إيصالها عن طريق زملاء، وكانت نسبة الاستبيانات المسترجعة 36 من 40 استمارة أي بنسبة 90% وهي نسبة مقبولة.

الجدول التالي يوضح نسب الاستثمارات الموزعة والمستردة:

الجدول رقم (3 - 1): الاستثمارات الموزعة والمستردة والغير مستردة

البيان	الإستثمارات الموزعة	الإستثمارات المستردة	الإستثمارات الغير مستردة
العدد	40	36	4
النسبة	%100	%90	%10

المصدر: من إعداد الطالب

### رابعاً: إعداد الاستبيان

يُعرف الاستبيان على أنه: "ذلك النموذج الذي يضم مجموعة من الأسئلة التي تدور حول موضوع ما يتم تقديمه إلى المبحوثين بطريقة أو أخرى توجه للأفراد أو المؤسسات محل الدراسة بهدف الحصول على بيانات عن الموضوع المراد دراسته".<sup>2</sup>

وقد تمّ استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات، لما يتميز به من سرعة في الوقت، حيث كانت الأسئلة بشكل مغلق أي على المجيب أن يضع رمزا على الإجابة التي يختارها، وقد تم طباعته على أوراق عادية متضمنا 29 سؤالاً مصاغاً باللغة العربية.

أما عملية انجاز الاستبيان مرت بالمرحل التالية:

- تم صياغة الاستبيان بناء على الإطار النظري ونموذج الدراسة.
- عرض الاستبيان على محكمين بهدف الاستفادة من آرائهم وخبرتهم وقياس مدى صدق الأداة.
- تم إدخال التعديلات اللازمة على الاستبيان .
- بعد التأكد من صدق وثبات أداة الدراسة قمنا بتوزيع الاستبيان على مجتمع الدراسة المستهدف.

<sup>2</sup> عبد الله محمد عبد الرحمان، محمد علي البدوي، مناهج و طرق البحث العلمي، دار المعرفة الجامعية، بيروت، لبنان، 1999، ص 369.

## المطلب الثاني: تصميم أداة الدراسة

نحاول من خلال هذا المطلب التعرف على كيفية تصميم أداة الدراسة المتمثلة في استبيان، والتأكد من أنها سوف تقيس ما أعدت لقياسه، والتحقق من ثبات الدراسة (الاستبيان)، إلى جانب إجراءات تطبيق الدراسة الميدانية وأساليب المعالجة الإحصائية المستخدمة في ذلك.

## أولاً: إجراءات تصميم أداة الدراسة

لتحقيق الأغراض الميدانية للدراسة تم تصميم الاستبيان بشكل يتلاءم مع أهداف الدراسة الميدانية لاختبار فرضيات الدراسة، كما كانت هناك معلومات متعلقة بالصفات الشخصية لأفراد العينة وحددت عبارات الاستبيان كما يلي:

جدول رقم (3-2): متغيرات الدراسة الاستبائية

الأسئلة	العبارات
06	1 - البيانات الشخصية
10	2 - أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة
08	3 - عوامل قياس جودة المعلومة المحاسبية
11	4 - مدى تحقق جودة المعلومة من خلال آلية المراجعة الداخلية

المصدر: من إعداد الطالب

◀ حيث كانت إجابات الاستبيان وفق مقياس ليكرت الثلاثي الأبعاد ( موافق، محايد، لا أوافق )، حيث يمثل القياس من 1 إلى 3 نقطة للقياس، تمثل أعلى مستوى للاتجاهات الإيجابية 3 درجات، ثم درجتين ودرجة موضحة كما في الجدول التالي :

جدول (3-3): الدرجات الموافقة لكل إجابة

غير موافق	محايد	موافق	الإجابة
1	2	3	الدرجة

المصدر: من إعداد الطالب

## ثانياً: أساليب التحليل المستخدمة

1- الأسلوب الكمي: يعتمد هذا الأسلوب على عدد من المقاييس الإحصائية، كالمتوسط الحسابي و الانحراف المعياري و الارتباط لتوضيح درجة ارتباط متغيرات البحث.

**2- النسب المئوية:** تعد النسب المئوية إحدى أساليب التحليل البسيطة المستعملة لأغراض التوصيف والتشخيص التفصيلي، وقد استخدمناها لمعرفة نسبة الأفراد الذين إختاروا كل بديل من بدائل كل سؤال في الإستمارة.

### **المطلب الثالث: مجالات الدراسة**

#### **أولا -المجال المكاني:**

تقع كل من مؤسسة نفضال ومؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب في ولاية بسكرة.

#### **ثانيا:المجال الزمني:**

يتمثل المجال الزمني لهذه الدراسة في الفترة الممتدة من تاريخ مباشرة العمل الميداني إلى غاية استكمال جمع البيانات و تحليلها و تفسيرها ثم الخروج بنتائج و إجابات عن التساؤلات المطروحة لتؤكد أو تنفي فرضيات الدراسة.

### المبحث الثالث: عرض و تحليل نتائج الاستبيان

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى تحليل وتفسير ما تم تفرغه من الاستمارة التي تم توزيعها.

#### المطلب الأول : تحليل البيانات الشخصية

أولاً: الجنس

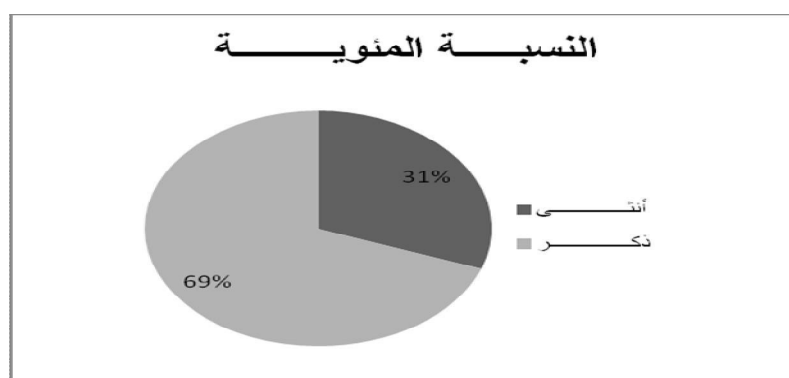
الجدول رقم (3 – 4) : توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير الجنس

البيانات	التكرار	النسبة المئوية
أنثى	11	31 %
ذكر	25	69 %
المجموع	36	100 %

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss.

يتضح من الجدول أعلاه أن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس أغلبهم ذكور وذلك بنسبة 69 % مقابل 31% إناث ؛ من مجموع أفراد عينة الدراسة.

الشكل رقم: (3 – 9) يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss.

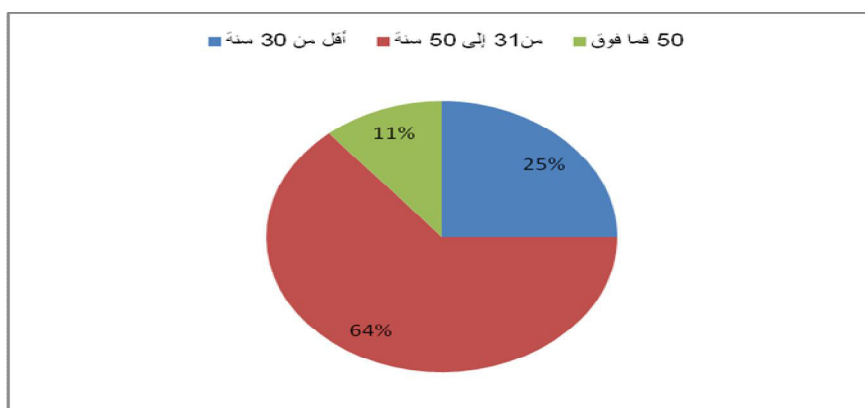
ثانياً: العمر

الجدول رقم (3 – 5): توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير العمر

البيانات	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	9	25 %
من 31 إلى 50 سنة	23	64 %
50 سنة فما فوق	4	11 %
المجموع	36	100 %

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss.

الشكل رقم: (3 – 10) توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss.

يتضح من الجدول أن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر أن معظمهم تتراوح أعمارهم ما بين 31 و 50 سنة وذلك بنسبة 64%، ثم تليها الفئة التي هي أقل من 30 سنة بنسبة 25 %، وأخيرا الفئة التي هي أعمارهم أكبر من 50 سنة بنسبة 11 % .  
نلاحظ أن الفئة الغالبة هي الفئة التي تتراوح أعمارهم ما بين 31 و 50 سنة وتعتبر هذه الفئة مناسبة للعمل، بحسب توسط أعمارهم .

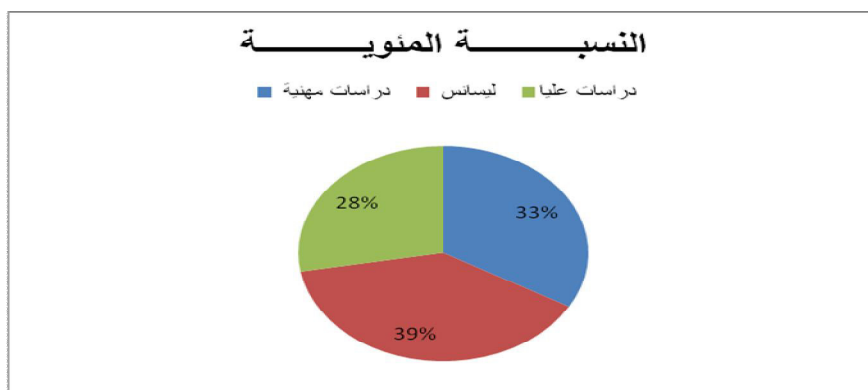
#### ثالثا: المؤهل العلمي

جدول رقم (3 – 6) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	البيانات
33 %	12	دراسات مهنية
39 %	14	ليسانس
28 %	10	دراسات عليا
100 %	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss.

الشكل رقم : ( 3 – 11 ) تحليل البيانات الشخصية المتعلقة بالمؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يتضح من الجدول أن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي أغلبهم حاملي شهادات ليسانس بنسبة 39% وهي نسبة كبيرة مقارنة بالنسب الأخرى، ثم تليها أفراد العينة الذين مستواهم دراسات مهنية بنسبة 28%، ثم الذين مستواهم دراسات عليا بنسبة 28%.

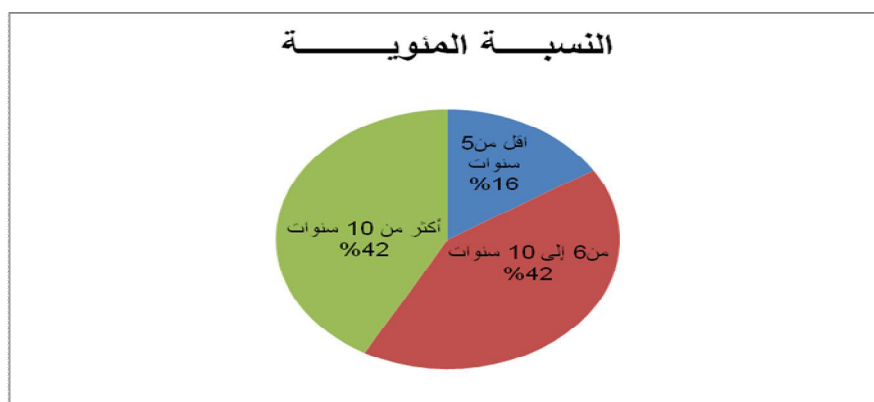
#### رابعاً: عدد سنوات الخبرة

جدول ( 3 – 7 ) تحليل البيانات الشخصية المتعلقة بعدد سنوات الخبرة

البيانات	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	6	16%
من 6 إلى 10 سنوات	15	42%
أكثر من 10 سنوات	15	42%
المجموع	36	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

الشكل رقم ( 3 – 12 ) : توزيع أفراد المجتمع حسب عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يتضح من الجدول أن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة هم الذين خبرتهم من 6 إلى 10 سنوات ثم تليها الفئة التي خبرتهم أكبر من 10 سنوات بنسبة 42 %، وأخيرا الأفراد الذين خبرتهم أقل من 5 سنوات بنسبة 16 %.

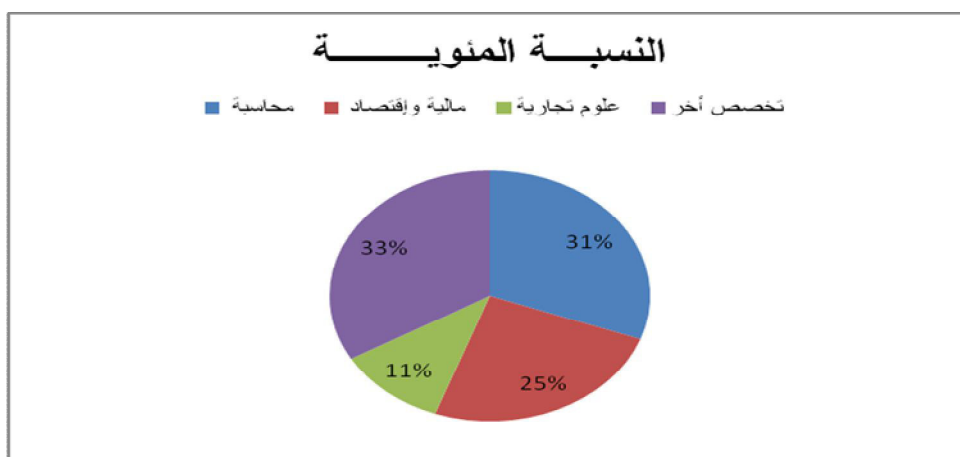
#### خامسا: التخصص العلمي

جدول رقم (3 – 8): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	البيان
31 %	11	محاسبة
25 %	9	مالية وإقتصاد
11 %	4	علوم تجارية
33 %	12	تخصص آخر
100 %	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss

الشكل رقم (3 – 13): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss.

يتضح من الجدول أن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي أغلبهم من فئة التخصص الآخر والجدير بالإشارة أن التخصص الآخر يشمل كل من ( بنوك ونقود ، قانون إدارة أعمال .....إلخ). وذلك بنسبة 33 % ثم تليها فئة الأفراد الذين تخصصهم العلمي محاسبة بنسبة 31 % ثم أفراد العينة الذين تخصصهم مالية بنسبة 25 % .



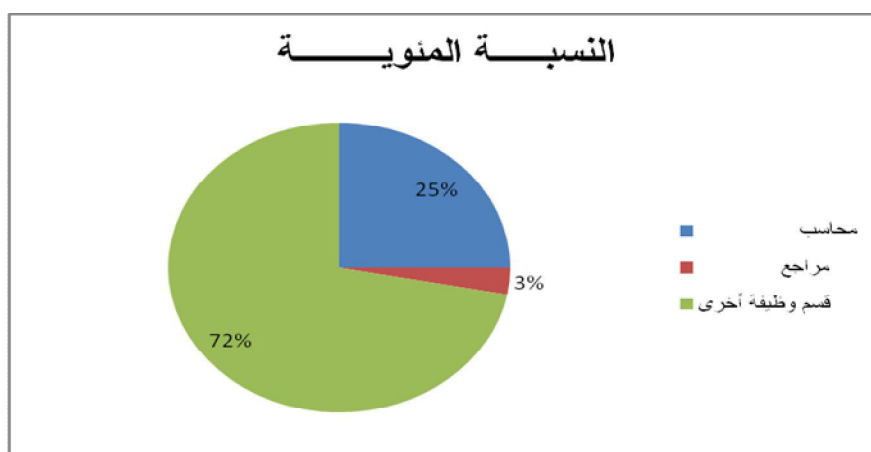
سادسا: المسمى الوظيفي

الجدول رقم (3 – 9): توزيع افراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

البيان	التكرار	النسبة المئوية
محاسب	9	25 %
مراجع	1	03 %
قسم وظيفة أخرى	26	72 %
المجموع	36	100 %

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss.

الشكل رقم (3 – 14): توزيع افراد عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج spss.

يتضح من الجدول أن توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي أغلبهم بقسم وظيفة أخرى وذلك بنسبة 72 %، ثم تليهم أفراد العينة الذين يشتغلون وظيفة محاسب بنسبة 25 %، وأخيرا فئة المراجعين وذلك بنسبة 3 %.

نلاحظ أن الفئة الغالبة هي فئة الأفراد الذين يشتغلون وظائف أخرى وهذا راجع لاحتواء المؤسسة عدة وظائف.

## المطلب الثاني: تحليل اتجاهات آراء العينة

أولاً: ثبات وصدق الدراسة

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ للتأكد من ثبات أداة الدراسة، ويمثل معامل كرونباخ ألفا ( *cronbach's alpha* ) أحد معاملات قياس ثبات وصدق البيانات، وقيمه تتراوح بين 0 و 1، وزيادة قيمة معامل كرونباخ ألفا تعني زيادة مصداقية البيانات<sup>3</sup>. وللتأكد من ثبات الأداة استخرجنا معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق ( وهو الجذر التربيعي لمعامل الثبات ) وكانت النتائج موضحة كما في الجدول التالي:

جدول (3 - 10): تحديد معامل ثبات وصدق أداة الدراسة

الصدق	الثبات	عدد العبارات	محاوَر الدراسة
0,969	% 94	10	المحور الأول
0,924	%85,5	08	المحور الثاني
0,932	% 87	11	المحور الثالث
0,972	%94,6	29	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب استناداً لمخرجات SPSS.

من الجدول رقم (3-10) وبهدف التعرف على درجة وضوح الاسئلة وسهولة فهمها ومدى انسجام عباراتها وتطابقها مع أهداف الدراسة، تم تطبيق مقياس ( *cronbach alpha* ) حيث بينت نتائج التحليل أن معامل الثبات لمختلف محاور الاستبيان تفوق المعدل المقبول 0.60. بحيث جاءت عبارات المحور الأول في المرتبة الأولى بمعامل ثبات ( 94% )، ثم عبارات المحور الثالث بالمرتبة الثانية بمعامل ثبات ( 87% )، أما المحور الثاني فكان معامل الثبات هو 85,5 جاء في المرتبة الثالثة. كما بينت النتائج أن كل المحاور تقع ضمن المجال الجيد حيث يمثل معامل الثبات 94,6%. وهي نسب مقبولة لأغراض الدراسة، ومنه فإن أداة القياس ( الاستمارة ) صادقة في قياس ما وضعت لأجله وثابتة بدرجة كبيرة .

<sup>3</sup> وليد عبد الرحمن الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، إدارة البرامج والشؤون الخارجية، ص38.

ثانياً: اختبار التوزيع الطبيعي

جدول (3- 11): معاملات الالتواء والتقلطح لمحاور الدراسة

Statistiques descriptives						
المتغيرات الأبعاد	الحد الأدنى	الحد الأعلى	Kurtosis		Asymétrie	
	الإحصائيات	الإحصائيات	الإحصائيات	الخطأ المعياري	الإحصائيات	الخطأ المعياري
أهمية المراجعة الداخلية	1,00	3,00	1,352	,768	-1,399	,393
عوامل قياس جودة المعلومة المحاسبية	1,38	3,00	,068	,768	-,816	,393
مدى تحقق جودة المعلومة من خلال آلية المراجعة الداخلية	1,64	3,00	-,776	,768	-,456	,393

المصدر: من اعداد الطالب استنادا لمخرجات SPSS.

من خلال الجدول (3- 11) يتضح ان معاملات الالتواء لمحاور الدراسة كانت محصورة بين 0,816- و- 1,399 وبالتالي فمتغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي ونتأكد من ذلك أيضا من خلال معاملات التقلطح (kurtosis) التي كانت محصورة بين -0,776 و 1,352 .

ثالثاً: تحديد المتوسط المرجح والاتجاه لدرجات مقياس ليكارت

1/ تحديد المتوسط المرجح والانحراف المعياري لمحاور الدراسة

جدول رقم (3- 12): تحديد المتوسط المرجح للمقياس

الدرجة	المتوسط المرجح
غير موافق	من 1 إلى 1,66
محايد	من 1,67 إلى 2,33
موافق	من 2,34 إلى 3

المصدر: عبد الفتاح عز، التحليل الكامل للاستبيان، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، ص539.

- ومنه فإن طول المجال المستخدم هنا هي (2/3) أي حوالي 0,66 على أساس أن المسافة بين الأرقام الثلاثة 1 و2 و3 قد حصرت فيما بينها مسافتان .

12 / متوسط وانحراف محاور الدراسة

أ – بالنسبة للمحور الأول من الدراسة: أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة

جدول رقم (3-13): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول من الدراسة								
الرتبة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق	محايد	موافق	المقياس	عبارات المحور الأول
5	موافق	0,688	2,61	4	6	26	التكرار	X1
				11,2	16,7	72,2	النسبة %	
1	موافق	0,566	2,72	2	6	28	التكرار	X2
				5,6	16,7	77,8	النسبة %	
3	موافق	0,645	2,61	3	8	25	التكرار	X3
				8,3	22,2	69,4	النسبة %	
6	موافق	0,736	2,53	5	7	24	التكرار	X4
				13,9	19,4	66,7	النسبة %	
9	موافق	0,736	2,47	5	9	22	التكرار	X5
				13,9	25	61,1	النسبة %	
10	موافق	0,732	2,42	5	11	20	التكرار	X6
				13,9	30,6	55,6	النسبة %	
4	موافق	0,645	2,61	3	8	25	التكرار	X7
				8,3	22,2	69,4	النسبة %	

## الجانب التطبيقي لدور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

2	موافق	0,624	2,69	3	5	28	التكرار	X8
				8,3	13,9	77,8	النسبة %	
7	موافق	0,654	2,53	3	11	22	التكرار	X9
				8,3	30,6	61,1	النسبة %	
8	موافق	0,697	2,50	4	10	22	التكرار	X10
				11,1	27,8	61,1	النسبة %	
	موافق	0,54396	2,5694					

المصدر: من اعداد الطالب استنادا لمخرجات SPSS.

فيما يتعلق بمحور مدى أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، يتضح من الجدول رقم (3-13) أن المتوسط الحسابي المرجح العام لفقرات المحور الأول هو 2,5694 وانحراف معياري 0,54396، وهي جيدة وتقع ضمن مجال الموافقة مما يدل على عدم وجود تباين كبير بين آراء أفراد الدراسة، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدة وهذا لتحديد درجة التأثير، والتي قدرت في مجموعها على مقياس موافق، حيث أظهرت نتائج المحور الأول والمتعلق بأهمية المراجعة الداخلية، أن هناك تأييد من قبل أغلبية المستجوبين على النحو التالي:

- جاءت العبارة (2X) تعمل المراجعة الداخلية على حماية أصول المؤسسة وفقا لإجراءات الرقابة الداخلية، في الترتيب الأول من حيث درجة مساهمتها في حماية أصول المؤسسة، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,72) بانحراف معياري (0,566) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر ( 77,8 %) من مجموع أفراد الدراسة.

- كما جاءت العبارة الثامنة من المحور الأول (8X) "يقدم المراجع الداخلي المعلومات للإدارة العليا بشكل دقيق ومنظم لاتخاذ قراراتها ومساعدتها في فحص وتقويم وسلامة نظام المعلومات." في الترتيب الثاني حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,69) بانحراف معياري (0,624) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر ( 77,8 %) من مجموع أفراد الدراسة، و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هي بدرجة كبيرة.

- كما جاءت العبارة الثالثة (3X)، والتي هي "توفر المراجعة الداخلية معلومات حول جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية" في الترتيب الثالث من حيث درجة دوره في تحسين مصداقية معلومات

المحاسبية، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,61) بانحراف معياري (0,645) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر ( 69,4 %) من مجموع أفراد الدراسة. و بذلك يمكن اعتبار تأثير هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

- وجاءت العبارة السابعة من المحور الأول (7X) " يقوم المراجع الداخلي بعمليات الفحص وإعطاء النصائح للمؤسسة على العمليات التي تم مراجعتها " في الترتيب الرابع، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,61) بانحراف معياري (0,645) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (69,4 %) من مجموع أفراد الدراسة. و بذلك يمكن اعتبار تأثير هذا العنصر على المحور الأول (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

- وجاءت العبارة الأولى (1X) في الترتيب الخامس، " تتوفر مؤسستكم على مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية " حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,61) بانحراف معياري (0,688) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر ( 72,2 %) من مجموع أفراد الدراسة. و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

و الفنية في الترتيب السادس، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,53) بانحراف معياري (0,736) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر ( 66,7 %) من مجموع أفراد الدراسة.

- وجاءت العبارة رقم (9X) " يستخدم المراجع الداخلي أساليب وإجراءات المراجعة لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية " في الترتيب السابع، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,53) بانحراف معياري (0,654) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (61,1 %) من مجموع أفراد الدراسة. و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

" في الترتيب الثامن، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,50) بانحراف معياري (0,687) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (61,1 %) من مجموع أفراد الدراسة. و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

وجاءت العبارة رقم (5X) " يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلالية في عمله " في الترتيب التاسع، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,47) بانحراف معياري (0,736) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة

## الجانب التطبيقي لدور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

مساهمة عالية (بدرجة موافق) هذا العنصر (61,1 %) من مجموع أفراد الدراسة، و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

وجاءت العبارة رقم (6X) في الترتيب التاسع، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,42) بانحراف معياري (0,732) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) هذا العنصر (55,6 %) من مجموع أفراد الدراسة، و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

ب / - بالنسبة للمحور الثاني من الدراسة: عوامل قياس جودة المعلومة المحاسبية

جدول رقم (3-14): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني من الدراسة								
الرتبة	الإتجاه	الإنحراف المعياري	المتوسط	غير موافق	محايد	موافق	المقياس	عبارات المحور الأول
1	موافق	0,535	2,67	1	10	25	التكرار	Y1
				2,8	27,8	69,4	النسبة %	
4	موافق	0,554	2,58	1	13	22	التكرار	Y2
				2,8	36,1	61,1	النسبة %	
6	موافق	0,735	2,44	5	10	21	التكرار	Y3
				13,9	27,8	58,3	النسبة %	
3	موافق	0,593	2,64	2	9	25	التكرار	Y4
				5,6	25	69,4	النسبة %	
2	موافق	0,535	2,67	1	10	25	التكرار	Y5
				2,8	27,8	69,4	النسبة %	
5	موافق	0,609	2,53	2	13	21	التكرار	Y6
				5,6	36,1	58,3	النسبة %	

## الجانب التطبيقي لدور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

8	محايد	0,676	2,33	4	16	16	التكرار	Y7
				11,1	44,4	44,4	النسبة %	
7	موافق	0,645	2,39	3	16	17	التكرار	Y8
				8,3	44,4	47,2	النسبة %	
	موافق	0,43237	2,5313					

المصدر: من اعداد الطالب استنادا لمخرجات SPSS.

يتضح من الجدول رقم (3 -) أن المتوسط الحسابي المرجح العام لفقرات المحور الثاني والذي يتمحور حول عوامل قياس جودة المعلومة المحاسبية هو 2,5404 وانحراف معياري 0,43237، مما يدل على عدم وجود تباين كبير بين آراء أفراد الدراسة، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدة وهذا لتحديد درجة التأثير والتي قدرت في مجموعها على مقياس موافق، حيث أظهرت نتائج المحور الثاني والمتعلق عوامل قياس جودة المعلومة المحاسبية، أن هناك تأييد من قبل أغلبية المستجوبين بأن جودة المعلومة المحاسبية لها أهمية كبيرة في المؤسسة .

كما يتضح من الجدول السابق أن درجة أهمية جودة المعلومة المحاسبية داخل المؤسسة كالاتي:

- جاءت العبارة (1Y) في الترتيب الأول من حيث درجة مساهمتها في صحة المعلومة المحاسبية في المؤسسة، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,67) بانحراف معياري (0,535) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر ( 69,4 %) من مجموع أفراد الدراسة. كذلك العبارة الخامسة من المحور الثاني (5Y) " يمكن القيام بعملية مقارنة للقوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم لفترة مالية أخرى لنفس المؤسسة " في الترتيب الثاني حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,67) بانحراف معياري (0,535) بنسبة ( 69,4 %) لدرجة موافق من مجموع أفراد الدراسة،

- في حين جاءت (4Y) " تمتاز المعلومات المحاسبية المستخدمة لديكم بالدقة " ، في الترتيب الثالث من حيث درجة مصداقية معلومات المحاسبية ، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,64) بانحراف معياري (0,593) بنسبة مساهمة عالية لدرجة موافق ( 69,4 %) من مجموع أفراد الدراسة. وكذلك العبارة الثانية (2Y) " تشتمل المعلومات المحاسبية المعبر عنها في القوائم المالية على الحياد (الخلو من التحيز) " في الترتيب الرابع، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,58) بانحراف معياري (0,554) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر ( 61,1 %) من مجموع أفراد الدراسة.



## الجانب التطبيقي لدور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

- وجاءت العبارة السادسة (6Y) في الترتيب الخامس، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,53) بانحراف معياري (0,609) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر ( 58,3 %) من مجموع أفراد الدراسة و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

- وجاءت العبارة (3Y) في الترتيب السادس، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,44) بانحراف معياري (0,735) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر ( 58,3 %) من مجموع أفراد الدراسة. وبذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

- وجاءت العبارة رقم (8Y) في الترتيب السابع، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,39) بانحراف معياري (0,645) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر ( 47,2 %) من مجموع أفراد الدراسة. و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

وجاءت العبارة رقم (7Y) في الترتيب الثامن ، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,33) بانحراف معياري (0,676) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة محايد ) هذا العنصر ( 44,4 %) من مجموع أفراد الدراسة،و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

### ثالثاً: اختبار فرضيات الدراسة

جدول رقم (3-15): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث من الدراسة										
الرتبة	الاتجاه	sig	T	الانحراف المعياري	المتوسط	غير موافق	محايد	موافق	المقياس	عبارات المحور الأول
3	موافق	,000	31,819	0,513	2,72	1	8	27	التكرار	Z1
						2,8	22,2	75	النسبة %	
4	موافق	,000	23,876	0,649	2,58	3	9	24	التكرار	Z2

الجانب التطبيقي لدور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

						8,3	25	66,7	النسبة %	
10	محايد	,000	20,706	0,676	2,33	4	16	16	التكرار	Z3
						11,1	44,4	44,4	النسبة %	
8	موافق	,000	21,114	0,695	2,44	4	12	20	التكرار	Z4
						11,1	33,3	55,6	النسبة %	
9	موافق	,000	24,169	0,607	2,44	2	16	18	التكرار	Z5
						5,6	44,4	50	النسبة %	
2	موافق	,000	35,956	0,454	2,72	0	10	26	التكرار	Z6
						0	27,8	72,2	النسبة %	
11	محايد	,000	19,486	0,710	2,31	5	15	16	التكرار	Z7
						13,9	41,7	44,4	النسبة %	
1	موافق	,000	33,000	0,500	2,75	1	7	28	التكرار	Z8
						2,8	19,4	77,8	النسبة %	
5	موافق	,000	31,000	0,500	2,58	0	15	21	التكرار	Z9
						0	41,7	58,3	النسبة %	
7	موافق	,000	26,756	0,561	2,50	1	16	19	التكرار	Z10
						2,8	44,4	52,8	النسبة %	
6	موافق	,000	27,490	0,558	2,56	1	14	21	التكرار	Z11
						2,8	38,9	58,3	النسبة %	

## الجانب التطبيقي لدور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

		39,152	0,38932	2,5404	الإجمالي
--	--	--------	---------	--------	----------

المصدر: من إعداد الطالب استنادا لمخرجات SPSS.

### 1/ اختبار الفرضية الرئيسية:

**H0** : لا توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لدور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ )

**H1**: توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لدور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ )

وقد تم استخدام اختبار ( T ) للعينة الواحدة ( T Test pour échantillon unique ) لاختبار الفرضية الرئيسية وفرضياتها الفرعية الثلاث، (وذلك كما هو مبين في الجدول 3-14).

من خلال النتائج الواردة في الجدول السابق يتضح أن قيمة الوسط الحسابي 2,5404 ، وقيمة (T) 39,152 وهي موجبة. وجاء مستوى الدلالة المحسوبة 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد  $\alpha$  ( $=0.05$ )

فكل هذا يدل على الاتجاه العام لافراد المجتمع نحو الموافقة على كل عبارات الاستبيان وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية **H0**، ونقبل الفرضية البديلة **H1** التي تنص على أنه توجد أهمية ذات دلالة لدور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ )

### 2/ اختبار الفرضيات الفرعية:

#### أ/ اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

**H0** : لا توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لمدى فائدة مراجعة القوائم المالية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ )

**H1**: توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لمدى فائدة مراجعة القوائم المالية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ )

ومن خلال عبارات يتضمنها هذا المحور سيتم الإجابة على هذه الفرضية:

- جاءت العبارة (8Z) (المراجعة الداخلية لها دور في جعل المعلومات المحاسبية تعبر عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة وخالية من أي أخطاء)، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,75) بانحراف معياري (0,500) وكانت قيمة (T) 33,000 ومستوى المعنوية 0.000 .

وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر ( 77,8 % ) من مجموع أفراد الدراسة أما نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة محايد فكانت نسبتهم (19,4) .

- وجاءت العبارة (11Z) (تساهم المراجعة الداخلية في إعطاء معلومات محاسبية ذات جودة عن طريق قيامها بمراجعة القوائم المالية) حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,56) بانحراف معياري (0,558)، وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر ( 58,3 %) من مجموع أفراد الدراسة.

- وجاءت العبارة رقم (10Z) (يتمكن المراجع الداخلي من الوصول إلى السجلات والأشخاص المناسبين لأداء واجبه دون قيود، مما يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية) حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,50) بانحراف معياري (0,561)، وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) هذا العنصر (44,4 %) من مجموع أفراد الدراسة. و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

ب/ اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

**H0 :** لا توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لمدى مساهمة كفاءة المراجعة الداخلية في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ )

**H1:** توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لمدى مساهمة كفاءة المراجعة الداخلية في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ )

ومن خلال عبارات يتضمنها هذا المحور سيتم الإجابة على هذه الفرضية:

- العبارة (1Z)، يقوم المراجع الداخلي بالتأكد أن المعلومة المحاسبية تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتفق عليها، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,72) بانحراف معياري (0,513) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر ( 75 %) من مجموع أفراد الدراسة. و بذلك يمكن اعتبار تأثير هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة وكانت قيمة (T) 31,819 ومستوى المعنوية 0.000

- وجاءت العبارة الثانية من المحور الثالث (2Z) (يساهم المراجع الداخلي في إعطاء معلومات محاسبية دقيقة وهذا راجع إلى استقلاليته داخل المؤسسة) في الترتيب الرابع، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,58) بانحراف معياري (0,649) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (66,7 %) من مجموع أفراد الدراسة، و بذلك يمكن اعتبار تأثير هذا العنصر على المحور الثالث (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة، أما نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة محايد فكانت نسبتهم (25).

وكذلك بالنسبة للعبارة رقم (3Z) (تتوافر المؤهلات الفنية والعلمية لدى المراجع الداخلي، مما يساهم في تفعيل عوامل جودة المعلومات المحاسبية) في الترتيب العاشر ، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,33)

بانحراف معياري (0,676) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة محايد ) هذا العنصر (44,4 %) من مجموع أفراد الدراسة،و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

وجاءت العبارة رقم (4Z) (يقوم المراجع الداخلي باستمرار بزيادة كفاءة وفعالية وجودة خدماته والتي تمكنه من تحسين كفاءة وفاعلية المعلومات المحاسبية) في الترتيب الثامن ، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,44) بانحراف معياري (0,695) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق ) هذا العنصر (55,6 %) من مجموع أفراد الدراسة،و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة.

وجاءت العبارة (9Z) (يتوفر لدى المراجع الداخلي فهم لطبيعة عمل الشركة وتحديد مناطق الخطورة المحتملة، مما يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية) في الترتيب الخامس، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,58) بانحراف معياري (0,500) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر ( 58,3 %) من مجموع أفراد الدراسة و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة أما نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة محايد فكانت نسبتهم (41,7).

#### ج/ اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

**H0 :** لا توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة الداخلية ومساهمته في تحسين جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ )

**H1:** توجد أهمية ذات دلالة إحصائية لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في المراجعة الداخلية ومساهمته في تحسين جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى الدلالة ( $\alpha = 0.05$ )

حيث نجد العبارة (5Z) (يوفر المراجع الداخلي في تقريره معلومات خالية من التحيز تزيد في ثقة مستخدمي التقارير المالية) في الترتيب التاسع ، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,44) بانحراف معياري (0,607) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق ) هذا العنصر (50 %) من مجموع أفراد الدراسة،و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة، وكانت قيمة (T) 24,169 ومستوى المعنوية 0.000

- كما جاءت العبارة (6Z) (يستطيع المراجع من خلال استخدام التكنولوجيا في الوحدة الاقتصادية أن يحسن من عملية المراجعة) في الترتيب الثاني حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,72) بانحراف معياري (0,454) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) لهذا العنصر (

72,2%) من مجموع أفراد الدراسة، و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هي بدرجة كبيرة.

وجاءت العبارة رقم (7Z) (يتم تقييم كفاءة المراجع الداخلي بناء على درجة استخدام تكنولوجيا المعلومات) في الترتيب العاشر، حيث بلغ متوسط درجة هذا العنصر (2,31) بانحراف معياري (0,710) وكانت نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة مساهمة عالية (بدرجة موافق) هذا العنصر (44,4%) من مجموع أفراد الدراسة، و بذلك يمكن اعتبار دور هذا العنصر (من وجهة نظر أفراد المجتمع) هو بدرجة كبيرة أما نسبة الأفراد الذين أعطوا درجة محايد فكانت نسبتهم (41,7%).

### خلاصة الفصل:

تحتل المراجعة الداخلية دورا هاما في المؤسسة من خلال قيام المراجع بفحص وتدقيق المعلومات المحاسبية في إطار تحكمه مجموعة من المبادئ والمعايير المتعارف عليها، وترشده في عمله ليكون على أكمل وجه، وكذلك من خلال اتباع أساليب وإجراءات للخروج برأى فني محايد حول عدالة وصحة ومصداقيه الوضعية المالية للمؤسسة.

ومن خلال دراستنا هذه حاولنا اسقاط الجانب النظري على الواقع بعرض مهام المراجع الداخلي بالمؤسسة، وكانت جل ملاحظتنا على مدى تأثير المراجع الداخلي على مصداقية المعلومة المحاسبية، وقد توصلنا الى أن له دور مهم من خلال المهام التي يقوم بها وكذلك النصائح والارشادات التي يقدمها من أجل الحصول على معلومات محاسبية ذات مصداقية وجودة عالية وتكون مفيدة لنجاح وإستمرارية المؤسسة.

الخطمة



## خاتمة عامة

من خلال دراستنا لموضوع دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وذلك بإبراز المساهمة الفعالة التي تلعبها المراجعة الداخلية في تحسين مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وكذا الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية في حماية أصول المؤسسة. وانطلاقاً من بحثنا؛ وجدنا أن المراجعة الداخلية هي تلك الوظيفة المستقلة التي تمارس بكل موضوعية وفي جميع مجالات وظائف المؤسسة، والتي ترمز بصفة عامة إلى فحص مدى صحة المعلومات المحاسبية التي تصل إلى المسؤولين وتعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به في المؤسسة. وبالتالي فإن المراجعة الداخلية عبارة عن وظيفة يقوم بتأديتها موظفون داخل الشركة، وتتناول فحص انتقادي للإجراءات والسياسات وتقييمها، وإجراءات الرقابة الداخلية للتأكد من تطبيقها ومن سلامة مقومات الرقابة الداخلية،

ومنه فإن المراجعة الداخلية تبرز الآليات الأساسية لإعطاء الضمان لمستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال الرأي الفني المحايد الذي يصدر عن مدى صحة ودقة وعدالة تلك القوائم المالية؛ كما استخلصنا بان المعلومات أصبحت مصدراً رئيسياً لحياة المؤسسة وديمومتها ولها تأثير على قدرتها في المنافسة، والبقاء في مجال الأعمال لذلك تفيد هذه المعلومات بشكل كبير وفعال متخذي القرار، ومنه يجب على المؤسسة القيام بمراجعة العمليات المحاسبية وذلك من أجل التحسين في جودتها.

### النتائج:

من خلال ما درسنا وما تم التطرق إليه توصلنا إلى النتائج التالية:

- يتضح مما تقدم أن المراجعة الداخلية هي إدارة أو فريق من المستشارين أو الممارسين يقدمون خدمات مستقلة وموضوعية للمراجعة الداخلية، أو خدمات استشارية لإدارة المؤسسة تصمم بغرض إضافة قيمة وتحسين عملياتها،
- كما وتساعد خدمات المراجعة الداخلية المؤسسة في تحقيق أهدافها بتوفير مدخل منظم ومنطقي لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والعمليات الرقابية، كما أنها مسؤولة عن تحقيق أهداف الرقابة الداخلية التي تشمل رقابة كفاية وفاعلية العمليات، وصحة وسلامة وبالتالي جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية.

## خاتمة عامة

- يجب أن يكون القائم بمهمة المراجعة الداخلية ذو كفاءة عالية وخبرة، ودرجة كبيرة من النزاهة.
- أصبحت المعلومات المحاسبية للمؤسسة في الوقت الحالي جزء لا يتجزأ من تركيبة المؤسسة ولا يمكن التسيير بدونها، إلا أن درجة فعاليتها أو عدم فعاليتها هو ما يؤثر على تطور المؤسسة سواء بالسلب أو بالإيجاب.
- ضرورة قيام المؤسسة بمتابعة وتطوير نظم المعلومات بشكل عام وجودة المعلومات المحاسبية بشكل خاص.
- تساهم المراجعة الداخلية في إكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر و السجلات من أخطاء و بالتالي الحصول على معلومة محاسبية خالية من الأخطاء، كذلك تساهم في مراجعة البيانات و بالتالي الحصول على معلومة محاسبية يمكن الاعتماد عليها في إتخاذ القرار.
- تعمل على مراقبة أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة، و بالتالي الحصول على معلومات محاسبية موثوقة، أي تعمل على التحقق من صحة المعلومات و البيانات المستخدمة في المؤسسة.
- تعمل المراجعة الداخلية على حماية المؤسسة من عمليات التلاعب و الاحتيال و يعتبر هذا دورا هاما و رئيسيا، خصوصا و أن المراجع الخارجي المستقل لا يستطيع إكتشاف جميع حالات الغش و التلاعب في القوائم المالية؛ نظرا لعدم تواجده بصورة دائمة في المؤسسة و إعتماده على العينات الإحصائية بدلا من الفحص الكامل، و بالتالي أصبح المراجع الداخلي هو من يستطيع أن يحمي المؤسسة التي يعمل بها من عمليات التلاعب بالأصول و أنه ليس هناك من هو أقدر منه على ذلك و بالتالي الحصول على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية أو الخارجية.
- إن التطور التقني الحالي جلب ثورة و تغييرات كبيرة في وسائل و وسائط و تقنيات نقل البيانات و المعلومات، حيث أثرت هذه الثورة التقنية تأثيرا مباشرا على مهنة المحاسبة و المراجعة على المستوى العالمي، الإقليمي و المحلي نتيجة للاستخدام الواسع للأنظمة المحاسبية و المراجعة عن طريق استخدام تكنولوجيا متطورة، مما يفرض على من يمارس هذه المهنة الاجتهاد أكثر من أجل مواكبة هذا التطور للوصول إلى نتائج أكثر مصداقية و ملائمة و في وقت سريع، تساعد متخذي القرار في المؤسسة على اتخاذ قراراتهم في الوقت المناسب.

### التوصيات:

- حتى يكون المراجع الداخلي مستقلا و موضوعيا في عمله يجب أن يكون قسم المراجعة الداخلية مستقلا عن الأنشطة التي يراجعها.
- ضرورة توعية الموظفين من قبل الإدارة العليا، و ذلك من أجل تعاونهم مع المراجع الداخلي، أثناء أداء مهامه، و تغيير نظرهم اتجاهه.

## خاتمة عامة

- العمل بتوصيات المراجع الداخلي ومحاولة تطبيقها قدر المستطاع.
- العمل على تدعيم أركان ومقومات استقلالية المراجعة الداخلية لكي تتمكن من القيام بأداء مهامها على أكمل وجه لضمان تطبيق وتفعيل القرار
- العمل على زيادة الاهتمام بوظيفة المراجعة الداخلية وتفعيل دورها لما لها من أثر إيجابي في دعم إدارة المؤسسة وإحكام الرقابة على مختلف جوانب أدائها.
- تفعيل آليات الرقابة على إعداد وعرض القوائم المالية، وبالتالي على إنتاج المعلومات المحاسبية من خلال التأهيل المناسب للمراجعين وخاصة على المستوى الداخلي مع ضرورة التزام هؤلاء بالقيم الأخلاقية.
- التأكد من صحة المعلومات المحاسبية وفرض رقابة مستمرة على البيانات والإجراءات، عن طريق وضع نظم رقابة داخلية فعال يساهم في تسيير عملياتها، والتحقق من سلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء، الغش والإهمال.
- ضرورة اهتمام المراجع الداخلي بتطوير قدراته المعرفية والمهنية بصورة مستمرة، ليظل مواكباً لكل ما يستجد من متطلبات ومعايير وقواعد تحكم سلوكه المهني، وتعمل على تنمية وتطوير أداء مهامه بكفاءة وفعالية.
- الاستمرارية في تنمية قدرات المراجعين الداخليين من خلال تكثيف وتنويع الدورات والورشات المتعلقة لإكسابهم مهارات متجددة في هذه موضوعات المراجعة والجودة.

# قائمة المراجع

الكتب 

- 1- طواهر محمد التهامي ،صديقي مسعود،المراجعة وتدقيق الحسابات، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر، 2003.
- 2- رأفت محمود سلامة وآخرون، علم تدقيق الحسابات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011.
- 3- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 4- هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2004، ص، ص17، 18.
- 5- الصبان.م.س، نظرية المراجعة و آليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003 .
- 6- أمين السيد احمد لطفي ، المراجعة بين النظرية و التطبيق، دار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2006 .
- 7- احمد نور ، مراجعة الحسابات ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية، 1992.
- 8- زين يونس، عوادي مصطفى ،المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات، مكتبة بن موسى السعيد للنشر والتوزيع ، الوادي ، الجزائر، 2010.
- 9- نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 10- حازم هاشم الألوسي، الطريق الى علم المراجعة والتدقيق، دار النهضة العربية، ليبيا، 2003.
- 11- محمد عبد الفتاح إبراهيم، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات، تدقيق المصارف والمؤسسات المالية، تدقيق الشركات الصناعية)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، جمهورية مصر العربية، 2009.
- 12- عبد الوهاب نصر علي و شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة اسواق المال ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر، 2006/2005.
- 13- محمد السيد سرايا ، اصول وقواعد المراجعة و التدقيق ، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 14- إبراهيم عثمان شاهين، التأهيل العلمي والعملية للمراجع الداخلي في القرن الحادي والعشرين، الجمعية العلمية للمحاسبين والنظم والمراجعة، المؤتمر العلمي الثالث، الإسكندرية، مصر، 1994.
- 15- فيصل الشواورة، فلسفة وميكانيكية عمل التدقيق الداخلي، مجلة الأسمدة العربية، عدد19، الأردن، 1998.
- 16- ثناء علي قباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.

- 17- جمعه احمد حلمي، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
- 18- عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراية، الأردن، 2009.
- 19- فتحى رزق السوافيري و آخرون، الرقابة و المراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.
- 20- إبراهيم طه عبد الوهاب، المراجعة النظرية والممارسة المهنية ، الدار الجامعية ، مصر، 2004.
- 21- داوود يوسف صبح، تدقيق البيانات المالية، الطبعة 2، دار المنشورات الحقوقية، لبنان، 2002.
- 22- محمد الصحن عبد الفتاح، سرايا محمد السيد، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الكلي والجزئي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004/2003.
- 23- خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الورق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006 .
- 24- عبد الفتاح محمد الصحن، أصول المراجعة الداخلية والخارجية، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 1998 .
- 25- خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل، عمان، الأردن، 1998 .
- 26- يحي حسين عبيد، إبراهيم طه عبد الوهاب، أصول المراجعة، مكتبة الجلاء، المنصورة، مصر، 2001.
- 28- خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الإتحاد، عمان، الأردن، 1980.
- 29- عبد الفتاح الصحن، كامل سمير، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، مصر، 2001.
- 30- علاء عبد الرزاق وآخرون ، تقنيات المعلومات الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000.
- 31- إيمان فاضل السامرائي، هيثم محمد الزغبى، نظم المعلومات الإدارية، دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان، الأردن، 2004.
- 32- كمال الدين الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- 33- ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003.
- 34- حسين حريم، السلوك التنظيمي، سلوك الأفراد والمنظمات، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1977.
- 35- اسماعيل السيد، نظم المعلومات لاتخاذ القرارات الادارية، المكتب العربي الحديث، الاسكندرية، 2003.
- 36- عبد السلام أبوقحف: التسويق مدخل تطبيقي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002.
- 37- ابراهيم سلطان، نظم المعلومات الادارية، الدار الجامعية، الاسكندرية ، 2005.

- 38- فريد النجار، ادارة منظمات التسويق العربي والدولي، الاسكندرية، 1998.
- 39- عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة دار الثقافة، القاهرة، 1998.
- 40- أحمد حلمي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
- 41- عبد الرحمان الصياح، نظم المعلومات الادارية، دار البارودي للنشر والتوزيع، عمان، 1998.
- 42- كمال الدين الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003/2002.
- 43- عبد المالك إسماعيل حجر، نظم المعلومات المحاسبية، دار الفكر المعاصر، صنعاء، 2002.
- 44- هشام احمد عطية، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- 45- عبد الحي مرعي، إسماعيل جمعة، " المعلومات المحاسبية وبحوث العمليات"، الدار الجامعية، مصر 1998.
- 46- النقيب كمال عبد العزيز، " مقدمة في نظرية المحاسبة"، دار وائل للنشر، الأردن، 2004 .
- 47- عطية هاشم أحمد، "نظام المعلومات المحاسبي"، الدار الجامعية، مصر. 2000
- 48- القاضي حسين حمدان مأمون، " نظرية المحاسبة"، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2007 .
- 49- طلال محمد الحجاوي، وآخرون، " أساسيات المعرفة المحاسبية"، اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 50- رضوان حلوة حنان، وآخرون، " أسس المحاسبة المالية"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2004 .
- 51- أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، " مبادئ المحاسبة المالية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008 .
- 52- مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر ابراهيم نور، المحاسبة الادارية، دار الميسرة للنشر والتوزيع عمان، 2002.
- 53- يوسف محمد حربوع، نظرية المحاسبة، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2001 .
- 54- عباس مهدي السيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1996 .
- 55- محمود ابراهيم عبد السلام تركي، تحليل القوائم المالية، شؤون المكاتب، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1993.
- 56- عبد الفتاح عز، التحليل الكامل للاستبيان، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS.

## رسائل وأطروحات

- 1- فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، 2011/2010.
- 2- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010.
- 3- رعدة ابراهيم المدهون، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف واثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، جامعة غزة، فلسطين، 2014.
- 4- محمد امين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى امكانية تطبيقها في الجزائر مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2011/2010.
- 5- احمد الرشدي، مدى توافر شروط الاستقلالية لمدقي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت: دراسة مقارنة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط، الاردن، 2012.
- 6- أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2007/2006.
- 7- عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة المدينة، 2009/2008.
- 8- نقاز أحمد، دور المراجعة الداخلية في دعم وتفعيل القرار دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة عمار تلجي، الأغواط، 2007.
- 9- مسعود صديقي، نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003.
- 10- عيادي محمد لمين، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003.
- 11- مجنح عتيقة، دور التدقيق الداخلي في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، سنة 2006/2005.
- 12- شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، فرع، مالية المؤسسة، جامعة بومرداس، 2008.
- 13- نور الدين مزهودة، تقييم أداء نظام المعلومات في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة بسكرة، 2008.

14- طاهر شاهر يوسف القشي، مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان و التوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الالكترونية، أطروحة دكتوراه جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2003.

15- سرديوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2005/2004.

16- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، 2011/2012.

17- بوتوغان حمزة، الإفصاح المحاسبي حدوده وأثره على جودة المعلومة المحاسبية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة باتنة، 2010.

18- وليد العازمي، اثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط، الاردن، 2012.

19- بدر إسماعيل محمد مخلوف، "دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير إحصاءات العمل، الدورة القطرية الإحصائية حول تطوير إحصاءات العمل، صنعاء، اليمن، 2010.

20- حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008/2007.

21- عمر ديلمي، اثر المراجعة الداخلية على مصداقية المعلومة المحاسبية ، مذكرة الماجستير، تخصص محاسبة، باتنة ، 2008 .

## المجلات

1- أحمد العمري وآخرون، مدى تطبيق معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها في البنوك التجارية اليمنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلد 2، العدد 3، الأردن، 2006.

2- لعماري أحمد، طبيعة وأهمية نظام المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر، بسكرة، نوفمبر، 2002.

3- عبد المنعم محمد علاء الدين، " ربط المعلومات بالمتطلبات الأساسية للنماذج الاقتصادية"، مجلة المحاسبة، العدد 24، الجمعية السعودية للمحاسبين، 2000.

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

5- شاهر فلاح وطلال شكر، جودة تكنولوجيا المعلومات واثرها في كفاءة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الاردنية، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال، مجلد 5، العدد4، جامعة الاردن، 2009.

6- وليد عبد الرحمن الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، الندوة العالمية للشباب الإسلامي، إدارة البرامج والشؤون الخارجية.



## الملتقيات

- 1- مسعود صديقي، دور نظام الرقابة الداخلية في تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وتحديات المناخ الاقتصادي الجديد، جامعة ورقلة، 22-23 أفريل 2003.
- 2- هوام جمعة، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، ملتقى وطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات و افاق) ، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2012.
- 3- محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو 9001، ملتقى الوطني جامعة سكيكدة، الجزائر، 2014/02/20.

الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

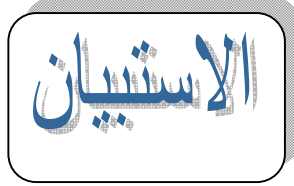
جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

السنة الثانية ماستر  
تخصص فحص محاسبي

قسم:  
العلوم التجارية



السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

الاستبيان المرفق هو جزء من بحث أقوم به للحصول على شهادة الماستر، تخصص فحص محاسبي، بجامعة محمد خيضر بسكرة - الجزائر، وهذا لإجراء دراسة تحت عنوان "دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، لذلك فإننا نأمل منكم التكرم بالإجابة عن الأسئلة الموجودة في هذا الاستبيان بدقة وموضوعية، وأن تكون الإجابات معبرة عن آرائكم.

ونحيطكم علما بأن هذا الاستبيان صُمم لأغراض البحث العلمي فقط، لذلك فإن المعلومات الواردة فيه ستعامل بكل سرية تامة.

وفي الأخير نشكر لكم حسن التعاون معنا وتقبلوا منا فائق التقدير والاحترام.

الأستاذة: قحמוש سمية

الطالب: سحر فيصل

السنة الجامعية: 2015/2014

## الجزء الأول: البيانات الشخصية

ضع علامة (x) على الإجابة المناسبة ، وأجب عن الأسئلة المقترحة:

- 1- الجنس: ذكر  أنثى
- 2- العمر: أقل من 30 سنة  من 31 إلى 50 سنة  50 سنة فما فوق
- 3- المؤهل العلمي: دراسات مهنية  ليسانس  دراسات عليا
- 4 - عدد سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات  من 6 إلى 10 سنوات  أكثر من 10 سنوات
- 5 - التخصص العلمي: محاسبة  مالية واقتصاد  علوم تجارية  تخصص آخر
- 6- المسمى الوظيفي: محاسب  مراجع  قسم وظيفة أخرى

الجزء الثاني: يرجى منك وضع إشارة (x) أمام الإجابة التي تراها مناسبة من وجهة نظرك.

المحور الأول: أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة			
غير موافق	محايد	موافق	العبرة المفسرة
			1/ تتوفر مؤسستكم على مصلحة خاصة بالمراجعة الداخلية.
			2/ تعمل المراجعة الداخلية على حماية أصول المؤسسة وفقا لإجراءات الرقابة الداخلية .
			3/ توفر المراجعة الداخلية معلومات حول جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية.
			4/ يؤخذ بتوصيات المراجع الداخلي في كافة النواحي المالية و المحاسبية و الفنية.
			5/ يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلالية في عمله.
			6/ تعتمد الإدارة العليا على تقارير المراجعة الداخلية في قراراتها.
			7/ يقوم المراجع الداخلي بعمليات الفحص وإعطاء النصائح للمؤسسة على العمليات التي تم مراجعتها.
			8/ يقدم المراجع الداخلي المعلومات للإدارة العليا بشكل دقيق ومنظم لاتخاذ قراراتها ومساعدتها في فحص وتقويم وسلامة نظام المعلومات.
			9/ يستخدم المراجع الداخلي أساليب وإجراءات المراجعة لتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.
			10/ يقوم المراجع الداخلي بالتحقق من صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية.

المحور الثاني: عوامل قياس جودة المعلومة المحاسبية

غير موافق	محايد	موافق	العبرة المفسرة
			1 / تقدم المعلومات المحاسبية المعبر عنها في القوائم المالية وصفا كاملا للأوضاع المالية للمؤسسة.
			2 / تشمل المعلومات المحاسبية المعبر عنها في القوائم المالية على الحياد (الخلو من التحيز) .
			3 / يؤدي إعداد القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية إلى توفير معلومات صادقة.
			4 / تمتاز المعلومات المحاسبية المستخدمة لديكم بالدقة .
			5 / يمكن القيام بعملية مقارنة للقوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم لفترة مالية أخرى لنفس المؤسسة.
			6 / يتم إتاحة المعلومة عند الطلب وفي الوقت المناسب لها حسب التشريعات .
			7 / القوائم المالية التي يتم إعدادها يمكن الاستفادة منها من قبل غالبية الأطراف
			8 / لا يوجد تعارض بين مصالح المراجع الداخلي ومصحة الشركة في جودة المعلومات المحاسبية.

### المحور الثالث: مدى تحقق جودة المعلومة من خلال آلية المراجعة الداخلية

غير موافق	محايد	موافق	العبرة المفسرة
			1 / يقوم المراجع الداخلي بالتأكد أن المعلومة المحاسبية تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المنفق عليها.
			2 / يساهم المراجع الداخلي في إعطاء معلومات محاسبية دقيقة وهذا راجع إلى استقلاليتها داخل المؤسسة.

			3/ تتوافر المؤهلات الفنية والعلمية لدى المراجع الداخلي، مما يساهم في تفعيل عوامل جودة المعلومات المحاسبية.
			4/ يقوم المراجع الداخلي باستمرار بزيادة كفاءة وفعالية وجودة خدماته والتي تمكنه من تحسين كفاءة وفعالية المعلومات المحاسبية.
			5/ يوفر المراجع الداخلي في تقريره معلومات خالية من التحيز تزيد في ثقة مستخدمي التقارير المالية.
			6/ يستطيع المراجع من خلال استخدام التكنولوجيا في الوحدة الإقتصادية أن يحسن من عملية المراجعة.
			7/ يتم تقييم كفاءة المراجع الداخلي بناء على درجة استخدام تكنولوجيا المعلومات
			8/ المراجعة الداخلية لها دور في جعل المعلومات المحاسبية تعبر عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة وخالية من أي أخطاء.
			9/ يتوفر لدى المراجع الداخلي فهم لطبيعة عمل الشركة وتحديد مناطق الخطورة المحتملة، مما يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
			10 / يتمكن المراجع الداخلي من الوصول إلى السجلات والأشخاص المناسبين لأداء واجبه دون قيود، مما يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
			11 / تساهم المراجعة الداخلية في إعطاء معلومات محاسبية ذات جودة عن طريق قيامها بمراجعة القوائم المالية .

## الملحق رقم (2): أسماء المحكمين

تم عرض الاستمارة على عدد من الأساتذة.

جامعة بسكرة- الجزائر-	الأستاذة قحموش سمية
جامعة بسكرة- الجزائر-	الدكتورة كردودي سهام
جامعة بسكرة- الجزائر-	الأستاذة خان أحلام
جامعة بسكرة – الجزائر-	الأستاذة قحموش إيمان