

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -
كلية العلوم الاقتصادية التجارية و علوم التسيير
قسم علوم التسيير

العنوان

مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي

- دراسة تطبيقية على عينة في المؤسسات الاقتصادية -

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص : محاسبة و إدارة مالية

إشراف الأستاذ:

سمير سالمى

إعداد الطلبة :

عبد الحق بلحيمر

أسامة رزاق

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة جيجل	الأستاذ : سليمان بن بخمة
مشرفا و مقررا	جامعة جيجل	الأستاذ : سمير سالمى
مناقشا	جامعة جيجل	الأستاذة : صوراية بوريدح

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
م

سنة ١٤٢٠ هـ

تشكر

الحمد و الشكر لله تعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل نسأله عز
وجل أن يجعله خالصا لوجهه الكريم، وأن يوفقنا لما يحبه ويرضاه
في الدنيا و الآخرة

نشكر كل من ساعدنا في إعداد هذا البحث المتواضع الذي لم يكن
ليتم لولا وقوف العديد من الأشخاص الذين نكن لهم فائق عبارات التقدير و الإحترام
نذكر منهم الأستاذ المشرف "سالمي سمير" والأستاذ "بوريب عمران" اللذان لم يبخلا علينا
بنصائحهما وتوجيهاتهما القيمة نتمنى لهما التقدم والنجاح وجزاهما الله عنا خير جزاء.
كما نتقدم بجزيل الشكر إلى جميع أساتذة كلية التسيير على المعلومات التي أفادونا بها خلال
مرحلة دراستنا الجامعية.

و إلى عمال المؤسسات الاقتصادية الذين ساعدونا كثيرا جزاهم الله عنا خير جزاء.
كما نشكر من أمدنا بالأمل ومهد لنا طريق العمل، وشجعنا على المضي قدما لتحقيق ما
نصبو إليه، الأساتذة، الأهل، الأصدقاء ولو بكلمة طيبة
إلى كل هؤلاء أسمى عبارات الشكر والتقدير.

الإهداء

باسم الله أبتدي، وبه أمتدي، وبرسوله أفتدي، أحمد الله حمداً

يليق بجلاله و عظمه و كماله، لا خالق و لا هادي غيره

إلى من أعطني حبا و أحببني أكثر من نفسها ، إلى من تمرتني بحنانها و عطفها و

رعايتها لأجل سعادتي، إلى من أضاءت لعيني بريق النجاح و الأمل فكانت رمزا دائما

لطيبة و المحبة إليك حبيبتي و أعز ما أملك في هذا الوجود

"أمي الغالية" أطال الله في عموا

إلى من كافح في صمت من أجل أن أشق طريقتي إلى نور الحياة فكان رمز التضحية و

الإخلاص إلى من أشعل في دربي شموع الفرخ فأنازل لخطواتي طريق العمل و النجاح مكان

نعم الوالد "أبي العزيز" أطال الله في عمره

إلى كل من منحوني حبا أخوا أزليا خالدنا لن يموت إلى كل أخواتي وإخوتي

إلى كل الأهل و الأقارب كل باسمه

إلى كل من مروا بدرج الصداقة

إلى كل من ساعدوني في إنجاز هذا العمل و لو بكلمة طيبة أهدتهم ثمرة جهدي.

أسامة ، عبد الحق

قائمة المحتويات

الصفحة	المحتوى
	شكر وتقدير
	إهداء
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
ب - ح	المقدمة
الفصل الأول: مدخل إلى المراجعة الداخلية	
7	تمهيد
8	المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية
8	المطلب الأول: نشأة وتطور المراجعة الداخلية
11	المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الداخلية
14	المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية
16	المطلب الرابع: أهداف وأهمية المراجعة الداخلية
18	المبحث الثاني: معايير المراجعة الداخلية المقبولة قبولاً عاماً
18	المطلب الأول: معايير الصفات
21	المطلب الثاني: معايير نطاق التدقيق الداخلي
23	المطلب الثالث: معايير أداء عمل التدقيق الداخلي
26	المطلب الرابع: إدارة قسم التدقيق الداخلي
29	المبحث الثالث: مراحل المراجعة الداخلية
29	المطلب الأول: مرحلة التحضير للمهمة
32	المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة
34	المطلب الثالث: المراحل النهائية
36	المبحث الرابع: أدوات المراجعة الداخلية
36	المطلب الأول: أدوات وصفية
39	المطلب الثاني: أدوات استقصائية
43	الخلاصة

الفصل الثاني: مدخل إلى نظام المعلومات المحاسبي	
45	تمهيد
46	المبحث الأول: نظام المعلومات
46	المطلب الأول: مفهوم النظام، مكوناته وأنواعه
49	المطلب الثاني: ماهية المعلومات
51	المطلب الثالث: أساسيات نظام المعلومات
56	المبحث الثاني: نظام المعلومات المحاسبي
56	المطلب الأول: ماهية نظام المعلومات المحاسبي
58	المطلب الثاني: محتويات نظام المعلومات المحاسبي، أهدافه ووظائفه
62	المطلب الثالث: متطلبات نظام المعلومات المحاسبي الفعال
65	المبحث الثالث: سيرورة عمل نظام المعلومات المحاسبي
65	المطلب الأول: التنظيم المحاسبي
69	المطلب الثاني: تدفق البيانات خلال نظام المعلومات المحاسبي
71	المطلب الثالث: معالجة البيانات المحاسبية
79	المطلب الرابع: مخرجات النظام المعلومات المحاسبي والخصائص النوعية
87	المبحث الرابع: المراجعة وجودة المعلومات المحاسبية
87	المطلب الأول: الفائدة من مراجعة القوائم المالية
89	المطلب الثاني: المراجعة وجودة المعلومات المحاسبية
91	الخلاصة
الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام المعلومات المحاسبي	
93	تمهيد
94	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية المعتمدة
94	المطلب الأول: منهجية الدراسة

96	المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المعتمدة
96	المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبانة
105	المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة
105	المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة
110	المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة
124	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق
124	المطلب الأول: إختبار الفرضيات
130	المطلب الثاني: اختبار الفروق
134	خلاصة
136	الخاتمة
141	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق
	الملخص

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
72	حركة الحسابات	1-2
94	الإحصائيات الخاصة بالاستبانة	1-3
95	التوزيع لمقياس لكارث	2-3
97	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول: التخطيط للمهمة	3-3
98	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني: التنفيذ (تقييم نظام الرقابة الداخلية).	4-3
99	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث: المرحلة النهائية	5-3
100	الإتساق البنائي لأجزاء المحور الأول (الخطوات التي يتبعها المراجع الداخلي)	6-3
100	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول (القابلية للفهم)	7-3
101	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني (الملائمة)	8-3
102	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث: الموثوقية	9-3
103	الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع (القابلية للمقارنة)	10-3
104	الإتساق البنائي لأجزاء المحور الثاني (الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية)	11-3
104	معامل الإرتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانة	12-3
105	معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)	13-3
106	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	14-3
106	توزيع أفراد العينة حسب العمر	15-3
107	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	16-3
108	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	17-3
109	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	18-3
110	اختبار التوزيع الطبيعي	19-3

111	تحليل فقرات الجزء الأول (التخطيط للمهمة)	20-3
113	تحليل فقرات الجزء الثاني(تقييم نظام لرقابة الداخلية)	21-3
115	تحليل فقرات الجزء الثالث(المرحلة النهائية).	22-3
117	تحليل فقرات الجزء الأول (القابلية للفهم)	23-3
119	تحليل فقرات الجزء الثاني(الملائمة)	24-3
120	تحليل فقرات الجزء الثالث(الموثوقية)	25-3
123	تحليل فقرات الجزء الرابع(القابلية للمقارنة)	26-3
125	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الأولى	27-3
126	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الثانية	28-3
127	اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة (KS)	29-3
127	نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لإختبار فرضيات الدراسة	30-3
129	نتائج تحليل الانحدار لإختبار الفرضية	31-3
130	نتائج إختبار t لفروق المبحوثين حول مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة للجنس	32-3
131	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر	33-3
131	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة	34-3
132	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل	35-3
133	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة	36-3

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
47	المكونات الرئيسية للنظام	1-2
106	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	1-3
107	توزيع أفراد العينة حسب العمر	2-3
108	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	3-3
109	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	4-3
110	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	5-3

المقدمة

مقدمة:

من المعلوم أن عمل المحاسب هو عمل إنشائي يقوم على المعالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة من خلال الإقرار والقياس مروراً بالتسجيل وصولاً إلى العرض والإفصاح، وهي عمليات يقوم بها عبر مراحل نظام المعلومات المحاسبي من الإدخال إلى المعالجة وصولاً إلى الإخراج، وتجدر الإشارة إلى أن نظام المعلومات المحاسبي حتى يؤدي دوره في توصيل معلومات ذات جودة لمستخدميها يحتاج إلى شروط ومتطلبات كما يحتاج إلى مقومات لدعمه وتفعيله. إن العمل الإنشائي الذي يقوم به المحاسب يحتاج إلى مراجعة للتأكد من صحة هذا العمل، هذه المراجعة هي عمل إنتقادي فيقوم به شخص من خارج المؤسسة وقد يكون هذا الشخص من داخلها وهو ما يسمى بالمراجعة الداخلية التي تستند إلى مبادئ وفروض وتتم ممارستها عملياً باتباع مجموعة من الخطوات والإجراءات، مع احترام جملة من المعايير التي تحددها الأدبيات في هذا المجال وهذا كله للوقوف على مدى صحة أو عدم صحة العمل الذي قام به المحاسب كأحد الأهداف الجزئية للمراجعة الداخلية.

إن قيام المراجعة الداخلية بالوقوف على الأخطاء و الإنحرافات التي قد يكون وقع فيها المحاسب يؤدي في نهاية المطاف إلى التحسين من جودة المعلومات التي تكون محتواة في القوائم المالية الملخصة للمعالجات المحاسبية التي قام بها المحاسب بما يؤدي إلى زيادة ملائمة هذه المعلومات وموثوقيتها وجعلها أكثر قابلية للفهم والمقارنة.

إشكالية الدراسة:

من خلال الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية وللإلمام بجميع جوانب هذا الموضوع قمنا بتوزيع استمارة البحث على عينة الدراسة المتمثلة في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل ، بجاية وسكيكدة. ومن هنا يمكن صياغة التساؤل الرئيسي الآتي:

ما مدى مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسات

الإقتصادية؟

وللإجابة على هذا التساؤل تم طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية يمكن إيجازها فيما يلي:

- ❖ ما المقصود بالمراجعة الداخلية وما هي أهميتها وأهدافها؛
- ❖ فما تتمثل معايير المراجعة الداخلية وما هي أقسامها؟.
- ❖ ما هي الأدوات المستخدمة في مختلف مراحل المراجعة الداخلية؛
- ❖ ما المقصود بنظام المعلومات المحاسبي وما هي مراحل ومكوناته؛
- ❖ ما هو نظام المعلومات المحاسبي وما هو مختلف محتوياته؛
- ❖ ما هي الأسس الذي يعتمد عليها نظام المعلومات المحاسبي حتى يكون فعالاً؛

- ❖ هل المراجعون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولاً عاماً؛
 - ❖ هل المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة متوفرة على الخصائص النوعية لجودة المعلومات؛
 - ❖ هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الديمغرافية على إجابات المستجوبين حول مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية.
- فرضيات الدراسة:**

- لمعالجة التساؤل الرئيسي والإجابة على مختلف الأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات:
- ❖ يلتزم المراجعون الداخليون في العينة محل الدراسة بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولاً عاماً؛
 - ❖ المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة متوفرة على الخصائص النوعية لجودة المعلومات؛
 - ❖ هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند منسوب الدلالة $\alpha=0,05$ لالتزام المراجعون الداخليون بالإجراءات المقبولة قبولاً عاماً على جودة المعلومات المحاسبية؛
 - ❖ هناك فروق ذو دلالة إحصائية للمتغيرات الديمغرافية في إجابات حول مساهمة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية على مستوى العينة محل الدراسة.
- أهمية الدراسة:**

- يستند هذا الموضوع أهمية من الاعتبارات التالية:
- ❖ أهمية المراجعة الداخلية بالنسبة لإدارة المؤسسة وملاكها حيث يساعدهم في التأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية من أجل رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة؛
 - ❖ إبراز أهمية المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية بما يلبي حاجيات جميع الأطراف المستخدمة لها؛
 - ❖ تظهر أهمية نظام المعلومات المحاسبية في تمكين إدارة المؤسسة من التعرف على الأحداث المستقبلية، وتوجيه الموارد النادرة نحو الاستخدام الأمثل، كما أنه يوفر المقاييس التي تساعد في تطوير أساليب الرقابة.

أهداف الدراسة:

- تتمثل أهم الأهداف التي يسعى للوصول إليها من خلال هذه الدراسة فيما يلي:
- ❖ التعرف على الإطار النظري للمراجعة الداخلية والمعايير التي تحكم عمل المراجع في المؤسسات، وكذلك على الأدوات المستخدمة في مختلف مراحل المراجعة الداخلية؛

- ❖ توضيح أهمية وأهداف المراجعة الداخلية لصالح المؤسسة و معرفة خطوات وإجراءات المراجعة الداخلية الواجب إتباعها في تنفيذ مهمة المراجعة؛
- ❖ التعرف على مفاهيم حول نظام المعلومات المحاسبي وماهي مراحل ومكوناته، ومتطلباته حتي يكون فعال؛
- ❖ التعرف على الأسس التي يعتمد عليها نظام المعلومات المحاسبي حتى يكون فعال؛
- ❖ التعرف على سيرة عمل نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية؛
- ❖ توضيح أثر التزام المراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية على مستوى العينة محل الدراسة بإجراءات المراجعة المقبولة قبولاً عاماً على جودة المعلومات المحاسبية؛
- ❖ توضيح أثر أن تكون المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية متوفرة على الخصائص النوعية على متخدى القرارات.

أسباب اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة وإنما يعود إلى جملة من الأسباب الموضوعية الداخلية التالية:

الأسباب الذاتية:

- ❖ ارتباط الموضوع المعالجة مع التخصص الجامعي في مجال المحاسبة والإدارة المالية؛
- ❖ الفضول العلمي والرغبة في تحليل هذا الموضوع من الناحية النظرية والتطبيقية؛
- ❖ الميول إلى احتراف مهنة المراجعة مستقبلاً.

الأسباب الموضوعية:

- ❖ قلة الدراسات النظرية والتطبيقية التي تناولت هذا الموضوع؛
- ❖ أهمية الموضوع البالغة لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية، وخاصة الفئة التي تعمل بالوظيفة المالية. منهج الدراسة:

قصد الإجابة على التساؤل الرئيسي المطروح ومن أجل تحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الفصول النظرية، بينما في الفصل التطبيقي تم فيه دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولايات جيجل، بجاية وسكيكدة فقد استخدم المنهج الإستقرائي القائم على دراسة حالة من خلال الإستبيان.

أدوات الدراسة:

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا على مصادر متنوعة للحصول على البيانات اللازمة كما يلي:

- ❖ المصادر الأساسية: والمتمثلة في الاستبيان حيث تم توزيعه على عينة معتبرة من المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولايات جيجل بجاية وسكيكدة لمعرفة رأيهم حول الموضوع؛

❖ **الأدوات الإحصائية:** المتمثلة في الأدوات الإحصاء الوصفي (متوسط الحسابي، معامل الارتباط، الانحراف المعياري)؛

❖ **البرامج:** والمتمثلة في برنامج SPSS وبرنامج Excel،

❖ **المصادر الثانوية:** والمتمثلة في الكتب، مذكرات التخرج السابقة والمقالات العلمية التي تهتم ببعض جوانب الموضوع.

الدراسات السابقة

دراسة عيادي محمد لمين 2008/2007 بعنوان: **مساهمة المراجع الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة.**

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مساهمة نظام المعلومات المحاسبي المالي بهدف ضمان صحة ودقة المعلومات المحاسبية في مديرية التجارة للمؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية، كما أن أفضل نتائج الدراسة كانت تلك المتعلقة بالتعرف على تطور المحاسبة والوظائف الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي والأنظمة الفرعية التي يتعامل معها، تم التعرف على الإجراءات والسياسات التي تقوم عليها المراجعة الداخلية.

حاولت هذه الدراسة معرفة مدى مساهمة المراجعة الداخلية ونظام الرقابة في تقييم نظام المعلومات المحاسبية بصفة عامة في مديرية التجارة قسم المبيعات والمقبوضات على مستوى المؤسسة الوطنية للتجهيزات الصناعية وما سنقوم بدراسته في بحثنا هذا مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي على مستوى المؤسسات الاقتصادية وليس في المؤسسات الصناعية

دراسة سحاب فيصل 2015/2014 بعنوان: **دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية .**

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والتعرف على العلاقة بين جودة المعلومات وبين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وكذا التعرف على أثر وظيفة المراجعة، في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة.

وأهم ما توصلت إليه هذه الدراسة: إن خدمات المراجعة تساعد 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 فعالية العمليات وصحته وسلامته وبالتالي جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية

وتناولت هذه الدراسة موضوع المراجعة الداخلية ومساهمتها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في مؤسستي - مطاحن الجنوب - و - نفضال - ببسكرة أما دراستنا هذه فتسمت بمحاولة معرفة أثر المراجعة الداخلية على جودة المعلومات المحاسبية على مستوى مجموعة من المؤسسات الاقتصادية.

دراسة عيادي عبد القادر 2008/2007 بعنوان: دور وأهمية نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ قرارات التمويل.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة تأثير المعلومة المحاسبية على اتخاذ القرارات التمويلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية التي تسعى إلى إيجاد نظام معلومات محاسبي فعال باعتباره مصدر المعلومة.

ومن أهم نتائج هذه الدراسة أن اتخاذ قرارات التمويل يتطلب دراسة وتحليل القوائم المالية والتقارير المحصلة من نظام المعلومات المحاسبي التي تمكن مستخدميها من تقييم الوضع المالي العام للمؤسسة وتمحورت هذه الدراسة حول نظام المعلومات المحاسبي ومدى تأثيره على المعلومات المحاسبية المستخدمة في اتخاذ القرارات وذلك من خلال دراسة ميدانية على مستوى مؤسسة إقتصادية أما دراستنا فكانت عن طريق استبيان، موزع على عدة مؤسسات إقتصادية.

تقسيمات الدراسة:

قصد الإلمام بمختلف جوانب الدراسة تم تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول، فصلان نظريتين وفصل تطبيقي بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة عامة، حيث تناولنا في الفصل الأول إلى مدخل إلى المراجعة الداخلية والذي يتضمن ماهية المراجعة الداخلية تم يليه معايير المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما، ثم تطرقنا إلى مختلف مراحل المراجعة الداخلية وصولا في الأخير إلى مختلف أدواتها الوصفية والاستفهامية.

أما الفصل الثاني مدخل إلى نظام المعلومات المحاسبي، فقد تضمن نظام المعلومات تم يليه نظام المعلومات المحاسبي كما تطرقنا إلى سيرورة عمل هذا النظام وفي الأخير إلى المراجعة وجودة المعلومات المحاسبية.

وأخيرا الفصل الثالث تضمن دراسة ميدانية التي حاولنا من خلالها إبراز مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث: المبحث الأول سنتناول فيه الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية، وفي المبحث الثاني تحليل البيانات ونتائج الدراسة، أما المبحث الثالث فسننترق فيه اختبار الفرضيات وتحليل الفروق.

الفصل الأول : مدخل الى المراجعة الداخلية

المبحث الأول : ماهية المراجعة الداخلية

المبحث الثاني: معايير المراجعة الداخلية
المقبولة قبولاً عاماً

المبحث الثالث: مراحل المراجعة الداخلية

المبحث الرابع : أدوات المراجعة الداخلية

تمهيد

إن المراجعة الداخلية مي دان واسع، عرف تطورات كبيرة ومتواصلة، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها، مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الموارد البشرية، المادية والمالية المستعملة، يصعب فيها يوم بعد يوم التسيير إذ تكثر العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة، الأخطاء والانحرافات، بل والتلاعبات أحيانا.

ومنه فإن المراجعة الداخلية تنطلق من قواعد وأسس حتى تحقق بذلك وظيفتها التي قامت من أجلها، وللقيام بهذا العمل كان لابد من توفر معايير تخص الجوانب الشخصية المرتبطة بالمراجع الداخلي وإجراءات العمل الميداني، بهدف الوصول إلى إبداء رأي فني محايد ومستقل يعبر عن مدى سلامة القوائم المالية، يصاغ في تقرير، وتعتبر إقامة نظام سليم للمراجعة الداخلية والمحافظة عليه والتأكد من سلامة تطبيقه إلزاما قانونيا يقع على عاتق المنشأة.

ونظرا للأهمية التي تتمتع بها مهنة المراج عة الداخلية ودورها المهم والمركزي في تعزيز أداء المنشأة وإضافة قيمة لأنشطة في حال اتصافها بالكفاءة والفعالية، كان إلزاما أن نولي هذه المهنة مزيدا من الاهتمام في هذه الدراسة.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى مدخل عن المراجعة الداخلية من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية.

المبحث الثاني: معايير المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما.

المبحث الثالث: مراحل المراجعة الداخلية.

المبحث الرابع: أدوات المراجعة الداخلية.

المبحث الأول: ماهية المراجعة الداخلية

تؤدي المراجعة الداخلية دورا هاما في نجاح المؤسسات الاقتصادية، خاصة بعد تطورها واتساع نطاقها و بروز الشركات الكبيرة، وذلك من أجل اكتشاف الغش والأخطاء لتلبية وتزويد الإدارة العليا بمختلف المعلومات.

المطلب الأول: نشأة وتطور المراجعة الداخلية

لقد مرت المراجعة الداخلية بعدة تطورات وتغييرات منذ نشأتها إلى حد الآن ويمكن سرد التطور التاريخي للمراجعة الداخلية كما يلي:

أولاً: نشأة المراجعة الداخلية

تعتبر وظيفة المراجعة الداخلية حديثة نسبيا، حيث يرجع ظهورها كفكرة إلى الأزمة العالمية لسنة 1929 في الولايات المتحدة الأمريكية، وذلك مع تطور وتوسع الأنشطة الاقتصادية وقد ظهرت بعد ظهور المراجعة الخارجية بوقت طويل، حيث كانت المراجعة الداخلية ترتبط بالأشخاص الذين يعملون داخل المؤسسة، فالشخص الذي يقوم بتلك المراجعة هو محاسب داخل المؤسسة ويطلق عليه المراجع الداخلي هدفه خدمة الإدارة ومراجعة العمليات المالية وحماية أصولها.¹

وأدى الاعتراف بالمراجعة الداخلية كمهنة إلى إنشاء معهد المراجعين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية "نيويورك" سنة 1941 وكانوا ما يسمى بمعهد المراجعين الداخليين الأمريكيين I.I.A ويهتم بوضع معايير المهنة وعقد امتحانات تأهيلية تمنح على أثرها شهادة مراجع داخلي معتمد إلى جانب عقد العديد من المؤتمرات والبرامج التدريبية في جميع أنحاء العالم.²

وتماشيا مع التطورات الاقتصادية الحديثة قام هذا المعهد في عام 1947 بإصدار قائمة تتضمن مسؤوليات المراجعة الداخلية، وفي عام 1957 تم إصدار أول قائمة معدلة لمسؤوليات المراجعة الداخلية، وعام 1964 تم إصدار دليل تعريف المراجعة الداخلية على أنها مراجعة الأعمال والسجلات، تتم داخل المنشأة بصفة مستمرة أحيانا وبواسطة موظفين مختصين لهذا الغرض ويختلف نطاق وأهداف المراجعة الداخلية كثيرا في المنشآت المختلفة وقد تميز وخاصة في المنشأة الكبيرة إلى أمور متعددة لا تتعلق مباشرة بالنواحي المالية.

¹شكري معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2009، ص 50.

²رشام نسيم، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، الجزائر، 2013، ص 66.

وتعتبر أحد الجهود الفعالة لمعهد المراجعين الداخليين على الصعيد التطور المهني للمراجعة الداخلية قيامه بوضع مجموعة من معايير الأداء المهني للمراجعة الداخلية حيث تم عام 1974 تشكيل لجان لدراسة واقتراح إطار متكامل لمعايير الأداء المهني في المراجعة الداخلية، وفي عام 1977 انتهت اللجان من أعمالها وقدمت تقريراً بنتائج دراستها وتم التصديق النهائي على هذه المعايير في المؤتمر الدولي السابع والثلاثين في سان فرانسيسكو عام 1978 وبحق فإن هذه المعايير التي تم إقرارها من غالبية ممارسي المهنة وروادها ممثلين في معهد المراجعين الداخليين والجهات التابعة له تعد بمثابة ولادة ويزوغ مهنة جديدة.

وعرف المراجعة الداخلية حينها على أنها وظيفة تقوم مستقلة يتم إنشاءها داخل المنشأة لفحص وتقييم أنشطتها المختلفة وهدف المراجعة الداخلية هو مساعدة أعضاء التنظيم في تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية وذلك بتزويدهم بالبيانات المعلومات التحليلية وعمل الدراسات وتقديم المشورة والتوصيات المناسبة بصدد الأنشطة التي يتم مراجعتها.

في عام 1996 تم إصدار دليل الأخلاقيات مهنة المراجعة الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكيين وتم صياغة دليل جديد لتعريف المراجعة الداخلية في عام 1999 من قبل معهد المراجعين الداخليين على أنه نشاط نوعي واستشاري وموضوعي مستقل داخل المنشأة مصمم لمراجعة وتحسين إنجاز هذه الأهداف من خلال التحسينات اللازمة إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى.

في عام 2001 تم صياغة دليل جديد لممارسة مهنة المراجعة الداخلية وتم تعريف المراجعة الداخلية على أنها: "نشاط تأكدي مستقر وموضوعي ونشاط استشاري مصمم لإضافة قيمة للمنشأة ولتحسين عملياتها، وهو يساعد المنشأة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم ودقيق لتقييم وتحسين فعاليات إدارة الخطر، الرقابة والتوجيه والتحكم".¹

ثانياً: تطور المراجعة الداخلية

يرتبط تطور المراجعة الداخلية بتوسع مجال تطبيقها وكثرة العوامل التي ساهمت في ظهور الحاجة إلى وجود قسم للمراجعة الداخلية داخل المنشأة ومن هذه العوامل ما هو مهني وما هو أكاديمي. وعلى أثر ذلك سوف نتناول مراحل تطور مفهوم المراجعة الداخلية كما يلي:²

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 95.

² ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية الإسكندرية، ص 24-26.

1. **المرحلة الأولى: ما قبل سنة 1947:** يقصد بالمراجعة الداخلية في هذه الفترة بأنها المراجعة التي يقوم بها مجموعة من الموظفين داخل المنشأة وذلك لتعقب الأخطاء، وكان هدف المراجع هنا يعبر عن تصيد الأخطاء، وكان هدفا وقائيا ولم يكن هدفا بناء، وكان الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية في هذه الفترة يتمثل في الجهة التي تقوم بعملية المراجعة.
2. **المرحلة الثانية: ما بين 1947 حتى 1957:** تم إنشاء معهد المراجعين الداخليين الأمريكي في عام 1941، ومنذ ذلك التاريخ عمل هذا المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية حيث تم إصدار أول توصياته عن المراجعة الداخلية ومسؤوليات المراجع الداخلي سنة 1947. وعرفت المراجعة الداخلية على أنها: "النشاط المحايد الذي يتم داخل المنشأة بقصد مراجعة العمليات المحاسبية والمالية كأساس لتقديم خدمات وقائية للإدارة". وعلى ذلك نجد أن المراجعة الداخلية نوع من أنواع الرقابة تمارس وظيفتها عن طريق قياس وتقييم غيرها من أنواع الرقابة وتهتم أساسا بالجوانب المالية والمحاسبية ويكون العميل الوحيد المستفيد منها هو إدارة المنشأة وهدفها هدف وقائي فقط.
3. **المرحلة الثالثة: ما بين 1957 حتى 1971:** أصدر معهد المراجعين تعريف آخر للمراجعة الداخلية بدلا من التعريف السابق حيث تم توسيع مجال عمل المراجع الداخلي، وكذلك توسيع أهداف المراجعة الداخلية حيث لم يقتصر هذا التعريف على الأهداف الوقائية ولكنه تناول الأهداف البناءة. وبذلك طلبت الإدارة من المراجع الداخلي التقييم واقتراح الحلول للمشاكل وتوجيه الموظفين إن أمكن وإبداء الآراء ومتابعة تنفيذ التوجيهات وقد جاء التعريف كما يلي: "المراجعة الداخلية هي تلك النشاط التقييمي المحايد داخل المنشأة لمراجعة العمليات المحاسبية والمالية وذلك بقصد خدمة الإدارة وتقديم خدمات رقابية بناءة فهي جزء من نظام الرقابة الإدارية يعمل عن طريق قياس وتقييم فعالية نظم الرقابة الأخرى.
4. **المرحلة الرابعة: ما بين 1971 إلى 1981:** تم وضع تعريف آخر للمراجعة الداخلية سنة 1971 حيث تم تعريف المراجعة الداخلية على أنها: "نشاط تقييمي محايد داخل المنشأة لمراجعة عملياتها بمقصد خدمة الإدارة. نلاحظ هنا أنه استعمل لفظ "عملياتها" بدلا من العمليات المحاسبية والمالية وبهذا يكون التعريف قد توسع في مجال المراجعة الداخلية حيث شمل تقييم جميع العمليات سواء محاسبية أو غير محاسبية.

5. المرحلة الخامسة: ما بين 1981 حتى 1999: تم إصدار تعريف جديد للمراجعة الداخلية ظهر سنة 1981 جاء فيه أن "المراجعة الداخلية هي ذلك النشاط التقييمي المحايد داخل المنشأة لخدمة المنشأة، فهي نظام رقابي يعمل عن طريق فحص وتقييم فعالية وكفاية نظم الرقابة الأخرى". نلاحظ من التعريف السابق أن المراجعة الداخلية تحولت من أداة لخدمة الإدارة فقط إلى أداة لخدمة التنظيم ككل، كما نلاحظ أن ذلك سوف يؤثر على كل من مكان قسم المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي داخل المنشأة وعلى استقلال المراجع الداخلي.

في عام 1991 أصدر معهد المراجعين الداخليين تعريف جديد للمراجعة الداخلية جاء فيه "المراجعة الداخلية هي الوظيفة التقييمية المحايدة التي يتم تشكيلها داخل المنشأة لفحص وتقييم أنشطة المنشأة كخدمة للمنشأة".

يلاحظ من العرض السابق:

- أ. وظيفة المراجعة الداخلية يقوم بها بعض من الموظفين داخل للمنشأة؛
- ب. كل مرحلة يتسع فيها نطاق المراجعة الداخلية عن المرحلة السابقة لها نظرا لاتساع مجالها؛
- ج. تزداد الأعباء الملقاة على عاتق المراجع الداخلي مع تطور المفهوم المراجعة الداخلية خلال المراحل السابقة وهذا ما أثر على استقلال المراجع الداخلي ووضعه في الهيكل التنظيمي وتبعيته إلى لجنة المراجعة المنبثقة من مجلس الإدارة.

6. المرحلة السادسة والأخيرة من 1999 حتى الآن: في عام 1999 أصدر معهد المراجعين الداخليين أحدث تعريف للمراجعة الداخلية تم تعديله في 2001 وهو: "المراجعة الداخلية هي نشاط استشاري مستقل وتأكيد موضوعي بغرض زيادة عائد وتحسين عمليات المنشأة، أنها تساعد المنشأة في تحقيق أهدافها من خلال طريقة مهمة منظمة لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والسيطرة".

وفي عام 2010 عرفت المراجعة الداخلية كما يلي: "نشاط المراجعة الداخلية هي دائرة، أو قسم، أو فريق من المستشارين أو غيرهم من ممارسي المهنة يقدمون خدمات تأكيدية واستشارية بشكل موضوعي ومستقل، مصممة لزيادة وتحسين قيمة عمليات المنظمة والمساعدة في إنجاز أهدافها بصورة منهجية ومنظمة يهدف تقييم وتحسين فعالية عمليات الحكومة وإدارة المخاطر والرقابة".

المطلب الثاني: مفهوم المراجعة الداخلية

في هذا المطلب سوف نقوم بتوضيح المفهوم العام للمراجعة، من خلال تناول التعريف العام لها وكذلك خصائصها بشيء من التفصيل كما يلي:

أولاً: تعريف المراجعة الداخلية

يمكن إيجاز تعريف المراجعة الداخلية في التعاريف التالية حيث اتفقت عليه الهيئات المهنية والأكاديميين فيما يلي:

عرفه المعهد الفرنسي للمراجعين والمستشارين الداخليين على أنه "نشاط مستقل وموضوعي يهدف إلى إعطاء ضمانات للمنظمة حول درجة تحكمها في العمليات التي تقوم بها مع تقديم نصائح للتحسين والمساهمة في خلق قيمة مضافة وبساعدها على تحقيق مقارنة نظامية ومنهجية لمسائراتها في إدارة المخاطر والمراقبة وحكومة المؤسسة وتقديم اقتراحات من أجل تقوية فعاليتها"¹.

كما عرفت المراجعة الداخلية أيضا على انها "عمل فحص يسمح بتقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها، في نشاط أي مؤسسة بهدف ضمان شرعية ومصداقية المعلومات من أجل المسيرين المساهمين، البنوك والمنظمات والهيئات الحكومية"².

تعرف المراجعة الداخلية بأنها "مجموعة من الأنظمة أو وظيفة داخلية تنشئه المنظمة للقيام بخدماتها في التحقق من العمليات والقيود بشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية والتأكد من كفاية الاحتياطات المتخذة لحماية الأصول وممتلكات المؤسسة، والتأكد من اتباع الموظفين للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لهم، وقياس صلاحيات تلك الخطط والإجراءات وجميع وسائل الرقابة الأخرى، واقتراح التحسينات اللازم إدخالها عليها وذلك حتى تصل المنشأة الى درجة الكفاية الإنتاجية والقوى"³.

حسب تعريف المجمع الأمريكي للمراجعين الداخليين فإنه يعتبر وظيفة المراجعة الداخلية بأنها "وظيفة يؤديها موظفون من داخل المؤسسة، تتناول فحص انتقادي للإجراءات الرقابية الداخلية، وذلك بهدف تنفيذ هذه السياسات الإدارية والتحقق من ان مقومات الرقابة الداخلية سليمة ودقيقة وكافية"⁴.

¹ شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003/2004، ص 71.

² فتحي رزق السوافري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعية الجديدة، مصر، 2002، ص 65.

³ خلف عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الورق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 33.

⁴ براق محمد، قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة ضمن فعاليات ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، يومي 6 و7 ماي 2012، ص 8.

اما التعريف الجديد لمعهد المراجعين الداخليين الصادر سنة 2001 م فينظر الى التدقيق الداخلي على انه "نشاط مستقل، تأكيد موضوعي واستشاري، مصمم لزيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها، ومساعدتها على انجاز أهدافها بواسطة منهج منظم دقيق لتقييم وتحسين فاعلية عمليات إدارة مخاطر الرقابة، وحكومة المؤسسات"¹

ثانيا: خصائص المراجعة الداخلية

تتميز المراجعة الداخلية بمجموعة من الخصائص نذكر منها:

1. **نشاط تأكدي:** مهمته تقديم خدمات تأكيدية للإدارة والمنشأة ككل، وذلك من خلال التأكد من حسن سير العمل وفحص مختلف العمليات المالية والتشغيلية في المنشأة والتقييم الفعال والموضوعي للأدلة من أجل تقديم رأي أو استنتاجات تخص عمليات إدارة المخاطر والرقابة وعمليات الحكومة.²
2. **نشاط استشاري:** من خلال تقديم الخدمات الاستشارية المختلفة المتمثلة في توجيهات تقدم للإدارة ومجلس الإدارة فيما يتعلق بأعمال الأنشطة المختلفة في المنشأة، ومشاكل ذلك تقديم النصح فيما يتعلق بمسودات السياسات المختلفة وتدريب الموظفين ومراقبة التقييم الذاتي.
3. **نشاط موضوعي:** حيث تكون بعيدة عن التحيز أثناء الخدمات المختلفة وممارسة مهامها.³
4. **نشاط مستقل:** أي استقلاليتها عن أية نشاط إداري أو مالي أو حتى الإدارة العليا في المنشأة لتحقيق تقديم خدماتها المختلفة بموضوعية وحيادية ويتحقق ذلك بتبعيتها المباشرة إلى لجنة المراجعة.⁴

ثالثا: أركان المراجعة الداخلية

إن أداء وتنفيذ المراجعة والوصول إلى الأهداف المرجوة منها يرتبط بمجموعة من الأركان تتمثل فيما يلي:⁵

1. **الفحص والتدقيق:** يعتبر الفحص عنصرا وركنا أساسيا من أركان المراجعة والذي يدور حول التأكد من مدى صحة العمليات المالية والمحاسبية وذلك من حيث:
❖ الدقة في تسجيل العمليات دفتريا؛

¹ أحمد حلمي جمعة، الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 29.

² المرجع السابق، ص 30.

³ بوبعة فضيلة، دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجع الحسابات في المؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، الجزائر، 2015، ص 10.

⁴ المرجع السابق، ص 10.

⁵ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة و المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية 2006، ص 167-168.

- ❖ التوجه المحاسبي للعمليات المالية والتحديد السليم لطرفي العملية؛
- ❖ مدى صحة وقانونية المستندات الدالة على حدوث العمليات المالية باعتبارها من القرائن الرئيسية للمراجعة.
- 2. **التحليل:** يتمثل هذا العنصر في عملية الفحص الإنتقادي للسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية والسجلات والتقارير لتحديد نقاط الضعف فيها.
- 3. **الالتزام:** يتمثل هذا العنصر في الإجراءات التي يضعها المراجع الداخلي في سبيل التأكد من مدى التزام العاملين في المنشأة بالسياسات الإدارية المرسومة وأداء العمليات وفقا للنظم الموضوعة والقرارات المتخذة في هذا المجال.
- 4. **التقييم:** ويتمثل هذا العنصر في تحديد نتائج العناصر السابقة لأن دور المراجع الداخلي يركز في هذا العنصر حول ما يلي:
 - أ. مدى كفاءة السياسات الإدارية المتبعة؛
 - ب. مدى فعالية هذه السياسات والإجراءات في تحقيق الأهداف.
- 5. **التقرير:** يعتبر التقرير العنصر الأخير من عناصر المراجعة الداخلية باعتباره الأداء الرئيسية التي يعبر فيها المراجع عن الآتي:
 - المشاكل التي واجهها وأسبابها؛
 - أ. نقاط الضعف في السياسات والإجراءات؛
 - ج. التوصيات المناسبة لعلاج نقاط الضعف؛
 - د. النتائج النهائية التي تم التوصل إليها نتيجة المراجعة الداخلية حيث يرفع هذا التقرير إلى الإدارة التي يتبعها المراجع الداخلي لتنفيذ ما جاء به التقرير من توصيات وآراء وملاحظات.

المطلب الثالث: أنواع المراجعة الداخلية

يمكن حصر أنواع المراجعة الداخلية في ثلاث عناصر أساسية وهي:

1. **المراجعة المحاسبية (المالية):** لقد كان المفهوم التقليدي للمراجعة الداخلية مرتبطا بالمعلومات المحاسبية والمالية والتأكد من صحتها ودقتها، حتى يتسنى للإدارة الاعتماد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات الإدارية بهدف المراجع الداخلي في إطار المراجعة المحاسبية المالية إلى فحص ومراجعة

الوثائق المالية والمحاسبية وكذلك المحافظة على الأصول لتجنب الوقوع في أخطاء تتعلق بالتسيير¹، حيث يعتمد المراجع الداخلي على المعطيات التالية:

أ. **المحاسبة العامة:** وذلك من أجل التحقق من موثوقية المعلومات المحاسبية والمالية المقدمة في الميزانية العامة وجدول الحسابات النتائج وذلك من خلال مراجعة المقبوضات والمدفوعات²؛
❖ **مراجعة المقبوضات:** وتتم من خلال:

✓ التأكد من مدى صحة البيانات التي تتضمنها مستندات القبض؛

✓ مدى سلامة الشكل العام لها لكونها من القرائن الهامة لعملية التدقيق؛

✓ التحقق من أن أرصدة المقبوضات المستحقة تظهر في الميزانية العامة للشركة.

❖ **مراجعة المدفوعات:** وتتم من خلال:

✓ التأكد من أن الدفع يتماشى مع ما تسمح به اللوائح والقواعد والتعليمات الصادرة والمعمول بها؛

✓ التأكد من سلامة الإجراءات الدفع واعتماد السلطة المخول لها الصرف في حدود صلاحياتها؛

✓ المراجعة المستندية لعملية الدفع والتأكد من استكمال أصل مستند الدفع الأساسي كفاتير، الايصالات، والكشوف؛

✓ التأكد من عدم احتمال تكرار الدفع من خلال الدفع بالمستند الأصلي.

ب. **المحاسبة التحليلية:** يقوم المدقق بالتأكد من مدى صحة حسابات التكاليف والهوامش من خلال تحليل مختلف مكونات تلك الحسابات؛

ج. **معطيات الموازنات النقدية:** تعتبر معطيات الموازنات التقديرية وسيلة لتقييم ومراقبة الأداء المالي، ومن الموازنات نجد موازنة الإنتاج وموازنة المبيعات؛

د. **المعطيات الإحصائية:** لها دور في إعطاء صورة حقيقية حول وضعية المؤسسة.

2. **المراجعة التشغيلية:** تعرف بأنها: "الفحص الشامل للمنشأة لتقييم أنظمتها المختلفة ورقابتها الإدارية والأداء التشغيلي وفقا لطريقة قياس محددة ضمن الأهداف الإدارية وذلك لتحقيق من كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية".³

¹ شكري معمر سعاد، مرجع سرايق، ص 55.

² محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2006، ص 528.

³ رماش عز الدين، دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014، ص 5.

تظهر أهمية المراجعة التشغيلية من خلال تأثيرها على القرارات الإدارية التي يتم اتخاذها طبقاً لنتيجة عملية المراجعة وكذا إرشاد العاملين بالمؤسسة وتزويدهم بالثقة فيما يقومون به من أعمال وإشباع الحاجة الإدارية إلى معرفة وجهات نظر جديدة واكتشاف طرف وأساليب أفضل للعمل.

وأهمية المراجعة التشغيلية بالنسبة للإدارة المؤسسة تتمثل في ترشيد الإدارة ومساعدتها في اتخاذ القرارات وترشيدها من خلال توفير البيانات التحليلية والمعلومات الضرورية في مجال اتخاذ القرارات وذلك بالمراجعة الفعلية لأنشطة وعمليات المؤسسة.

تهدف المراجعة التشغيلية أيضاً إلى التحقق من الكفاءة والفعالية الاقتصادية في الأنشطة المراد تدقيقها، ومساعدة الإدارة على حل المشاكل عن طريق تقديم توصيات مجدية من أجل سلك أساليب عمل وقائية.¹

3. مراجعة الأداء (الالتزام): إن الهدف من مراجعة الأداء هو التأكد من الفعالية والكفاءة والاقتصادية لأداء الموظفين ومدى الالتزام بالأنظمة والقوانين يطلق على هذا النوع من المراجعة الإدارية كونه يقوم بفحص شامل للإجراءات والأساليب الإدارية وتتم كما يلي:²

أ. **تقييم الأداء:** وذلك من حيث مدى توافق السياسات والخطط مع الإجراءات المتبعة ومراجعة جميع وسائل المراقبة للتحقق من مدى الاستخدام الأمثل وكشف الانحرافات مع إبراز التوصيات العلاجية.

ب. **الحكم على الكفاية وترشيد الإنفاق:** وذلك بحصر أي ضياع في استخدام موارد المنشأة ورفع الكفاية الإنتاجية من خلال تتبع الجهود المكررة الغير ضرورية وأي إسراف في استخدام الموارد وعدم استخدامها بكفاءة وفعالية.

المطلب الرابع: أهداف وأهمية المراجعة الداخلية

إن تعدد الجهات الطالبة لخدمات المراجعة يدل عن مدى أهميتها لذا سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى أهمية المراجعة وأهدافها العامة والميدانية.

أولاً: أهمية المراجعة

تتمثل أهمية التدقيق الداخلي في كونه أداة رقابة فعالة يساعد إدارة المؤسسة وملاكها على رفع جودة الأعمال وتقييم الأداء، والمحافظة على ممتلكات وأصول المؤسسة، فهو أهم آليات التحكم

¹شكري معمر سعاد، مرجع سرايق، ص 57.

²ضوري عبد العزيز، المعايير الدولية للتدقيق الداخلي و مدى تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحي جيجل، الجزائر، 2014/2015، ص 14.

المؤسسي، لذلك فقد ظهر وتطور وردت أهميته نتيجة لتضافر مجموعة من العوامل المتمثلة فيما يلي:¹

1. كبر حجم المؤسسات وانتشارها جغرافيا على نطاق واسع مما أدى إلى نباعد المسافة بين الإدارة العليا وكافة العاملين؛

2. الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي وتعدد المستويات الإدارية في المؤسسة مما دفع بها إلى تفويض السلطات والمسؤوليات من ثم حاجة الإدارة للتأكد من سلامة استعمال وتحميل المسؤوليات وفقا للسياسات والنظم والإجراءات المعمول بها؛

3. حاجة المجتمع إلى البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير ولأجل التأكد من ذلك لا بد من سلامة نظام التدقيق الداخلي والرعاية الذي من شأنه التأمين على الأموال وحمايتها،

4. حاجة إدارة المؤسسة إلى بيانات دورية ودقيقة لرسم السياسات والتخطيط واتخاذ القرارات؛

5. حاجة إدارة المؤسسة إلى حماية وصيانة أموال المؤسسة من الغش، السرقة والأخطاء؛

6. حاجة الجهات الحكومية وغيرها إلى بيانات دقيقة للتخطيط الاقتصادي، الرقابة الحكومية والتسعير؛

7. ظهور شركات المساهمة وحاجة الجمعية العمومية إلى معلومات لسلامة استثمار أموالها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والقوائم المالية والحسابات الختامية المنشورة.

ثانيا: أهداف المراجعة الداخلية

من خلال التقديم السابق لمفهوم المراجعة الداخلية بين لنا هدفين رئيسيين هما:²

1. **هدف الحماية:** كان التركيز في الماضي ينصب على هدف الحماية حيث كانت المراجعة الداخلية تعرف على أنها ذلك النشاط الذي يهدف إلى حماية أصول المنشأة كما تهدف إلى التأكد من سلامة نظم الرقابة الداخلية والذي يهدف إلى حماية المنشأة من الاختلاس والسرقة وعلى ذلك كان دور المراجع الداخلي يركز على:

أ. التأكد من سلامة المعلومات المحاسبية المعدة ومدى الاعتماد عليها؛

ب. حماية أصول المنشأة؛

ج. التأكد من الموائمة بين أساليب القياس والسياسات والإجراءات والقوانين واللوائح الموضوعة؛

د. التأكد من إنجاز الأهداف الموضوعة للعمليات التشغيلية.

¹ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 12.

² عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافري، الرقابة و المراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 109.

2. هدف البناء: ومع تطور مفهوم المراجعة الداخلية ظهر هدف جديد لوظيفة المراجعة الداخلية حيث يتحقق هدف البناء من خلال اقتراح العلاج والتوصيات نتيجة لما قام به المراجع الداخلي من فحص حيث يتضمن التعريف الأخير اعترافا بالاتجاه نحو الخدمات الاستشارية للمراجعة الداخلية تلبية لحاجات الإدارة.

المبحث الثاني: معايير المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما

تمارس أنشطة المراجعة الداخلية في كافة البيئات بشكل متباين ويتم ذلك داخل مؤسسات تتباين في أهدافها وأحجامها وهيكلها التنظيمية الأمر الذي يآثر على ممارسة أنشطة المراجعة الداخلية مما تطلب وجود معايير تنظم تلك المهنة.

المطلب الأول: معايير الصفات

وتتناول معايير الصفات، سمات أو خصائص الأفراد الذين يؤدون أنشطة التدقيق الداخلي داخل المؤسسات، وتتمثل هذه المعايير في:

أولاً: معيار الغرض والسلطة والمسؤولية

يجب تحديد صلاحيات ومسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي بشكل رسمي وذلك بما ينسجم مع تعريف التدقيق الداخلي والمعايير المهنية وقواعد السلوك، ويجب على المدير التنفيذي إجراء مراجعة دورية لوثيقة التدقيق وتقديمها إلى الإدارة العليا ومجلس الإدارة للمصادقة عليه. وتحدد وثيقة التدقيق موقع قسم التدقيق الداخلي ضمن المؤسسة وطبيعة العلاقة بين مدير التدقيق ومجلس الإدارة، ومسؤوليته في إعداد التقارير الفنية المختلفة، وصلاحيته في الإطلاع على السجلات. كما يجب تحديد طبيعة الخدمات التأكيدية والاستشارية المقدمة للمؤسسة ضمن وثيقة التدقيق الداخلي وإذا كانت هذه الخدمات معدة للتقديم إلى جهات خارجية فيجب أيضا تحديد طبيعتها.¹

ثانياً: معيار الاستقلالية والموضوعية.

ينص هذا المعيار على استقلال التدقيق الداخلي واتسام موظفيه بالموضوعية عند أداء عملهم ويتفرع منه ثلاثة معايير فرعية، معيار يتعلق بالاستقلال التنظيمي للتدقيق الداخلي من خلال موقعه في أعلى الهرم الوظيفي وعدم تدخل أي جهة لتحديد نطاق أداء عمله أو نطاق توصيل نتائجه، ومعيار يتعلق بالموضوعية الفردية ينص على أن المدققين الداخليين يجب أن

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 35.

ينتم بالنزاهة والتجرد وتجنب أي تعارض في المصالح، ومعياري يتعلق بمعالجة الضعف في الاستقلالية و الموضوعية والكشف عنه للجهات المختصة.¹

1. الاستقلالية: ويعني استقلال المدقق الداخلي عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها، ويتحقق

الاستقلال عندما يقوم بأداء عمله بحرية وبموضوعية ويسمح له ذلك بإعطاء رأي محايد وغير متحيز، ويتحقق الاستقلال بناء على الوضع التنظيمي والموضوعية. وفي هذا الجانب فإن معظم آراء المؤسسات توجهت إلى وضع إدارة التدقيق الداخلي في مستوى يرتبط بمجلس الإدارة مباشرة، لأن ذلك يجعل المدقق بعيدا عن أي ضغوط من الأقسام والإدارات الأخرى.²

2. الموضوعية: يجب أن يكون المدقق الداخلي موضوعيا عند أداء وظيفته إذ تعتبر الموضوعية أمر ذهنيا يشترط تحققه في المدقق أثناء تأدية عمله بحيث لا يكون تابعا للغير عند إبداء رأيه في أي أمر من أمور التدقيق، بمعنى أنها تتمثل في الواقعية في الحكم على عملية التدقيق يتم ذلك من خلال ما يلي:³

- أ. تحديد اختصاصات العاملين في إدارة التدقيق الداخلي؛
- ب. تحديد حالات التعارض في الاختصاصات داخل الإدارة؛
- ج. تغيير وتبديل المهام بين أعضاء الإدارة من وقت لآخر؛
- د. عدم قيام المدقق الداخلي بمهام وأعمال تخص إدارات وأقسام أخرى؛
- هـ. عدم قيام أفراد تم تحويلهم من إدارات أخرى إلى إدارة التدقيق الداخلي بمراجعة أعمال سبق لهم القيام بها؛
- و. مراجعة نتائج عملية التدقيق قبل القيام بكتابة التقرير النهائي.

ثالثا: معيار الكفاءة والعناية المهنية اللازمة

يحتوي هذا المعيار على ثلاثة معايير فرعية معيار يتعلق بالكفاءة، المعرفة والمهارة الواجب توافرها بالمدققين الداخليين ومعيار يتعلق بالعناية المهنية اللازمة والتي تضمن تحقيق النتائج المتوقع أداؤها بشكل كفء وبصورة معقولة، أما المعيار الأخير والذي يوضح أنه على المدققين الداخليين أن يعملوا على

¹ المرجع السابق، ص 36-37.

² عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2008، ص 168.

³ المرجع السابق، ص 169.

تعزيز وتطوير معارفهم ومهارتهم بشكل مستمر، ويتحقق هذا المعيار من خلال العناصر التالية: ¹

1. يجب أن يتم أداء التدقيق الداخلي بحرفية وعناية مهنية؛
2. يجب أن تتوفر إدارة التدقيق الداخلي تأكيداً بأن التقنية المهنية والخلقية التعليمية للمدققين الداخليين في مستوى مقبول ومناسب لأداء مهامهم؛
3. يجب أن تمتلك وتسعى إدارة التدقيق الداخلي للحصول على الخبرة والمهارات والنظم المطلوبة لأداء مسؤولياتها ومهامها؛
4. يجب أن تعطى إدارة التدقيق الداخلي درجة من التأكيد المناسب حول مدى ملائمة الإشراف على كافة أعمال التدقيق الداخلي التتيم أدائها .
5. وهذه المعايير السابقة تتعامل مع مسؤوليات ومهام إدارة التدقيق الداخلي و ذلك للتأكد من أن المدقق الداخلي لديه خبرة ودرية عالية من التعليم تتناسب ومهارات التدقيق الداخلي التي يتم أدائها، بحيث يجب التأكد من أن هؤلاء الأفراد قادرون على أداء المهام والمسؤوليات المنوطة بهم على أكمل وجه.
6. المدققون الداخليون يجب أن يلتزموا بالمعايير المهنية للأداء ويجب مراعاة أن هذا المعيار يشير إلى ضرورة إلتزان المدقق الداخلي بالمعايير المهنية بالإضافة إلى دستور أخلاقيات المهنة كالأمانة، الموضوعية، الولاء... الخ؛
7. المدققين الداخليون يجب أن يمتلكوا الخبرة والمهارة اللازمة لأداء مهام التدقيق بالإضافة إلى الإلمام ببعض الأساسيات المختلفة (الاقتصاد، المحاسبة، القانون التجاري، التمويل والأساليب الكمية... الخ) وكذلك القدرة على فهم المبادئ الإدارية الأساسية حتى يتمكن من تقييم درجة الأهمية و خطورة الانحراف عن الممارسات السليمة للعمل؛
8. يجب أن يكون لدى المدققون الداخليون المهارة في التعامل والاتصال بالآخرين بشكل فعال حيث يجب أن يكون لديهم القدرة على فهم العلاقات البشرية والحفاظ على علاقات مرضية مع الأفراد الذين يتم إجراء التدقيق معهم؛
9. يجب أن يحافظ المدققين الداخليين على الكفاءة المهنية من خلال التعليم المستمر، بحيث يكون لدى المدقق إماما بالتطورات في معايير التدقيق الداخلي وإجراءاته وتقنياته؛ ويتحقق التعليم المستمر من خلال العضوية في المعاهد والجمعيات المهنية والمؤتمرات العلمية؛

¹ عبد الوهاب نصر، السيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 503-505.

10. يجب أن يبذل المدقق الداخلي العناية المهنية الكافية والملائمة عند أداء دوره، والمقصود ببذل العناية المهنية الكافية والملائمة هو نفس مستوى العناية والمهارة المتوقعة من المدقق الكفاء في ظل ظروف متشابهة أو نفس الظروف.

المطلب الثاني: معايير نطاق التدقيق الداخلي

تعترف هذه المعايير بأن عمل المدققين الداخليين يمكن أن يمتد وراء اهتمامات التدقيق المالي للرقابة الداخلية، وذلك من خال تقييم مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية وسلامتها وحماية الأصول، وتوفر معايير نطاق العمل إرشادات عند أداء كل نوع من أنواع التدقيق، وتشتمل هذه المعايير على مجموعة من المعايير الفرعية تتمثل في¹:

أولاً: نطاق عمل المراجع الداخلي

أشار هذا المعيار إلى ضرورة أن يشتمل نطاق عمل المدقق الداخلي على فحص وتقييم مدى دقة وفعالية نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمؤسسة ودرجة جودة الأداء في تفيد المهام المطلوبة كما أشار هذا المعيار إلى دور الإدارة العليا ومجلس الإدارة في إعطاء إرشادات عامة للمدقق الداخلي لتحديد الأنشطة التي يجب مراجعتها، وقد حدد هذا المعيار الهدف الأساسي للمدقق الداخلي باعتبار أن المحدد الوحيد لنطاق فحصه هو التأكد من دقة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية، وقد قام هذا المعيار بتناول نطاق عمل التدقيق الداخلي بشكل إجمالي، حيث تناول بعدين أساسيين هما: فحص وتقييم هيكل الرقابة الداخلية للمؤسسة، وجودة الأداء في تنفيذ المهام والمسؤوليات المتعلقة بنشاط التدقيق، وقد قسم هذا المعيار الإجراءات الرقابية إلى ثلاث مجموعات رئيسية و هي²:

1. **رقابة وقائية:** وتكون بهدف الوقاية ومقاومة الأحداث الغير مرغوب فيها من الوقوع داخل المؤسسة.

2. **رقابة استكشافية:** بهدف اكتشاف وتصحيح الأحداث غير المرغوبة فيها والتي قد تحدث فعلا.

3. **رقابة توجيهية:** والتي تسعى لإحداث أو تشجيع حدوث عمل معين مرغوب في حدوثه.

ثانياً: معيار النزاهة وقابلية المعلومات للاعتماد عليها

يجب أن يتأكد المدقق الداخلي من النزاهة والقابلية للاعتماد على المعلومات المالية والوسائل

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 123.

² عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص 174-175.

المستخدمة في قياس وتصنيف تلك المعلومات والتقرير عنها، وقد أُلزم هذا المعيار المدقق الداخلي بضرورة فحص وتقييم نظام المعلومات للتأكد من: السجلات المالية والتشغيلية و تقارير تحتوي على معلومات كاملة ودقيقة ومفيدة، الرقابة على عملية مسك الدفاتر وعملية التقرير للتأكد من دقة وفعالية هذه الرقابة.¹

ثالثاً: معيار الالتزام بالقوانين واللوائح والحماية المادية للأصول

من المهام الرئيسية التي تقع على عاتق المدقق الداخلي مراجعة بصفة دورية الأنظمة الموجودة داخل المؤسسة للتأكد من مدى التزام العاملين بالخطط والسياسات والإجراءات والقوانين التي تحكم طبيعة العمل ، وتحديد ما إذا كان أفراد التنظيم يتبعونها أم لا؛ ومعنى ذلك أن المدقق الداخلي يقوم بدراسة أسباب عدم إتباع هذه الخطط والسياسات من قبل بعض الأقسام والأفراد وما إذا كانت الأسباب في هذا الأمر هو إهمال وتقصير العاملين في تنفيذها وإتباعها، أو عدم فهم هذه الخطط والسياسات والإجراءات مما يتطلب مناقشتها مع المسؤولين لتوضيحها، كما يمكن أن تكون لعدم واقعية هذه الخطط والسياسات والإجراءات وصعوبة تطبيقها عملياً، مما يتطلب إعادة النظر فيها لوضعها بطريقة واقعية وموضوعية وقابلة للتطبيق وغير مبالغ فيها.²

وفي ظل هذا المعيار يجب على المدقق الداخلي فحص الوسائل المختلفة اللازمة لحماية أصول المؤسسة من أي تصرفات غير مرغوب فيها كالإسراف، التبذير، السرقة أو الاختلاس.. الخ كما يجب عليه أن يتأكد من وجود وتوافر هذه الأدوات والوسائل أما في حالة عدم وجودها فيقترح على إدارة المؤسسة بعض الوسائل الملائمة في هذا المجال.³

رابعاً: معيار الاستخدام الفعال والاقتصادي للموارد

يجب على المدقق أن يقوم بتقييم عناصر الكفاءة الخاصة باستخدام الموارد للتأكد من:⁴

1. أن المؤسسة قد دبرت مواردها بطريقة اقتصادية دون أن تتحمل أعباء غير عادية؛
2. المؤسسة تستخدم هذه الموارد بشكل اقتصادي ومثالي دون وجود نسبة عالية من الهدر فيها أو الضياع؛

¹ عبد الوهاب نصر، السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 512.

² محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 137.

³ المرجع السابق، ص 138.

⁴ السيد محمد، التدقيق و الرقابة المالية، دار الكتاب الحديث للنشر، مصر، 2008، ص ص 154-155.

3. المؤسسة تستخدم هذه الموارد بكفاءة دون وجود موارد عاطلة تمثل عبء عليها؛
4. المؤسسة تقوم بالتعاون مع المدقق الداخلي بدراسة أسباب عدم الاستخدام الأمثل لبعض المواد أو عدم استخدام بعضها أصلاً، وذلك من أجل معالجة هذه الأسباب وتفاديها مستقبلاً؛
5. هناك جداول تتضمن معايير لاستخدام موارد المؤسسة بشكل فعال.

خامساً: معيار وضع أهداف للعمليات التشغيلية و البرامج

على المدقق الداخلي أن يقوم بمراجعة برامج التشغيل وطريقة تنفيذه حتى يتأكد من أن النتائج التي تحققها المؤسسة الاقتصادية تتفق والأهداف المحددة للتشغيل وأن هذه البرامج قد تم تنفيذها وفقاً للخطة التي تم وضعها مسبقاً ، وقد أوضح هذا المعيار أن الإدارة العليا مسؤولة عن وضع خطط وأهداف للبرامج المختلفة و وضع وتنفيذ إجراءات رقابية فعالة وتحقيق نتائج مرغوب فيها، وتمثل مسؤولية المدقق الداخلي للمؤسسة في التأكد من أن تلك الأهداف المخططة تتفق مع أهداف المؤسسة ككل وأن هذه الأهداف قد تم تحقيقها فعلاً بكفاءة وفعالية عالية وفي الوقت المناسب.¹

المطلب الثالث: معايير أداء عمل التدقيق الداخلي

إن عمل المدقق الداخلي لا بد أن يشمل تخطيط عملية التدقيق الداخلي، فحص وتقييم المعلومات وتوصيل النتائج وكذلك عملية المتابعة، وتمثل هذه المعايير شرح لكافة المراحل المختلفة لعملية التدقيق الداخلي والتي تبدأ بعملية التخطيط وتنتهي بعملية المتابعة، وتحتوي هذه المعايير على مجموعة من المعايير الفرعية والتي تتمثل في:

أولاً: معيار تخطيط التدقيق الداخلي

يقوم المدقق الداخلي بتخطيط كل جزء من أجزاء عملية التدقيق في شكل برنامج يتضمن النواحي التالية:²

1. تحديد أهداف ونطاق عملية المدقق الداخلي، حيث يجب على المدقق أن يحدد ما ينوي تحقيقه وإجراءات ذلك، كما يجب أن يحدد درجة الخطر المرتبطة بالأنشطة التي يراجعها؛
2. الحصول على معلومات تمثل الخلفية للأنشطة محل التدقيق كأوراق عمل التدقيق في الفترات الماضية، الموازنات معلومات تنظيمية عن الموظفين البارزين في المؤسسة... الخ؛
3. تحديد الموارد اللازمة لأداء التدقيق و المتمثلة في:

¹ عبد الوهاب نصر، السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 515.

² عبد الفتاح محمد الصحن، مرجع سابق، ص 181-182.

- أ. مستوى الخبرة المطلوبة لدى فريق التدقيق الداخلي لإنجاز عملية التدقيق والذي يتوقف على طبيعة ودرجة تنفيذ عملية التدقيق؛
 - ب. متطلبات التدريب اللازمة للمدققين الداخليين حتى يستطيعوا أداء مهامهم؛ اعتبارات إمكانية استخدام موارد ومصادر خارجية في أداء عملية التدقيق في حالة نقص وعدم توافر الخبرات داخليا؛
 - ج. التواصل مع كافة الأطراف التي تحتاج أن تعرف معلومات حول عملية التدقيق الداخلي؛
 - د. إجراء مقابلات مع الإدارة المسؤولة عن الأنشطة محل التدقيق لمناقشة الأهداف وتوقيت عملية التدقيق؛
 - هـ. تلخيص نتائج المقابلات والاحتفاظ بها ضمن أوراق العمل.
4. إجراء استقصاء أو مسح في الموقع محل التدقيق وذلك للحصول على ردود وتعليقات الأفراد الخاضعين للتدقيق؛
 5. إن برامج التدقيق المكتوب يجب أن يوضح أهدافه (إجراءات العمل، جمع المعلومات تحليل النتائج، تفسير المعلومات، التوثيق،... الخ) وكذلك نطاق عمل المدقق الداخلي، وطريقة الفحص التي ستجرى؛
 6. يجب أن يحدد مدير إدارة التدقيق الداخلي توقيت العملية وكيفية إجرائها، والجهة التي سوف يقدم إليها تقاريره؛
 7. عند إجراء أي تعديلات على خطة التدقيق الداخلي يجب أن تتم الموافقة على تلك التعديلات من طرف مدير إدارة التدقيق الداخلي.

ثانياً: معيار فحص وتقييم المعلومات

يعتبر هذا المعيار من أكثر المعايير تفصيلاً في شرح عملية التدقيق الداخلي كما وصفه معهد المدققين الداخليين، حيث ألزم المدقق الداخلي بضرورة جمع، تحليل، تفسير وتوثيق المعلومات وذلك لتدعيم نتائج عمله، وذلك كمايلي:¹

1. جمع المعلومات يجب أن يحكمه أهداف ونطاق عملية التدقيق الداخلي ذاتها لذا فقد ركز هذا المعيار على إجراءات التدقيق التحليلية باعتبار أنها توفر أساليب فعالة لتقييم المعلومات التي تم جمعها حيث يمكن من خلال التدقيق التحليلي تحديد الأخطاء والتصرفات الغير قانونية؛
2. المعلومات يجب أن تكون كافية وفعالة ومناسبة وتوفر أساس سليم لتوصيل نتائج وتوصيات

¹ عبد الوهاب نصر، السيد شحاتة، مرجع سابق، ص ص 519-520.

سليمة لعملية التدقيق، بمعنى أن هذه المعلومات تساعد في تحقيق أهداف المؤسسة؛

3. الإجراءات بما فيها أساليب المعاينة يجب أن يتم تحديدها بشكل مسبق وذلك لأنها يمكن أن تتغير أو يتسع نطاق هذه الإجراءات إذا كان هناك ضرورة لذلك؛

4. أوراق العمل الخاصة بعملية التدقيق الداخلي والتي تلعب دور في توثيق المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء عملية التدقيق، يجب أن يتم إعدادها بواسطة المدقق الداخلي على أن يقوم مدير التدقيق الداخلي بفحصها ، حيث تعتبر أوراق العمل هامة جدا لأنها تدعم تضر المدقق الداخلي وتوفر أساس تقييم أداء إدارة التدقيق الداخلي.

ثالثا: معيار توصيل نتائج التدقيق

ألزم هذا المعيار المدقق الداخلي بضرورة توصيله لنتائج مهمة التدقيق التي قام بها مع الأخذ بعين الاعتبار أهدافها، ونطاقها، وكذلك الإستنتاجات التوصيات القابلة للتطبيق، حيث يتم إعداد تقرير في شكل مكتوب ويجب أن يكون موقعا وذلك بعد الانتهاء من عملية الفحص، ويتم ذلك من خلال مراعاة الشروط التالية:¹

1. الإستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها المدقق الداخلي يجب أن تتم مناقشتها مع إدارته المناسبة وذلك قبل أن يتم إصدارها في شكل تقرير مكتوب؛

2. يجب أن يكون التقرير النهائي للمدقق الداخلي موضوعي، واضح، بناء، وتم إعداده وتقديمه في الوقت المناسب؛

3. يجب أن يكون التقرير غير متحيز وخالي من أي تحريف، حيث أنه إذا احتوى تقرير المدقق الداخلي على خطأ ما فإن مدير إدارة التدقيق الداخلي يجب أن يصدر تقرير معدل لتوضيح المعلومات السليمة على أن يتم توزيع هذا التقرير المعدل على كافة الأطراف التي تلقت التقرير غير السليم، وذلك في حالة الخطأ غير المقصود؛

4. يجب أن يكون التقرير مفهوما ومنطقيا وأن يحتوي على أقل قدر ممكن من اللغة التقنية المتخصصة حيث يكون مفهوما لجميع العاملين قدر الإمكان، ويحتوي على معلومات كافية لتدعيم الحقائق والإستنتاجات التي يشتمل عليها التقرير؛

5. يجب أن يكون لهذا التقرير أثرا بناءا بحيث يكون له تأثيرا ايجابيا على الأطراف التي يراجعها

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص ص 184-186.

المدقق الداخلي؛

6. شكل ومحتوى التقرير الذي يعده المدقق الداخلي يختلف تبعاً لطبيعة المؤسسة ونشاطها وكذلك

طبيعة عملية للتدقيق في حد ذاتها؛

7. يمكن أن يحتوي التقرير الذي يعده المدقق الداخلي على معلومات تفسيرية وبعض الاستنتاجات من

تقارير التدقيق الداخلي السابقة.

ربعا: معيار المتابعة

يجب أن يتابع المدقق الداخلي عملية التدقيق بعد إعداد تقريره النهائي من أجل التأكد من أن النتائج والتوصيات المتوصل إليها قد تم اتخاذ إجراءات مناسبة اتجاهاً، حيث يجب أن يتابع المدقق الداخلي الإجراءات التصحيحية اللازمة لتصحيح نواحي القصور، والتأكد من أن هذه الإجراءات قد حققت النتائج المرغوب فيها، كما أن هذا المعيار قد فرق بين مسؤولية الإدارة عن تحديد الإجراءات المناسبة التي يتم اتخاذها اتجاه تقرير المدقق في حين أن مسؤولية إدارة التدقيق الداخلي تنحصر في تقييم الإجراءات التي اتخذتها الإدارة، ولتحديد نطاق ومدى عملية المتابعة الذي تحدده بواسطة مدير إدارة التدقيق الداخلي فإنه يجب الأخذ في الحسبان عمليات المتابعة المماثلة التي تجريها أطراف أخرى داخل المؤسسة وخارجها.¹

المطلب الرابع: إدارة قسم التدقيق الداخلي

يجب على مدير التدقيق الداخلي أن يشرف على إدارة قسم التدقيق بشكل مناسب وملائم بما يحقق مستوى من الكفاءة والفاعلية في إدارة عمل هذا القسم ومن أهم ما يجب مراعاته في هذا المجال النواحي التالية:²

1. اختيار الأفراد من قسم التدقيق الداخلي بالعدد الكافي؛
2. اختيار الأفراد من ذوي الكفاءات والخبرات المناسبة في مجال التدقيق؛
3. توافر المؤهلات العلمية المناسبة في من يعمل بقسم التدقيق الداخلي؛
4. تقسيم الأعمال بين أفراد فريق التدقيق الداخلي بطريقة منتظمة وبشكل متكامل بينهم؛
5. متابعة أعمال التدقيق للتأكد من قيام كل عضو في فريق عمل التدقيق الداخلي بالمهام الموكلة إليه دون أي خطأ أو مخالفات للإجراءات أو الخطوات الموضوعية من قبل.

¹ عبد الوهاب نصر، السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 523.

² السيد محمد، مرجع سابق، ص 147-148.

6. وتشتمل هذه المعايير على مجموعة من المعايير الفرعية والتي تهدف إلى تحديد هدف ومسؤولية إدارة التدقيق الداخلي وتمثل هذه المعايير في:

أولاً: معيار وضع خطة لإدارة قسم التدقيق الداخلي

يجب أن يضع مدير إدارة التدقيق الداخلي خططا لإدارته لتمكينه من تنفيذ المسؤوليات الخاصة بها وقد أوضح هذا المعيار الخطوات الخاصة بعملية وضع الخطط والتي تشمل وضع الأهداف ووضع جداول العمل بالإضافة إلى وضع الموازنات المالية وتقارير الأنشطة، كما يجب أن يكون لمدير التدقيق الداخلي نظاما أساسيا وقائمة بالأهداف والسلطات والمسؤوليات الخاصة بإدارته.¹

ثانياً: وضع سياسات وإجراءات لإرشاد فريق العمل

إن مدير المخاطر ملزم بأن يضع سياسات وإجراءات لإرشاد فريق العمل لأداء المهام الموكلة إليه وقد أشار هذا المعيار إلى أنه يجب أن تتناسب هذه السياسات مع حجم وهيكل إدارة التدقيق الداخلي ودرجة تعقد العمل الخاص بها، حيث عادة في هذه الإدارات ذات الحجم الصغير لا يوجد كتيبات وعادة ما يتم إدارتها بشكل غير رسمي من خلال الإشراف اليومي والعكس في الإدارات ذات الحجم الكبير حيث يتم وضع سياسات شاملة ورسمية.²

ثالثاً: معيار التعاون بين المدققين الداخليين والخارجيين

يجب أن يسعى مدير إدارة التدقيق الداخلي لإحداث نوع من التعاون والتنسيق بين جهودات كلا من المدققين الداخليين والخارجيين، وذلك من خلال:³

1. توفير كل البيانات والمعلومات اللازمة لعمل التدقيق الخارجي؛
2. مساعدة أعضاء فريق التدقيق الداخلي لأعضاء فريق التدقيق الخارجي،
3. التنسيق بين خطة عمل التدقيق الداخلي بالشكل الذي يساعد على إنجاز عمل التدقيق الخارجي على أكمل وجه؛
4. تحقيق تغطية مناسبة لعملية التدقيق وتدنية الجهود المزدوجة.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص 188.

² عبد الوهاب نصر، السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 525.

³ محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 142.

ربعا: معيار وضع برامج لاختيار وتطوير الموارد البشرية

يلتزم مدير إدارة التدقيق الداخلي بوضع برنامج لاختيار وتطوير الموارد البشرية لإدارته والذي يشمل على:¹

1. توصيف للعمل كل مستوى من مستويات إدارة التدقيق الداخلي؛
2. اختيار الأفراد ذوي الكفاءة والتأهيل المناسبين؛
3. التدريب وتوفير الفرص المناسبة للتعليم المستمر؛
4. تقييم أداء الأفراد في قسم التدقيق الداخلي على الأقل مرة واحدة في السنة؛
5. إعطاء النصح والإرشاد للمدققين الداخليين.

خامسا: معيار تأكيد الجودة و برامج التحسين

يوضح هذا المعيار أنه على مسؤول التدقيق الداخلي تطوير والمحافظة على تأكيد الجودة وبرامج التحسين بما يغطي كافة أنشطة التدقيق الداخلي مع مراقبة استمرار فعاليتها وتحسينها بالتوافق مع المعايير والميثاق الأخلاقي للتدقيق الداخلي ويتفرع من هذا المعيار أربع معايير الأول يتعلق بتقييم برنامج الجودة مراقبة وتقييم الفعالية داخليا وخارجيا، أما الثاني فيتعلق بالتقرير عن برنامج الجودة ورفع تقرير بذلك لمجلس الإدارة، و الثالث يتعلق باستخدام عبارة " تم وفقا للمعايير" والمعيار الرابع يتعلق بالإفصاح عن عدم الالتزام وبالتحديد الحالات التي لا يتم فيها تحقيق الالتزام التام الذي يؤثر على نطاق عمليات التدقيق الداخلي وبالتالي يجب رفع تقرير بذلك لمجلس الإدارة. وتتمثل هذه المعايير في:²

1. معيار تقييم برنامج الجودة: ينبغي أن يتكيف نشاط التدقيق الداخلي لمراقبة وتقييم الفعالية الكلية لبرنامج الجودة، و ينبغي أن تضم كلا من عمليتي التقييم الداخلية والخارجية.
2. معيار التقرير عن برنامج الجودة: على مدير المدققين إن يرفع تقريرا عن نتائج التقييم الخارجي إلى مجلس الإدارة.
3. معيار استخدام عبارة " تم وفقا للمعايير": ينبغي تشجيع المدققين الداخليين لرفع تقرير يشير إلى أن أنشطتهم قد تمت وفقا لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي.

¹ عبد الوهاب نصر، السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 525.

² أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص ص 41-40.

4. معيار الإفصاح عن عدم الالتزام: على الرغم من أن نشاط التدقيق الداخلي ينبغي أن يتوافق توافقاً تاماً مع المعايير والميثاق الأخلاقي، إلا أنه توجد حالات لا يتم فيها تحقيق الالتزام التام بذلك، وعند ها يؤدي عدم الالتزام التام إلى التأثير في نطاق أو عمليات ونشاط التدقيق الداخلي فإنه ينبغي رفع تقرير بذلك إلى مجلس الإدارة.

المبحث الثالث: مراحل المراجعة الداخلية

تتميز مهمة المراجعة الداخلية بكونها تتبع نفس المنهجية مهما كان الهدف المسطر، ويستخدم في ذلك تقنيات معترف بها تخضع إلى قواعد محددة يستوجب احترامها لتحقيق عمل واضح، كامل، وفعال.

المطلب الأول: مرحلة التحضير للمهمة

تهدف هذه المرحلة إلى إعداد كل الأعمال التحضيرية قبل الانتقال إلى مرحلة التنفيذ، وتتطلب من المراجع القدرة على القراءة، التركيز، والفهم للتوصل إلى المعرفة الجيدة بالمؤسسة، وتحديد مكان وجود المعلومات الجيدة، والأطراف التي يمكنها أن تساعد في تقديمها، وتتم المرحلة بعدة خطوات هي:¹

أولاً: الأمر بالمهمة

الأمر بالمهمة هو عبارة عن تفويض الذي تمنحه الإدارة العامة إلى مصلحة المراجعة الداخلية بهدف إعلام المسؤولين عن عملية المراجعة ويخضع هذا الأخير إلى ثلاثة مبادئ:

1. لا يقرر المراجع الداخلي بمفرده عن مهمته، وإنما يقوم بالمهام التي تطلبها منه الإدارة العامة.
2. يجب أن يصدر الأمر بالمهمة من سلطة مؤهلة، عادة الإدارة العامة أو لجنة المراجعة ونادراً من طرف مسؤول مديرية مهمة في المؤسسة إذا سمح موقعها في الهيكل التنظيمي بالنسبة لمصلحة المراجعة الداخلية.

3. يسمح الأمر بالمهمة بإعلام المسؤولين الذين لهم علاقة بالمهمة وليس فقط المراجعين الداخليين ولكن كل الأطراف المرتبطة بمهمة المراجعة.

ثانياً: مرحلة التعود

تتطلب هذه المرحلة من المراجع الداخلي قدراً من الثقافة المالية، التسييرية أو التقنية تساعده على فهم الموضوع الذي هم بصدد مراجعته وذلك من خلال جمع المعلومات بهدف:

1. امتلاكه نظرة عن الرقابة الداخلية الخاصة بالوظيفة أو الإجراء الخاضع للمراجعة؛
2. تحديد الأهداف من مهمة المراجعة الداخلية؛

¹ عيادي محمد لمين، مرجع سبق ذكره، ص 113-114.

3. تحديد المشاكل الأساسية المتعلقة بالوظيفة والإجراء.

تخضع مدة مهمة المراجعة الداخلية إلى درجة تعقد الموضوع، وإلى مؤهلات المراجع، ووفرة المعلومات والوثائق، وملفات العمل الخاصة بمهمات المراجعة السابقة، وانطلاقاً من المعلومات التي تم جمعها يقوم المراجع بإعداد خطة التقارب والغرض منها هو اختيار الوسائل (استجاب، وثنائق، اجتماعات) اللازمة للحصول على المعرفة الضرورية (التنظيم، الأهداف، المحيط، التقنيات) للقيام بمهمة المراجعة، وتهتم المراجع بـ:

1. فهم تنظيم الوحدة بشكل دقيق: ويتعلق الأمر بتنظيم الأفراد، تكوينهم، تقسيم العمل، إلى جانب كل العناصر العددية التي تتعلق بالتنظيم الوحدة من موازنات، النتائج والاستثمارات... إلخ؛
2. فهم الأهداف والمحيط: يجب معرفة أهداف الوظيفة التي سيتم مراجعتها، نقاط القوة ونقاط الضعف التي يعتمد عليها المسؤولين والمحيط الذي تنتمي إليه، بهدف الحصول على نظرة عامة عن الوحدة ومشاكلها؛

3. التعرف على التقنيات العمل المستخدمة: بداية من لوحة القيادة وعناصرها إلى طرق وتقنيات التسيير التي تسمح للوحدة بأداء مهامها والرقابة الموجودة.

يعتمد المراجع على عدة وسائل خاصة من استبيان جمع المعلومات والذي يتضمن أسئلة بطرحها المراجع على نفسه ويستخدم كل الأدوات الملائمة من استجابات، ملاحظات، والوثائق للإجابة عليها، ويتطرق هذا الاستبيان إلى ثلاثة عناصر أساسية:

1. المضمون الاقتصادي والاجتماعي: حجم نشاط الوحدة، الموازنات الوضعية التجارية، الموظفون ومحيط العمل.
2. معرفة المضمون التنظيمي للوحدة: التنظيم العام والهيكل، مخطط علاقات السلطة، محيط الإعلام الآلي.

3. عمل الوحدة: الطرق والإجراءات، المعلومة التنظيمية، التنظيم الخاص بالوحدة، نظام المعلومات، المشاكل السابقة والحالية، الإصلاحات الحالية والمستقبلية.

ثالثاً: خطة التقارب

هي وثيقة تظهر في شكل جدول يقوم بتقسيم النشاط (الوظيفة أو الإجراء) الخاضع للمراجعة إلى مجموعة أعمال أولية سهلة الملاحظة، ويتطلب وضع خطة التقارب في هذه المرحلة:

1. تقسيم النشاط إلى أعمال أولية؛

2. الإشارة إلى الهدف والفائدة من الأعمال الأولية.

رابعاً: تحديد مواقع الخطر

يقوم المراجع بتحديد مواقع الخطر وتعريفها وتقييم الوسائل التي وضعها للتحكم في الخطر المقبول والحد من الخطر غير المقبول والكشف عن المشاكل والنقائص وتقديم التوصيات لمعالجتها، ويسمح ذلك بتنظيم مهمة المراجعة الداخلية من خلال تحديد النقاط التي يجب التعمق في تحليلها بهدف إعداد برنامج المراجعة.

خامساً: التقرير التوجيهي

وهو عبارة عن وثيقة يتم من خلالها تحديد الأهداف التي يريد المراجع الداخلي تحقيقها وهو يعتبر بمثابة عقد يبرم بين المراجع الداخلي والأطراف التي ستخضع إلى المراجعة يحدد من خلاله أهداف ونطاق عمل المراجعة، بعده المراجع الداخلي تم عرضه على الطرف الآخر ليصادق عليه خلال الاجتماع الافتتاحي، وهو عقد انخراط لا يمنح للطرف الخاضع للمراجعة الحق في فرض تغييرات وإنما اقتراح وجهة نظره فقط ويعود الإقرار الأخير للمراجع الداخلي.

يتم من خلال هذا التقرير تعريف عناصر الخطر المحددة سابقاً والتي على أساسها يتم تحديد مجال تطبيق المهمة والتركيز على المجالات أو العناصر التي أظهرت مخاطر كبيرة ويسمح ذلك بتحديد مدى أهمية المهمة ومحتواها، ويعرض التقرير التوجيهي العناصر التالية:

أ. **الأهداف العامة:** تتعلق بالأهداف الدائمة للرقابة الداخلية والتي يجب أن تتحقق المراجعة من احترامها وتطبيقها بشكل فعال وملئم وتمثل في حماية الأصول، دقة المعلومات، احترام القواعد والتعليمات، وتعظيم الموارد؛

ب. **الأهداف الخاصة:** تتعلق بمختلف إجراءات الرقابة التي سيتم اختبارها من طرف المراجعين والتي تساهم في تحقيق الأهداف العامة وتتعلق بمواقع الخطر المحددة سابقاً؛

ج. **مجال التدخل:** يقترح المراجعون تدخلاتهم لتحقيق أهداف المراجعة من جانبين الأول يتعلق بمجال العمل الوظيفي أي المصلحة، الفروع التي ستخضع للمراجعة في إطار هذه المهمة، والثاني يتعلق بمجال العمل الجزافي أي مكان القيام بالمهمة.

المطلب الثاني: مرحلة تنفيذ المهمة

ينتقل المراجع الداخلي إلى الميدان للقيام بأعمال المراجعة وتبدأ هذه المرحلة بإجتماع افتتاحي بهدف معالجة مخطط عملية المراجعة، ويتم من خلاله الإعلان عن نهاية مرحلة التحضير وبداية مرحلة

العمل الميداني، الحصول على أكبر قدر من الوثائق الضرورية للإطلاع عليها خلال الاجتماع وكذلك التعريف بفريق المراجعة ويتم إرسال جدول الأعمال مرفق بتقرير توجيهي يشرح محتوى هذا الأخير، ويتضمن:¹

1. التعريف بفريق المراجعين الداخليين (خبرتهم ومؤهلاتهم)، سلم السلطة خلال المهمة وبالأفراد الخاضعين للمراجعة؛

2. التذكير بالأهداف العامة للمراجعة الداخلية لتحقيق تعاون جيد بين الطرفين؛

3. دراسة وتحليل التقرير التوجيهي من خلال عرض أهداف المراجعين ومناقشتها مع الطرف الآخر بهدف تعديل التقرير الذي يحدد الأهداف الخاصة ونطاق تطبيقها؛

4. تحديد المواعيد والأشخاص الذين يتعامل معهم المراجعين الداخليين لأداء اختباراتهم، أو لاستجوابهم وجمع المعلومات؛

5. تحديد الشروط المادية لمهمة المراجعة أي كل ما يتعلق باحتياجات المراجعين والتكفل بهم خلال المهمة (نقل، أكل، وسائل عمل)؛

6. التذكير بالإجراءات الميدانية خلال عملية المراجعة (إمكانية الاجتماع خلال المهمة، الإبلاغ المنهجي بالملاحظات، الاجتماع النهائي، متى وكيف سيتم إعداد تقرير المراجعة، الجهات التي سيوزع عليها، إجراءات تتبع العمليات) وتعتمد مرحلة التنفيذ على عدة مراحل:

أ. **مخطط المراجعة:** هو مخطط الفحص وهو وثيقة الغرض منها تحديد أعمال المصلحة الخاضعة للمراجعة وتقييمها، وتتميز بكونها:

❖ وثيقة تعاقدية تربط بين مصلحة المراجعة والإدارة تهدف إلى تقييم مهمة المراجعة الداخلية؛

❖ برنامج عمل الغرض منه تقسيم أعمال المراجعة بين مختلف أعضاء فريق المراجعة حسب مؤهلاتهم

وحسب الزمن، تنظيم تنقلات الأعضاء، برمجة الاستجابات واللقاءات، ويسمح للمراجعة بمعرفة أدق

التفاصيل عن مهمته وهو بداية إعداد قائمة الاستقصاء، ويساعد على تتبع عمل المراجعين لضمان السير

العادي للمهمة خلال الزمن وتحديد المراحل التي تم التوصل إليها من طرف كل مراجع، كما يعتبر مرجعا

مهما للمهام المستقبلية.

ويتضمن هذا المخطط:

¹المرجع السابق، ص 115-116.

- ❖ تحديد الأعمال الأولية التي يجب على المراجع القيام بها قبل استخدام التقنيات والأدوات، والجرد، وجمع الوثائق؛
- ❖ تحديد التقنيات والأدوات المناسبة لكل عمل سيتم القيام به (مخطط تدفق البيانات، السير الإحصائي، تتبع مسار المراجعة، الاستجابات، الملاحظة).
- ب. العمل الميداني: يتبع المراجع منهجية محددة:
 - ❖ يقوم بتقسيم تتابعي ومنطقي للعمليات بهدف تحديد المخاطر؛
 - ❖ يحدد المراجع أهدافه (التقرير التوجيهي) ويقوم بإعداد برنامج العمل؛
 - ❖ لكل نقطة من برنامج العمل يقوم بإعداد قائمة استقصاء خاصة؛
 - ❖ يجيب عن الأسئلة من، ماذا، أين، متى، كيف لكل نقطة رقابة؛
 - ❖ يقوم بالتدقيق في قائمة الاستقصاء؛
 - ❖ يقوم بإعداد مقابل كل الصعوبات أو العقبات التي يصادفها ورقة إبراز وتحليل المشاكل ثم يقوم بعملية الملاحظة سواء الملاحظة الحالية أي الملاحظة المادية المباشرة لما حوله والتي تساعد على الحكم على جودة التنظيم وطرق العمل، أو عن طريق الملاحظة الخاصة والتي تتعلق باختيار العمليات أو الإجراءات المرتبطة بفترات معينة انطلاقاً من مناطق لخطر أو قوائم الاستقصاء لمعرفة كيفية حدوثها ومدى التحكم فيها.
- ج. قوائم الاستقصاء: هي وثيقة مهمتها تحديد الإجراءات الخاصة والضرورية للرقابة الداخلية بالنسبة لكل وظيفة وتعرض النقاط التي يجب فحصها عن طريق استخدام الأسئلة المغلقة أو المفتوحة وتتضمن خمسة أسئلة أساسية: من؟ ماذا؟ أين؟ متى؟ كيف؟.
- د. ورقة إبراز وتحليل المشاكل: هي وسيلة تحليل بسيطة وفعالة يقوم المراجع بملئها كلما واجهته مشكلة ما، أو خطأ أو ملاحظة نقائص، وتسمح بتوجيه استنتاجات المراجع بهدف التوصل إلى التوصيات، وتتكون من خمسة أجزاء:
 - ❖ المشكلة: يقوم المراجع بعرض المشكلة؛
 - ❖ الملاحظة: كل ورقة إبراز وتحليل المشاكل تخص مشكلة واحدة فقط، ويقوم المراجع بعرض ملخص منهجي للمشكلة. والأسباب يقوم المراجع بالبحث عن الأسباب باستخدام مناهج معترف بها ويؤدي ذلك إلى فحص إجراءات الرقابة الداخلية لاكتشاف الخلل الذي أدى إلى حدوث المشكل؛

❖ **النتائج:** يمكن أن يتوصل المراجع إلى تحديد انحرافات نوعية أو كمية سببها المشكل أو إلى طريق مسدود مرتبط باكتشاف حالات غش أو خطأ وتسبب في هذه الأضرار وتقدير نتائج ذلك وقياس أثر الظاهرة.

هـ. **التوصيات:** هي هدف المراجعة الداخلية إذ يقوم المراجع بتقديم التوصيات لتفادي تكرار المشاكل في المستقبل، وذلك عن طريق تحديد عناصر الرقابة الداخلية التي يجب تحسينها وتعديلها للرجوع إلى الحالة الطبيعية وللتحكم في العمليات وتحقيق جودة وفعالية إجراءات الرقابة الداخلية.

المطلب الثالث: المراحل النهائية

انطلاقاً من أوراق إبراز وتحليل المشاكل والأوراق العمل يقوم المراجع بإعداد تقرير المراجع النهائي¹:

أولاً: مشروع تقرير المراجعة

هي وثيقة تتضمن كل أوراق إبراز وتحليل المشاكل مرتبة منطقياً حسب أهميتها ومرفقة بتلخيص عن موضوع المشكل ويعرض الملاحظات، الأسباب، النتائج، والتوصيات وبعد المصادقة على الملاحظات التي تعرضها هذه الوثيقة يتم التحضير للاجتماع النهائي.

ثانياً: الاجتماع النهائي أو الإقفال

يجتمع نفس المشتركين في الاجتماع الافتتاحي لمهمة المراجعة للاستماع إلى النتائج التي تم التوصل إليها، ويجب أن يتبع هذا الاجتماع خمسة مبادئ أساسية:

1. **الكتاب المفتوح:** أن يتضمن التقرير النهائي إلا ما قد تم عرضه والتعليق عليه من طرف المراجعين، ومنه يجب عرض الوثائق وعناصر الإثبات التي أدت إلى تلك الملاحظات التي ذكرت في المشروع النهائي طرح الشكوك والتأكيدات، المناقشة، ملاحظة التناقضات بهدف المصادقة الكاملة على أعمال المراجعة.

2. **حظ الانتظار:** يجب أن تعرض نتائج المراجعة بداية على الطرف الذي خضع للمراجعة وبالضبط المسؤول المباشر والذي سيتم معه المصادقة على النتائج، ولا يتم نشر التقرير إلا بعد الاجتماع النهائي وبعد المصادقة عليه.

¹ نفس المرجع السابق، ص 117-118.

3. الترتيب: ينص هذا المبدأ على عدم تقديم أهمية لما لا يستحقها وعليه يتم عرض توصيات المراجعين حسب أهميتها انطلاقاً من الملاحظات التي تم عرضها على الأوراق إبراز وتحليل المشاكل وتحليل العواقب.

4. مبدأ التدخل الفوري: أي مجرد تبليغ المراجع عن المشاكل يتم تشجيعه للقيام الفوري بالأعمال التصحيحية إذا توفرت له الوسائل اللازمة، ويتم الإشارة إلى ذلك في تقرير المراجعة.

5. مبدأ المعرفة المشتركة: يجب التأكد من أن كل الأطراف المشاركة على علم بالمشاكل الملاحظة وإلا يتم طرح مشاكل لم يتم التطرق إليها من قبل.

تقوم الأطراف المشاركة في الاجتماع النهائي بالمصادقة على المشروع التقرير الذي يوزع على المشاركين مسبقاً، ويتم عرض الملاحظات التي تم تحريرها على أوراق إبراز وتحليل المشاكل مدعمة بأمثلة واقعية ومرفقة بأوراق العمل وأدلة الإثبات، ويقدم المراجعون التوصيات المناسبة لتصحيح هذه المشاكل، وقد يؤدي ذلك إلى نزاعات بين الطرفين وتظهر في حالتين:

أ. يقدم المراجع أدلة إثبات قوية ومنه ينهي النزاع.

ب. عدم القدرة على تقديم هذه الأدلة ومنه يتنازل المراجع على نقطة النزاع أو يقترح تنظيم حصة أخرى لعرض الأدلة.

ثالثاً: تقرير المراجعة الداخلية

يؤدي تقرير المراجعة الداخلية وظيفتين، الأولى إعلام الإدارة عن حالة الوحدة التي خضعت للمراجعة، والوظيفة الثانية هي كونها أداة عمل يعتمد عليها المراجع للقيام بالأعمال التصحيحية يظهر التقرير في الشكل التالي:

1. جدول الإرسال والصفحة الرئيسية: وتتضمن:

أ. عنوان المهمة؛

ب. تاريخ إرسال التقرير، والتذكير بالأمر بالمهمة؛

ج. أسماء المراجعين المشاركين في المهمة وأسماء رؤساء المهمات؛

د. أسماء الأطراف التي سيوجه لها التقرير، المستفيدين من التقرير والطرف المراجع المسؤول عن تتبع التوصيات.

2. الفهرس، المقدمة والعرض: حيث:

أ. الفهرس المفصل: يسمح بالإطلاع على مضمون التقرير والانتقال بين العناوين.

ب. **المقدمة القصيرة:** وتتضمن تذكير بمجال العمل وأهداف المهمة وصف قصير لتنظيم الوحدة أو الوظيفة المراجعة لإعلام السلطة.

ج. **العرض:** يسمح بتقديم صورة عن عمليات المراجعة ويكون قصير صفحة أو صفحة ونصف، وثيقة تسمح للقارئ بالحصول على رأي عند الانتهاء من القراءة، ويعرض المراجع نتائج تقييم جودة الرقابة الداخلية.

3. **جسم التقرير:** هي الوثيقة الكاملة الموجهة إلى الطرف المراجع وتتضمن: المحضر، التوصيات، الإجابات على التوصيات.

4. **الاستنتاج الأعمال التصحيحية والملاحق:** يتضمن الاستنتاج الإعلان عن مهمات أخرى ظهرت ضرورتها انطلاقاً من هذه المهمة والتذكير بالمهمة المقبلة والخاصة بنفس الموضوع حسب برنامج المراجعة إلى جانب التطرق إلى برنامج الأعمال التصحيحية بحيث يجدد المراجع مقابل كل التوصيات من يقوم بماذا أو متى، كما يحتوي التقرير على الملاحق لتفادي انتقال النص كالجداول، النصوص الرسمية، القواعد والإجراءات مع وضع فهرس يسمح بترتيبها.

المبحث الرابع: أدوات المراجعة الداخلية

يستخدم المراجع الداخلي في إطار مهمته عدة أدوات وذلك من أجل تحقيق الأهداف التي وضعها في خطته.

المطلب الأول: أدوات وصفية

ونميز السبر الإحصائي، المقابلة والفحوصات والمقاربات المختلفة.

أولاً: السبر الإحصائي

السبر الإحصائي هو أداة تسمح انطلاقاً من عينة محددة، يتم اختيارها بطريقة عشوائية، من المجتمع محل الدراسة إلى تعميم الصفات الملاحظة في العينة على كامل المجتمع ومن أهم المفاهيم المرتبطة بهذه الطريقة.¹

1. **المجتمع:** هو مجموع المشاهدات أو القياسات الخاصة بمجموعة من الوحدة الإحصائية والتي تخص ظاهرة من الظواهر لقابلة للقياس.

2. **العينة:** هي مجموعة المفردات أو العناصر التي يتم اختيارها لغرض اختبارها بهدف تعميم نتائج الاختبار على كامل المجتمع المستخرج منه.

¹شعباني لطفي، مرجع سابق، ص 82.

3. **مستوى الثقة:** يتمثل هذا الأخير في النسبة المئوية لدرجة التأكد المطلوبة من قبل المراجع والخاصة باستنتاج إحصائي معين بناء على اختياره للعينة، إذ يمكن للمراجع أن يحدد احتمال 90 % بأن الاستنتاج الذي سيحصل عليه من خلال اختبار العينة يمكن الاعتماد عليه ومن ثم تعميمه على المجتمع.

4. **درجة الدقة:** يعبر على أعلى قيمة للخطأ والتي يقبلها المراجع في مجتمع معين، بمعنى الخطأ المسموح به، ويخضع تحديد هذه القيمة إلى تقدير المراجع وحكمه الشخصي أخذ بعين الاعتبار الظروف المحيطة والأهمية النسبية للمجتمع المراد أخذ العينة منه واختبارها وعادة ما يعبر عنه بمجال يقع حول قيمة معينة.

ويتبع المراجع عند استخدام هذه الطريقة ثلاث خطوات أساسية:¹

1. **تصور السبل:** يقوم المراجع بتحقيق الأهداف المرادة وهو ما يسمح بتحديد الرقابة التي يجب القيام بها بهدف تحديد نوع الأخطاء التي يريد المراجع أن يتحقق منها، ويقوم بـ:
أ. تحديد المجتمع أي كل المعلومات التي نرغب في تكوين رأي حولها وذلك حسب أهداف المراجعة المراد تحقيقها.

ب. تحديد درجة الثقة المرغوب فيها والتي تتماشى مع الموضوع المراد دراسته.

ج. تحديد معدل الخطأ المقبول أي الحد الأعلى كنسبة مئوية للخطأ المقبول لمجتمع ما ومعدل المنتظر الوقوف عليه والذي ينبغي أن يكون أصغر من معدل الخطأ المقبول.

ويقوم المراجع بتقسيم المجتمع إلى طبقات إذا كانت عملية السبل تخص القيم وتحديد المفردات المهمة مما يؤدي إلى انخفاض حجم العينة.

2. **اختيار العينة:** تتميز بين نوعين من العينات.

أ. **العينات غير الإحصائية:** ويتم اختيارها باستخدام الطريقة المواجهة الشخصية، حيث يعتمد المراجع في اختيار العينة حسب حدسه الشخصي واعتمادا على مؤهلاته وخبرته.

ب. **العينات الإحصائية:** وتستخدم في هذه الحالة:

❖ **العينات العشوائية:** حيث تعطي أرقام لسلسلة من المفردات وتختار مفردات العينة باستخدام جدول العينات العشوائية وهي توفر احتمالا متساويا لجميع وحدات المجتمع لإمكانية انتمائها إلى العينة.

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 93.

❖ طريقة السبر الترتيبي: انطلاقاً من نقطة معينة يتم اختيار المفردات بشكل مرتب مثلاً 25، 35، 45... إلخ.

3. استغلال نتائج المراجعة: يتم استغلال نتائج المراجعة بالقيام بنوعين من التحليل:

أ. تحليل كمي للنتائج: بحيث يتأكد من أن الأخطاء والانحرافات التي تم الوقوف عليها لا تتعارض مع الأهداف المسطرة؛

ب. تحليل نوعي للأخطار والانحرافات: والتأكد فيما إذا كانت تكرارية أو متعددة، وفي النهاية يتم اتخاذ القرار من قبل المراجع فيما يخص قبول المجتمع أو لا.

ثانياً: المقابلة:

يهدف المراجع من خلالها إلى الحصول على مجموعة من المعلومات ويخضع الاستجواب إلى مجموعة من الشروط:¹

❖ عدم القيام بأي استجواب دون علم المسؤول عن القسم؛

❖ إعلام الطرف المستجوب بسبب وكيفية الاستجواب؛

❖ عرض نقاط الضعف والمشاكل المستكشفة قبل بداية الاستجواب؛

❖ مصادقة الطرف المستجوب عن نتائج الاستجواب قبل تقديمها إلى المسؤولين؛

❖ تفادي الأسئلة الشخصية وعلى المراجع أن يسمع أكثر مما يتكلم ويقوم بالاستجواب في إطار موضوع المهمة.

1. تحضير الاستجواب: ويتم من خلال:

أ. تحديد موضوع الاستجواب والمعلومات التي يريد المراجع الحصول عليها،

ب. الإلمام بالموضوع من جانبين، من حيث نشاط ومسؤولية الشخص الذي سيقوم باستجوابه وكذلك

تحديد الهدف من الاستجواب والحصول على معلومات مبنية على نشاط معين؛

ج. إعداد الأسئلة المناسبة للحصول على إجابات مهمة ويعتمد الأسئلة المفتوحة؛

د. تحديد موعد الاستجواب والتقل إليه لخلق جو من الثقة لديه.

2. بداية الاستجواب: يبدأ الاستجواب بالتعارف، ويعرف المراجع بنفسه وبأهداف المهمة والتقنيات التي

يستخدمها الاستجواب، يعتمد المراجع على المنهج اللغوي العصبي الذي يساعده في ملاحظة وتحليل

حركات ووضعيات الشخص المستجوب بهدف الحصول على المعلومات ويحاول المراجع إعداد الأسئلة

¹ عيادي محمد لمين، مرجع سبق ذكره، ص 122.

بشكل جيد الحصول على المعلومات المناسبة، وعليه أن يتأكد من الفهم الصحيح لأجوبة الشخص المستجوب، وتركه يعبر عن موضوع المراجعة بحرية لتحصيل المعلومات ويقوم بتسجيلها.

3. نتيجة الاستجواب:

- أ. يتم تلخيص النقاط الأساسية المسجلة لضمان عدم وجود خطأ في الفهم؛
- ب. يمكن عند الاستنتاج الطلب من الشخص المستجوب إذا كان يود التطرق إلى نقاط يراها مهمة أو أشخاص يمكن استجوابهم أو وثائق يمكن الإطلاع عليها، ويقوم بشكر الشخص عن تعاونهم.

ثالثاً: الفحوصات والمقاربات المختلفة:

هي طريقة يستخدمها المراجع خلال عمله في الميدان لضمان صحة العمليات ولاكتشاف أسباب الأخطاء وتعتمد على:¹

1. الفحوصات: هي عديدة منها الفحوصات الحسابية، فحص وجود الوثائق والبحث عن الأدلة.
2. المقاربات: هي عبارة عن تقنية إثبات وتؤكد من دقة المعلومات اعتماداً على مصدرين مختلفين مثل:
 - أ. المقاربة بين ملفات الأفراد والأفراد المعروفين في الوحدة؛
 - ب. المقاربة بين المخزون المحاسبي والمخزون السلعي.

المطلب الثاني: أدوات استفهامية

ونميز الملاحظة المادية السرد، المخطط الوظيفي، جدول تحليل الأعمال، مخطط التدقيق.²

أولاً: الملاحظة المادية

- من الممكن أن يعتمد المراجع في عملية المراجعة على الملاحظة المادية المباشرة للتحقق من تطابق ما هو مدون على الوثائق مع ما هو موجود فعلاً في الواقع، ويتعلق الأمر بـ:
1. الملاحظة المادية للإجراءات: تهدف ملاحظة الإجراءات إلى تحديد المراحل التي تمر بها عملية أو نشاط فالتحقق من تطابقه مع ما هو مدون في دليل الإجراءات واحترام الأفراد لها.
 2. الملاحظة المادية للأصول: تهدف إلى تحقيق من وجود الأصول وتطبيق أساس على المخزون، الاستثمارات، السندات والنقدية في الصندوق.

¹ نفس المرجع السابق، ص 123.

² نفس المرجع السابق، ص 123.

3. **الملاحظة المادية للوثائق:** تهدف إلى التحقق من الوثائق المحاسبية والمستندات المختلفة التي تستخدمها المؤسسة من حيث تصميمها كيفية استخدامها وانتقالها.

ثانياً: السرد

تتميز بعض مراحل عملية المراجعة بصعوبة وصفها ويلجأ المراجع إلى السرد لوصف النظام، ونميز بين نوعين:

1. **السرد الذي يقوم به الطرف الخاضع للمراجعة:** يكون في بداية مهمة المراجعة ويقوم المراجع بالاستماع إلى السرد الذي يقوم به الشخص الخاضع للمراجعة بهدف وصف الإطار العام للنظام أو النشاط الخاضع للمراجعة، وتطرح هذه الطريقة بعض النقاط المتعلقة بتحديد أهم المعلومات التي يحتاجها المراجع إلى جانب مدى صدق الشخص الذي يقوم بالسرد.

2. **سرد يقوم به المراجع:** يقوم المراجع بسرد ملاحظاته المادية ونتائج الاختبارات التي توصل إليها من حالة صعوبة وصفها عن طريق مخططات تدفق المعلومات وعلى المراجع أن يستغل ما تقدمه جميع الأطراف.

ثالثاً: المخطط الوظيفي

يقوم المراجع الداخلي بإعداد المخطط الوظيفي انطلاقاً من المعلومات التي تحصل عليها من عمليات الاستجواب والملاحظة والسرد التي قام بها في بداية المهمة، ويعرض هذا المخطط مختلف الوظائف في المؤسسة إلى جانب الأشخاص المسؤولين عن القيام بها ويمكن أن نصادف:

1. قيام شخص واحد بعدة وظائف؛

2. عدم إسناد وظيفة ما إلى شخص محدد؛

3. وجود شخص ما دون وظيفة

ويسمح هذا المخطط بإثراء المعارف المكتسبة والخاصة بوظائف المؤسسة وتحليل مراكز العمل بهدف تحديد نقاط الضعف المرتبطة بسوء تقسيم العمل في المؤسسة.

رابعاً: جدول تحليل الأعمال

يستخدم هذا الجدول لتحليل الوظائف أو الإجراءات محل الدراسة إلى أعمال أولية بهدف تحديد نقائص الفصل بين الوظائف داخل المؤسسة ومعالجتها ويقسم الجدول إلى:

1. **العمود الأول:** يتم تحديد الأعمال الأولية المتعلقة بالوظيفة أو الإجراء بشكل مفصل ومتسلسل.

2. **العمود الثاني:** يتم تحديد طبيعة الأعمال الأولية ويتعلق الأمر بأربعة أنواع رئيسية وهي الأعمال التنفيذية، الترخيص، التسجيل المحاسبي والمراقبة.
3. **الأعمدة الموالية:** تحدد الأشخاص المسؤولين عن القيام بالأعمال الأولية.
4. **العمود الأخير:** مخصص لتحديد الأعمال غير المنفذة.

خامسا: خرائط التدفق

تبين هذه الخرائط دورة انتقال الوثائق بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية، ويتم من خلالها تحديد أصل الوثيقة والقنوات التي تمر بها حتى تصل إلى المستخدم النهائي، وهي تقدم نظرة كاملة عن تسلسل المعلومات وإجراءات إنتقالها وتهدف هذه الخرائط إلى اختبار دقة تطبيق الإجراءات وفعاليتها، وتستخدم لهذا الغرض رموز موحدة للتعبير عن مختلف العناصر ويمكن عرضها كما يلي:

سادسا: قوائم الاستقصاء

وتسمى كذلك قوائم الاستبيان، وهي قائمة نموذجية تشمل مجموعة واقعية من الأسئلة والتي تتناول جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة، وخاصة العمليات المعتادة مثل العمليات النقدية، عمليات الشراء والبيع، أرصدة الدائنين والبنوك.....إلخ.

يقوم المراجع بتوزيع هذه القائمة من الأسئلة على الموظفين لتلقى الإجابات عليها ومن ثم تحليلها للوقوف عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق على المؤسسة، ومن الأفضل أن تقسم قائمة الأسئلة إلى عدة أجزاء يخصص كل جزء منها مجموعة من الأسئلة تتعلق بإحدى مجالات النشاط وفي معظم الحالات تصمم هذه الأسئلة للحصول على إجابات بـ: "نعم" أو "لا".¹

حيث أن الإجابة بالنفي "لا" تعني احتمال وجود نقص في الرقابة الداخلية ومن مزايا هذا الأسلوب نذكر:²

1. إمكانية تغطية جميع المجالات التي تهم المراجع عن طريق تصميم مجموعة من الأسئلة لكل مجال.
2. إمكانية استخدام مبدأ التتميط في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية.
3. إمكانية استخدام مبدأ التتميط في إعداد القوائم، مما يجعل من الممكن استخدامها قبل البدء في عملية المراجعة بفترة كافية.

¹شعباني لطفي، مرجع سابق، ص144.

²المرجع السابق، ص 144.

4. إمكانية استخدام هذا الأسلوب من طرف أشخاص أقل تأهيلاً وخبرة بعكس الحال عن استخدام الأساليب التي تطرقنا إليها سابقاً.

كما يتميز هذا الأسلوب بمجموعة من العيوب منها، إجابة فرد أو مجموعة من الأفراد عن الأسئلة المقدمة والتي ترتبط بنشاط جميع العاملين بالوحدة سواء كانوا تحت احتراقهم أم لا، مما يجعل الإجابات التي تحصل عليها تمثل وجهة نظر من إجابات على الأسئلة فقط وليس وجهة نظر القائمين بالعمل فعلاً، تعتبر الإجابة بـ"نعم" أو "لا" غير كافية لإعطاء صورة كاملة عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، قد لا تصلح القوائم النمطية التي يعدها المراجع لجميع الحالات مما يتطلب إعداد عدة نماذج من الأسئلة وفقاً للحالة التي يتعامل معها، مما يستنفذ الكثير من وقت وجهد المراجع أسلوب قوائم الاستقصاء يركز على الأعمال التي يتم تنفيذها أكثر من التركيز على الأفراد أو المجموعات التي تؤدي هذه الأعمال الإجابة عن الأسئلة يمكن لها أن تكون روتينية دون الإشارة إلى ما يتم فعلاً مع وجود خطر احتمال أن تنقل إجابات السنة الماضية على قائمة أسئلة السنة الحالية خاصة إذا لم يطرأ عليها أي تعديل.

الخلاصة

إن حاجة الإدارة إلى معلومات إدارية ومحاسبية دقيقة وبصفة دورية لمساعدتها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، تطلب منها إنشاء قسم للمراجعة الداخلية كأداة رقابة مستقل داخل المؤسسة يهدف إلى تقييم جميع العمليات الرقابية الأخرى من خلال مراجعة جميع العمليات المحاسبية والإدارية قبل وبعد تنفيذها، كما تهدف إلى التحقق من اتباع الموظفين للسياسات والخطط و الإجراءات الإدارية المرسومة لهم وقياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة الأخرى في أداء مهامها واقتراح التحسينات اللازمة.

الفصل الثاني : مدخل إلى نظام المعلومات المحاسبي

المبحث الأول : نظام المعلومات

المبحث الثاني: نظام المعلومات المحاسبي

المبحث الثالث: سيرورة عمل نظام المعلومات
المحاسبي

المبحث الرابع : المراجعة و جودة المعلومات
المحاسبية

تمهيد:

يعد نظام المعلومات المصدر الأساسي لتزويد إدارة المؤسسات بالمعلومات الضرورية لتسيير شؤونها المناسبة لاتخاذ القرارات، في ظل تطور المؤسسات واتساع مجالها والذي صاحب ذلك دخول التكنولوجيا على نظام المعلومات، وأغلب المعلومات المطلوبة من قبل المؤسسات هي المعلومات المحاسبية والتي تعد مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، حيث أن توفير المعلومات المحاسبية للمستخدمين هو الغرض الرئيسي لأي نظام المعلومات المحاسبية. وإن صحة المعلومات المحاسبية ودقتها يتوقف على كفاءة وفعالية نظام المعلومات المحاسبي والمعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات. ويقصد بجودة المعلومات تلك الخصائص النوعية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية وتكون هذه الخصائص ذات فائدة كبيرة للمستخدمين، حيث أن المراجع الداخلي يسعى إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال إعطاء رأيه حول صدق القوائم المالية والمعلومات المحاسبية التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي. وسنتطرق في هذا الفصل إلى الجانب النظري لنظام المعلومات المحاسبي من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: نظام المعلومات.

المبحث الثاني: نظام المعلومات المحاسبي.

المبحث الثالث: سيرورة عمل نظم المعلومات المحاسبي.

المبحث الرابع: المراجعة وجودة المعلومات المحاسبية.

المبحث الأول: نظام المعلومات

التطورات الحديثة في مجال الأعمال والاتصالات أدت إلى زيادة الحاجة إلى المعلومات من

مختلف الجوانب المتعلقة بالأنشطة الخاصة بها وقد يترتب على ذلك ضرورة إعداد وتصميم نظم للمعلومات بغرض جمع البيانات التي يمكن استخدامها، من طرف أفراد من داخل المؤسسة أو خارجها.

المطلب الأول: مفهوم النظام، مكوناته وأنواعه

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى أهم تعريفات النظام بتعدد كتابها وأبرز مكوناته ومختلف أنواعه.

أولاً: تعريف النظام

أعطيت تعاريف متعددة للنظام، سنحاول التطرق لبعض هذه التعاريف وذلك من خلال عرض ما

يلي:

يعرف بأنه: "مجموعة موحدة من الأجزاء المتفاعلة والتي تؤدي سوية وظيفة لتحقيق أهدافه، وكل نظام له بنية تحتية مستقلة عن بيئة، إن أغلب الأنشطة تكون مفتوحة بمعنى تقبل مدخلات من بيئتها وتزود مخرجات إلى البيئة".¹

كما عرف أنه: "مجموعة من المكونات - إثنين أو أكثر- أو الأجزاء المترابطة والمتفاعلة بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق هدف معين، ويتكون النظام الرئيسي من أنظمة فرعية لكل منها وظيفة محددة وتكون مساندة للنظام الرئيسي".²

كذلك عرف على أنه: "مجموعة من العناصر أو الأجزاء التي تتكامل مع بعضها البعض وتحكمها علاقات وآليات معينة وفي نطاق محدد بقصد تحقيق هدف معين".³

انطلاقاً من التعاريف السابقة يمكن القول أن النظام هو: إطار عام وشامل لمجموعة من العناصر المترابطة مع بعضها البعض ومع البيئة المحيطة به من أجل تحقيق الأهداف التي يسعى هذا النظام إلى تحقيقها، سواء كانت أهداف رئيسية أو فرعية تتحدد تلك الأهداف بنوع النظام الذي تعينه.

ثانياً: مكونات النظام

يتشكل النظام من مجموعة من الأجزاء أو الأنظمة الفرعية التي تجمعها علاقات وظيفية وتتفاعل

¹نبيل محمد مرسى، نظم المعلومات الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006، ص 13.

²إبراهيم محمد علي الجزراوي، لقمان محمد سعيد، أدوات تكنولوجيا المعلومات ودورها في كفاءة وفعالية المعلومات المحاسبية، مجلة الإدارة و الاقتصاد، العراق، العدد75، 2009، ص 70.

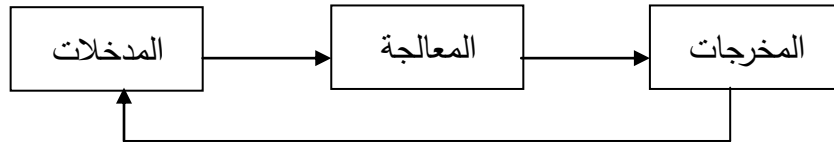
³سليم الحسنية، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الثانية، مؤسسة الوارق للنشر و التوزيع، الأردن، 2004، ص 30.

فيما بينها قصد تحقيق أهداف مشتركة وهذه العناصر هي:

1. **المدخلات:** مدخلات النظام تتمثل في القوة الدافعة والوقود اللازم لتشغيل النظام وهذه المدخلات يحددها الهدف النهائي للنظام وقد تكون هذه المدخلات متمثلة في المواد الأولية، العمالة، رأس المال والمعلومات أو أي شيء يحصل عليه النظام من البيئة المحيطة به أو من نظم أخرى.¹
2. **المعالجة:** هي النشاط الذي يمارس النظام على المدخلات باعتماد المستلزمات الضرورية من قوى بشرية ومادية وإجراءات معينة لأجل تحويل هذه المدخلات إلى المخرجات المطلوبة وتختلف طبيعة هذه العمليات باختلاف الأنظمة.²
3. **مخرجات النظام:** هي الناتج النهائي والذي يذهب إلى البيئة المحيطة أو نظم أخرى وقد تكون هذه المخرجات في صورة منتج نهائي أو وسيط خدمة للمستهلك أو معلومات تستخدم في اتخاذ القرارات الإدارية أو تستخدم كبيانات للنظم معلومات أخرى.³
4. **التغذية العكسية:** هي عملية رد فعل المستفيدين على عمل النظام، وهي المخرجات التي ترسل إلى النظام مرة ثانية كمصادر للمعلومات ويمكن أن تكون تغذية عكسية أو مراجعة داخلية أو خارجية وتستخدم للبدء أو لتغيير العمليات، وهي نظام تحكم أي أنه ينظم معدل إدخال المدخلات إلى النظام ومعدل إخراج المخرجات من النظام.⁴

يمكن توضيح مختلف مكونات النظام من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2-1): المكونات الرئيسية للنظام



التغذية العكسية

المصدر: علاء عبد الرزاق السالمي، نظم إدارة المعلومات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2003، ص 25.

¹كمال الدين مصطفى الدهراوي، سمير كامل محمد، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2002، ص 4.
²محمد عبد حسين آل فرج الطائي، المدخل إلى نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص 19-20.

³كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، المكتب الجامعي، مصر، 2007، ص 17.

⁴المرجع السابق، ص 17.

ثالثاً: أنواع النظام

بالرغم من تعدد أشكال النظم إلا أنها تتصف بخصائص عامة ومحددة، وتتميز نظرية النظم بين أربعة أنماط رئيسية، ويمكن تصنيف أي نظام ليكون ضمن واحد من مجموعة الأنماط الرئيسية التالية:¹

1. النظم المغلقة: يعتبر النظام مغلق إذا كان معزولاً تماماً عن البيئة المحيطة به، ويعني ذلك عدم وجود روابط خارجية بين النظام وأنظمة البيئة الخارجية المحيطة بها، ومن ثم فلا يكون للنظام أي تأثير خارج حدوده، فضلاً عن ذلك فإن البيئة الخارجية المحيطة بالنظام تكون عديمة التأثير على النظام وإجراءات تشغيلية، ويعتبر النظام المغلق حالة نظرية أكثر منها واقعا عمليا، وذلك لأن جميع النظم تتفاعل عادة مع البيئة المحيطة بها بصورة ما.

2. النظم المغلقة نسبياً: تعتبر النظم مغلقة نسبياً إذا كانت تتفاعل مع البيئة المحيطة بها بطريقة محددة ومعروفة وقابلة التحكم فيها ومثل ذلك النظام يتضمن روابط مع البيئة المحيطة به، كما تتوفر له خاصية إمكانية التحكم في تأثير متغيرات البيئة على إجراءات تشغيلية، ويعتبر ناتج تأثير تفاعلات البيئة مع مثل هذا النظام بمثابة مدخلات للنظام، كما أن ناتج تأثير هذا النظام على البيئة المحيطة يمكن اعتباره مخرجات للنظام، ويكون النظام المغلق نسبياً جيد التصميم إذا أمكنه تحديد شكل تفاعلاته مع البيئة المحيطة به والتحكم فيها غير أنه لا يمكنه إلغاء هذه التفاعلات.

3. النظم المفتوحة: يعتبر النظام مفتوح إذا كان تأثير البيئة المحيطة به غير محدود وغير قابل للتحكم فيه، ومن ثم فإنه علاوة على وجود مدخلات للنظام من البيئة المحيطة ومخرجات من النظام إلى تلك البيئة فإن إجراءات تشغيل مثل هذا النظام المفتوح تتعرض للتأثير غير قابل للتحكم فيه نتيجة لتفاوت وتباين المدخلات غير القابلة للتحكم فيها ويمكن للنظام المفتوح الجيد التصميم خفض أو تدنية الآثار السلبية الناجمة عن تغيرات البيئة المحيطة به، ولتحقيق ذلك فإن مصممي النظم يعمدون عادة إلى محاولة التنبؤ بالمتغيرات البيئية ذات التأثير على النظام وبناء الإجراءات التي تحقق إمكانية التحكم في تلك التغيرات عند تشغيل النظام.

4. نظم التحكم بالتغذية العكسية: يعتبر النظام واحد من مجموعة نظم التغذية العكسية إذا تمت إعادة بعض من مخرجاته إلى النظام في صورة مدخلات له، ويمكن تصميم النظام بحيث تتحقق هذه التغذية العكسية للمساهمة في تحقيق أهداف النظام ويعتبر نظام القيادة التلقائية في الطائرات أمثلة لنظم الرقابة

¹ عبد المقصود ديبان، ناصر نور الدين عبد المطيف، نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 57-60.

يمكن أن تشمل النظم العكسية على العديد من النظم الفرعية المتباينة من حيث كونه نظام مغلق أو نظاما مغلق نسبيا أو نظام للتحكم بالتغذية العكسية.

المطلب الثاني: ماهية المعلومات

نميز في هذا الجزء بعض التعريفات الشائعة لمصطلح المعلومات بالإضافة إلى خصائصها ومصادر الحصول عليها.

أولاً: مفهوم المعلومات

1. تعريف المعلومات: هناك تعريف متعددة ومتنوعة للمعلومات نذكر منها:

تعرف بأنها: "سلعة يتم في العادة إنتاجها أو تعبئتها بأشكال متفق عليها، وبالتالي يمكن الاستفادة منها تحت ظروف معينة في التعليم والإعلام والتسليّة أو لتوفير محفز مفيد لاتخاذ قرارات في مجالات عمل معينة".¹

تعرف المعلومات بأنها: "البيانات المنظمة والمعروفة بشكل يجعلها ذات معنى للشخص الذي يستلمها، ولذلك فإن للمعلومات قيمة حقيقية للمستخدم، وتقدم إضافة للمعرفة الموجودة لديه حول حادث معين أو مجال معين".²

تعرف بأنها: "تمثل النتائج التي تحصل عليها من عملية معالجة البيانات، فالبيانات بعد أن يتم إدخالها إلى نظام المعلومات تخضع لعدة عمليات معالجة مثل التبريد والتحليل والتلخيص والعرض في تقارير تتناسب وغرض الاستخدام الذي طلبت من أجله وفي الوقت المناسب وبذلك تتحول البيانات إلى معلومات".³

من خلال هذه التعاريف نلاحظ أن المعلومات مرتبطة بمفهومين وهما البيانات والمعرفة، وحتى نستطيع التعرف أكثر على ما هي المعلومة يجب التمييز بينها وبين البيانات من جهة والمعرفة من جهة أخرى كالتالي:

❖ **الفرق بين البيانات ومعلومات:** البيانات هي المادة الأولية، هي المعطيات التي تستخلص منها المعلومات والبيانات هي ما تزودنا به الصحف والتقارير ونظم المعلومات في الكمبيوتر مثلا، أما

¹ محمد توفيق بوكريش، عزيز بلحردة، دور المراجع الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، جامعة جيجل، الجزائر، 2014/2013، ص 65.

² محمد نور برهان، أنظمة المعلومات الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2010، ص 30.

³ أحمد حلمي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، مدخل تطبيقي معاصر، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 7.

المعلومات فهي نتائج معالجة البيانات تحليلًا وتركيبًا، لاستخلاص ما تتضمنه هذه البيانات أو نشير إليه من مؤشرات وعلاقات وتعالقات ومقارنات وموازنات ومعدلات... إلخ، فالبيانات هي ركيزة المعلومات، وهي المتغير المستقل الذي يستحدث والمعلومات هي المتغير التابع، وعندما يحصل الناس على البيانات ويكيفونها حسب إطار معلومات حصلوا عليها سابقًا، تصبح هذه البيانات معلومات وهكذا عندما تقرأ لائحة أسعار الأسهم في الصحيفة، فإننا نحصل على معلومات مختلف الشركات.¹

❖ الفرق بين المعلومات والمعارف: عندما يخترن المرء في ذاته المعلومات إلى حد أنه يستطيع الانتفاع منها، تسمى هذه المعلومة معرفة.

مما سبق نستنتج أن المعلومات هي عبارة عن بيانات ذات معنى، أما المعرفة فهي عبارة عن المعلومات المخزنة يضاف إليها القدرة على استعمال المعلومات.

ثانياً: خصائص المعلومات

حتى تكون المعلومات ذا فائدة لصانع القرار فلا بد من التأكد من أن خصائص المعلومات تتلائم مع الموقف الذي يتخذ فيه القرار، كما تجدر الإشارة إلى أن درجة توفر هذه الخصائص في معلومة معينة يختلف باختلاف الموقف أو المشكلة التي يواجهها صانع القرار وتوجزها في النقاط التالية:²

1. الدقة: مدى وصف وتمثيل المعلومات للموقف أو للحدث كما هو على حقيقته؛
2. الشكل: تكون المعلومات كمية أو وصفية، رقمية أو بيانية، مطبوعة أو معروضة، ملخصة أو مفصلة، وعادة تحتاج إلى عدة أشكال وفقاً لكل موقف؛

3. التكرار: يقيس مدى تكرار الحاجة إلى المعلومات وتجسيدها وإنتاجها؛

4. المدى: هو نطاق الأحداث والأماكن والأفراد التي تمثلها المعلومات؛

5. المنشأ: مصدر المعلومة التي نشأت منه أو جمعت به؛

6. الفترة الزمنية: توجه المعلومات إما اتجاه الماضي أو الحاضر أو للأحداث والأنشطة المقبلة؛

7. الارتباط: أهمية ارتباط المعلومات بالموقف الجاري؛

8. الشمولية: أن توفر المعلومات لمستخدميها كل شيء يحتاجه لمعرفة موقف معين؛

9. التوقيت: أن لا تكون المعلومات متقدمة حين استلامها أو حين الرغبة في استعمالها.

¹دلفن، كيت، ترجمة شادن الوافي، العبيكات، الإنسان والمعرفة في عصر المعلومات، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2001، ص 343.

²بشير كاوجة، دور تكنولوجيا المعلومات والاتصال في تحسين الإتصال الداخلي في المؤسسة السنشافية العمومية الجزائرية رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012/2013، ص 13.

كما يمكن إضافة الخاصيتين التاليتين:¹

- أ. **التكاليف:** أن تكون عملية الحصول على المعلومات اقتصادية بحيث تكون معقولة مقارنة بما يمكن أن تجد به من فوائد للمنظمة؛
- ب. **أن تكون قابلة للقياس:** أي يمكن الحصول عليها في أي وقت أكثر من مرة وبالتالي التحقق من صحته.

ثالثاً: مصادر المعلومات

للمعلومات عدة مصادر متمثلة في:²

1. **الملاحظة:** يمكن الحصول على أجوبة جزئية لمشكل معين عن طريق ملاحظة الأحداث المرتبطة به؛
 2. **التجربة:** وذلك عن طريق إخضاع مصادر المعلومات لتجارب تخضع للحكم، وكلما كان تصميم التجربة جيداً كلما كانت النتائج موثوقة فيها أكثر؛
 3. **المسح:** وهو مصدر معلومات غني يحتاج إلى التخطيط الجيد وخاصة فيما يخص إعداد قوائم الاستبيان واختيار العينة؛
 4. **المؤسسة:** وهو مصدر هام جداً ويكون من المعلومات التي تصحح الانحرافات التي قد تتعرض لها المؤسسة، والتي تقدمها في التقارير التي يعدها المراجعون؛
 5. **البيئة الخارجية للمؤسسة:** يتمثل في المعلومات التي يمكن الحصول عليها من مكاتب البحوث الإحصاء، الاستشارات والنشرات المختلفة لهيئات خاصة أو حكومية.
- ونشير أن تعدد مصادر المعلومة مفيد جداً في تقييم مدى دقتها وتمثيلها للواقع.

المطلب الثالث: أساسيات نظام المعلومات

يعتبر نظام المعلومات المصدر الرئيسي للإدارة لتزويدها بالمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات التي تساعد على أداء مهامها بالطرق الصحيحة والوصول إلى الأهداف المطلوبة.

أولاً: تعريف نظام المعلومات:

تعرف بأنها: "مجموعة مترابطة فيما بينها، تقوم بتجميع وتخزين (نشاط التشغيل) ونشر المعلومات (نشاط المخرجات) واستقبال معلومات مرتدة إليها (تغذية عكسية) وذلك لأغراض اتخاذ القرارات وتحقيق

¹ محمد نور برهان، أنظمة المعلومات الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريد، مصر، 2010، ص 30.

² ثابت عبد الرحمن إدريس، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 81.80.

وتعرف أيضا على أنها: "عبارة عن مجموعة من الأفراد والتجهيزات والإجراءات والبرمجيات والاتصالات وقواعد البيانات تعمل يدويا أو ميكانيكيا أو آليا على جمع المعلومات وتخزينها ومعالجتها ومن تم توصيلها إلى المستفيد".²

حيث عرفه لريكي واراى على أنه: "مدخل يتعامل مع المشروع كوحده ويتكون النظام من مجموعة من الأنظمة النوعية المترابطة والتي تعمل مع بعضها البعض لتوفير معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرارات المناسبة".³

حيث عرفه شاروتر بأنه: "عبارة عن نظام من الأفراد والمعدات والإجراءات والمستندات ووسائل الاتصال الذي يجمع البيانات ويقوم بعمليات تشكيل وتخزين واسترجاع وعرض البيانات من أجل استخدامها في التخطيط والموازنات التخطيطية، وفي المحاسبة والرقابة وغيرها من العمليات الإدارية".⁴ استنادا إلى التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص أن نظام المعلومات أنه: "مجموعة من المكونات المربوطة مع بعضها البعض بشكل منتظم من أجل إنتاج المعلومات المفيدة وإيصال هذه المعلومات إلى المستخدمين بالشكل الملائم، والوقت المناسب، من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم". ويتكون نظام معلومات من ثلاث مكونات رئيسية هي:⁵

1. المدخلات: وهي عبارة عن الأحداث والمعطيات التي يتم إدخالها للنظام لغاية معالجتها.
2. المعالجة: وهي عبارة عن جميع العمليات الحسابية والمنطقية، التي تجري على المدخلات بغرض إعدادها وتقييمها.
3. المخرجات: وهي عبارة عن المعلومات والنتائج الصادرة من النظام بعد أن ينهي المعالجات المناسبة للبيانات المدخلة.

¹ طارق طه، إدارة البنوك وتكنولوجيا المعومات، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2007، ص 46.

² سليمان مصطفى اللاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2008، ص 35.

³ صلاح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000، ص 20.

⁴ المرجع السابق، ص 20.

⁵ عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص 65.

ثانياً: أهمية نظام المعلومات

يقدم نظام المعلومات في المؤسسات أهمية كبيرة ويمكن أن نذكر منها ما يلي:¹

❖ تحسين أداء المؤسسة؛

❖ تقديم النتائج والمعلومات إلى مركز اتخاذ القرارات في الوقت المناسب؛

❖ يعتبر مورد اقتصادي له قيمة حيث تحدد قيمته لملاءمته من حيث الكم والكيف والتوقيت والتحيز

والتطور في الأهداف والبدائل والوسائل؛

❖ يهتم نظام المعلومات على وجود علاقة بين وظيفة الإدارة والهيكل التنظيمي ومستخدمي المعلومات

مع نظام المعلومات الموجود داخل المؤسسة؛

❖ يقوم نظام المعلومات بتحديد المشاكل الموجودة داخل المؤسسة ومعرفة عناصرها، والمخطط من أجل

وضع الحلول واتخاذ القرار الصحيح؛

❖ يساعد نظام المعلومات في متابعة ومراقبة الكثير من الأنشطة التشغيلية؛

ثالثاً: خصائص نظام المعلومات

يتميز نظام المعلومات بمجموعة من الخصائص نذكر منها ما يلي:²

1. **شبكة اتصال:** يشبه نظام المعلومات شبكة اتصال في أنه يزود للمسارات معلومات إلى الكثير من

النقاط كما أنه يساعد المعلومات على التدفق في كل مكان بالمشروع وإلى أماكن خارج المشروع.

2. **مراحل تحويل وتوظيف البيانات:** يقوم نظام المعلومات بتحويل المدخلات إلى مخرجات وهنا توجد

ثلاث مراحل ونسبة في هذا التحويل هي مرحلة الإدخال، مرحلة التشغيل ومرحلة الإخراج، وترتبط بهذه

المراحل عدة وظائف هي تجميع البيانات وتشغيلها وإنتاج المعلومة.

3. **إدخال البيانات وإخراج المخرجات:** يتم إدخال البيانات خلال مرحلة الإدخال بينما يتم الحصول على

المعلومة خلال مرحلة المخرجات.

4. **مستخدمو المعلومات:** يتم إنتاج المعلومات من نظام المعلومات بالمشروع، وذلك ليستخدمه كل من

المستخدم الداخلي و الخارجي، ويشمل المستخدم الداخلي المديرين والموظفين بالمشروع أما المستخدم

¹ علا أحمد عبد الهادي الزعائين، أثر التحول في نظم المعلومات المحاسبية دراسة تطبيقية في وزارة المالية الفلسطينية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006/2007، ص 21.

² ثناء علي القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 10-14.

الخارجي فيشتمل كافة الجهات المهمة لخارج المشروع مثل الدائنين والموردين والعملاء وحملة الأسهم والوكالات الحكومية واتحادات العمال.

5. الأهداف: يمكن حصر أهداف نظام المعلومات في ثلاث أهداف الرئيسية وهي:

❖ التزويد بالمعلومات المساندة لعملية اتخاذ القرار؛

❖ التزويد بالمعلومات المساندة للعمل اليومي الروتيني؛

❖ التزويد بالمعلومات.

6. الموارد: يحتاج نظام المعلومات إلى الموارد لاتمام وظائفه، ويمكن تبويب هذه الموارد على أنها

البيانات مهمات، معدات، أفراد وأموال.....

رابعاً: وظائف نظام المعلومات

يقوم نظام المعلومات على مجموعة من الوظائف الرئيسية، والشكل التالي يوضح حركة العمل في

نظام المعلومات، ويمكن شرح الأنشطة والوظائف الأساسية لنظام المعلومات كما يلي:¹

1. تجميع البيانات: يتم من خلال هذه المرحلة تجميع البيانات من مصادرها المختلفة وإدخالها إلى النظام

استعداداً لتشغيلها من خلال مجموع محددة من الأنشطة

2. تشغيل البيانات: يقصد به معالجة البيانات من خلال مجموعة من العمليات الأساسية لتحويلها إلى

معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات، تتشابه عمليات تشغيل البيانات في النظامين اليدوي والالكتروني

تتمثل العمليات الأساسية لتشغيل البيانات في عمليات التالية:

❖ التصنيف؛

❖ الترتيب؛

❖ العمليات الحسابية والمنطقية؛

❖ المقارنة؛

❖ التلخيص؛

❖ تقديم نتائج عمليات التشغيل (التقرير).

ونشير هنا أنه لا يشترط أن تمر البيانات بكل العمليات السابقة، وكذا لا يشترط تتابعها وفق نسق

معين وأن يشتمل كل تشغيل للبيانات نفس المجموعة من العمليات.

¹الطيب الوافي، نظام المعلومات وأثره على عملية اتخاذ القرارات الإدارية حالة لمجمع إسمنت الشرق الجزائري، مجلة العلوم

الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 10، 2010، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، ص 112.

3. إدارة العمليات: يقصد بإدارة البيانات كل الأنشطة الخاصة بتنظيم وإدارة عمليات التخزين، استرجاع، إعادة إنتاج، تجديد وصيانة البيانات.

4. رقابة وأمن البيانات: تتكون هذه الوظيفة في نظم المعلومات من جزئين هما: التغذية المرتجعة والرقابة.

أ. التغذية المرتجعة: يقصد بها المعلومات المرسله عكسيا أن مستخدمي النظام إلى القائمين عليه تعليقا على أنشطة المدخلات، التشغيل والمخرجات لنظام التشغيل، تتضمن هذه التعليقات ملاحظات مستخدمي النظام على مخرجات لكي تؤخذ في الحسبان في العمليات التشغيل الموالية.

ب. الرقابة: تعمل على تقييم معلومات التغذية العكسية لتحديد ما إذا كان النظام يعمل وفقا للإجراءات التشغيل المحددة ويولد معلومات بالخصائص المطلوبة، إذا لم تتوافر هذه الخصائص فلا بد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية وأحداث بعض التعديلات اللازمة على المدخلات وعمليات التشغيل حتى ينتج النظام المعلومات بالجودة المطلوبة، نشير إلى أن هناك إجراءات من وقاية للحماية، هدفها اكتشاف أي فقد، سرقة، تزوير أو تغيير للبيانات أثناء عمليات التشغيل، تمتد هذه الإجراءات لتشمل كل العمليات والأنشطة بداية من تجميع البيانات لغاية توصيلها للمستخدم النهائي.

5. تجميع وتوصيل المعلومات (إنتاج المعلومات): الهدف الأساسي لهذه الوظيفة هو نقل المعلومات المنتجة إلى الأشخاص المصرح لهم بالحصول عليها أو توصيلها لنظام آخر من النظم الفرعية المكونة للمؤسسة مع شرط أن يتفق توقيت وسيلة التوصيل، شكل أداة التوصيل، مضمون الرسالة وكيفية التغيير عنها مع رغبات واحتياجات مستقبلي المعلومات.

خامسا: الأنظمة الوظيفية في المؤسسة

فيما يلي سوف نتطرق إلى أبرز الأنظمة الوظيفية التي ينظمها نظام المعلومات وهي:¹

1. نظام معلومات تسويقي: يتولى هذا النظام جمع وتحليل ومعالجة البيانات الخاصة بعمليات إدارة المبيعات، بحوث التسويق، الترويج، التسعير، منتجات جديدة، المزيج التسويقي ولتطبيق هذه الوظائف يتجلى في نظام معلومات طلب المبيعات، نظام بحوث التسويق ونظام التسعير.

2. نظام المعلومات الإنتاجي (التصنيع): يقوم هذا النظام بإعلام الإدارة المعلومات منظمة عن الجدولة والندفق الطبيعي للموارد والمنتجات من سلع وخدمات، الهندسة، وينعكس التطبيق العملي في نظام تطبيق الاحتياجات من الموارد، نظم مراقبة طلب الشراء، نظم الهندسة، ونظم مراقبة الجودة.

¹نبيل محمد مرسى، التقنيات الحديثة للمعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 34.

3. **نظم معلومات الموارد البشرية:** يقوم هذا النظام بتلبية احتياجات إدارة الموارد البشرية من المعلومات التي تحتاجها حول جميع الأفراد العاملين وأغراض التخطيط وتنظيم الموارد البشرية في المؤسسة إلى جانب تجهيز الإدارة بمعلومات تخطيطية وتنبؤية تتعلق بالبرامج الخاصة بالقوى العاملة وتحديد احتياجات المنظمة من الأفراد في الوقت الحاضر والمستقبل وعمليات تندمج مع وظائف إدارة الموارد البشرية من عمليات اختيار وتعيين الأفراد، وتوزيع الوظائف، تدريب الأفراد، وضع وتقييم برامج التحفيز وأنظمة الأجور والمكافآت وترقية الموظفين.

4. **نظام معلومات المالي:** يهتم هذا النظام بتوفير معلومات دقيقة وشاملة حول كل ما يتعلق بالوضع المالي للمؤسسة من الأرباح والخسائر، معلومات حول الموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية وتدفق الأموال من وإلى المؤسسة كالأموال لتمويل أنشطة الإنتاج والتسويق فهذا النظام ينمي مراقبة الأموال للتأكد من أنها تستخدم بأقصى كفاءة ممكنة كما يشمل هذا النظام كذلك على التدفقات المتوقعة أو الفعلية.

5. **نظام المعلومات المحاسبي:** ويتعلق الأمر هنا بالبيانات الاقتصادية الناتجة عن الأحداث الداخلية والخارجية للمؤسسة، ويعبر عن البيانات أما بطريقة مالية أو غير مالية وترجمة هذه المعلومات إلى معلومات مالية يتولد عنها قوائم مالية ومعلومات رقابية.

المبحث الثاني: نظام المعلومات المحاسبي

مع بروز الدور المعلوماتي للمحاسبة وتحويلها إلى نظام المعلومات على حساب دورها الإجرائي في مسك الدفاتر، أصبح للمحاسبة أهمية كبيرة، نظرا لما تقدمه من معلومات تساهم في اتخاذ القرار.

المطلب الأول: ماهية نظام المعلومات المحاسبي

تمثل نظم المعلومات المحاسبية أساس العمل الإداري لأي مؤسسة فمن خلاله يتم تحديد الحالة المالية للمؤسسة

أولاً: تعريف نظام المعلومات المحاسبي

توجد عدة تعاريف لنظام المعلومات المحاسبي نذكر منها ما يلي:

عرف بأنه "يمثل أحد النظم الفرعية في المنظمة، يتكون من عدة نظم فرعية تعمل مع بعضها بصورة مترابطة ومتناسقة ومتبادلة، بهدف توفير المعلومات التاريخية والحالية والمستقبلية، المالية وغير

المالية، بجميع الجهات التي يهتما أمر المنشأة، وبما يخدم تحقيق أهدافها".¹

كما عرف "نظام المعلومات المحاسبي عبارة عن مجموعة من المكونات مثل الوسائل الآلية والأوراق والمستندات والسجلات والتقارير والأفراد والإجراءات التي تتكامل مع بعضها البعض لتحقيق هدف المعالجة للبيانات المالية عن طريق التسجيل والتبويب والتلخيص لتحويلها لمعلومات محاسبية مثل قائمة الدخل وميزان المراجعة والميزانية والتي تعرض لدعم".²

كذلك عرف "بأنه أحد مكونات التنظيم الإداري يختص بجمع وتوصيل وتحليل ومعالجة وتبويب

المعلومات المالية الملائمة، لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية (كالدائنين والمستثمرين والجهات الحكومية) والداخلية (إدارة المؤسسة) ولذلك تجد أن نظام المعلومات المحاسبي تعتبر جزء لا يتجزأ من التنظيم الإداري المعروف بنظام المعلومات الإدارية".³

ويعرف أيضا بأنه "عبارة عن هيكل متكامل داخل الوحدة الاقتصادية يقوم باستخدام الموارد المتاحة والأجزاء الأخرى للتمويل للبيانات الاقتصادية إلى معلومات محاسبية بهدف إشباع احتياجات المستخدمين المختلفين من المعلومات".⁴

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن نظام المعلومات المحاسبي يمثل أحد الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات الإداري، داخل الوحدة الاقتصادية، ذات هيكل متكامل يقوم بمجموعة من الوظائف والأنشطة باستخدام الموارد اللازمة للإنتاج المعلومة المحاسبية بغرض توصيلها إلى الأطراف المستعملة لها وإشباع احتياجاتها، مع العلم أن نظام المعلومات المحاسبية يتكون من نظم فرعية أخرى خاصة به.

ثانيا: خصائص نظام المعلومات المحاسبي

من أجل المعلومات المحاسبية الجيدة وذات الجودة العالية، فلا بد أن تتوفر في نظام المعلومات

المحاسبية مجموعة من الخصائص التي تزيد من كفاءة النظام وتذكر منها ما يلي:⁵

¹ زياد هشام السقا، إمكانية تصميم نظم المعلومات المحاسبية في ظل الحوكمة الإلكترونية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الاقتصادية، المجلد 5، العدد 15، جامعة تكريت 2009، ص 162.

² محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2001، ص 55.

³ ماهر سالم أبو هذاف، تقييم مدى كفاءة نظم المعلومات المحاسبية لدى شركات توزيع الوقود العاملة في قطاع غزة رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2010/2011، ص 16.

⁴ سليمان مصطفى الدلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2007، ص 19.

⁵ محمد يوسف الحفناوي، مرجع سابق، ص 59.

❖ يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبي درجة عالية جدا من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها إلى معلومة محاسبية؛

❖ إن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختيار بديل من البدائل المتاحة للإدارة؛

❖ أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة وتقييم الأنشطة الاقتصادية للمنشأة؛

❖ أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفتها المهمة وهي التخطيط القصير، المتوسط والطويل الأجل لأعمال المنشأة المستقبلية؛

❖ أن يكون سريعا ودقيقا في استرجاع المعلومات المخزنة في قواعد بياناته وذلك عند الحاجة إليه؛

❖ أن يتصف بالمرونة عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليتلاءم مع التغيرات الطارئة على المنشأة.

ثالثا: أهمية نظام المعلومات المحاسبي

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي أقدم نظام المعلومات ويشكل الركيزة الأساسية والمهمة بالنسبة لنظم المعلومات داخل المنشأة، وتبرز أهميتها فيما يلي:¹

❖ نظام المعلومات المحاسبي هو وحدة الذي يمكن الإدارة والجهات الأخرى المعنية من الحصول على صورة وصفية (متكاملة) وصحيحة عن المنشأة؛

❖ يتصل نظام المعلومات المحاسبي بغيره من نظم المعلومات عن طريق مجموعة من القنوات التي تعبر حلقات وصل بين مصادر الحصول على المعلومات ومستخدمي هذه المعلومات، وتشكل في مجموعها النظام الشامل للمعلومات؛

❖ يمكن لنظام المعلومات المحاسبية من التعرف على الأحداث المستقبلية بدرجة تقرب إلى حد ما- من الصحة، وتوجيه الموارد النادرة نحو الاستخدام الأمثل، كما أنه يوفر المقاييس التي تساعد في تطوير أساليب الرقابة.

إن المعلومات التي تنتج بواسطة النظم الفرعية الأخرى توضح في صورتها النهائية بدلالات مالية في التخطيط الاستراتيجي للوصول إلى هدف المنشأة.

المطلب الثاني: محتويات نظام المعلومات المحاسبي، أهدافه ووظائفه

إن نظم المعلومات المحاسبية لها محتويات و أهداف ووظائف سوف نأتي إلى عرضها فيما يلي:

أولا: محتويات نظام المعلومات المحاسبي

لا بد لأي نظام محاسبي فعال أن يحتوي على العناصر التالية:²

¹ ماهر سالم أبو هذاف، مرجع سابق، ص 21.

² بوفروعة سفيان، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في تسيير المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2012/2011، ص ص 11-15.

1. **المصطلحات الأساسية:** هناك مصطلحات محاسبية عديدة ومهمة جدا والتي لا بد أن يحوزها النظام المحاسبي وأن يعمل وفقا لها نلخصها فيما يلي:

- ❖ **الحدث:** خارجي كان أم داخلي؛
 - ❖ **العملية:** تسجيل الحدث بين طرفين؛
 - ❖ **الحسابات الحقيقية والمؤقتة:** حيث أن الحسابات الحقيقية مثل الأصول والالتزامات وحقوق الملكية تظهر في ميزانية المؤسسة بينما الحسابات المؤقتة، مثل الإيرادات والمصاريف تظهر في قائمة الدخل؛
 - ❖ **دفاتر الأستاذ:** حيث يوجد دفتر أستاذ عام والذي يحوي الحسابات جميعها، كذلك دفتر أستاذ مساعد حيث حسابات معينة، ولكن بشكل تفصيلي كالمدينين والدائنين لأجور والرواتب؛
 - ❖ **دفتر اليومية:** حيث يتم تسجيل الحدث بها محاسبيا؛
 - ❖ **الترحيل:** وهي عملية ترحيل الأحداث المسجلة بعمليات من دفتر اليومية إلى حسابات دفتر الأستاذ؛
 - ❖ **ميزان المراجعة:** وهو عبارة عن أرصدة الحسابات المأخوذة من الأستاذ العام، ويعد أن تقوم بعمل قيود التسوية واستخراج الأرصدة الجديدة يصبح ميزان المراجعة المعدل؛
 - ❖ **قيود التسوية:** وهي القيود التي تعمل في نهاية الدورة المحاسبية لتسوية الحسابات وفقا للمبادئ والمعايير المحاسبية من أجل تحميل كل فترة محاسبية بنصيبها من المصاريف التي تخصها، والاعتراف بالإيرادات المكتسبة والتي تخص نفس الفترة؛
 - ❖ **القوائم المالية:** وهي القوائم التي تمثل مخرجات النظام، وتتكون من الميزانية الافتتاحية أو الختامية للمؤسسة، والتي تظهر المركز المالي للمؤسسة، وقائمة الدخل والتي تظهر نتائج أعمال المؤسسة للفترة المالية، وقائمة التدفقات النقدية والتي تظهر المصادر والاستخدامات النقدية للعمليات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية للفترة المالية، وقائمة الأرباح المعاد استثمارها والتي تظهر تسويات رصيد الأرباح المعاد استثمارها ابتداء من بداية الفترة المالية وإلى نهايتها؛
 - ❖ **قيود الإقفال:** هي القيود التي يتم بواسطتها جميع الحسابات المؤقتة في ملخص الدخل، ويقفل ناتج ملخص الدخل في حساب الأرباح المعاد استثمارها، وذلك استعدادا للبدء بفترة مالية جديدة؛
2. **المدين والدائن:** جميع الحسابات في نظام المعلومات المحاسبي مبنية على مفهوم المدين والدائن بمعنى أن جميع الحسابات التي تنشأ بالنظام المحاسبي يكون لها طرفان فقط وهما للمدين والدائن ويجب تطابق الطرفين في كل قيد وفي جميع الأحوال، يمكن إدراج الحسابات في النظام المحاسبي كما يلي:

❖ **حسابات الأصول:** تكون دوما مدينة الرصيد ويزيد ذلك الرصيد بالإدخالات المدينة ويتناقص بالإدخالات الدائنة؛

❖ **حسابات الالتزامات:** تكون دوما دائنة الرصيد ويزيد ذلك الرصيد بالإدخالات الدائنة ويتناقص بالإدخالات المدينة؛

❖ **حسابات حقوق الملكية:** تكون دوما دائنة الرصيد، ويزيد ذلك الرصيد بالإدخالات الدائنة، ويتناقص بالإدخالات المدينة.

❖ **حسابات المصاريف:** تكون دوما مدينة الرصيد، ويزيد ذلك الرصيد بالإدخالات المدينة ويتناقص بالإدخالات الدائنة؛

❖ **حسابات الإيرادات:** تكون دوما دائنة الرصيد، ويزيد ذلك الرصيد بالإدخالات الدائنة، ويتناقص بالإدخالات المدينة.

3. **المعادلة الأساسية:** كما يعرف بنظام القيد المزدوج، بأن الطرف المدين يجب أن يقابله إدخال طرف دائن مساو له بالكم والعكس صحيح، وهذا المفهوم يقود للمعادلة الأساسية.

الأصول = الالتزامات + حقوق الملكية

4. **هيكلة القوائم المالية وقوائم حقوق الملكية:** يتم الإبلاغ عن رأس المال والأرباح المعاد استثمارها في القسم المخصص لحقوق الملكية في ميزانية المؤسسة، كما يتم الإبلاغ عن توزيعات الأرباح في قائمة الأرباح المعاد استثمارها ويتم الإبلاغ عن المصاريف والإيرادات في قائمة الدخل، وفي نهاية الفترة المالية، يتم تحويل ناتج مقابلة كل من الإيرادات والمصاريف إلى الأرباح المعاد استثمارها، ومن ثم فإن أي اختلاف في البنود المذكورة أعلاه سيؤثر على حقوق الملكية.

5. **الدورة المحاسبية:** تعتبر الدورة المحاسبية من الضروريات المتعارف والمتفق عليها في علم المحاسبة، وهي عبارة عن الإجراءات المحاسبية المتبعة في أي مؤسسة لتسجيل العمليات وإعداد القوائم المالية.

ثانيا: أهداف نظام للمعلومات المحاسبي

يسعى نظام المعلومات المحاسبي في أي مؤسسة إلى تحقيق الأهداف التالية:¹

1. ربط الأهداف الأساسية والفرعية في المنشأة بوسائل وأدوات تحقيقها، تتمثل هذه الوسائل في الأدوات في التقارير الدورية والموازنات التقديرية والتقارير المرتبطة بالقرارات الخاصة؛

¹ عبد الإله نعمة جعفر، النظم المحاسبية في البنوك وشركات التأمين، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 28.

2. عرض وتحليل نتائج أعمال المنشأة بحيث يتمكن القائمون على إدارتها من تقييم أداء الأنشطة المختلفة بها، وتأسيساً على ذلك فإن نظم المعلومات المحاسبية بمكوناته من مستندات وسجلات يعتبر وسيلة لإنتاج المعلومات ممثلة في التقارير، وحتى تحقق فعالية النظام المحاسبي المصمم لإنتاج هذه التقارير فإنه يجب أن يرتبط كذلك بالأهداف التالية:

❖ إنتاج التقارير اللازمة لخدمة أهداف المنشأة سواء مالية أو بيانية أو إحصائية أو تقارير التشغيل اليومية والأسبوعية؛

❖ توفير تقارير تحتوي على درجة من الدقة في الإعداد والنتائج؛

❖ تقديم التقارير في الوقت المناسب لتساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الملائمة في الوقت المناسب.

❖ تحقيق النظام المحاسبي لشروط الرقابة الداخلية اللازمة لحماية أصول المنشأة ورفع كفاءة أدائها من خلال توفير وسائل الرقابة الداخلية في النظام؛

❖ تتناسب تكلفة النظام وتكلفة إنتاج المعلومات مع الأهداف المطلوبة منها ما يحقق التوازن بين تكلفة النظام وأهدافه.

3. توفير المعلومات اللازمة للإدارة للقيام بوظائف التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

4. المحافظة على المعلومات المدونة بشكل ثابت ومفهوم لدى مختلف العاملين بحقل المحاسبة.

ثانياً: الوظائف الرئيسية لنظام المعلومات المحاسبي

يقوم نظام المعلومات المحاسبي بمجموعة من الوظائف الأساسية يمكن حصرها فيما يلي¹:

1. جمع البيانات: تتحقق وظيفة جمع البيانات عن الأنشطة والعمليات المالية المختلفة التي تقوم بها المنشأة من خلال اتباع عدة خطوات مثل تسجيل البيانات والتحقق من دقتها وإكمالها وقد تكون تلك البيانات من خارج أو دخل الوحدة الاقتصادية.

2. تشغيل البيانات: تتحقق هذه الوظيفة من خلال مرحلة التشغيل، وعادة ما تشمل عدة خطوات وإجراءات مثل التصنيف، النسخ والترتيب والفهرسة والدمج والتلخيص والمقارنة.

3. إدارة البيانات: وتشمل وظيفة إدارة البيانات كل من تخزينها، وحفظها، وتحديثها وتعديلها باستمرار بحيث تعكس ما سيحدث من أحداث اقتصادية أو عمليات أو قرارات كما تشمل استرجاع البيانات التي سبق تخزينها لاستخدامها والتقرير عنها.

¹ثناء علي القباني، مرجع سابق، ص14، 16.

4. رقابة البيانات: وتتحقق وظيفة رقابة على البيانات هدفان رئيسيان هما حماية الأصول من الضياع والتأكد من تمام ودقة البيانات والتشغيل الصحيح لها، وتتعدد الإجراءات والأساليب المستخدمة في ظل نظام معلومات محاسبي لأغراض الرقابة على البيانات مثل عمليات الفحص والاختبار المدخلات ومراجعة البيانات المخزنة بالحاسب واستخدام كلمة السر.

5. توفير المعلومات: تعتبر الوظيفة النهائية لنظام المعلومات المحاسبي، وتتضمن هذه الوظيفة خطوات متعددة كتفسير والتقرير وتوصيل المعلومات للمستخدمين وهي مكملة لوظيفتي تشغيل وإدخال المعلومات.

المطلب الثالث: متطلبات نظام المعلومات المحاسبي الفعال

لكي يمكن تطبيق النظام المتكامل للمعلومات المحاسبية والإدارية، لا بد من قواعد بعض

المتطلبات الأساسية، والتي يمكن أن تشمل أساسا على ما يلي:¹

أولا: الحاجة إلى نظام معلومات للمحاسبة الإدارية

يشير بعض الكتاب إلى أن ظهور المحاسبة الإدارية كان استجابة لحاجة الإدارة العلمية الحديثة إلى نوعية معينة من المعلومات المحاسبية اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة، واتخاذ القرارات، وكذلك المساهمة بدور أكبر في حل المشكلات الإدارية التي يمكن أن تواجهها إدارة المؤسسة الاقتصادية، وعلى هذا الأساس أخذت توصف المحاسبة الإدارية بأنها امتزاج عملي بين المحاسبة والإدارة، والعامل المشترك بينهما يتمثل في اتخاذ القرارات.

ومن هنا يمكن النظر إلى المحاسبة الإدارية بوصفها نظاما للمعلومات يهتم بدراسة البيانات والمعلومات المحاسبية اللازمة للإدارة، وكذلك البيانات والمعلومات الإدارية اللازمة للمحاسبة، والعمل على دمج الاثنين معا في إطار عام تتركز أركانه على احتياجات متخذ القرار من خلال الاعتماد على علاقات التنسيق والترابط والتكامل بين البيانات والمعلومات المحاسبية والإدارية التي يمكن أن تؤدي إلى تحقيق هدف متخذ القرار في ضوء الهدف العام للمؤسسة الاقتصادية، وذلك من خلال اعتماد المحاسبة الإدارية على مفهوم مطور وهو أن المحاسبة ليست وسيلة لخدمة إدارة المؤسسة الاقتصادية، بل تتعاون معها وتنسق بين أساليب منهما بهدف تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية حيث أن كلا من المحاسبة والإدارة تعتبران وسيلتان تنفيذيتان لتحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية ككل، ومن ثم يلزم التنسيق والتوفيق بين الأساليب العلمية لكل منهما لتحقيق ذلك.

¹بوفرعون سفيان، مرجع سابق، ص ص 57-66.

وهكذا فإن وجود نظام معلومات المحاسبة الإدارية سوف يسهم بدرجة أساسية وكبيرة في تحقيق أهداف النظام المتكامل للمعلومات المحاسبية والإدارية وذلك من خلال الاعتماد على مقومات الممارسة الإدارية التي تشمل كلا من النظام المحاسبي المالي النظام المحاسبي للتكاليف، نظام الرقابة الداخلية، وتستخدم أساليب تحليل خاصة اقتصادية وإدارية وإحصائية وسلوكية، وتهتم بالأحداث المالية وغير المالية، التاريخية والآنية والمستقبلية، ومتابعتها وتقييمها، وبما يؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية من خلال ترشيد الإدارة نحو اتخاذ القرارات اللازمة.

ثانياً: الحاجة إلى قاعدة بيانات مركزية

تعرف قاعدة البيانات على أنها ملف أو مجموعة من الملفات المترابطة منطقياً، منظمة بطريقة تقلل أو تمنع تكرار بياناتها وتجعلها متاحة لتطبيقات النظام المختلفة، وتسمح للعديد من المستخدمين بالتعامل معها بكفاءة .

ويشير Mosc Ove إلى أهمية وجود قاعدة بيانات واسعة وموحدة مركزية نتيجة حاجة المؤسسات الاقتصادية إلى دمج وتكامل كافة وظائفها وفقاً للنظرة المعاصرة وبذلك فإن هذه الحاجة سوف تزداد من خلال النظرة المنظورة لضرورة تكامل نظم المعلومات والتي تمثل النظام المتكامل للمعلومات المحاسبية والإدارية سوف يساهم في:

1. تحديد ماهية البيانات التي تمكن التعامل معها من تجميع وتخزين واسترجاع على وفق ما يمكن أن يحتاجه المستخدم من متخذي القرار بالدرجة الأساس؛
2. إمكانية مراقبة كافة الملفات التشغيلية الخاصة بكل نظام فرعي، وبما يؤدي إلى منع أو تقليل حالات التكرار في البيانات والتي يمكن أن يشترك فيها أكثر من نظام فرعي فضلاً عن إمكانية تحقيق الأمن والسرية في التعامل مع تلك البيانات من قبل كل المستخدمين منها؛
3. تسهيل التعامل مع البيانات التي تنشأ في كل النظم الفرعية، ولا سيما عندما يكون حجم هذه البيانات كبيراً وتنوعها متعدد؛
4. السرعة في الحصول على احتياجات المستخدمين من البيانات المختلفة، وبما يساهم في تقليل الوقت والجهد المبذولين.

ثالثاً: استخدام التقنيات الحديثة في عمل النظام

تشكل الوسائل التقنية ركيزة أساسية لنظم المعلومات المعاصرة، حيث أنها تساعد في تجميع المدخلات، وتدفع عناصر البيانات، وترتبها معاً، وتشكلها في نماذج محددة كما تجزئها، وتنتج وتبث

المخرجات النابعة وتوصلها إلى المستخدمين وتساعد في الرقابة على النظام وصيانته كما تسهم في تسيير وتشغيل كل الركائز الأخرى بسرعة ودقة وكفاءة عالية، وهي تشمل على ثلاثة اتجاهات رئيسية في كل من:

1. **الغنيون:** الأفراد الذين يفهمون الوسائل التقنية ويشغلونها، مثل: مشغلو الحواسيب المبرمجون، المحللون والمصممون، مهندسو الصيانة والاتصالات، مديرو النظم.... وغيرها؛
2. **البرمجيات:** تمثل حزم البرامج المطورة أو الجاهزة التي تجعل أجهزة الكمبيوتر تعمل وتأمورها بأداء وظائفها وإنتاج مخرجاتها؛
3. **الأجهزة:** تشمل على تنوع كبير من الوسائل التي تقدم المساندة لركائز أو مكونات النظام المختلفة.

رابعاً: الحاجة إلى مجموعة الأفراد المؤهلين

إن نجاح عمل النظام المتكامل للمعلومات الإدارية بشكل عام والنظام المحاسبي بشكل خاص وتحقيق فاعليته سوف يعتمد بدرجة أساسية على ضرورة أن يكون الأفراد القائمون على العمل فيه على درجة من المعرفة العلمية والعملية تتناسب مع متطلبات عمل النظام وإمكانية تحقيق أهدافه بصورة مستمرة في المجالات الآتية:

1. **تطوير المهارات المحاسبية للعاملين في النظام:** حيث يتطلب من الأفراد المختصين في مجال المحاسبة ضرورة تطوير مهاراتهم المحاسبية التي تشمل على كافة فروع المعرفة المحاسبية والعمل على دراسة كافة المستجدات في كل منها.
 2. **تطوير المهارات الإدارية للعاملين في النظام:** نظراً للحاجة الكبيرة من قبل إدارة المؤسسة الاقتصادية إلى ما يمكن أن يقدمه النظام المتكامل للمعلومات المحاسبية والإدارية من بيانات ومعلومات تساعدها في اتخاذ القرارات المختلفة والمتعددة بالسرعة والدقة اللازمة في ضوء التغيرات والتطورات العديدة.
 3. **تطوير المهارات الحاسوبية للعاملين في النظام:** مما لا شك فيه أن استخدام الحواسيب أخذ يمتد إلى العديد من مجالات الحياة ومنها مجال نظم المعلومات في المؤسسات الاقتصادية، الأمر الذي يجعل البعض يعتقد أو وجود أي نظام للمعلومات يكون مرتبطاً باستخدام الحاسوب فيه. كما أن استخدام الإعلام الآلي في عمل نظم المعلومات في المؤسسات الاقتصادية يمكن أن يكون ضرورياً كلما كان حجم البيانات التي يتم التعامل معها كبيراً وأن معالجتها وتقديم المعلومات الناتجة عنها يكون مطلوباً ضمن وقت محدد.
- وبما أن النظام المتكامل للمعلومات المحاسبية والإدارية غالباً ما يتعامل مع عدد كبير من البيانات

الخاصة بكافة النظم الفرعية التي يضمها، يصبح من الضروري أن يكون الأفراد القائمين على العمل فيه على معرفة مناسبة بالحواسب من حيث كيفية تشغيلها وبرمجتها وكذلك كيفية استخدام التقنيات الحديثة المرتبطة بها.

المبحث الثالث: سيرورة عمل نظام المعلومات المحاسبي

يعمل نظم المعلومات المحاسبية وفق عناصر مترابطة فيما بينها والمتمثلة في المدخلات وهي المستندات بمختلف أنواعها ثم القيام بما لجة هذه المستندات والمخرجات وهذا ماسوف نتطرق إليه في هذا المبحث.

المطلب الأول: التنظيم المحاسبي

يستقبل نظام المعلومات المحاسبي كما هائلا من البيانات الناتجة عن العمليات المالية للمؤسسة، ويقوم بتسجيل هذه العمليات بصورة منتظمة ومعالجتها خلال فترة زمنية معينة، ويتم ذلك وفق مراحل تسمى التنظيم المحاسبي.

أولاً: التنظيم المحاسبي (الدورة المحاسبية)

1. **تعريف:** التنظيم المحاسبي هو الخطوات أو المراحل التي تمر بها العمليات المالية منذ حدوثها وتسجيلها وحتى استخلاص النتائج النهائية، وتساوي مدة الدورة المحاسبية سنة كاملة تتزامن مع السنة الميلادية.¹

2. **العناصر الأساسية في التنظيم المحاسبي:** وتتمثل عناصر التنظيم المحاسبي فيما يلي:²

أ. **دليل الإجراءات:** هو وثيقة تعدها المؤسسة لوصف إجراءاتها وتنظيمها المحاسبي ويسمح بتوضيح نظام المعالجة وكيفية القيام بعملية المراقبة، ويحتفظ به طوال المدة التي يتطلبها عرض الوثائق المحاسبية التي تم إعدادها على أساسه، إلى جانب فهم الكيفية المتبعة في إعداد الوثائق المحاسبية من خلال تفصيل عملية تسجيل ومعالجة البيانات، ويجب أن يتضمن العناصر التالية:

- ❖ توضيح تنظيم الوظيفة المحاسبية (تقسيم العمل)؛
- ❖ تحديد المتدخلين الخارجيين ودور كل واحد منهم (الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات)؛
- ❖ تحديد مخطط الحسابات والوثائق المستخدمة؛
- ❖ تحديد نوع النظام المستخدم (كلاسيكي، مركزي) والوسائل المحاسبية (يدوية، ميكانيكية، حاسوبية).

¹ محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص 58.

² المرجع السابق، ص 58-60.

كما يتم تصنيف الوثائق المحاسبية حسب طبيعة العملية التي تصنفها (بيع، شراء...) وتاريخ حدوثها وترتبط طبيعة وتطور الوثائق بحجم المؤسسة، قطاع نشاطها، وتنظيمها المحاسبي.

ب. مخطط حسابات مناسب: تقوم المؤسسة بإعداد مخطط حسابات يناسب حجمها ونشاطها، وذلك على أساس المخطط المحاسبي الوطني وترتبط أهمية قائمة الحسابات بالنظام المحاسبي المتبع.

ج. التنظيم الرمزي للمحاسبة:

❖ **الأعمال اليومية:** تتعلق بالعلاقات اليومية مع الزبائن والموردون، وتسجيل الفواتير الصادرة عن المؤسسة والتحصيلات النقدية من جهة، والفواتير المستلمة من الموردون والمدفوعات النقدية من جهة أخرى.

❖ **الأعمال الشهرية:** تتعلق هذه الأعمال بحساب وتسجيل ودفع الأجور والرسم على القيمة المضافة إلى جانب المراقبة المنتظمة (شهرياً) للتأكد من دقة وصحة الحسابات مثل مراقبة حسابات البنك باستخدام عملية المقارنة بين كشوف البنك وحسابات البنك في دفاتر المؤسسة، أو الحسابات الفردية للزبائن بحيث يجب أن يتضمن التسجيل تحديد مصدر الوثيقة (رقم الفاتورة، طبيعة التسديد، التاريخ)، كذلك يجب تفسير الرصيد المتبقي بالفواتير غير المسددة وتتم عملية المراقبة عن طريق المقاصة لتحديد العلاقة بين المبالغ المدبنة والمبالغ الدائنة باستخدام الحروف.

❖ **الأعمال الفصلية:** لا تعتبر هذه الفترات ذات أهمية بالغة إلا في بعض الحالات كتسديد الاشتراكات الاجتماعية أو الرسم على القيمة المضافة بالنسبة للمؤسسات التي تتبع النظام الجزائي، وقد تقوم بعض المؤسسات بإعداد ميزانية فصلية بهدف تتبع تطور المؤسسة واستخدام المعلومات المحاسبية في عملية التسيير.

❖ **الأعمال السنوية:** تتضمن هذه المرحلة أعمال نهاية السنة بهدف إعداد الميزانية، ويتم فيها مراجعة الحسابات، وتتركز المراقبة على:

✓ **حسابات الأصول الثابتة:** والتي يجب أن يتطابق رصيدها مع الرصيد في ملف الأصول.

✓ **حسابات العملاء:** يجب تبرير أرصدة هذه الحسابات والتأكد من المديونية والدائنة مباشرة بالاتصال بالزبائن والموردين.

✓ **الحسابات الجارية:** يتم التأكد من الرصيد النهائي في البنوك عن طريق المقارنة والاستعلام المباشر من البنك.

إن المراقبة المنتظمة لهذه الحسابات تتم طوال السنة ولكن يجب القيام بمراقبة عامة ودقيقة قبل إعداد الوثائق المحاسبية.

✓ **قيود التسوية:** تسمح قيود التسوية بتعديل التسجيلات المحاسبية السنوية بهدف تقييم صورة واقعية عن الوضعية المالية ونتيجة المؤسسة، وتتعلق بقيود التسوية للنفقات والإيرادات، المؤونات، قيمة المخزون في تاريخ إقفال الحسابات، حساب وتسجيل الضريبة على الأرباح ومساهمات العمال.

✓ **إعداد الوثائق المحاسبية:** تتعلق آخر مرحلة بإعداد الوثائق المحاسبية أي الميزانية وجدول حسابات النتائج والملاحق في ظل احترام القواعد والمبادئ المحاسبية المقارن عليها بحيث، يجب أن تكون مفهومة من طرف المتعاملين الخارجيين.

3. التنظيم المادي للمحاسبة (الدفاتر والأنشطة المحاسبية):

ويتكون التنظيم المادي مما يلي:¹

أ. **النظام الكلاسيكي:** تسجل البيانات التي تحملها الوثائق المحاسبة المبررة في دفتر اليومية وهي وثيقة محاسبية إجبارية حيث يتم هذا التسجيل يوميا على أساس تاريخي، ترحل بعدها هذه العمليات إلى دفتر الأستاذ في حساب خاص بها حسب طبيعتها.

ب. **النظام المركزي:** يخصص هذا النظام يومية مساعدة للعمليات المحاسبية ذات الطبيعة الواحدة، مثل يومية البنك، يومية الصندوق، ويومية العمليات المختلفة، تسجل في كل يومية العمليات العائدة لها حسب حدوثها يوما بعد يوم حتى نهاية الفترة (شهر)، حيث يتم جمع مبالغ الحسابات الظاهر بها التسجيل في قيد واحد في اليومية العامة، أي ما يسمى التوحيد في دفتر اليومية العام، يقوم المحاسب بعمليتين:

❖ **العمل اليومي:** التسجيل اليومي للعمليات في اليوميات المساعدة حسب طبيعتها، ثم ترحيل بعضها إلى دفاتر الأساتذة المساعدة، أي التي تتطلب تتبعا يوميا لوضعيتها.

❖ **العمل الدوري:** يقوم المحاسب في نهاية كل شهر بترحيل ما يسجل في كل يومية مساعدة إلى اليومية العامة بقيد واحد فقط.

ج. تنظيم الموارد البشرية في المحاسبة:

يرتبط تنظيم الموارد البشرية بحجم المؤسسة وأهمية العمليات التي تقوم بها.

❖ **المؤسسات الصغيرة:** نجد مساعد محاسب يعتمد على برنامج محاسبي لتسجيل العمليات الأساسية ويقوم باستشارة مكتب محاسبة شهريا لمراقبة مدى احترام القواعد المحاسبية وكل المسائل الصعبة، كما

¹ المرجع السابق، ص ص 60-61.

يقوم بمراقبة الحسابات عند إقفال السنة المالية.

❖ **المؤسسات الكبيرة:** يتم تقسيم الوظيفة المحاسبية بين عدة أطراف، إذا يتم تسجيل العمليات المحاسبية من طرف أفراد لا يتحكمون بالضرورة في المحاسبة، كما يتم اعتماد التخصص في معالجة العمليات حسب طبيعتها ونجد خلية محاسبة الزبائن، خلية محاسبة الموردين، خلية محاسبة البنوك، خلية الأصول الثابتة، خلية العمليات المختلفة.

4. مراحل الدورة: يمكن تلخيص إجراءات الدورة المحاسبية في الخطوات التالية:¹

أ. **مسك القيود في اليومية:** تثبيت كل العمليات في اليومية العامة أو اليومية المساعدة وعندئذ يتوفر لدينا سجل زمني عن الأحداث، من واقع المستندات الأصلية وحسب تاريخ حدوثها وتسمى هذه العملية عملية التسجيل بالقيود.

ب. **الترحيل الحسابات إلى دفتر الأستاذ:** ترحيل القيود المدينة والدائنة من اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ، وعندئذ يتوفر لدينا سجل مبوب حسب أنواع الحسابات المستخدمة خلال الدورة المحاسبية ويتم استخراج أرصدة الحسابات.

ج. **إعداد ميزان المراجعة:** وهو جدول يلخص أرصدة الحسابات بهدف التحقق من التساوي بين الجانب المدين والدائن بدفتر الأستاذ.

د. **إجراء تسويات نهاية الفترة:** إثبات قيود التسوية في اليومية العامة ثم ترحيلها إلى الحسابات بدفتر الأستاذ (التسويات الجردية).

هـ. **إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات:** حتى تحقق مجددا من تساوي الجانبين المدين والدائن في دفتر الأستاذ.

و. **إعداد القوائم المالية:** تعد على أساس أرصدة الحسابات الواردة في ميزان المراجعة المعدل بعد إجراء التسويات، وتعد قائمة الدخل للإخضاع عن نتيجة عمليات الفترة وتعد الميزانية لتوضيح المركز المالي في نهاية الفترة، وبهذا تكون المحاسبة قد أدت وظيفتها في عملية القياس وبعدها يتم توصيل هذه القوائم بعد تدقيقها من قبل المراجع إلى الأطراف المستخدمة من أجل ترشيد قراراتهم.

ي. **إجراء قيود الإقفال وترحيلها:** يترتب على قيود الإقفال جعل حسابات المصروفات والإيرادات والأرباح جاهزة لتسجيل أحداث الفترة المحاسبية التالية وتسمح بإظهار الرصيد النهائي للأرباح المحتجزة.

¹المرجع السابق، ص ص 61-62.

ز. إعداد ميزان المراجعة بعد الإقفال: تؤكد لنا هذه الخطوة أن الحسابات بدفتر الأستاذ مازالت متوازنة بعد الإقفال.

المطلب الثاني: تدفق البيانات خلال نظام المعلومات المحاسبي

تشكل المستندات القاعدة الأساسية و المصدر الأول لكافة البيانات المحاسبية التي تعكس طبيعة الأحداث الاقتصادية و المالية، وهذا ماسنأتي إليه بالتفصيل فيما يلي:
أولاً: مصادر البيانات:

شكل العمليات الاقتصادية التي تنشأ من خلال ممارسة المؤسسة لنشاطها المصدر الأساسي للبيانات التي يعالجها نظام المعلومات المحاسبي، وتتكون إما من عمليات اقتصادية داخلية تنشأ عن العلاقة بين الأنظمة الفرعية للمؤسسة أو من خلال علاقة المؤسسة التبادلية مع محيطها.¹ وتعتبر هذه البيانات المدخلات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي وتكون في شكل مستندات (وثائق).
1. المستندات: تعتبر المستندات وسيلة مدخلات هامة لنظام المعلومات المحاسبي، سواء الآتية من العمليات الداخلية أو الخارجية مثل أمر الشراء، أمر البيع، محاضر استلام مواد خام أو منتجات تامة، إذن صرف النقدية، بطاقات الوقت.... إلخ، وتلعب هذه المستندات دوراً حيوياً هاماً في نظام كونها الوسيلة الأساسية لحصر وإدخال البيانات المحاسبية إلى نظام المعلومات، فهي تستخدم أيضاً كوسيلة للتأكد من الصحة ودقة البيانات المتجمعة، ولذلك تعتبر المستندات وسيلة أساسية فعالة من وسائل الرقابة الداخلية والضبط الداخلي التلقائي.²
تتصف المستندات ب:³

- ❖ يحمل المستند رقم متسلسل حتى يسهل حفظه وتوثيقه؛
- ❖ يشمل بيانات ضرورية عن العملية الاقتصادية من: التاريخ، القيمة، وصف العملية؛
- ❖ يكون بسيطاً وسهل يمكن فهمه؛
- ❖ يظهر بوضوح عنوان المستند ووظيفته والقسم والمصدر له وتاريخ تحريره؛
- ❖ أن يحتوي على اسم المؤسسة وعنوانها؛
- ❖ أن يكون المستند موثقاً ويظهر عليه بوضوح خانات لتوقيع الأشخاص المسؤولين.

¹ محمد يوسف الحفناوي، مرجع سابق، ص 146.

² أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 51.

³ أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة الإشباع، مصر، 1997، ص ص 51-52.

كون المستند من عدة صور ويفضل أن تكون مختلفة اللون بحيث يطبع على كل نوع الجهة المرسل إليها المستند.

2. دور المستندات: تلعب المستندات دورين أساسيين هما:¹

أ. وسيط لحمل البيانات: حيث يتولى نظام المعلومات المحاسبي حصر البيانات عن عمليات المبادلة ليقوم بتشغيلها، أو معالجتها طبقاً لقواعد علمية معينة بغرض تحويلها إلى معلومات عن نتيجة النشاط خلال فترة مالية معينة وعن المركز المالي للمؤسسة في نهاية تلك المدة.

ب. دليل موضوعي يؤكد صحة العملية المالية: يقوم المستند كدليل موضوعي على عملية المبادلة المالية وعلى صحة هذه العملية، إذ يقوم النظام المحاسبي بتسجيل مثلاً عملية بيع البضاعة نقداً بالمبالغ الموجودة في فاتورة البيع والمرفق بها صورة مستند آخر هو مستند القبض، ووجود المستندين معا يثبت حدوث العملية وكذا صحتها وبدون وجود هذه المستندات لا يمكن إدخال البيانات الخاصة بالعملية إلى النظام المحاسبي ولا تسجيلها في الدفاتر المحاسبية.

3. أنواع المستندات: هناك عدة أنواع من المستندات يتم تقسيمها طبقاً للأسس متعددة منها:²

أ. طبقاً لجهة إصدار المستندات: تقسم إلى:

❖ **مستندات داخلية:** يتم إصدارها من خلال المؤسسة على سبيل المثال: مستند طلب مواد من المخازن، مستند طلب شراء مواد، مستند أمر الشراء، مستند إذن صرف النقدية، مستند كشف رواتب العاملين، مستند كشف الإنتاج اليومي أو الأسبوعي أو الشهري، فاتورة البيع أو الشراء، وغيرها من المستندات.

❖ **مستندات خارجية:** وهي المستندات التي يتم إصدارها من خارج المؤسسة، وتكون المؤسسة طرفاً فيها وتوجه إليها مثلاً: الأوراق التجارية الصادرة من العملاء مقابل عملية بيع لأجل، الكشوفات الصادرة من الموردين للمطالبة لسداد ديونهم... إلخ.

ب. طبقاً لمحتوى المستندات: وتقسّم إلى:

❖ **مستندات ذات محتوى كمي:** هي عبارة عن تلك المستندات التي تتضمن بيانات كمية فقط تتعلق بالوحدات سواء المنتجة أو المبيعة أو المشتراة أو عدد ساعات العاملين أو عدد العاملين، كذلك عدد

¹ محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، الأردن، 2007، ص 56-57.

² كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص ص

الوحدات المستهلكة من المواد الطاقة وغيره؛

❖ **مستندات ذات محتوى قيمي:** وهي تلك المستندات التي تحتوي على بيانات مقاسة بوحدة النقد، مثلا:

كشف رواتب العمال، سند قيد اليومية وسند أذن القبض وسند إذن الصرف...إلخ؛

❖ **مستندات ذات محتوى كمي وقيمي معا:** وهي الأكثر شيوعا لكونها تتضمن بيانات كمية وما يقابلها

من قيم نقدية، ومثال على ذلك، فواتير الشراء والبيع، مستندات الاستلام والصادر المخزني، إذ يتم تحرير

هذين المستنديين الأخيرين من قبل أمين المخزن المختص لتوضيح الكميات المستهلكة والمصادر من

مختلف أصناف المخزن.

ج. **طبقا لطبيعة المستندات:** وتنقسم إلى:

❖ **مستندات محاسبية:** وهي تلك المستندات التي يعتمد عليها في إثبات وتسجيل القيود المحاسبية

اللازمة في دفتر اليومية العامة، ومن أهم تلك المستندات نجد:

✓ **مستند إذن قبض النقدية:** يكمن الاختلاف في كون هذا المستند يعبر عن عمليات المقبوضات

النقدية.

✓ **مستند قيد اليومية:** يستخدم أساسا لتسجيل كافة المعاملات المالية والأحداث الاقتصادية الآجلة في

دفتر اليومية العامة على شكل قيود محاسبية.

❖ **مستندات غير محاسبية:** تعتبر هذه المستندات بمثابة أدلة إثبات وبراهين يسترشد بها كل من

المحاسب والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي في إنجاز أعمالهم والتحقق من صحة العمل المحاسبي

عموما، نذكر منها على سبيل المثال: الشيك، الكمبيالة، السند لإذن...إلخ.

د. **طبقا لعامل الزمن الذي يغطيه المستند:** وتنقسم إلى:

❖ مستندات يومية؛

❖ مستندات أسبوعية؛

❖ مستندات شهرية؛

❖ مستندات فصلية؛

❖ مستندات سنوية.

المطلب الثالث: معالجة البيانات المحاسبية

تعتبر المستندات نقطة بداية تدفق البيانات خلال النظام المحاسبي ويتم تسجيل البيانات التي

تتضمنها المستندات في اليومية أو لا ثم ترحل إلى دفتر الأستاذ أين يتم حساب الأرصدة النهائية ثم تنقل

إلى ميزان المراجعة بهدف التحقق من صحتها ودقتها ومنه إعداد القوائم المالية.

- أ. **تحليل العمليات المالية:** يقصد بالتحليل بيان الأطراف والحسابات التي تأثرت بالعملية المالية أي بيان الطرف المدين والطرف الدائن، وقد يتكون كل طرف من عدة حسابات، كما تؤثر كل عملية مالية في نفس الوقت وبنفس القيمة بالنسبة لكلا الطرفين، وذلك حسب قواعد نظرية القيد المزدوج، حيث نجد:¹
- ❖ كل ما زاد فهو مدين وكل ما نقص فهو دائن، وتطبق هذه القاعدة على الأصول؛
 - ❖ كل ما أخذ فهو مدين وكل من أعطى فهو دائن، وتطبق هذه القاعدة على الخصوم؛
 - ❖ المصروفات والخسارة مدينة والإيرادات والأرباح دائنة، وتطبق هذه القاعدة على الإيرادات والنفقات ولتحليل العملية حسب قواعد القيد المزدوج نتبع الخطوات التالية:
 - ❖ تحديد العنصر الذي ينتمي إليه الحساب أي هل هو من الأصول، الخصوم، المصروفات، أو الإيرادات.
 - ❖ تحدد التغيير الذي حدث في العنصر هل هو بالزيادة أو بالنقصان.
 - ❖ ثم تحدد العنصر الذي ينتمي إليه الحساب ونوع التغيير الذي حدث عليه وتطبق القاعدة المناسبة حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2): حركة الحسابات

العنصر	الأصول		الخصوم		الإيرادات	المصروفات	الأرباح	الخسائر
التغيير	+	-	-	+	+	-	+	-
التحليل	م	د	م	د	د	م	د	م

المصدر: إعداد الطالبين

2. **تسجيل العمليات المالية بدفتر اليومية:** يعتبر دفتر اليومية من الدفاتر القانونية في الجزائر حيث نص القانون 79-79 المؤرخ في 29 سبتمبر 1975 والمادة 9 من القانون التجاري على إجبارية دفتر اليومية والتسجيل فيها على أساس زمني وترحيل محتواها إلى دفتر الأستاذ وتسجل العمليات في اليومية أو دفتر القيد الأولي حسب تسلسلها الزمني موضحا فيها التغييرات التي تطرأ على الجانبين المدين والدائن للحسابات وتتضمن اليومية تفسيرا موجزا عن كل عملية ويكون ترتيب دفتر اليومية وفقا لكل عملية

¹ غاشوش عابدة، لقصير مريم، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر، 2011/2010، ص 75.

ويسمح استخدام دفتر اليومية بتحقيق عدة مزايا:¹

❖ يوضح دفتر اليومية كل المعلومات عن العملية المعنية في مكان واحد يصور شرحا لها بحيث تسجل العملية بكاملها بطرفيها المدين والدائن، ومنه اليومية هي سجل يفصح عن الحقائق الكاملة عن العملية في قيد واحد؛

❖ يوفر دفتر اليومية سجلا زمنيا لكل أحداث الوحدة الاقتصادية فإذا أردنا التعرف على حقائق عملية معينة في شهر معين أو سنة فكل ما يلزمنا هو مجرد التعرف على تاريخ حدوثها وعندئذ يسهل الرجوع إليها؛

❖ يساعد دفتر اليومية على منع الأخطاء نظرا لتسجيل العملية وفقا لمبدأ القيد المزدوج بحيث يكون الطرفان متعادلين في القيمة متضادين جبريا أي أحدهما مدين والآخر دائن؛

❖ يخضع التسجيل في اليومية إلى دليل حسابات يتضمن بيانات فصليا بأسماء وأرقام الحسابات الجزئية التي تمسكها المؤسسة في سجلاتها.

أ. **تعريف القيد وأنواعه:** القيد هو عبارة عن إثبات أو تسجيل أو تدوين العملية المالية في دفتر اليومية، ونميز نوعين:²

❖ **القيد البسيط:** إذا أثرت العملية المالية على حسابين فقط أحدهما مدين والآخر دائن يسمى القيد بسيطا؛

❖ **القيد المركب:** إذا أثرت العملية على أكثر من حساب في الطرف المدين وأكثر من حساب في الطرف الدائن، أو في كلا الطرفين يسمى قيда مركبا.

ب. **اليومية في النظام الكلاسيكي:** يتم في هذا النظام تسجيل كل العمليات في يومية واحدة، وتظهر في شكل سجل يتضمن نموذجا يحتوي على المعلومات التالية:³

❖ عمود لتسجيل تاريخ العملية؛

❖ عمود لتسجيل أرقام الحسابات الخاصة بالعملية التي أثرت على الوضعية المالية للمؤسسة بحيث تسبب أرقام الحسابات الدائنة؛

¹ عيادي محمد لمين، مرجع سابق، ص 67.

² عبد الباسط بوحايك، دور نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية للمؤسسة البترولية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014/2015، ص 6.

³ محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص 71.

- ❖ بيان يتضمن، تاريخ العملية، اسم الحساب المدين، اسم الحساب الدائن، البيان التفسيري الذي يحدد مرجع ورقم الوثيقة المحاسبية التي تبرر هذه العملية، ويسجل بيان الحساب المدين في أقصى اليمين أما بيان الحسابات الدائنة فيسجل في وسط هذا الفراغ؛
- ❖ عمود لتسجيل المبالغ الدائنة وآخر للمبالغ المدينة.
- ويتم الفصل بين كل عملية وأخرى بواسطة خط.
- ج. **اليومية في النظام المركزي:** لقد ظهرت الحاجة إلى النظام المركزي لتبسيط أعمال ترحيل القيود المسجلة في اليومية إلى دفتر الأستاذ والسماح بتقسيم العمل بين المحاسبين لتحقيق سرعة أكبر في معالجة المعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ قرارات التسيير ويقوم هذا النظام على تقسيم اليومية الوحيدة المستخدمة في النظام الكلاسيكي إلى عدة يوميات فرعية حسب معيارين أساسيين هما طبيعة العملية وتاريخ حدوث العملية.¹
- تتبنى المؤسسة العدد الذي تريده في اليوميات المساعدة حسب ما يتطلبه نشاطها، ومن أهمها:²
- ❖ **يومية المشتريات:** تسجل فيها الفواتير التي استلمتها المؤسسة من الموردين؛
- ❖ **يومية البنك:** تسجل فيها كل العمليات البنكية ويجب اعتماد عدد من اليوميات حسب عدد الحسابات البنكية التي تملكها المؤسسة، ويمكن تقسيم اليومية إلى:
- ❖ **يومية المقبوضات النقدية:** تسجل فيها كل المقبوضات النقدية، بغض النظر عن مصدرها والتي تدخل إلى الحساب البنكي للمؤسسة؛
- ❖ **يومية المدفوعات النقدية:** تسجل فيها كل المدفوعات النقدية بغض النظر عن مكان نشوء عملية الدفع (شيكات، أمر دفع....)، والتي تمت عن طريق الحساب البنكي للمؤسسة؛
- ❖ **يومية الصندوق:** تسجل فيها كل عمليات الصندوق ويمكن تقسيمها إلى يوميتين المدفوعات والمقبوضات؛
- ❖ **يومية العمليات المختلفة:** تسجل فيها كل العمليات الأخرى التي قامت بها المؤسسة ولا يمكن تصنيفها ضمن اليوميات السابقة؛
- (تحويلات من حساب إلى آخر) والذي يستخدم بين يوميتي الصندوق والبنك.

¹ نفس المرجع السابق، ص 68.

² نفس المرجع السابق، ص 68.

❖ ويتطلب استخدام اليوميات المساعدة استخدام بعض حسابات الربط (comptes de liaisons) لتقادي التسجيل المزدوج لبعض العمليات التي تتطلب التسجيل في يوميتين مختلفتين، مثل الحساب 489.

د. العمل الرقابي لليومية: يتم تسجيل كل حدث اقتصادي في اليومية حسب مبدأ القيد المزدوج وبالاعتماد على وثيقة مؤرخة تبرز العملية وفي شكل يتضمن فعاليتها، إمكانية حفظها والرجوع إلى محتواها عند الحاجة، ويجب عدم ترك الفراغات بين القيود أو بين الصفحات، وشطب الفراغات غير المستخدمة لتقادي الحشو والغش، وتتم عملية التصحيح باستخدام القيد العكسي للقيد الخاطئ، أو المتمم الجبري للصفر، تسمح اليومية بالقيام بالرقابة بحيث يتم تجميع العمودين الخاصين بالمبالغ الدائنة والمدينة عند نهاية الصفحة وهو ما يسمح بمراقبة توازن اليومية من خلال تساوي مجموع المبالغ المدينة أو الدائنة ومنه اكتشاف الأخطاء المحتملة عند عملية التسجيل.¹

3. الترحيل إلى دفتر الأستاذ: تعتبر عملية تبويب الأحداث المالية في صورة حسابات في دفتر الأستاذ العام الخطوة الثانية في عملية المعالجة المحاسبية، وفي ظل هذه المرحلة يتم ترحيل طرفي قيد التسجيل المحاسبي المدين والدائن إلى الحسابات التي تأثرت بتلك الأحداث، ومنه يكون دفتر الأستاذ العام بمثابة ملخصات وافية عن الأحداث المالية التي أثرت على كل حساب على حدى ونوع التأثير الناتج والرصيد النهائي لكل حساب ويهدف التبويب إلى فرز البيانات ذات الطبيعة الواحدة أو التي تعبر عن نشاط معين بهدف تسهيل عملية الرقابة والمتابعة لمختلف حركات الحساب وتوفير معلومات يمكن استخدامها لأغراض المقارنة والتحليل لاتخاذ القرارات الاقتصادية.²

أ. تعريف عملية الترحيل: هي عملية نقل المبالغ المدينة والدائنة من دفتر اليومي إلى دفتر الأستاذ ويرحل كل مبلغ مدرج في الجانب المدين في دفتر اليومية إلى الجانب المدين من الحساب في دفتر الأستاذ وكذلك يرحل كل مبلغ مدرج في الجانب الدائن في دفتر اليومية إلى الجانب الدائن من الحساب في دفتر الأستاذ.³

وتتم عملية ترحيل الحساب وفق الخطوات التالية:⁴

❖ يحدد في دفتر الأستاذ اسم الحساب الأول الذي يتضمنه قيد اليومية العامة؛

¹ المرجع سابق، ص 69.

² يسام محمود أحمد، دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2006/2005، ص 54.

³ محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص 69.

⁴ المرجع سابق، ص 69.

❖ يثبت تاريخ العملية في الحساب بدفتر الأستاذ؛

❖ يثبت رقم صفحة اليومية التي تم ترحيل المبلغ منها في خانة المرجع بالحسابات بدفتر الأستاذ العام؛

❖ يسجل في الجانب المدين أو الدائن من الحساب بدفتر الأستاذ المبلغ المدين المثبت في اليومية العامة.

ب. **تعريف الحساب:** هو عبارة عن فئة إحصائية تتضمن بيانات لها خاصية معينة يدل عليها اسم هذا الحساب، ولا يتضمن هذا الحساب سوى المفردات التي تتصف بتلك الخصائص المميزة لتلك الفئة، وبما أن إعداد القوائم والتقارير تتم من خلال الحسابات وليس من خلال اليومية فإن قدرة النظام المحاسبي على تقديم المعلومات تتوقف على مدى فعالية عملية ترحيل الحسابات.¹

ج. **نموذج دفتر الأستاذ:** لا يخضع دفتر الأستاذ إلى شكل معين ويمكن عرض الحسابات في نماذج مختلفة مثل دفتر أو سجل أو بطاقات، ويخصص فيه صفحة لكل حساب من الحسابات المفتوحة لدى المؤسسة ويشبه الحساب حرف T باللغة اللاتينية.²

ويتكون من جانبين، جانب مدين وجانب دائن ويتكون كل جانب من:

❖ **خانة المبلغ:** ويتم فيها إثبات المبلغ الذي أثر على الحساب؛

❖ **خانة البيان:** يتم فيها إثبات طرف القيد الذي ينتمي إليه الحساب؛

❖ **خانة رقم القيد:** وهو الرقم المدون مقابل القيد في دفتر اليومية؛

❖ **خانة رقم صفحة اليومية:** تظهر رقم صفحة اليومية المدون بها القيد الذي أثر على الحساب؛

❖ **خانة التاريخ:** وهو تاريخ حدوث العملية ويؤخذ من دفتر اليومية.

يعتبر دفتر الأستاذ وسيلة للرقابة ويجب أن يحقق المساواة التالية:

مجموع المبالغ في اليومية = مجموع المبالغ في دفتر الأستاذ

د. **دفتر الأستاذ المساعدة:** قد تعتمد المؤسسة على عدة دفاتر مساعدة نظرا لحاجتها إلى معلومات

تفصيلية لأغراض التخطيط والرقابة على العمليات التشغيلية، ويقوم المحاسبون بتنظيم عدد من الحسابات

في دفتر الأستاذ المساعدة لكل حساب في دفتر الأستاذ العام وتجميع البيانات المتشابهة المرحلة من

اليوميات بطريقة منتظمة، ويعتبر دفتر الأستاذ العام كتخليص لدفتر الأستاذ المساعدة، ويمكن اعتبار

حساب المدينين في الأستاذ العام دورا هاما في تأكيد صحة البيانات المخزنة في نظام المعلومات

¹المرجع السابق، ص 70.

²المرجع السابق، ص 70.

المحاسبي وبشكل محدد فإن مبلغ كل قيد في الأستاذ يجب أن يكون مساويا للمبلغ المحصل عليه في حساب الرقابة في الأستاذ العام.¹

هـ. **الترصيد:** الرصيد هو الفرق بين الجانب المدين والدائن للحساب وبمعنى آخر فإن الرصيد هو المكمل الحسابي للطرف الأقل، ويتم إتباع الخطوات التالية لحساب الرصيد:²

❖ يتم حساب مجموع المبالغ في الجانبين المدين والدائن، وفي حالة ما إذا كان أي جانب فارغا يتم وضع قيمته صفر؛

❖ يتم مقابلة مجموع الجانب المدين ومجموع الجانب الدائن وتصادف ثلاث حالات:

✓ الرصيد مدين = المجموع الدائن > المجموع المدين؛

✓ الرصيد دائن = المجموع المدين > المجموع الدائن؛

✓ الحساب مرصد = المجموع المدين = المجموع الدائن.

4. ميزان المراجعة:

أ. **تعريف ميزان المراجعة:** قبل استخدام أرصدة الحسابات في إعداد القوائم المالية فيجب أن نتحقق أولاً من أن مجموع الأرصدة المدينة مساو لمجموع الأرصدة الدائنة ويتم ذلك باستخدام ميزان المراجعة وهو بيان تلخيص لجميع الحسابات التي استخدمتها المؤسسة خلال الفترة المحاسبية، حتى ولو أدى مجموع العمليات إلى رصيد معدوم ويساعد على المراقبة المزدوجة على أساس مبدأ القيد المزدوج من خلال المساواة التالية:³

مجموع المبالغ المدينة = مجموع المبالغ الدائنة

مجموع الأرصدة المدينة = مجموع الأرصدة الدائنة

ب. **الهدف من إعداد ميزان المراجعة:** يقدم ميزان المراجعة برهاناً على توازن الحسابات بدفتر الأستاذ وتوافق إجمالي للأرصدة المدينة مع إجمالي الأرصدة الدائنة ويؤكد على ما يلي:

❖ كل العمليات تتساوى فيها الأطراف المدينة والدائنة؛

❖ الرصيد المدين والدائن لكل حساب تم تحديده بطريقة صحيحة؛

❖ إثبات أرصدة الحسابات في ميزان المراجعة تم بطريقة سليمة؛

¹ المرجع السابق، ص 70.

² المرجع السابق، ص 71.

³ عاشوش عابدة، لقصير مريم، مرجع سابق، ص 76-77.

- ❖ ويهدف من خلال ذلك إلى تحقيق الأهداف التالية:
- ❖ اكتشاف الأخطاء فعدم توازن ميزان المراجعة، يعتبر مؤشرا مبكرا لوجود خطأ يتعين اكتشافه قبل إعداد القوائم المالية؛
- ❖ التأكد من صحة الإجراءات والأعمال الحسابية والمحاسبية حيث تمر العمليات المالية بمراحل مختلفة قبل الوصول إلى مرحلة إعداد ميزان المراجعة.
- أ. **حدود ميزان المراجعة:** إن إعداد ميزان المراجعة لا يدل على صحة تحليل وتسجيل العمليات المالية في الحسابات المناسبة وكذلك الحال إذا حذفت عملية بأكملها من دفتر الخطاء، ولا يستطيع ميزان المراجعة، اكتشاف هذه الأخطاء ومنه يعتبر ميزان المراجعة مجرد برهان عن تساوي الأرصدة المدينة والدائنة بدفتر الأستاذ.
- ويمكن تصنيف الأخطاء التي لا يكتشفها ميزان المراجعة فيما يلي:
- ❖ **أخطاء الحذف:** ويقصد بها الأخطاء التي تقع نتيجة عدم ثبات عملية بأكملها أو احد أطرافها في دفتر اليومية أو نتيجة عدم ترحيل طرفي القيد أو أحدهما، إلى الحسابات المقابلة بدفتر الأستاذ؛
- ❖ **أخطاء ارتكابية:** تنشأ هذه الخطاء من العمليات الحسابية من جمع وطرح أو نتيجة خطأ في الترحيل أو الترصيد؛
- ❖ **أخطاء فنية:** وهي الأخطاء التي تنشأ نتيجة الجهل بتطبيق المبادئ والإجراءات والأعراف المحاسبية أثناء عملية التسجيل والترحيل؛
- ❖ **أخطاء معدومة أو متكافئة:** هي الأخطاء التي يعوض بعضها بعضا كاستخدام الحساب الخاطئ في إثبات عملية ما؛
- أما الأخطاء التي يكتشفها ميزان المراجعة فهي تؤدي إلى عدم توازنه، ومنها:
- ❖ الحذف الجزئي كعدم ترحيل أحد جانبي القيد إلى الحساب الخاص به؛
- ❖ أخطاء عملية الجمع والترصيد كأخطاء في جمع الجانب المدين أو الدائن أو في الطرح لإيجاد الرصيد أو في نقل الرصيد من دفتر الأستاذ إلى ميزان المراجعة؛
- ❖ أخطاء في تسجيل الأرقام أو قلبها؛
- ❖ ومنه يستطيع ميزان المراجعة إثبات صحة ترحيل العمليات من اليومية إلى دفتر الأستاذ وليس دقة الحسابات المستخدمة، إذ من الممكن وجود أخطاء لا تتعلق بالمجاميع كإمكانية تسجيل أخطاء معوضة فيما بينها، أو أخطاء الحذف أو السهو أثناء التسجيل في اليومية.

د. ميزان المراجعة قبل وبعد الجرد: عند إقفال حسابات السنة المالية يجب على المؤسسة إعداد

بالإضافة إلى ميزان المراجعة قبل الجرد، ميزاني مراجعة آخرين:¹

❖ ميزان المراجعة بعد الجرد وقبل تسجيل قيود التسوية بهدف إعداد جدول حسابات النتائج ويتم ذلك بعد

تسجيل كل قيود التسوية المرتبطة بعمليات الجرد؛

❖ ميزان المراجعة بعد الجرد وبعد تسجيل قيود التسوية بهدف إعداد الميزانية الختامية ويتم ذلك بعد

ترصيد كل حسابات التسيير لتحديد النتيجة السنوية.

وتظهر أوجه الاختلاف بينهما حسب الجدول التالي:

5. تسجيل قيود التسوية: يتم إثبات قيود الاستحقاق وتسوية حسابات اهتلاك الأصول والديون المعدومة

والمشكوك فيها، وتسجيل القيود المتعلقة بإنشاء المخصصات أو تعديل قيمتها على ضوء الجرد الفعلي

لعناصر الأصول والالتزامات الخاصة بالمنظمة، تهدف هذه الخطوة إلى تحقيق مبدأ الاستحقاق، حيث

تتم الإجراءات اللازمة لتحميل الفترة المحاسبية بما يخصها من مصروفات أو إيرادات، ولتحقيق سلامة

تطبيق مبدأ المقابلة حيث يتم مقابلة الإيرادات التي تخص الفترة المحاسبية بمصروفات تلك الفترة وصولاً

إلى نتيجة أعمال المنظمة، ومن ناحية أخرى فإن هذه الخطوة تساهم في إمكانية الإفصاح عن المركز

المالي للمنظمة بصورة صحيحة عند إعداد أو تقرير المركز المالي.²

المطلب الرابع: مخرجات النظام المعلومات المحاسبي والخصائص النوعية

تتمثل مخرجات نظم المعلومات المحاسبية في شكل مجموعة من القوائم المالية إضافة إلى

مجموعة من التقارير و التي تحتوي على المعلومات المحاسبية التي تساعد الأطراف الداخلية و الخارجية

للمؤسسة في اتخاذ قرارات ملائمة.

أولاً: مخرجات النظام معلومات المحاسبي

تشكل القوائم المالية والتقارير المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي فهي تعكس العمليات

المالية التي قامت بها المؤسسة خلال السنة المالية وهي تقدم صورة صادقة وعادلة عن نتيجة الأعمال

والمركز المالي، كما تشكل المصدر الرئيسي للمعلومات للعديد من الفئات ذات صلة مع المؤسسة

كالمستثمرين، الممولين، الدائنين، الهيئات الحكومية، وتساعدهم على اتخاذ القرارات الملائمة.

¹ محمد لمين عيادي، مرجع سابق، ص 73.

² نفس المرجع السابق، ص 74.

1. القوائم المالية: كل مؤسسة ملزمة قانوناً بإعداد قوائم مالية على الأقل مرة واحدة في السنة، وتتكون القوائم المالية عادة من الوثائق الأساسية التالية: الميزانية العامة، جدول حسابات النتائج، قائمة تقديرات الوضعية المالية، وقائمة التدفقات النقدية.

أ. **الميزانية العامة:** تعتبر الميزانية العامة كشف عن الموارد المتاحة للمؤسسة ومصادر تمويلها وتعكس الوضع المالي للمؤسسة، التزاماتها وأرباحها في لحظة زمنية معينة، وهي وثيقة مجملة لكل ما قامت المحاسبة العامة بتسجيله عن العمليات المؤسسة منذ نشأتها وتتكون الميزانية من:¹

❖ **الموارد التي تملكها المؤسسة (الخصوم) والالتزامات المترتبة عن هذه الموارد (الأصول):**

❖ **تحتاج المؤسسة لامتلاكها لوسائل الإنتاج توفير الموارد اللازمة لذلك، بعضها يوفرها الملاك أو الشركاء والتي تبقى عموماً بصفة دائمة بحوزة المؤسسة وبعضها الآخر يبقى لفترة متوسطة (قروض) وهي تشكل ديوناً قصيرة أو متوسطة أو طويلة الأجل وتسمى مجموع هذه الموارد الخصوم وتقسّم إلى الأموال الخاصة، الديون المالية، وديون الاستغلال.**

إن الالتزامات التي تترتب عن هذه الموارد والتي تسمى مجموعها الأصول تتكون من عدة عناصر دائمة على المؤسسة الاحتفاظ بها لمدة طويلة، وتتكون من الأصول الثابتة والعناصر المؤقتة المرتبطة بدورة استغلال وتتكون من عناصر المخزون والحقوق والقيم الجاهزة.

❖ **نتيجة نشاط المؤسسة:** وهي تعني الفرق بين الأصول والخصوم وتعتبر تقدير محاسبي لقيمة حقوق الملكية التي تقع على عاتق المؤسسة:

❖ **من جهة المختلف مساهمات الملاك وبمعنى مساهمتهم الأولية مضاف إليها إسهاماتهم المقدمة خلال خيان المؤسسة ويعبر هذا المجموع محاسبياً عن رأس المال.**

❖ **من جهة أخرى، حصة الأرباح المحققة من طرف المؤسسة والتي تعتبر حق المالكين، يتركونها في خدمة المؤسسة لمدة زمنية معينة ويتعلق الأمر بالاحتياطات وأرباح الفترة المحاسبية الأخيرة.**

ب. قائمة التغيرات في حقوق الملكية: تقدم معلومات عن التغيرات التي تحدث في حقوق الملكية على مدار الفترة المالية وبالتالي نقيس أسباب الفرق بين رصيد حقوق الملكية في بداية الفترة ورصيدا في نهاية الفترة.²

¹ نفس المرجع السابق، ص 74.

² محمد مطر، مرجع سابق، ص 83-87.

ج. قائمة التدفقات النقدية: تعتبر هذه القائمة حديثة العهد نسبياً وقد استخدمها المحاسبون لسد الثغرة في المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي وذلك بتوفير المعلومات التي تعجز قائم الدخل والمركز المالي عن توفيرها، وهي المعلومات الخاصة بالتغيرات التي تحدث على مدار الفترة المحاسبية في عناصر كل من الأصول والخصوم وحقوق الملاك وبالتالي تحدث تغيراً في المركز النقدي للمؤسسة في نهاية الفترة المحاسبية كما كان عليه في بدايتها.

وقد مر إعداد قائمة التدفقات النقدية بثلاث مراحل وفق ثلاث مناهج، الأول ما يعرف بالقائمة المتوازية والنموذج الثاني جاء ليركز على إبراز التغير الحادث في رأس المال العامل، أما النموذج الثالث فيتغير الاتجاه الحديث الذي يسلكه المهنيون في إعداد هذه القائمة، فيركز على إبراز التغير الحادث فقط في عنصر النقد فقط وليس في رأس المال العامل.¹

ويعتبر هذا النموذج بمثابة تطبيق عملي للمعادلة التي تنص على أنه خلال فترة زمنية معينة فإن: التغير الحادث في النقدية وما يكافئها = مصادر النقد - استخدامات النقد.

د. قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج): وتعتبر أهم قائمة فهي ملخص يتم من خلاله مقابلة الإيرادات بالمصروفات خلال فترة معينة على السنة المالية، وتبين هذه القائمة نتيجة أعمال المؤسسة من ربح وخسارة خلال هذه الفترة، وهي تساعد على تحديد الاتجاه لدورة ثانية، اعتماداً على نتائج الدورات السابقة وفق الأساليب المعروفة في الإحصاء.²

2. التقارير المحاسبية: تعد التقارير المحاسبية من أهم مخرجات النظام المحاسبي لتقديم معلومات للأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة وهي تعد إحدى أهم مقاطع الاتصال بين نظام المعلومات والمستخدمين لهذا النظام، حيث أن نظام المعلومات يقوم على تحويل البيانات إلى معلومات، وعليه إعداد التقارير هي توزيع لهذه المعلومات على المستخدمين المتعددين والمتنوعين في المنظمة، حيث نجد أنها تنقسم إلى عدة أنواع أهمها ما يلي:

أ. التقارير التخطيطية: هي التقارير التي تساعد الإدارة في القيام بأحد وظائفها المهمة وهي عملية التخطيط المتمثلة بالطريقة المحددة بشكل مسبق لتحقيق أهداف الإدارة وتتمثل بصفة خاصة في الموازنات التقديرية، وعادة ما تتضمن التقارير التخطيطية معلومات تفيد في إلقاء الضوء على اتجاهات،

¹ مرجع سابق، ص 71.

² رضوان حلون حنان، مدخل النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص 96.

مؤشرات، ظروف، أو علاقات معينة داخل المؤسسة، وتساعد المديرين على الفهم الجيد لسلوك العمل أو النشاط الذي يخضع لإشرافهم.¹

ب. **التقارير التشغيلية:** هي تلك التقارير المتعلقة بالعاملات اليومية التشغيلية مثل معاملات البيع والشراء والإنتاج، هذه التقارير يزودها نظام المعلومات المحاسبي للإدارة للتأكد من حسن سير وفعالية العمليات التشغيلية اليومية، فقد نطلب الإدارة من نظام المعلومات المحاسبي تقريراً تشغيلياً عن أي نشاط في المؤسسة مثل تقرير بين رصيد البضاعة في المستودعات للتأكد من توافرها لإجراء مواجهة طلبات العملاء، أو قد تطلب تقريراً حول أرصدة الذمم المدينة وتواريخ استحقاقها للتأكد من إمكانية إجراء التسديدات المستقبلية للموردين من خلال المبالغ التي ستحصل عليها في مواعيدها من المدينين للمؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها بناء على الحالات الائتمانية للعملاء المدينين، ويتمثل الهدف الرئيسي من هذه التقارير في تقديم تدعيم الأفراد المسؤولين عن تنفيذ الأنشطة التشغيلية اليومية للمؤسسة²، وينقسم هذا النوع من التقارير إلى نوعين هما:³

❖ **تقارير وصفية:** وتوصف هذه التقارير حالة وظروف النشاط أو التشغيل معين داخل المؤسسة في نقطة زمنية معينة فمثلاً تصف تقارير المخزون الكميات المتاحة من هذا المخزون لحظة إعداد التقارير كما تظهر تقارير التوزيع الزمني لأعمار أرصدة العملاء الوضع الحالي لأرصدة العملاء ويلاحظ أن المعلومات التي تتضمنها مثل هذه التقارير تعتبر صحيحة ومعبرة عن الواقع فقط وقت إعداد هذه التقارير وبذلك تصبح هذه المعلومات تاريخية ومحددة في منفعتها نظراً لاستمرار عمليات المؤسسة وتغير الظروف والأوضاع فيها من فترة إلى أخرى؛

❖ **تقارير النشاط:** وهي تقارير تعبر وتلخص عن نتائج الأحداث التي تمت داخل المؤسسة نتيجة العمليات التشغيلية خلال فترة معينة من تقرير الوارد والمنصرف من المخزون، التقارير الدورية عن المبيعات، كشوفات مرتبات وأجور العاملين، فوائد التدفقات النقدية، وعلى الرغم من إعداد هذه التقارير أساساً لأغراض تقييم الأداء إلا أنها تساعد المديرين مساعدة فعالة في اتخاذ القرارات في من ناحية تعتبر مدخلات أساسية لتقارير الأداء وذلك لمقارنتها بالمعايير والموازنات المعدة مقدماً وبالتالي تصبح أداة

¹ أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 80.

² محمد يوسف الحفناوي، مرجع سابق، ص ص 68-69.

³ أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص ص 68-69.

رقابية هامة ومنذر للخطر قبل وقوعه كما أنها من ناحية أخرى تفيد في اكتشاف أو توقع المشاكل في حينها واتخاذ القرار الملائم قبل تفاقم أو حتى قبل وقوع هذه المشكلة.

ج. التقارير الرقابية: وتتمثل في التقارير التي تساعد الإدارة في القيام بالوظيفة الرقابية من خلال فحص نتائج الأداء الفعلي ومقارنتها أول بأول مع الأهداف المعيارية التي حددتها الخطة المعمول بها، والتي يزود نظام المعلومات المحاسبي الإدارة بها والمتمثلة في قواعد الموازنات التقديرية والتي هي عبارة عن تقارير رقابية، وتخطيطية لأنها تحتوي على بيانات رقمية تتعلق بالنتائج المتوقعة للأداء المستقبلي مثل موازنات المبيعات المتمثلة في التوقع بكمية البضاعة المباعة ومبالغها، والموازنة هي تقرير رقابي في الوقت نفسه لأنها تستخدم كأداة رقابية من خلال الأرقام التقديرية الواردة فيها مع الأرقام الفعلية أي الاختلاف بين الأرقام الفعلية والتقديرية يمثل انحرافا موجبا أو سالبا يكون على الإدارة دراسته وتتبعه ومعرفة أسبابه وتعزيزها إذا كانت إيجابية والتخلص منها أو التقليل منها إذا كانت سلبية، فدور نظام المعلومات المحاسبي ينهي في تزويد الإدارة بالموازنات التقديرية.¹ كما يجب في إعداد التقارير الرقابية أخذ الاعتبارات التالية:²

- ✓ أن ترتبط التقارير بالهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
- ✓ أن نوضح التقارير للمسؤول عن الإدارة الواجب عليه تحقيقه خلال الفترة الزمنية التي يغطيها التقرير؛
- ✓ أن تسلط الضوء على تلك العوامل التي تحتاج إلى مزيد من اهتمام المسؤولين في المستقبل.

ثانيا: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

تتمثل الخصائص النوعية في الصفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة

للمستخدمين.

وحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية الإطار الفكري الصادر عام 1989 التي حدد فيه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في أربع خصائص أساسية هي : القابلية لفهم، الملائمة، الموثوقية والقابلية للمقارنة³، ويمكن تلخيص هذه الخصائص كما يلي:

¹ محمد يوسف الحفناوي، مرجع سابق، ص 92 .

² سليمان مصطفى الدلاهمة، مرجع سابق، ص ص 230-231.

³ نوي الحاج، مقارنة جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي الجزائري، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية و الإنسانية، العدد09، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2013، ص 35.

- 1. القابلية للفهم:** تعتبر القابلية للفهم من جانب المستخدمين أحد أهم الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات الواردة بالبيانات المالية، ولهذا الغرض فإنه يفترض ببن أن يكون المستخدمون على علم كاف بالأنشطة التجارية والاقتصادية والمحاسبية التي تقوم بها المؤسسة، وأن يكون لديهم الرغبة لدراسة المعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية للمؤسسة، كما يجب أن تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة والصعبة، ومع ذلك فإنه لا يجوز استبعاد أية معلومات بمسائل معقدة وتعتبر ملائمة لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية بحجة أنه قد يصعب على بعض المستخدمين فهمها، مثل: العمليات الواردة في المشتقات المالية.¹
- 2. الملائمة:** ويمكن توضيح مفهوم خاصية الملائمة كما يلي:²

كي تكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون ملائمة لاحتياجات متخذي القرارات، وتعتبر المعلومة ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو تعزيز أو تعديل ما سبق التوصل إليه من تقييم سابق.

هناك تداخل بين القدرة التنبؤية للمعلومات وقدرتها على تأكيد التوقعات، فعلى سبيل المثال تعتبر المعلومات عن قيمة ومكونات الموجودات التي بحوزة المؤسسة ذات فائدة للمستخدمين في محاولتهم للتنبؤ بمدى قدرة المؤسسة على استغلال الفرص المتاحة في المستقبل، وكذلك مقدرتها على مواجهة المواقف المعاكسة وتلعب نفس المعلومة دوراً في تأكيد التوقعات الماضية، كما هو الحال عند إعادة هيكلة المؤسسة وناتج عملياتها المخططة.

تستخدم المعلومات المتعلقة بالمركز المالي والأداء (نتائج الأعمال) في الماضي كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء في المستقبل بالإضافة إلى أية أمور أخرى تهم المستخدمين بصورة مباشرة مثل أرباح الأسهم والرواتب وتحركات أسعار الأسهم ومدى قدرة المنشأة على سداد التزاماتها عند استحقاقها، ولا يشترط لأن تكون للمعلومات قدرة تنبؤية أن تكون صراحة في صورة تنبؤات، ومع ذلك فإنه يمكن تحسين القدرة على عمل تنبؤات باستخدام البيانات المالية من خلال أسلوب عرض المعلومات المتعلقة

¹ منذر يحيى الداية، أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2009، ص 50.

² أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية، الطبعة الأولى، مصر، 2008، ص 51-52.

بالعمليات والأحداث الماضية، فعلى سبيل المثال يمكن زيادة القدرة التنبؤية بالدخل عن طريق الإفصاح بصورة مستقلة عن بنود الدخل والمصروفات غير العادية وغير المتكررة.

تتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وأهميتها النسبية، ففي بعض الحالات تكون طبيعة المعلومات وحدها كافية لتحديد ملاءمتها، فمثلا قد تؤثر التقارير المتعلقة بأحد القطاعات الجديدة بالمنشأة على تقدير المخاطر والفرص التي تواجهها المنشأة بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التي حققها ذلك القطاع خلال الفترة محل التقرير، وفي حالات أخرى يكون من الضروري معرفة كل من طبيعة المعلومات وأهميتها النسبية، مثال ذلك قيمة كل صنف من الأصناف الرئيسية للمخزون.

تعتبر المعلومات هامة نسبيا إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا على البيانات المالية، وتتوقف الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ وفي ظل الظروف الخاصة لحذفه أو تحريفه ولذا فإن الأهمية النسبية تعتبر حدا قاطعا أو نقطة فاصلة أكثر من كونها خاصة نوعية يجب أن تتوفر في المعلومات لكي تكون نافعة.

3. الموثوقية: حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة واهتلاك هذه الصفة إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والمحايدة، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث أو من المتوقع أن تمثل الأحداث المستقبلية لمعقولية.

وقد بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية أن هذه الخاصة تتحقق من خلال الخصائص الفرعية التالية:¹
أ. **التمثيل الصادق:** أي أن تمثل المعلومات بصدق العمليات والأحداث المالية التي يفهم أنها تمثلها أو من المتوقع أن تعبر عنها وهكذا فعلى سبيل المثال أن تمثل الحسابات الختامية وفي مقدمتها المركز المالي تصدق العمليات والأحداث المالية.

ب. **الجوهري فوق الشكل:** أي لكي تمثل المعلومات تمثيلا صادقا العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها، فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني.

ج. **الحياد:** يجب أن تكون المعلومات خالية من التحيز، وتعتبر القوائم المالية محايدة إذا كانت طريقة اختبار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة مسبقا.

د. **الحيطة والحذر:** يقصد بالحيطة والحذر تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المختلفة، إلا أن ممارسة الحذر يجب أن يكون بمقدار معقول ودون مبالغة بحيث لا يسمح بتكوين احتياجات سرية أو

¹ ماهر سالم أبوهذاف، مرجع سابق، ص 35-36.

مخصصات مبالغ فيها.

هـ. **الاكتمال:** حيث أن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة وهكذا تصبح غير مكتملة.

4. القابلية للمقارنة: يجب أن يكون المستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي في الأداء، كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشأة المختلفة من أجل أن يقيموا مراكز المالية النسبية، والأداء والتغيرات في المركز المالي. ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلان المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، وأي تغيرات في هذه السياسات المحاسبية المستخدمة في المنشأة نحو العمليات المتشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المنشآت المختلفة، إن تطبيق المعايير الدولية بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في تحقيق القابلية للمقارنة. إن الحاجة إلى القابلية للمقارنة يجب أن لا تختلط مع مفهوم التوحيد، كما يجب أن لا تفوق عملية تقدير معايير محاسبية محسنة

بما أن المستخدمين يرغبون بمقارنة المركز المالي، والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة عبر الزمن، فإنه من المهم أن تظهر القوائم المالية المعلومات القابلة للفترات السابقة.¹
القيود على الخصائص المعلومات المحاسبية:

هناك قيود على الملائمة والموثوقية للمعلومات، وتتضمن هذه القيود ما يلي:²

1. **التوقيت المناسب:** أي ضرورة أن يحصل مستخدمو المعلومات المحاسبية وتقديم القوائم المالية دون تأخير وفي الوقت المناسب، والمعلومات قد تفقد ملائمتها لذا فالإدارة بحاجة إلى الموازنة بين جدوى تقديم القوائم المالية في الوقت المناسب وتوفير المعلومات الموثوق بها لخدمة حجات صانع القرارات الاقتصادية بشكل أفضل.

2. **الموازنة بين التكلفة والمنفعة:** تعتبر الموازنة بين التكلفة والمنفعة قيد أكبر منها خاصة نوعية، فالمنافع المأخوذة من المعلومات يجب أن تفوق التكاليف المتكبدة في تزويد هذه المعلومات، ولكن تقييم

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص ص55-56.

² طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية و المعايير العربية المتوافقة معها، الدار الجامعية، مصر 2008، ص ص31-32.

3. المنافع والتكاليف عملية اجتماعية تعتمد بشكل رسمي على التقدير، وكذلك من الصعب إجراء اختبار التكلفة المنفعة في حالة معينة.

4. الموازنة بين الخصائص النوعية: في الحياة العملية غالباً ما تكون الموازنة أو المبادلة بين الخصائص من أجل تحقيق هدف القوائم المالية، أما الأهمية النسبية لهذه الخصائص في الحالات المختلفة فهي مسألة مشروكة للتقدير المهني.

5. الصورة الصحيحة والعدالة / التمثيل العادل: توصف القوائم المالية غالباً بأنها تظهر بشكل أو صورة عادلة وصحيحة، أو تمثل بعدالة المركز المالي، والأداء التغيرات في المركز المالي للمنشأة ومع أن هذه الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم، إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية والمعايير المحاسبية المناسبة يترتب عليه عادة قوائم مالية بصورة صحيحة وعادلة أو تمثل بعدالة هذه المعلومات.

المبحث الرابع: المراجعة وجودة المعلومات المحاسبية

في هذا الجزء سوف نحاول التطرق إلى الفائدة من مراجعة القوائم المالية بالإضافة إلى موقع المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: الفائدة من مراجعة القوائم المالية

إن المراجعة لها مهام كثيرة، أما الغرض الأساسي منها هو إعطاء رأي صحيح عن التقارير والقوائم المالية، حيث يحرص المراجعون عن العمل مع عملاء جديرين بالثقة، وعلى تجميع وتحليل أدلة الإثبات عن المعلومات الواردة في القوائم المالية ذلك للتوصل إلى استنتاج عن ما إذا كانت القوائم تعرض بعدالة وصدق، سواء بالنسبة للإدارة أو الأطراف الأخرى:¹

أولاً: مستخدمي القوائم المالية

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

1. الرقابة الوقائية: يعلم الأفراد المسؤولين عن تسجيل ومعالجة البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية في المؤسسة بأن العمليات التي يقومون بها سوف تكون محل فحص من قبل شخص مضي متخصص ومحايد وهو المراجع، مما يجعل هؤلاء الأفراد يحرصون على العمل بحذر شديد أثناء قيامهم بالمعالجة

¹ عمر ديلمي، أثر المراجعة الداخلية على مصادقية المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، الجزائر، 2009/2008، ص ص 106-107.

المحاسبية للعمليات المالية التي تحدث في المؤسسة، أكثر مما لو تكن هناك مراجعة، ومن المؤكد أن هذا الحذر يمنح حدوث بعض الأخطاء، وهو ما يمثل الدور الوقائي الذي تقوم به المراجعة.

2. الرقابة العلاجية: ويقصد بهذه الرقابة أنه حتى وإن قام الأفراد المسؤولين عن معالجة البيانات

المحاسبية وإعداد القوائم المالية داخل المؤسسة موضوع المراجعة بأداء مهامهم بحذر، فقد يسجل حدوث بعض الأخطاء وقد يكشف المراجع هذه الخطاء أثناء قيامه بالمهمة، وفي هذه الحالة يتوجب عليه لفت إنبات الإدارة لهذه الأخطاء، والتي يمكن تصحيحها مثل 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 بإعداد (بمعنى أن يذكر في التقرير أن القوائم لا يعتبر بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، مثيرا في ذلك إلى الأسباب 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.

ثانيا: بالنسبة للمؤسسة موضوع المراجعة

إن خبرة وكفاءة المراجع تمكن من تقديم 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 معلومة محاسبية أكثر جودة وذات مصداقية.

كما يمكن للمراجع تقديم نصيحة (خاصة للمساهمين والمديرين) في بعض الأمور المتعلقة بالمؤسسة، ومما سبق ذكره يمكن اعتبار أن عملية المراجعة الداخلية تساهم بقدر كبير وفعال في الحصول على معلومة محاسبية ذات جودة عالية يستفيد منها مستخدم القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم المناسبة كل حسب احتياجاته كما تستفيد إدارة المؤسسة نفسها من هذه المعلومة في مختلف قراراتها الإدارية والعمليات التسييرية.

المطلب الثاني: المراجعة وجودة المعلومات المحاسبية

يتضح من مظاهر الحياة الاقتصادية اليومية أن المعلومات المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاطات الاقتصادية، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كافي حوله مصداقية هذه المعلومات أمرا ضروريا، حيث يقوم عادة المراجع بتقديم ما توصل إليه من

نتائج عن طريق تقرير رسمي ويعتمد في محتواه على مجموعة العمال المنفذة بطريقة صارمة من قبل مجموعة من العاملين الحاصلين على تقدير مهني معين في هذا المجال، وهذا على اعتبار أن المراجع يقوم بإعطاء دراية الفني المحايد حول المركز المالي للمنشأة.

فعندما يتوصل المراجع إلى استنتاج في ضوء الأدلة التي قام بتجميعها بأنه من غير المحتمل أن تضلل القوائم المالية، يمكن للمراجع أن يصدر راية عن المراجعة الذي يشير فيه إلى عدالة القوائم المالية، ويضع توقيعه في تقرير المراجعة الذي يرتبط بالقوائم المالية، فإذا أظهرت حقائق في وقت لاحق بعد إصدار التقرير، تشير إلى عدم عدالة القوائم المالية، يجب على المراجع أن يثبت بأنه قد أدى المراجعة على النحو الملائم وتوصل إلى الاستنتاج المناسب.

وعلى الرغم أن المراجع لا يعد ضمانا لعدالة القوائم المالية، تقع مسؤولية أساسية في إبلاغ المستخدمين عن ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها على نحو مناسب وإذا اقتنع المراجع أن القوائم المالية غير عادلة أو لم يستطع التوصل إلى رأي بسبب نقص الأدلة أو وجود ظروف ما، يقع على المراجع مسؤولية اختيار المستخدمين بذلك في تقرير المراجع.¹

هذا من جهة أخرى فإن المراجع يسعى إلى التأكيد المنطقي على أن البيانات والمعلومات

المحاسبية محددة بطريقة عادلة وصادقة من خلال:²

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

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

ج. التأكد من أن الأصول المؤسسة مملوكة لها، وكذلك مجمل المطلوبات المدينة بها المؤسسة حتى تاريخ الميزانية قد تم ذكرها في التقارير المالية.

د. التأكد من أن القيم والمبالغ المدرجة في البيانات المالية (الموجودات، المستحقات والعائدات والمصاريف) قد تم تقديرها بصورة مناسبة ومنسجمة مع المبادئ المحاسبية.

¹الفين، ارنيز، جيمس لويك، ترجمة محمد عبد القادر الديطي، أحمد حامد حجاج، المراجعة مدخل متكامل، الجزء الأول، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 195.

²سمير عماري، عمر ديلمي، مداخله بعنوان: دور المراجعة في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة في المؤسسات، جامعة عمار خليجي، الأغواط، الجزائر، 21-20 نوفمبر 2013، ص ص 20-21.

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

حيث أن المصدقية فالعدالة في التمثيل بالنسبة للمعلومات المحاسبية تتحقق من خلال قيام

المراجع بمجمل هذه العناصر في ظل احترامه للمبادئ والمعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

الخلاصة:

مما سبق نستطيع القول أن نظام المعلومات أصبح ذو أهمية كبيرة في كل المجالات وخاصة في المؤسسات، حيث تطور بشكل سريع فتعددت تطبيقاته ، و لا يمكن إهمال دور تكنولوجيا المعلومات في هذا التطور حيث أصبحت مستعملة بشكل واسع في المؤسسات نتيجة التغيرات الحاصلة. وتلعب المحاسبة دورا هاما وأساسيا داخل المؤسسات فمن خلال نظام المعلومات المحاسبي الذي يحول البيانات المحاسبية إلى معلومات محاسبية (مخرجات نظام المعلومات المحاسبي) والتي تعد هي العصب الرئيسي لإدارة أي مؤسسة اقتصادية، كما أنها تمثل عنصر ربط بين المؤسسات وفروعها وكوسيلة اتصال بين المؤسسة ومستخدمي المعلومات سواء كانوا أطراف داخلية أو خارجية أو أطراف أخرى، وذلك لأجل اتخاذ القرار المناسب حيث تعتمد هذه القرارات على جودة المعلومات المحاسبية حيث تكون المعلومات المحاسبية ذات جودة إذا اتصفت بمجموعة من الخصائص النوعية نصت عليها مجموعة والهيئات الدولية، وهدف منها هو إرضاء وتلبية حاجات مستخدميها. ومع ان المعلومة المحاسبية تتصف بالخصائص النوعية إلى أن هذا لا يعني بالضرورة ثقة المستخدمين فيها، وإنما لا بد من إيجاد جهة مستقلة ومحايدة تعبر بصدق وعلى المعلومات المحاسبية وعدالة مركزها المالي (المؤسسة) والتي تتجسد في المراجع الداخلي.

الفصل الثالث: دراسة الميدانية حول مساهمة
المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات
المحاسبي للمؤسسات

المبحث الأول: الاجراءات المنهجية للدراسة
و الأساليب الإحصائية

المبحث الثاني: تحليل للبيانات و نتائج
الدراسة

المبحث الثالث : اختبار الفرضيات و تحليل
الفروق

تمهيد

بعد استيفائنا للجانب النظري من البحث، والذي تطرقنا من خلاله إلى الخلفية النظرية لموضوع الدراسة سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع واستعمال وسائل البحث العلمي لجمع البيانات والمتمثلة في الإستبانة.

ولتحقيق هدف الدراسة قمنا بتصميم استبانة تخص مسيري المؤسسات الإقتصادية وهذا للتمكن من الحكم على مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية؛

المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة؛

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق.

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية المعتمدة

نستعرض من خلال هذا المبحث أهم الخطوات والإجراءات التي تم الإعتماد عليها من خلال توضيح منهجية الدراسة، مجتمع الدراسة، عينة الدراسة ومختلف الأدوات الإحصائية المستعملة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء موضوع الدراسة، وقد تم استخدام منهج دراسة الحالة لدراسة " مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة " وهذا بغرض الخروج بنتائج تزيد من المستوى المعرفي للموضوع.

أولاً: مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مسيرين للمؤسسات الاقتصادية الموجودة على مستوى ولاية جيجل وبجاية وسكيكدة.

ثانياً: عينة الدراسة

بناء على ما سبق تم استهداف عينة من مسيري المؤسسات الاقتصادية وهذا لمعرفة " مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة "، ويمثل الجدول التالي عدد الإستمارات الموزعة والمسترجعة:

الجدول رقم(3-1): الإحصائيات الخاصة بالاستبانة

النسبة	التوزيع التكراري	الإستبانة
%83,33	30	الإستبانات المسترجعة
%16,67	6	الإستبانات غير المسترجعة
%100	36	الإستبانات الكلية

المصدر: من إعداد الطالبين .

ثالثاً: أداة الدراسة

بغرض إكمال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري والإمام بجوانب الموضوع من الناحية العملية تم الإستعانة بالإستبانة كأداة من أدوات جمع البيانات وهذا لأهمية هذه الأخيرة كونها تعتبر أداة مضبوطة ومنظمة لجمع بيانات الدراسة من خلال صياغة نموذج من الأسئلة موجهة لأفراد عينة الدراسة.

وقد تم إعداد الإستبانة والتي تتكون من محورين كما يلي:

❖ المحور الأول: الخطوات التي يتبعها المراجع الداخلي.

وينقسم هذا المحور إلى ثلاثة أجزاء كما يلي:

❖ الجزء الأول: التخطيط للمهمة.

❖ الجزء الثاني: التنفيذ (تقييم نظام الرقابة الداخلية).

❖ الجزء الثالث: المرحلة النهائية.

❖ المحور الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية.

❖ الجزء الأول: القابلية للفهم.

❖ الجزء الثاني: الملائمة.

❖ الجزء الثالث: الموثوقية.

❖ الجزء الرابع: القابلية للمقارنة

وقد تم استخدام سلم لكارث المتدرج من 5 نقاط، حيث الدرجة " 5" تعني موافق بدرجة عالية

والدرجة "1" تعني موافق بدرجة منخفضة. وقمنا بحساب المدى على النحو التالي:

$5-1=4$ ؛ حيث تمثل 5 عدد الفئات، وبحسب طول الفئة على النحو التالي:

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{المدى}}{\text{عدد الفئات}}$$

$$0.8 = \frac{4}{5}$$

والجدول الموالي يمثل التوزيع لمقياس لكارث:

الجدول رقم (3-2): جدول التوزيع لمقياس لكارث

الفئة	11.80-1]	-1.80]	-2.6]	14.2-3.40]	[5-4.2]
الدرجة	1	2	3	4	5
درجة الموافقة	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالبين .

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المعتمدة

تم تفرغ وتحليل الإستبانة من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية **Statistical package force social sciences (SPSS)**، وسوف يتم الإستعانة ببعض الأدوات الإحصائية التالية:

- ❖ النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويتم الإستفادة منها في وصف عينة الدراسة؛
- ❖ اختبار ألفا كرونباخ (**Crambach'Alpha**) لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة؛
- ❖ معامل ارتباط بيرسون (**Pearson Correlation Coefficient**) لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا الإختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين، وقد تم استخدامه لحساب الإتساق الداخلي والصدق البنائي للإستبانة؛
- ❖ اختبار **T** في حالة عينة واحدة (**T-Test**) لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الإستجابة قد وصل إلى الدرجة المتوسطة وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك، وقد تم استخدام هذا الإختبار للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الإستبانة؛

❖ اختبار تحليل التباين الأحادي الاتجاه الواحد **One Way Analysis of A NOVA**

- (**Variance**) لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعات البيانات؛
- ❖ اختبار (**T-Test**) للعينة المستقلة لمعرفة الفروق في حالة الأسئلة التي تحتوي على خيارين الإجابة.
- ❖ **نموذج الإنحدار**: وقد تم استخدامه في اختبار الفرضيات المتعلقة بدراسة الأثر بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبانة

أولاً: صدق الإستبانة

يقصد بصدق الإستبانة أن تقيس أسئلة الإستبانة ما وضعت لقياسه، وقد تم التأكد من صدق الإستبانة بطريقتين هما:

1. **صدق المحكمين**: عرضت أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين تألفت من 5 أعضاء الهيئة التدريسية في كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد الصديق بن يحي بجيجل، متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء، وإستنادا إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون وأجريت التعديلات التي إتفق عليها معظم المحكمين، حيث تم تعديل صياغة العبارة وحذف أوإضافة الأخرى منها.

2. صدق الإتساق الداخلي لفقرات الإستبانة: تم حساب الإتساق الداخلي لفقرات الإستبانة على عينة الدراسة البالغ حجمها 30 مفردة وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

أ. الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: الخطوات التي يتبعها المراجع الداخلي:

✓ الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول: التخطيط للمهمة

الجدول رقم (3-3): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول (التخطيط للمهمة)

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الإحتمالية
1	تتم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عن طريق اختيار فريق التدقيق والموارد الأخرى.	0,353	0,055
2	تتم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عن طريق دراسة المراجع ذات العلاقة بنشاط التدقيق.	0,516	0,004
3	يعمل المراجع الداخلي على احترام المجال الزمني لكل خطوة في مهمته.	0,588	0,001
4	يغير المراجع الداخلي في خطته المراجعة بناء على اقتراح الطرق أو الهيئة الخاضعة للمراجعة.	0,547	0,002
5	يعتمد المراجع الداخلي عن ملفات السنوات السابقة من أجل إعداد تقريره.	0,515	0,004

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3-3) معاملات الارتباط بين فقرات الجزء الأول للمحور الأول مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحتمالية لأغلب الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الجزء صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني: التنفيذ (تقييم نظام الرقابة الداخلية).

الجدول رقم (3-4): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني: التنفيذ (تقييم نظام الرقابة الداخلية).

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الإحتمالية
1	يقوم المراجع الداخلي بفهم هيكل نظام الرقابة الداخلية.	0,477	0,008
2	يقوم المراجع الداخلي بوصف الإجراءات وأنظمة الرقابة الداخلية باستجواب موظفي المؤسسة.	0,719	0,000
3	يقوم المراجع الداخلي بتقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستعمال قوائم الاستقصاء.	0,731	0,000
4	يتأكد المراجع الداخلي من توزيع المهام والوظائف بين العاملين داخل المؤسسة.	0,209	0,269
5	يتحقق المراجع الداخلي من أن الإجراءات التي دونها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة.	0,630	0,000
6	يقوم المراجع الداخلي بالتقييم النهائي لنظام الرقابة.	0,546	0,002
7	يستعمل المراجع الداخلي اختبارات الاستمرارية للتأكد من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولى للنظام هي نقاط قوة فعلا.	0,462	0,010
8	يتمكن المراجع الداخلي من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء تطبيق نقاط القوة.	0,687	0,000
9	يقدم المراجع الداخلي حوصلة عن تقييمه النهائي لنظام الرقابة الداخلية مع التوصيات قصد تحسين الإجراءات.	0,457	0,011

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3-4) معاملات الارتباط بين فقرات الجزء الثاني للمحور الأول مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحتمالية لأغلب الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الجزء صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث: المرحلة النهائية:

الجدول رقم (3-5): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث: المرحلة النهائية.

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الإحتمالية
1	يقوم المراجع الداخلي بفحص الحسابات حسب نقاط الضعف التي توصل إليها في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.	0,825	0,000
2	يستخدم المراجع الداخلي اختبارات التطابق بما يسمح له من التحقق من تجانس وارتباط المعلومات التي تحت تصرفه.	0,616	0,000
3	يلتزم المراجع الداخلي بإيصال النتائج من خلال التقارير النهائية للإدارة.	0,730	0,000
4	يحرص المراجع الداخلي على صياغة تقريره بعبارات مختصرة وشاملة.	0,260	0,165
5	يستمر المراجع الداخلي بمتابعة المراجعة بعد إعداده لتقريره النهائي	0,415	0,023
6	يمنح للجهة الخاضعة للمراجعة مهلة زمنية خاصة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.	0,458	0,007

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3-5) معاملات الارتباط بين فقرات الجزء الثالث للمحور الأول مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحتمالية لأغلب الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الجزء صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ الإتساق البنائي لأجزاء المحور الأول: الخطوات التي يتبعها المراجع الداخلي

الجدول رقم (3-6): الإتساق البنائي لأجزاء المحور الأول (الخطوات التي يتبعها المراجع

(الداخلي)

الرقم	الفرع	معامل الإرتباط	القيمة الإحتمالية
1	التخطيط للمهمة.	0,726	0,000
2	التنفيذ (تقييم نظام الرقابة الداخلية).	0,903	0,000
3	المرحلة النهائية.	0,760	0,000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3-6) معاملات الإرتباط بين معدلات كل جزء من أجزاء المحور الأول مع المعدل الكلي للمحور والذي يبين أن معاملات الإرتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحتمالية لمعدلات كل الأجزاء أقل من 0.05 مما يدل على أن أجزاء المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه.

ب. الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية.

✓ الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول: القابلية للفهم

الجدول رقم (3-7): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول (القابلية للفهم)

الرقم	الفقرة	معامل الإرتباط	القيمة الإحتمالية
1	تحرص المؤسسات على عرض معلومات محاسبية بعيدة عن التعقيد والصعوبة مما يسهل لمستخدميها عملية اتخاذ القرارات	0,673	0,000
2	تعرض المؤسسات المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعمليات والأحداث المعقدة بطبعها وتبسطها قدر المستطاع.	0,510	0,004

0,000	0,748	تحرص المؤسسات على أن تكون المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية معروضة بشكل واضح.	3
0,000	0,688	تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار مستوى معقول من المعرفة لدى مستخدمي المعلومات عند عرضها.	4

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3-7) معاملات الارتباط بين فقرات الجزء الأول للمحور الثاني مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحتمالية لكل الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني: الملائمة

الجدول رقم (3-8): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني (الملائمة)

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الإحتمالية
1	تحرص المؤسسات على عرض معلومات مفيدة لحاجات صناع القرار.	0,353	0,056
2	تقوم المؤسسات بعرض معلومات محاسبية تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين.	0,717	0,000
3	تعرض المؤسسات معلومات مالية تمكن مستخدميها بالتنبؤ بالأحداث الاقتصادية المستقبلية الخاصة بها.	0,541	0,002
4	تعرض المؤسسات معلومات مالية تمكن مستخدميها بالتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي للمؤسسة.	0,437	0,016
5	تعرض المؤسسات مالية تمكن مستخدميها من تأكيد التنبؤات السابقة (تغذية عكسية)	0,729	0,000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3-8) معاملات الارتباط بين فقرات الجزء الثاني للمحور الثاني مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحتمالية لأغلب الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث: الموثوقية

الجدول رقم (3-9): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث: (الموثوقية)

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الإحتمالية
1	تعرض المؤسسات معلومات تعبر بصدق عن العمليات مالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المنشأة.	0,742	0,000
2	تعرض المؤسسات معلومات مالية تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفترض أن تمثلها طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية.	0,763	0,000
3	تحرص المؤسسات في إعدادها وعرضها للقوائم المالية أن تكون محايدة.	0,651	0,000
4	تتبنى المؤسسات في إعدادها القوائم المالية درجة من الحذر في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة في حالات عدم التأكد.	0,363	0,049
5	تعرض المؤسسات معلومات مالية خالية من الأخطاء أو الحذف في وصف وبيان الأحداث الاقتصادية.	0,749	0,000
6	تعرض المؤسسات معلومات مالية لا تحتوي على أخطاء معالجة.	0,866	0,000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3-9) معاملات الارتباط بين فقرات الجزء الثالث للمحور الثاني مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحتمالية لكل الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

✓ الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع: القابلية للمقارنة

الجدول رقم (3-10): الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع (القابلية للمقارنة)

الرقم	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الإحتمالية
1	تعرض المؤسسات قوائم مالية للمنشأة يمكن مقارنتها عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء.	0,740	0,000
2	تحرص المؤسسات على أن تكون قوائمها المالية المختلفة للمنشأة قابلة للمقارنة من أجل تقييم التغيرات في المركز المالي والأداء.	0,457	0,011
3	تحرص المؤسسات عند عرضها للمعلومات المالية أن تكون هذه المعلومات قابلة للمقارنة مع المعلومات التي تعرضها المؤسسات الأخرى.	0,826	0,000
4	تحرص المؤسسات عند تفعيل خاصية القابلية للمقارنة بالإفصاح عن كافة الطرق والبدائل المحاسبية في إعداد القوائم المالية.	0,823	0,010

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3-10) معاملات الارتباط بين فقرات الجزء الرابع للمحور الثاني مع المعدل الكلي لفقراته والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الإحتمالية لكل الفقرات أقل من 0.05 مما يدل على أن فقرات الفرع صادقة لما وضعت لقياسه.

❖ الإتساق البنائي لأجزاء المحور الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفصّل عنها في القوائم المالية

الجدول رقم (3-11): الإتساق البنائي لأجزاء المحور الثاني (الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفصّل عنها في القوائم المالية)

الرقم	الفرع	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
1	القابلية للفهم.	0,368	0,045
2	الملائمة.	0,491	0,006
3	الموثوقية.	0,901	0,000
4	القابلية للمقارنة.	0,660	0,000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

يبين الجدول رقم (3-11) معاملات الارتباط بين معدلات كل جزء من أجزاء المحور الثاني مع المعدل الكلي للمحور والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05 حيث أن القيمة الاحتمالية لمعدلات كل الأجزاء أقل من 0.05 مما يدل على أن أجزاء المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

ج. صدق الإتساق البنائي لمحاور الدراسة:

الجدول رقم (3-12): معامل الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي

لفقرات الإستبانة

المحور	العنوان	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
الأول	الخطوات التي يتبعها المراجع.	0,805	0.000
الثاني	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفصّل عنها في القوائم المالية.	0,823	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

الجدول رقم (3-12) يبين معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الإستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05، حيث أن القيمة الإحتمالية لكل فقرة أقل من 0,05 .

ثانيا: ثبات فقرات الإستبانة:

قد أجرينا خطوات الثبات على العينة الإستطلاعية نفسها بطريقة معامل ألفا كرونباخ.

طريقة ألفا كرونباخ:

الجدول رقم (3-13): معامل الثبات (طريقة ألفا كرونباخ)

المحور	العنوان	معامل ألفا كرونباخ
الأول	الخطوات التي يتبعها المراجع.	0,768
الثاني	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية.	0,769
	جميع المحاور	0,817

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

إستخدمنا طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة وقد بين الجدول رقم (3-13) أن معاملات

الثبات مرتفعة مما طمأننا على إستخدام الإستبانة .

المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة.

يتضمن هذا المبحث عرضا لتحليل البيانات والوقوف على متغيرات الدراسة، وخصائص العينة،

واستعراض أبرز نتائج الاستبانة والتي يتم الوصول إليها من خلال تحليل فقراتها.

المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

يتضمن الجزء الأول من الاستبيان بيانات موضوعية، نوعية وكمية متعلقة بالمتغيرات الشخصية

والوظيفة، وسيتم التطرق لها وتحليلها.

أولاً: الجنس:

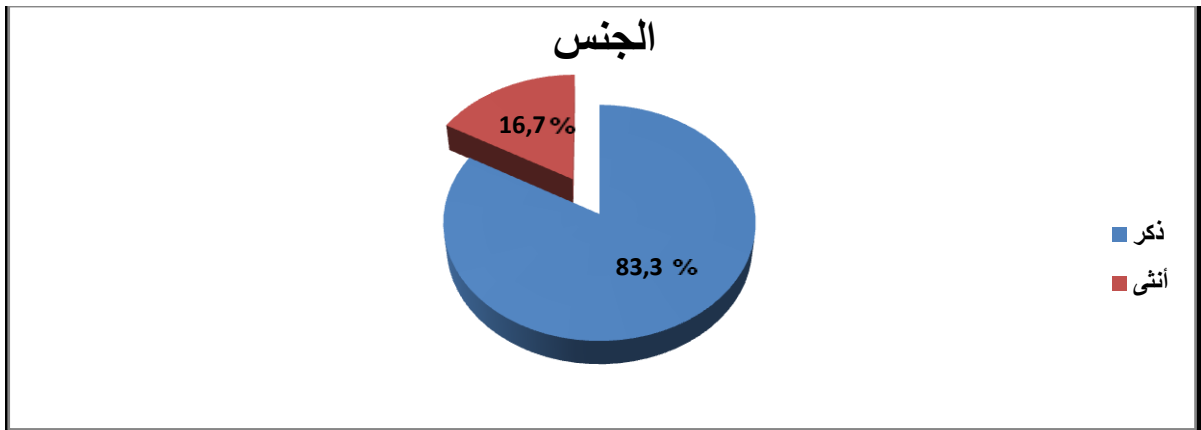
يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الجنس وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (3-14): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

النسبة المئوية%	التكرارات	الجنس
83,3%	25	ذكر
16,7%	5	أنثى
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

الشكل رقم (3-1) توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول والشكل أن النسبة العالية من أفراد العينة هي من الذكور حيث بلغ عددهم 25 ذكر أي ما يعادل 83,3%، في حين بلغ عدد الإناث 5 وبنسبة مقدارها 16,7%.

ثانياً: العمر:

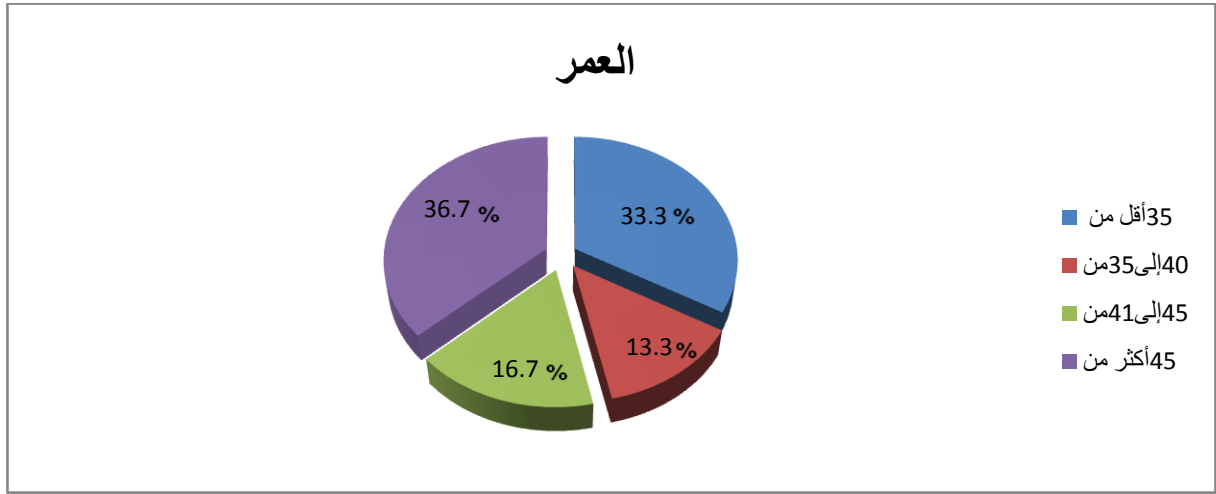
يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث السن وفق ما يوضحه الجدول والشكل الموالين:

الجدول رقم (3-15) : توزيع أفراد العينة حسب العمر

النسبة المئوية%	التكرارات	الفئة العمرية
33,3%	10	أقل من 35 سنة
13,3%	4	من 35 إلى 40 سنة
16,7%	5	من 41 إلى 45 سنة
36,7%	11	أكثر من 45 سنة
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

الشكل رقم (3-2) توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم من الفئة العمرية أكثر من 45 سنة حيث بلغ عددهم 11 فردا وبنسبة مقدارها 36,7% ثم تليها الفئة العمرية أقل من 35 سنة والبالغ عددهم 10 أفرادا وبنسبة مقدارها 33,3% في حين جاءت في المرتبة ما قبل الأخيرة الفئة العمرية من 41 إلى 45 سنة حيث قدر عددهم بـ 5 أفراد أي بنسبة 16,7%، أما الفئة العمرية الأخيرة الأكثر من 35 إلى 40 سنة فقد بلغ عددهم 4 أفراد بنسبة 13,3%.

ثالثا: الوظيفة:

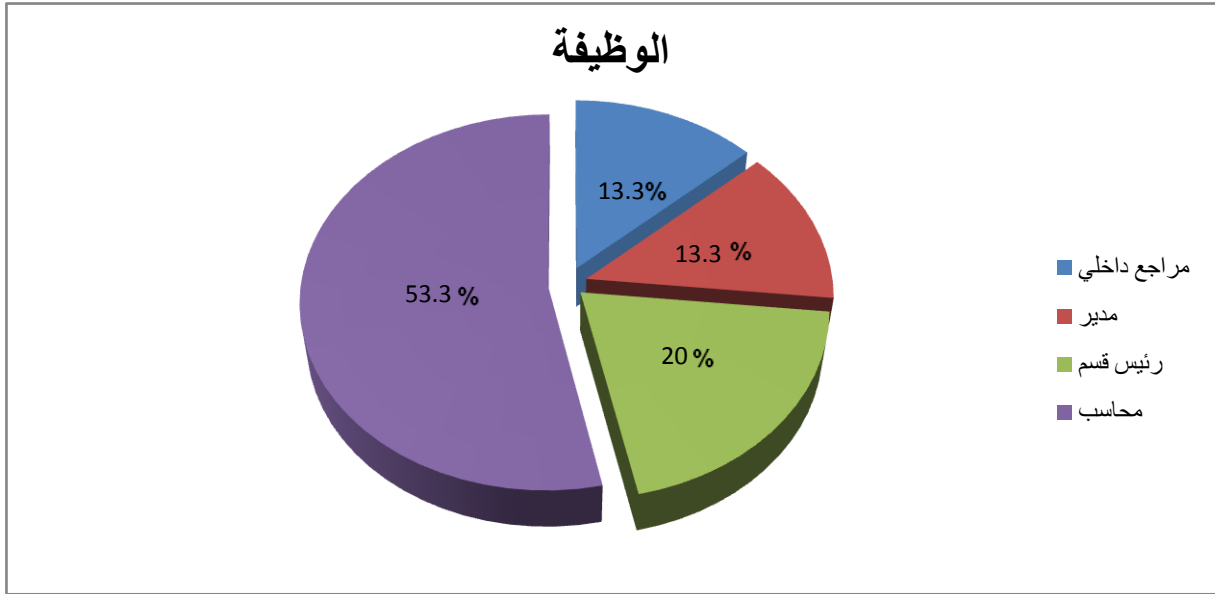
يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الوظيفة وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (3-16) : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية
مراجع داخلي	4	13,3%
مدير	4	13,3%
رئيس قسم	6	20%
محاسب	16	53,3%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

الشكل رقم (3-3) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم من وظيفة محاسب حيث بلغ عددهم 16 محاسب وبنسبة مقدارها 53,3% ثم تليها وظيفة رئيس قسم البالغ عددهم 6 وبنسبة مقدارها 20% في حين جاءت في المرتبة الأخيرة وظيفتي المدير والمراجع الداخلي متساويتين عددهم بـ 4 أي بنسبة 13,3%.

رابعا: عدد سنوات الخبرة المهنية:

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث عدد سنوات الخبرة المهنية وفق ما يوضحه

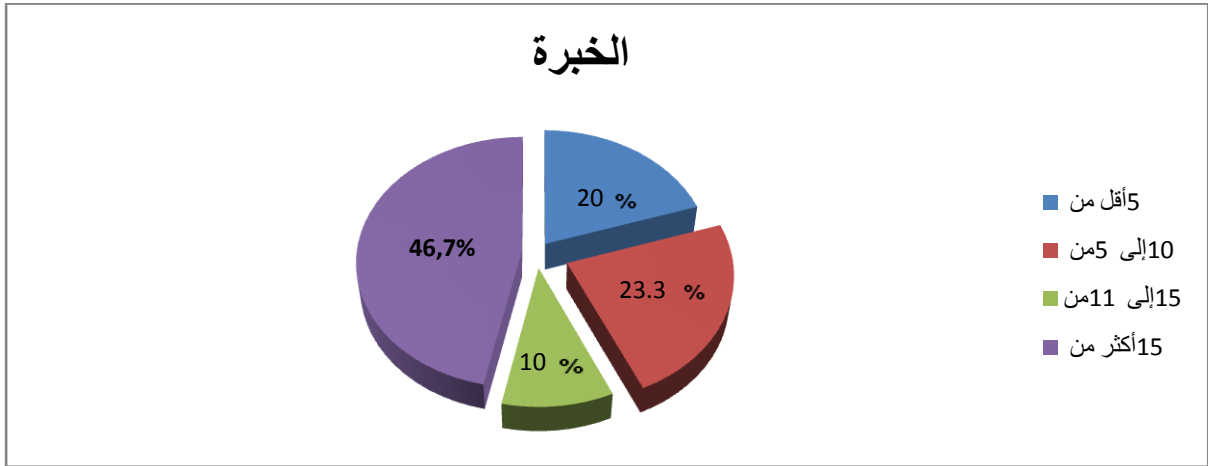
الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (3-17) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

عدد سنوات الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	6	20%
من 5 إلى 10 سنوات	7	23,3%
من 11 إلى 15 سنة	3	10%
أكثر من 15 سنة	14	46,7%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

الشكل رقم (3-4) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم من الخبرة المهنية الأكثر من 15 سنة حيث بلغ عدد أفراد هذه الفئة 14 فردا ونسبة مقدارها 46,7%، ثم تليها الخبرة المهنية من 5 إلى 10 سنوات البالغ عددهم 7 أفراد و بنسبة 23,3%، أما الخبرة المهنية ما قبل الأخيرة هي الفئة الأقل من 5 سنوات فقد بلغ عددهم 6 بنسبة 20%، وفي المرتبة الأخيرة هي الفئة من 11 إلى 15 سنة والبالغ عددهم 3 أفراد بنسبة 10%.

خامسا: المؤهل العلمي:

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي وفق ما يوضحه الجدول والشكل

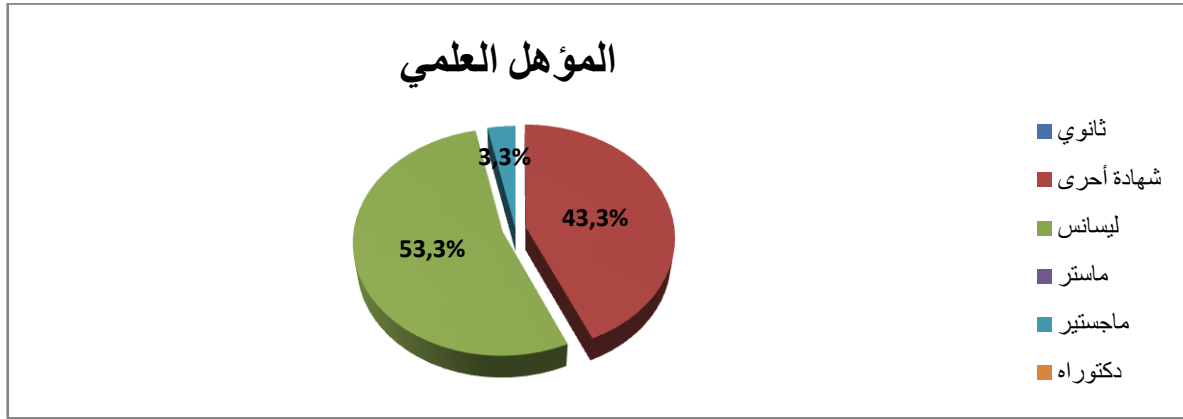
المواليين:

الجدول رقم (3-18) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرارات	النسبة المئوية %
ثانوي	0	0%
شهادة أخرى	13	43,3%
ليسانس	16	53,3%
ماستر	0	0%
ماجستير	1	3,3%
دكتوراه	0	0%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

الشكل رقم (3-5) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم فئة المؤهل العلمي ليسانس حيث بلغ عددهم 16 فردا وبنسبة 53,3%، ثم تليها فئة المؤهل العلمي شهادة مهنية البالغ عددهم 13 فردا وبنسبة 43,3%، في حين جاءت في المرتبة الأخيرة فئة المؤهل العلمي ماجستير حيث قدر عددهم بفرد واحد أي بنسبة 3,3% وكخلاصة لما تم عرضه حول خصائص عينة الدراسة ومن خلال تحليل البيانات المتعلقة بالقسم الأول من الإستبانة الخاصة بالبيانات العامة لفئة البحث، يمكن أن نستنتج بأن عينة الدراسة إتصفت بأن النسبة الأكبر ذكور، من ذوي الفئة العمرية الأكثر من 45 سنة دو وظيفة محاسب وخبرة مهنية أكثر من 15 سنة ومؤهل علمي ليسانس أي أن أغلب الموظفين في المؤسسات الإقتصادية من الفئة الكبيرة ذوي شهادة ليسانس والخبرة الكبيرة.

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة:

من خلال هذا المطلب سوف نقوم بتحليل نتائج الدراسة كمايلي:

أولاً: اختبار التوزيع الطبيعي

تشرط معظم الاختبارات المعلمية أن يكون التوزيع طبيعياً للبيانات وسنستعرض اختبار (اختبار شابيرو-ويلك) لمعرفة هل البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً أم لا، وهذا من خلال ما يلي:
يوضح الجدول رقم (3-19) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي:

الجدول رقم (3-19): اختبار التوزيع الطبيعي

المحاور	قيمة Z	القيمة الاحتمالية (sig)
جميع محاور الدراسة	0,928	0,043

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

يتضح من الجدول أن القيمة الاحتمالية لمجموع محاور الدراسة أكبر من 0.05 وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، حيث سيتم استخدام الاختبارات المعلمية.

ثانياً: تحليل فقرات الاستبانة

لتحليل البيانات تم استخدام اختبار T، وهذا لمعرفة ما إذا كانت درجة الموافقة تزيد أو تنقص عن الدرجة المتوسطة، حيث سنقوم بداية بتحديد المتوسط الحسابي للفقرة، ثم قيمة t المحسوبة ومقارنتها مع قيمة t الجدولية، إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والقيمة الاحتمالية أصغر من 0.05 نقبل الفقرة، أما في حالة العكس فهذا يعني أن إجابات أفراد العينة تؤول نحو الرفض. ويتم تحديد المجال الذي ينتمي إليه المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض، أما إذا كان المتوسط الحسابي ينتمي إلى المجال المتوسط، فإن القرار النهائي يتم أخذه على أساس قيمة t المحسوبة والقيمة الاحتمالية.

1. تحليل فقرات المحور الأول: الخطوات التي يتبعها المراجع

أ. تحليل فقرات الجزء الأول: التخطيط للمهمة

الجدول رقم (3-20): تحليل فقرات الجزء الأول (التخطيط للمهمة).

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	تتم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عن طريق اختيار فريق التدقيق والموارد الأخرى.	4,1667	0,59209	10,792	0,000
2	تتم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عن طريق دراسة المراجع ذات العلاقة بنشاط التدقيق.	4,2333	0,43018	15,703	0,000
3	يعمل المراجع الداخلي على احترام المجال الزمني لكل خطوة في مهمته.	4,1333	0,77608	7,999	0,000

0,0000	4,080	0,85029	3,6333	يغير المراجع الداخلي في خطته المراجعة بناء على اقتراح الطرق أو الهيئة الخاضعة للمراجعة.	4
0,000	5,785	0,94686	4,0000	يعتمد المراجع الداخلي عن ملفات السنوات السابقة من أجل إعداد تقريره.	5

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

الفقرة الأولى: في الفقرة رقم (1) بلغ المتوسط الحسابي 4,1667 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,40] وبلغت قيمة t المحسوبة 10,792 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أنه "تم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عن طريق إختيار فريق التدقيق والموارد الأخرى".

الفقرة الثانية: في الفقرة رقم (2) بلغ المتوسط الحسابي 4,2333 وهو ينتمي إلى المجال [5-4,2] وبلغت قيمة t المحسوبة 15,703 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "عملية التخطيط للمراجعة الداخلية تتم عن طريق دراسة المراجع ذات العلاقة بنشاط التدقيق".

الفقرة الثالثة: في الفقرة رقم (3) بلغ المتوسط الحسابي 4,1333 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,40] وبلغت قيمة t المحسوبة 7,999 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المراجع الداخلي يعمل على احترام المجال الزمني لكل خطوة في مهمته".

الفقرة الرابعة: في الفقرة رقم (4) بلغ المتوسط الحسابي 3,6333 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 4,080 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المراجع الداخلي يغير في خطة المراجعة بناء على اقتراح الطرق أو الهيئة الخاضعة للمراجعة".

الفقرة الخامسة: في الفقرة رقم (5) بلغ المتوسط الحسابي 4,000 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 5,785 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحصائية

تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المراجع الداخلي يعتمد عن ملفات السنوات السابقة من أجل إعداد تقريره".

ب. تحليل فقرات الجزء الثاني: التنفيذ (تقييم نظام الرقابة الداخلية).

الجدول رقم (3-21): تحليل فقرات الجزء الثاني (تقييم نظام لرقابة الداخلية).

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	يقوم المراجع الداخلي بفهم هيكل نظام الرقابة الداخلية.	4,5000	0,5855	16,155	0,000
2	يقوم المراجع الداخلي بوصف الإجراءات وأنظمة الرقابة الداخلية باستجواب موظفي المؤسسة.	3,9000	1,15520	4,267	0,000
3	يقوم المراجع الداخلي بتقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستعمال قوائم الاستقصاء.	3,5667	7,72793	4,264	0,000
4	يتأكد المراجع الداخلي من توزيع المهام والوظائف بين العاملين داخل المؤسسة.	4,0333	0,85029	6,656	0,000
5	يتحقق المراجع الداخلي من أن الإجراءات التي دونها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة.	4,2333	0,50401	13,403	0,000
6	يقوم المراجع الداخلي بالتقييم النهائي لنظام الرقابة.	3,9667	0,71840	7,370	0,000
7	يستعمل المراجع الداخلي اختبارات الاستمرارية للتأكد من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولى للنظام هي نقاط قوة فعلا.	3,6667	0,60648	6,021	0,000

0,001	3,597	0,96431	3,6333	يتمكن المراجع الداخلي من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء تطبيق نقاط القوة.	8
0,000	14,355	0,57235	4,5000	يقدم المراجع الداخلي حوصلة عن تقييمه النهائي لنظام الرقابة الداخلية مع التوصيات قصد تحسين الإجراءات.	9

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

الفقرة الأولى: في الفقرة رقم (1) بلغ المتوسط الحسابي 4,5000 وهو ينتمي إلى المجال [2,4-5] وبلغت قيمة t المحسوبة 16.155 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "يقوم المراجع الداخلي بفهم هيكل نظام الرقابة الداخلية".

الفقرة الثانية: في الفقرة رقم (2) بلغ المتوسط الحسابي 3,9000 وهو ينتمي إلى المجال [2,3-4] وبلغت قيمة t المحسوبة 4,267 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,04 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "يقوم المراجع الداخلي بوصف الإجراءات وأنظمة الرقابة الداخلية باستجواب موظفي المؤسسة".

الفقرة الثالثة: في الفقرة رقم (3) بلغ المتوسط الحسابي 3,5667 وهو ينتمي إلى المجال [2,3-4] وبلغت قيمة t المحسوبة 4,264 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "يقوم المراجع الداخلي بتقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستعمال قوائم الاستقصاء".

الفقرة الرابعة: في الفقرة رقم (4) بلغ المتوسط الحسابي 4,0333 وهو ينتمي إلى المجال [2,3-4] وبلغت قيمة t المحسوبة 6,656 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "يتأكد المراجع الداخلي من توزيع المهام والوظائف بين العاملين داخل المؤسسة".

الفقرة الخامسة: في الفقرة رقم (5) بلغ المتوسط الحسابي 4,2333 وهو ينتمي إلى المجال [2,4-5] وبلغت قيمة t المحسوبة 13,403 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "يتحقق المراجع الداخلي من أن الإجراءات التي دونها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة".

الفقرة السادسة: في الفقرة رقم (6) بلغ المتوسط الحسابي 3,9667 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,40] وبلغت قيمة t المحسوبة 7,370 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المراجع الداخلي يقوم بالتقييم النهائي لنظام الرقابة".

الفقرة السابعة: في الفقرة رقم (7) بلغ المتوسط الحسابي 3.6667 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,40] وبلغت قيمة t المحسوبة 6,021 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المراجع الداخلي يستعمل إختبارات الاستمرارية للتأكد من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولى للنظام هي نقاط قوة فعلا".

الفقرة الثامنة: في الفقرة رقم (8) بلغ المتوسط الحسابي 3,6333 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,40] وبلغت قيمة t المحسوبة 3,597 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على "تمكن المراجع الداخلي من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء تطبيق نقاط القوة".

الفقرة التاسعة: في الفقرة رقم (9) بلغ المتوسط الحسابي 4,5000 وهو ينتمي إلى المجال [5-4,2] وبلغت قيمة t المحسوبة 10,792 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على "يقدم المراجع الداخلي حوصلة عن تقييمه النهائي لنظام الرقابة الداخلية مع التوصيات قصد تحسين الإجراءات".

ج. تحليل فقرات الجزء الثالث: المرحلة النهائية.

الجدول رقم (3-22): تحليل فقرات الجزء الثالث(المرحلة النهائية).

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحصائية
1	يقوم المراجع الداخلي بفحص الحسابات حسب نقاط الضعف التي توصل إليها في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.	3,9333	0,73968	6,911	0,000

0,000	9,872	0,62881	4,1333	يستخدم المراجع الداخلي اختبارات التطابق بما يسمح له من التحقق من تجانس وارتباط المعلومات التي تحت تصرفه.	2
0,000	17,026	0,50401	4,5667	يلتزم المراجع الداخلي بإيصال النتائج من خلال التقارير النهائية للإدارة.	3
0,000	4,397	0,99655	3,8000	يحرص المراجع الداخلي على صياغة تقريره بعبارات مختصرة وشاملة.	4
0,000	7,443	0,78492	4,0667	يستمر المراجع الداخلي بمتابعة المراجعة بعد إعداده لتقريره النهائي	5
0,000	8,515	0,64327	4,0000	يمنح للجهة الخاضعة للمراجعة مهلة زمنية خاصة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.	6

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

الفقرة الأولى: في الفقرة رقم (1) بلغ المتوسط الحسابي 3,9333 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 6,911 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المراجع الداخلي يقوم بفحص الحسابات حسب نقاط الضعف التي توصل إليها في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية".

الفقرة الثانية: في الفقرة رقم (2) بلغ المتوسط الحسابي 4,1333 وهو ينتمي إلى المجال [5-4,2] وبلغت قيمة t المحسوبة 9,872 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المراجع الداخلي يستخدم اختبارات التطابق بما يسمح له من التحقق من تجانس وارتباط المعلومات التي تحت تصرفه".

الفقرة الثالثة: في الفقرة رقم (3) بلغ المتوسط الحسابي 4,5667 وهو ينتمي إلى المجال [5-4,2] وبلغت قيمة t المحسوبة 17,026 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على " إلتزام المراجع الداخلي بإيصال النتائج من خلال التقارير النهائية للإدارة".

الفقرة الرابعة: في الفقرة رقم (4) بلغ المتوسط الحسابي 3,8000 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 4,397 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " يحرص المراجع الداخلي على صياغة تقريره بعبارات مختصرة وشاملة".

الفقرة الخامسة: في الفقرة رقم (5) بلغ المتوسط الحسابي 4,0667 وهو ينتمي إلى المجال [3,40-4,2] وبلغت قيمة t المحسوبة 7,433 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المراجع الداخلي يستمر بمتابعة المراجعة بعد إعداده لتقريره النهائي".

الفقرة السادسة: في الفقرة رقم (6) بلغ المتوسط الحسابي 4,0000 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 8,515 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أنه "يمنح للجهة الخاضعة للمراجعة مهلة زمنية خاصة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة".

2. تحليل فقرات المحور الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية.

أ. تحليل فقرات الجزء الأول: القابلية للفهم.

الجدول رقم (3-23): تحليل فقرات الجزء الأول (القابلية للفهم).

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحتمالية
1	تحرص المؤسسات على عرض معلومات محاسبية بعيدة عن التعقيد والصعوبة مما يسهل لمستخدميها عملية اتخاذ القرارات	4,3667	0,55605	13,462	0,000

0,000	7,549	0,62881	3,8667	تعرض المؤسسات المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعمليات والأحداث المعقدة بطبعها وتبسطها قدر المستطاع.	2
0,000	14,060	0,57135	4,4667	تحرص المؤسسات على أن تكون المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية معروضة بشكل واضح.	3
0,000	6,134	0,71438	3,8000	تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار مستوى معقول من المعرفة لدى مستخدمي المعلومات عند عرضها.	4

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

الفقرة الأولى: في الفقرة رقم (1) بلغ المتوسط الحسابي 4,3667 وهو ينتمي إلى المجال [2,4- 5] وبلغت قيمة t المحسوبة 13,462 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المؤسسات تحرص على عرض معلومات محاسبية بعيدة عن التعقيد والصعوبة مما يسهل لمستخدميها عملية اتخاذ القرارات".

الفقرة الثانية: في الفقرة رقم (2) بلغ المتوسط الحسابي 3,8667 وهو ينتمي إلى المجال [2,4-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 7,549 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المؤسسات تعرض المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعمليات والأحداث المعقدة بطبعها وتبسطها قدر المستطاع".

الفقرة الثالثة: في الفقرة رقم (3) بلغ المتوسط الحسابي 4,4667 وهو ينتمي إلى المجال [2,4-5] وبلغت قيمة t المحسوبة 14,060 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "تحرص المؤسسات على أن تكون المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية معروضة بشكل واضح".

الفقرة الرابعة: في الفقرة رقم (4) بلغ المتوسط الحسابي 3,8000 وهو ينتمي إلى المجال [2,4-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 6,134 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحتمالية

تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المؤسسة تأخذ بعين الاعتبار مستوى معقول من المعرفة لدى مستخدمي المعلومات عند عرضها".

ب. تحليل فقرات الجزء الثاني:الملائمة.

الجدول رقم (3-24): تحليل فقرات الجزء الثاني(الملائمة).

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	تحرص المؤسسات على عرض معلومات مفيدة لحاجات صناع القرار.	4,0333	0,49013	11,547	0,000
2	تقوم المؤسسات بعرض معلومات محاسبية تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين.	3,4000	1,03724	2,112	0,043
3	تعرض المؤسسات معلومات مالية تمكن مستخدميها بالتنبؤ بالأحداث الاقتصادية المستقبلية الخاصة بها.	3,9333	0,73968	6,911	0,000
4	تعرض المؤسسات معلومات مالية تمكن مستخدميها بالتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي للمؤسسة.	4,1000	0,60743	9,919	0,000
5	تعرض المؤسسات مالية تمكن مستخدميها من تأكيد التنبؤات السابقة (تغذية عكسية)	3,6333	0,872	4,289	0,000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

الفقرة الأولى: في الفقرة رقم (1) بلغ المتوسط الحسابي 4,0333 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 11,547 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الاحتمالية

تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المؤسسات تحرص على عرض معلومات مفيدة لحاجات صناع القرار".

الفقرة الثانية: في الفقرة رقم (2) بلغ المتوسط الحسابي 3,4000 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 2,112 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,043 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المؤسسات تقوم بعرض معلومات محاسبية تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين".

الفقرة الثالثة: في الفقرة رقم (3) بلغ المتوسط الحسابي 3,9333 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 6,911 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المؤسسات تعرض معلومات مالية تمكن مستخدميها بالتنبؤ بالأحداث الاقتصادية المستقبلية الخاصة به".

الفقرة الرابعة: في الفقرة رقم (4) بلغ المتوسط الحسابي 4,1000 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 9,919 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المؤسسات تعرض معلومات مالية تمكن مستخدميها بالتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي للمؤسسة".

الفقرة الخامسة: في الفقرة رقم (5) بلغ المتوسط الحسابي 3,6333 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 4,289 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "تعرض المؤسسات مالية تمكن مستخدميها من تأكيد التنبؤات السابقة (تغذية عكسية)".

ج. تحليل فقرات الجزء الثالث: الموثوقية.

الجدول رقم (3-25): تحليل فقرات الجزء الثالث (الموثوقية).

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الإحتمالية
1	تعرض المؤسسات معلومات تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المنشأة	4,0333	0,88992	6,360	0,000

0,000	7,878	0,71840	4,0333	تعرض المؤسسات معلومات مالية تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفترض أن تمثلها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية.	2
0,011	2,719	1,07427	3,5333	تحرص المؤسسات في إعدادها وعرضها للقوائم المالية أن تكون محايدة.	3
0,000	9,140	0,66176	4,1000	تتبنى المؤسسات في إعدادها القوائم المالية درجة من الحذر في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة في حالات عدم التأكد.	4
0,000	4,557	1,04166	3,8667	تعرض المؤسسات معلومات مالية خالية من الأخطاء أو الحذف في وصف وبيان الأحداث الاقتصادية.	5
0,375	0,902	1,21485	3,2000	تعرض المؤسسات معلومات مالية لا تحتوي على أخطاء معالجة.	6

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

الفقرة الأولى: في الفقرة رقم (1) بلغ المتوسط الحسابي 4,0333 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 6,360 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تعرض معلومات تعبر بصدق عن العمليات مالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المنشأة".

الفقرة الثانية: في الفقرة رقم (2) بلغ المتوسط الحسابي 4,0333 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 7,878 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المؤسسات تعرض معلومات مالية تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفترض أن تمثلها طبقا لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية".

الفقرة الثالثة: في الفقرة رقم (3) بلغ المتوسط الحسابي 3,5333 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 2,719 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,011 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تحرص في إعدادها وعرضها للقوائم المالية أن تكون محايدة".

الفقرة الرابعة: في الفقرة رقم (4) بلغ المتوسط الحسابي 4,1000 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 9,140 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المؤسسات تتبنى في إعدادها القوائم المالية درجة من الحذر في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة في حالات عدم التأكد".

الفقرة الخامسة: في الفقرة رقم (5) بلغ المتوسط الحسابي 3,8667 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 4,557 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تعرض معلومات مالية خالية من الأخطاء أو الحذف في وصف وبيان الأحداث الاقتصادية".

الفقرة السادسة: في الفقرة رقم (6) بلغ المتوسط الحسابي 3,200 وهو ينتمي إلى المجال [3,4-2,6] وبلغت قيمة t المحسوبة 0,902 وهي أقل من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحتمالية

تساوي 0,375 وهي أكبر من 0,05 مما يدل على أن المؤسسات تعرض معلومات مالية تحتوي على أخطاء معالجة".

د. تحليل فقرات الجزء الرابع: القابلية للمقارنة.

الجدول رقم (3-26): تحليل فقرات الجزء الرابع (القابلية للمقارنة).

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
1	تعرض المؤسسات قوائم مالية للمنشأة يمكن مقارنتها عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء.	4,0667	0,73968	7,899	0,000
2	تحرص المؤسسات على أن تكون قوائمها المالية المختلفة للمنشأة قابلة للمقارنة من أجل تقييم التغيرات في المركز المالي والأداء.	4,1667	0,53067	12,042	0,000
3	تحرص المؤسسات عند عرضها للمعلومات المالية أن تكون هذه المعلومات قابلة للمقارنة مع المعلومات التي تعرضها المؤسسات الأخرى.	3,8333	0,87428	5,221	0,000
4	تحرص المؤسسات عند تفعيل خاصية القابلية للمقارنة بالإفصاح عن كافة الطرق والبدائل المحاسبية في إعداد القوائم المالية.	3,5667	0,89763	3,458	0,002

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

الفقرة الأولى: في الفقرة رقم (1) بلغ المتوسط الحسابي 4,0667 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 7,899 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تعرض قوائم مالية للمنشأة يمكن مقارنتها عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء".

الفقرة الثانية: في الفقرة رقم (2) بلغ المتوسط الحسابي 4,1667 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 12,042 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المؤسسات تحرص على أن تكون قوائمها المالية المختلفة للمنشأة قابلة للمقارنة من أجل تقييم التغيرات في المركز المالي والأداء".

الفقرة الثالثة: في الفقرة رقم (3) بلغ المتوسط الحسابي 3,8333 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 5,221 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن "المؤسسات تحرص عند عرضها للمعلومات المالية أن تكون هذه المعلومات قابلة للمقارنة مع المعلومات التي تعرضها المؤسسات الأخرى".

الفقرة الرابعة: في الفقرة رقم (4) بلغ المتوسط الحسابي 3,5667 وهو ينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 3,458 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045 والقيمة الإحصائية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " تحرص المؤسسات عند تفعيل خاصية القابلية المقارنة بالإفصاح عن كافة الطرق والبدائل المحاسبية في إعداد القوائم المالية".

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق.

من أجل القيام باختبار الفرضيات يتعين علينا استخدام T للعينة الواحدة، ولربط إجابات الأفراد بخصائصهم إرتأينا ضرورة القيام باختبار ANOVA .

المطلب الأول: اختبار الفرضيات.

نقوم باختبار الفرضيات باستعمال اختبار T للعينة الواحدة (T_test)، وهذا بالاعتماد على قاعدة القرار التالية:

❖ إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية نقبل الفرضية (H₁) وبالتالي الفرضية البديلة (H₀) مرفوضة؛

❖ إذا كانت t المحسوبة أصغر من t الجدولية نرفض الفرضية (H₁) ونقبل الفرضية البديلة (H₀).

❖ إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينه الواحدة أصغر من مستوى الدلالة (sig) المعتمد (0.05) نقبل الفرضية (H_1)؛

❖ إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتج عن اختبار T للعينه أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نرفض الفرضية (H_1).

أولاً: اختبار الفرضية الأولى: المراجعون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولاً عاماً.

H_0 : المراجعون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى العينة محل الدراسة غير ملتزمون بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولاً عاماً.

H_1 : المراجعون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولاً عاماً.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينه الواحدة لاختبار الفرضية الأولى والمتعلقة بالمحور الأول من الاستبانة:

الجدول رقم (3-27): نتائج اختبار T_{test} لاختبار الفرضية الأولى

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفرضية
قبول	0,000	2,045	17,563	H_1
DF=N-1		درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 17,563 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعاً لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H_1 ، أي أن: "المراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية على مستوى العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولاً عاماً".

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية: المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية للمؤسسات في العينة محل الدراسة متوفرة على الخصائص النوعية لجودة المعلومات.

H_0 : المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية للمؤسسات في العينة محل الدراسة غير متوفرة على الخصائص النوعية لجودة المعلومات.

H₁: المعلومات المفصّل ح عنها في القوائم المالية للمؤسسات في العينة محل الدراسة متوفرة على الخصائص النوعية لجودة المعلومات والمتعلقة بالمشور الثاني من الاستبانة:

الجدول رقم (3-28): نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الثانية

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفرضية
قبول	0,000	2,045	13,833	H ₁
DF=N-1		درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha=0.05$		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 13,833 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,045، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H₁، أي أن: "المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية للمؤسسات في العينة محل الدراسة متوفرة على الخصائص النوعية لجودة المعلومات".

ثالثا: إختبار فرضيات الأثر (التي سيتم إختبارها عن طريق نموذج الإنحدار)

يتم في هذا الجزء إختبار الفرضيات التي تدرس الأثر بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة والتي ينتج إختبارها عن طريق نموذج الإنحدار الخطي البسيط كما يلي:

1. إختبار الفرضيات الأساسية للإنحدار: من المعروف إحصائيا أن الطرق المعلمية تستلزم توفر بعض الشروط، لذا قبل تطبيق تحليل الإنحدار لإختبار فرضيات الدراسة يجب إجراء بعض الإختبارات، وذلك من أجل ضمان ملائمة البيانات لإفتراضات تحليل الإنحدار، وذلك على النحو التالي:

أ. إختبار التوزيع الطبيعي للبيانات.

من أجل التحقق من فرضيات التوزيع الطبيعي، تم اللجوء إلى إختبار شابيرو-ويكي تمهيدا لإستخدام أسلوب تحليل الإنحدار باعتباره أحد الأساليب الإحصائية المعلمية في إختبار الفرضيات، و تشترط الإختبارات المعلمية أن يكون توزيع البيانات طبيعيا من خلال برنامج SPSS يمكن إجراء هذا الإختبار كما يتضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-29): اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة (KS)

المحاور	قيمة Z	القيمة الاحتمالية (sig)
جميع محاور الدراسة	0,928	0,043

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

الجدول يختبر الفرضيتين التاليتين :

H_0 : البيانات لا تتوزع توزيعاً طبيعياً.

H_1 : البيانات تتوزع توزيعاً طبيعياً.

يتضح من الجدول أن مستوى المعنوية لكل الأبعاد والمحاور أقل من 0,05، وبذلك لا يتم قبول

الفرضية البديلة، وبالتالي إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، وهذا يمكننا من استخدام الإختبارات المعلمية.

ب. إختبار الملاءمة وخطية العلاقات :

بعد التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، تم استخدام أسلوب التباين ANOVA للتحقق من

خطية العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، أي هناك علاقة خطية بين المتغير التابع والمتغير

المستقل تفسرها معادلة الإنحدار جيداً، ومن خلال برنامج SPSS تم الحصول على النتائج التالية

والخاصة بالعلاقات التي تعكس إختبار فرضيات الدراسة.

الجدول رقم (3-30) :نتائج تحليل التباين للإنحدار للتأكد من صلاحية النموذج لإختبار فرضيات

الدراسة

المتغير التابع	المتغيرات المستقلة	المصدر	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى المعنوية
جودة المعلومات المحاسبية	إلتزام المراجعون الداخليون بالإجراءات المقبولة قبولاً عاماً	الإنحدار SSR	1,84184	1	0,385	7,309	0,03
		البواقي SSE	1,79816	28	0,116		
		الكل SST	3,640	29	-		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

H_0 : خط الإنحدار لا يلائم البيانات المعطات.

H_1 : خط الإنحدار يلائم البيانات المعطات.

يقدم الجدول السابق إختبارا لمدى صلاحية النموذج لإختبار فرضية الدراسة، وتبعاً لكون مستوى الدلالة لقيمة F أقل من 0,05، وبذل على ذلك كون مستوى معنوية الإختبار F أقل من مستوى دلالة الفرضية الصفرية 0.05 في كل العلاقات، مما يجعلنا نرفض الفرضية الصفرية التي تنص على أن "خط الإنحدار لا يلائم البيانات المعطاة"، وهذا يظهر خطية النماذج وكون خط الإنحدار يلائم البيانات، وبالتالي نموذج الإنحدار معنوي. وبهذا يكون فرض تحليل الإنحدار والخاص بخطية العلاقة بين المتغيرات قد تحقق، وهذا يمكننا من الإنتقال إلى اختبار الفرضيات.

2. إختبار فرضية الأثر : بعد التأكد من إمكانية تطبيق الإختبارات المعلمية وأسلوب الإنحدار سيتم إختبار فرضية الأثر كما يلي:

أ. إختبار الفرضية: هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لإلتزام المراجعين الداخليين بالإجراءات المقبولة قبولا عاما على جودة المعلومات المحاسبية.

تنص الفرضية على أن: هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لإلتزام المراجعون الداخليون بالإجراءات المقبولة قبولا عاما على جودة المعلومات المحاسبية، وسيتم إختبار هذه الفرضية بإستخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير إلتزام المراجعين الداخليين بالإجراءات المقبولة قبولا عاما على جودة المعلومات المحاسبية، ويمكن كتابة هذه الفرضية على النحو التالي :

H_0 : ليس هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لإلتزام المراجعون الداخليون بالإجراءات المقبولة قبولا عاما على جودة المعلومات المحاسبية:

H_1 : هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لإلتزام المراجعون الداخليون بالإجراءات المقبولة قبولا عاما على جودة المعلومات المحاسبية.

وقد كانت أهم نتائج تحليل الإنحدار الخطي البسيط بين المتغير المستقل (إلتزام المراجعون الداخليون بالإجراءات المقبولة قبولا عاما)، والمتغير التابع (جودة المعلومات المحاسبية) متضمنة في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-31) : نتائج تحليل الإنحدار لإختبار الفرضية

معامل الارتباط r		معامل التحديد R ²			
0,711		0,506			
قيمة (F): 7,309 مستوى العنوية 0,03 عند $\alpha=0.05$					
معنوية t	قيمة (t)	معاملات غير موحدة		المتغير	
		معاملات موحدة	معاملات غير موحدة		
		بيتا β	SEb	B	
0,005	3,086		0,795	2,453	الثابت constant
0,080	1,819	0,325	0,196	0,357	إلتزام المراجعون الداخليون بالإجراءات المقبولة قبولاً عاماً

التابع: جودة المعلومات المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

يظهر من الجدول أن القدرة التفسيرية لنموذج الإنحدار والمتمثلة في معامل التحديد (R^2) قد بلغت قيمته 0,506 وهو يشير إلى مساهمة المتغير المستقل (إلتزام المراجعون الداخليون بالإجراءات المقبولة قبولاً عاماً) في سلوك المتغير التابع (جودة المعلومات المحاسبية) بنسبة 50,60% وأن باقي النسبة والمقدرة بنسبة 49,40% من التأثير في المتغير التابع ترجع إلى عوامل أخرى غير إلتزام المراجعين الداخليين بالإجراءات المقبولة قبولاً عاماً، وبلغ معامل الارتباط (r) القيمة 0,711 مما يدل على وجود علاقة موجبة بين المتغيرين كما تشير قيمة F التي ظهرت معنوية بمستوى ثقة 95% إلى ملائمة خط الإنحدار للعلاقة بين المتغيرين، في حين بلغت قيمة معلمة الميل (معامل الإنحدار) والتي تمثل المتغير المستقل 0,357، مما يشير أيضاً إلى العلاقة الإيجابية بين المتغيرين إحصائياً، وقد ظهر مستوى المعنوية 0,080 وهو أكبر من 0,05 مما يشير إلى عدم معنوية معلمة الميل، أما بالنسبة إلى معلمة التقاطع (الحد الثابت) فقد بلغت 2,453 بمستوى معنوي 0,005 وهي أقل من 0,05 ما يشير إلى معنويتها إحصائياً، وبذلك فإن ظهور معنوية معلمة التقاطع وعدم معنوية معلمة الميل يشير إلى عدم أهمية هذا المتغير (المستقل) في تفسير التباينات في المتغير التابع.

وبالتالي فإن ما سبق من التحليل لنتائج الإختبار التي يعرضها الجدول يؤدي إلى رفض الفرضية الأولى التي تنص على أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لإلتزام المراجعون الداخليون بالإجراءات المقبولة قبولا عاما على جودة المعلومات المحاسبية.

المطلب الثاني: اختبار الفروق

تم استخدام اختبار "تحليل التباين الأحادي One Way Analysis of A NOVA لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول "دور المراجعة الداخلي تفي تقييم نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية" تعزى إلى العوامل الديمغرافية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

أولا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الجنس

الجدول رقم (3-32) : نتائج إختبار t لفروق المبحوثين حول مساهمة المراجعة الداخلية في

تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة للجنس.

القيمة الإحتمالية	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الجنس	
0,418	0,862	0,28463	3,9826	25	ذكر	جميع
		0,22761	3,8821	5	أنثى	المحاور

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0,418 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الجنس عند مستوى دلالة 0.05.

ثانيا: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر

يوضح الجدول رقم (3-33) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير العمر:

الجدول رقم (3-33): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة	داخل المجموعات	1,992	26	0,077	0,879	0,465
	بين المجموعات	0,202	3	0,067		
	المجموع	2.194	29	-		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0,465 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير العمر عند مستوى دلالة 0.05.

ثالثا: إختبار الفروق بالنسبة لمتغير للخبرة

يوضح الجدول رقم (3-34) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الخبرة:

الجدول رقم (3-34): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة	داخل المجموعات	1,664	26	0,064	2,759	0,062
	بين المجموعات	0,530	3	0,117		
	المجموع	2,194	29	-		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0,062 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الخبرة عند مستوى دلالة 0.05.

رابعاً: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير المؤهل

يوضح الجدول رقم (3-35) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير المؤهل:

الجدول رقم(3-35): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة	داخل المجموعات	2,131	27	0,079	0,395	0,678
	بين المجموعات	0,062	2	0,031		
	المجموع	2,194	29	-		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0,678 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير المؤهل عند مستوى دلالة 0.05.

خامساً: اختبار الفروق بالنسبة لمتغير الوظيفة

يوضح الجدول رقم (3-36) نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الوظيفة:

الجدول رقم (3-36): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة	داخل المجموعات	2,169	26	0,083	0,100	0,959
	بين المجموعات	0,025	3	0,008		
	المجموع	2,194	29	-		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0,959 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الوظيفة عند مستوى دلالة 0.05.

خلاصة:

- يعد هذا الفصل تدعيماً للفصول السابقة من خلال التحقق من الجانب النظري عند تطبيقه ميدانياً، حيث قُمتنا في هذا الفصل بتوزيع أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة على عينة من مسيرين المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل وبجاية وسكيكدة والتمثليين في: المدققين الداخليين، المحاسبين رؤساء الأقسام، ومديري الفروع، وباستعمال البرنامج الإحصائي SPSS وباستعمال مجموعة من الأساليب الإحصائية تم تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضيات البحث الموضوعية، حيث تم إثبات:
- ❖ المراجعون الداخليون في المؤسسات الاقتصادية على مستوى العينة محل الدراسة ملتزمون بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولاً عاماً.
 - ❖ المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية للمؤسسات في العينة محل الدراسة متوفرة على الخصائص النوعية لجودة المعلومات.
 - ❖ إلتزام المراجعون الداخليون بإجراءات المراجعة الداخلية لا يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية.
 - ❖ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الديموغرافية على إجابات المستجوبين حول مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية على مستوى العينة محل الدراسة .

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

من خلال هذه الدراسة المتعلقة بمساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، ومن خلال المنهجية المتبعة، يتجلى لنا أن المراجعة الداخلية وظيفة مهمة داخل الشركة ودورها في الرقابة على أنشطة المؤسسة من خلال مختلف الطرق والأساليب المستخدمة في ذلك، كما أنها في الجانب المحاسبي وكأداة من أدوات الرقابة الداخلية تلعب دورا مهما في ضبط العملية المحاسبية ضمن أنظمة المعلومات المحاسبية، وبحكم الأهمية التي تحضى بها المراجعة الداخلية في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية والتقارير حول مدى صحة ومصداقية المعلومات المقررة عنها.

للمراجعة الداخلية أهمية كبيرة في المؤسسة الاقتصادية كونها تعمل على مد الإدارة بالمعلومات الضرورية ومدى صدق المعلومات المحاسبية اللازمة في اتخاذ القرارات الرقابية والتنشغيلية الخاصة بالمؤسسة.

نتائج الدراسة:

1. نتائج الدراسة النظرية:

- في ضوء التحليلات النظرية للدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:
- ❖ عرفت وظيفة المراجعة الداخلية تطورا تاريخيا نتيجة التغيرات الاقتصادية؛
 - ❖ المراجعة الداخلية نشاط مستقل داخل المؤسسة وهو أداة رقابة تخضع لسلطة الإدارة العليا؛
 - ❖ تقوم المراجعة الداخلية على مجموعة من المعايير المقبولة قيو لا عاما؛
 - ❖ المراجع الداخلي محكوم بمجموعة من قواعد السلوك المهني التي تحدد نطاق عمله؛
 - ❖ تغطية المراجعة الداخلية لجميع نشاطات ووظائف المؤسسة؛
 - ❖ عملية المراجعة الداخلية هي عملية منظمة ومنهجية تمر بمجموعة من المراحل باستخدام مختلف الأدوات الوصفية والاستفهامية؛
 - ❖ نظام المعلومات المحاسبي يعمل على تجميع البيانات والأحداث الاقتصادية للمؤسسة ثم يقوم بتبويبها وتخزينها ثم إخراج ما يتلائم مع احتياجات الإدارة في صورة مخرجات هادفة؛
 - ❖ يقوم نظام المعلومات المحاسبي على مجموعة من المتطلبات من أجل تطبيق مختلف وظائفه بغرض الوصول إلى أهداف المؤسسة؛
 - ❖ نظام المعلومات المحاسبي من أهم نظم المعلومات في أي مؤسسة اقتصادية كونه المساهم الرئيسي في اتخاذ أي قرار اقتصادي.

2. النتائج التطبيقية:

- في ضوء الدراسة التي أجريت بالمؤسسات الاقتصادية على مستوى كل من ولايات جيجل بجاية وسكيكدة، تم التوصل إلى النتائج التالية:
- ❖ يلتزم المراجعون الداخليون في المؤسسة الاقتصادية في العينة محل الدراسة بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولاً عاماً من خلال:
 - ✓ المراجعون الداخليون في العينة محل الدراسة يقومون بدراسة المراجع ذات العلاقة بنشاط التدقيق؛
 - ✓ المراجعون الداخليون في العينة محل الدراسة يقومون بتقديم حوصلة عن التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية مع التوصيات قصد تحسين الإجراءات؛
 - ✓ المراجعون الداخليون في العينة محل الدراسة يقومون بتقديم حوصلة عن التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية مع التوصيات قصد تحسين الإجراءات؛
 - ✓ المراجعون الداخليون في العينة محل الدراسة يقومون بتوصيل النتائج من خلال التقارير النهائية للإدارة؛
 - ✓ المراجعون الداخليون في العينة محل الدراسة يستمرون بمتابعة المراجعة بعد إعدادهم للتقرير النهائي.
- بالتالي تثبت صحة الفرضية الأولى التي تنص على "يلتزم المراجعون الداخليون في مستوى العينة محل الدراسة بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولاً عاماً".
- ❖ المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية للمؤسسات في العينة محل الدراسة متوفرة على الخصائص النوعية لجودة المعلومات من خلال:
 - ✓ المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تحرص على عرض معلومات محاسبية بعيدة عن التعقيد والصعوبة مما يسهل لمستخدميها عملية اتخاذ القرارات؛
 - ✓ المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تعرض معلومات مالية تمكن مستخدميها من التنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي في المؤسسة؛
 - ✓ المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تعرض معلومات مالية تعبر بصدق عن العمليات والأحداث الأخرى التي من المفترض أن تمثلها طبقاً لحقيقتها الاقتصادية؛
 - ✓ المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تبنى في إعدادها للقوائم المالية درجة من الحذر لاتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة في حالة عدم التأكد؛

- ✓ المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تعرض قوائم مالية يمكن مقارنتها عبر الزمن من اجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء؛
- ✓ المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تحرص على أن تكون قوائمها المالية المختلفة للمنشأة قابلة للمقارنة من أجل تقييم التغيرات في المركز المالي والأداء .
- بالتالي تثبت صحة الفرضية الثانية التي تنص على "المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية في المؤسسات في العينة محل الدراسة متوفرة على الخصائص النوعية لجودة المعلومات".
- ❖ يؤثر إلتزام المراجعون الداخليون في مستوى العينة محل الدراسة بإجراءات المراجعة الداخلية المقبولة قبولا عاما على جودة المعلومات المحاسبية؛
- ✓ لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لالتزام المراجعون الداخليون بالإجراءات المقبولة قبولا عاما على جودة المعلومات المحاسبية.
- وبالتالي تنفى صحة الفرضية الثالثة التي تنص على "هناك دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ لالتزام المراجعين الداخليين بإجراءات المقبولة قبولا عاما على جودة المعلومات المحاسبية".
- ❖ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الديموغرافية على إجابات المبحوثين حول مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في العينة محل الدراسة.
- وبالتالي تنفى صحة الفرضية الرابعة التي تنص على "هناك فروق ذات دلالة إحصائية للمتغيرات الديموغرافية على إجابات المبحوثين حول مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في العينة محل الدراسة".
- التوصيات**
- ❖ بعد استخلاص النتائج يمكننا اقتراح جملة من التوصيات نعتقد أنه بتجسيدها ستعود بالنفع على المراجعين الداخليين في المؤسسات الاقتصادية؛
- ❖ ضرورة اهتمام المؤسسات بإدارة المراجعة الداخلية فيها من خلال توظيفها للعدد الكافي من المراجعين الداخليين المؤهلين علميا وعمليا والعمل على تدريبهم وتطوير مهاراتهم بشكل مستمر يقوم بالدور المناط بهم وكذلك ربط إدارة المراجعة الداخلية بمجلس الإدارة لإعطاءها القدر المناسب من الاستقلالية؛
- ❖ إقامة دورات تدريبية وتأهيلية للمراجعين الداخليين وفقا للخطط المدروسة؛
- ❖ دعم الاستقلال لدى المراجع الداخلي من خلال الإجراءات والقوانين المناسبة؛

- ❖ ضرورة مواكبة المراجع الداخلي للمستجدات في بيئة العمال والتزامهم بالتطوير المهني لاستلائهم المعرفة الكافية بالمعايير الدولية للمراجعة الداخلية؛
- ❖ الاهتمام بنظام المعلومات المحاسبي الموجود على مستوى المؤسسة وذلك بتطويره وتحديثه؛
- ❖ اقتراح تكوين مصلحة متخصصة بترقية نظام المعلومات المحاسبي بشكل يتماشى والتطورات التكنولوجية؛
- ❖ ضرورة توعية المؤسسات بأهمية البحث العلمي وإيجاد طرق تنسيق وتواصل بينها وبين الجامعات الجزائرية، بغرض تقديم المساعدة للباحث لإنجاز بحثه.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

- (1) أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة الإشباع، مصر، 1997.
- (2) أحمد حلمي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، مدخل تطبيقي معاصر، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- (3) أحمد حلمي جمعة، الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكد، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع الأردن، 2009.
- (4) أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبية، الطبعة الأولى، مصر، 2008.
- (5) أمين السيد أحمد لطفي، مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة، الدار الجامعية، مصر، 2005. ثابت عبد الرحمن إدريس، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- (6) ثناء علي القباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- (7) ثناء علي القباني، نظم المعمومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 2003.
- (8) خلف الله عبد الله الواردات، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2006.
- (9) دفلن، كيت، ترجمة شادن الوافي، العبيكات، الإنسان والمعرفة في عصر المعلومات، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2001.
- (10) رضوان حلون حنان، مدخل النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.
- (11) زياد هشام السقا، إمكانية تصميم نظم المعلومات المحاسبية في ظل الحوكمة الإلكترونية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية و الاقتصادية، المجلد5، العدد15، جامعة تكريت 2009، ص 162.
- (12) سليم الحسنية، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الثانية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
- (13) سليمان مصطفى الدلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، 2008 .

- 14) سليمان مصطفى الدلاهمة، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، مؤسسة الورق للنشر و التوزيع، الأردن، 2007.
- 15) السيد محمد، التدقيق و الرقابة المالية، دار الكتاب الحديث للنشر، مصر، 2008.
- 16) صلاح الدين عبد المنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000.
- 17) طارق طه، إدارة البنوك وتكنولوجيا المعومات، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 2007، ص 46.
- 18) طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية و المعايير العربية المتوافقة معها، الدار الجامعية، مصر 2008.
- 19) عبد الإله نعمة جعفر، النظم المحاسبية في البنوك وشركات التأمين، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 20) عبد الرزاق محمد قاسم ، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.
- 21) عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2008.
- 22) عبد الفتاح محمد الصحن، فتحي رزق السوافري، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 23) عبد المقصود دبيان، ناصر نور الدين عبد المطيف، نظم المعومات المحاسبية وتكنولوجيا المعومات ، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 24) عبد الوهاب نصر، السيد شحاتة، الرقابة و المراجعة الداخلية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 25) فتحي رزق السوافري وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002، ص 65.
- 26) علاء عبد الرزاق السالمي، نظم إدارة المعلومات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2003.
- 27) الفين، ارنيز، جيمس لوبيك، ترجمة محمد عبد القادر الديطي، أحمد حامد حجاج، المراجعة مدخل متكامل، الجزء الأول، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2009.

- 28) كمال الدين مصطفى الدهراوي، سمير كامل محمد، نظم المعومات المحاسبية، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2002.
- 29) كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
- 30) كمال الدين مصطفى الدهراوي، نظم المعومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعومات ، المكتب الجامعي، مصر .
- 31) كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.
- 32) محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر 2006.
- 33) محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
- 34) محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 35) محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، الأردن، 2007.
- 36) محمد نور برهان، أنظمة المعلومات الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2010.
- 37) محمد نور برهان، أنظمة المعلومات الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريد، مصر، 2010.
- 38) محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2001.
- 39) محمد عبد حسين آل فرج الطائي، المدخل إلى نظم المعومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.
- 40) نبيل محمد مرسي، التقنيات الحديثة للمعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 41) نبيل محمد مرسي، نظم المعلومات الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.

- 42) يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- ثانياً: الرسائل والمذكرات الجامعية
- 1) بسام محمود أحمد، دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2006/2005.
- 2) بشير كاوجة، دور تكنولوجيا المعلومات والاتصال في تحسين الإتصال الداخلي في المؤسسة الستشفائية العمومية الجزائرية، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2013/2012.
- 3) بوبعة فضيلة، دور المراجعة الداخلية في تفعيل دور مراجع الحسابات في المؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2015/2014.
- 4) بوفروعة سفيان، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في تسيير المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2012/2011.
- 5) رشام نسيم، أهمية المراجعة الداخلية في المؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة، 2013/2012.
- 6) رماش عز الدين، دور المراجعة الداخلية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة،
- 7) شدرى معمر سعاد، دور المراجعة الداخلية المالية في تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2009/2008.
- 8) شعباني لطفى، المراجعة الداخلية مهمتها و مساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2004/2003.
- 9) ضوري عبد العزيز، المعايير الدولية للتدقيق الداخلي ومدى تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2015/2014.
- 10) عبد الباسط بوحايك، دور نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية للمؤسسة البترولية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2015/2014.
- 11) عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2007/2006.

- 12) علا أحمد عبد الهادي الزعانين، أثر التحول في نظم المعلومات المحاسبية دراسة تطبيقية في وزارة المالية الفلسطينية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006/2007.
- 13) عمر ديلمي، أثر المراجعة الداخلية على مصداقية المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، 2008/2009.
- 14) عيادي محمد أمين، مساهمة المراجعة في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2007/2008.
- 15) غاشوش عايدة، لقصير مريم، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، جامعة منتوري قسنطينة، 2010/2011.
- 16) ماهر سالم أبو هذاف، تقييم مدى كفاءة نظم المعلومات المحاسبية لدى شركات توزيع الوقود العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2010/2011.
- 17) محمد توفيق بوكريش، عزيز بلحردة، دور المراجع الخارجي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، جامعة جيجل، 2013/2014.
- 18) منذر يحي الداية، أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية على جودة البيانات المالية في قطاع الخدمات، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، 2009.
- ثالثا: المنتقيات
- 1) براق محمد، قمان عمر، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة ضمن فعاليات ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 6 و 7 ماي 2012.
- 2) سمير عماري، عمر ديلمي، مداخلة بعنوان: دور المراجعة في ضمان مصداقية المعلومات المحاسبية، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة في المؤسسات، جامعة عمار خليجي، الأغواط، 20-21 نوفمبر 2013.
- رابعا: المجالات
- 1) إبراهيم محمد علي الجزراوي، لقمان محمد سعيد، أدوات تكنولوجيا المعلومات ودورها في كفاءة وفعالية المعلومات المحاسبية، مجلة الإدارة و الاقتصاد، العراق، العدد 75، 2009.

2 لطيب الوافي، نظام المعلومات وأثره على عملية اتخاذ القرارات الإدارية حالة لمجمع إسمنت الشرق الجزائري، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 10، 2010، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.

3) نوي الحاج، مقارنة جودة المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي الجزائري، مجلة الأكاديمية للدراسات الإجتماعية و الإنسانية، العدد 09، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2013.

قائمة الملاحق

قائمة الأساتذة المحكمين

الرقم	الاسم واللقب	التخصص	الإمضاء
01	بنو د كونه — أكارا	مالية محاسبة	
02	فريد زعرات	محاسبة وتدقيق	
03	بركهم زهدير	مالية محاسبة	
04	بنيمي عيسى	محاسبة مالية	
05	ليوزيا عمران	محاسبة مالية	

بسم الله الرحمن الرحيم

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحي -جيجل-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

السنة: الثانية ماستر

تخصص: محاسبة وإدارة مالية

استبيان

سيدي، سيدتي

في إطار تحضير مذكرة ماستر حول موضوع "مساهمة المراجعة الداخلية في تفعيل نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة " وحتى نتوصل إلى نتائج دراسة موضوعية تمكنا من تقديم التوصيات المناسبة، نلتمس من سيادتكم الإجابة على جملة من الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة بكل صدق وموضوعية، وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين حول أهمية الدور الذي يقوم به مراجع الداخلي في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية خاصة في ظل التطور التكنولوجي. ونحيطكم علما أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي. تفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام.

الطالبان: بلحيمر عبد الحق.

رزاق أسامة.

*أرجو منكم الإجابة بوضع علامة (x) في الخانة المناسبة

- معلومات عامة:

- 1-الجنس: ذكر أنثى
- 2-العمر: أقل من 35 سنة 35 إلى 40 سنة 40 إلى 45 سنة 45 سنة من

- 3-الوظيفة الحالية: مراجع داخلي مدير
- رئيس قسم محاسب

- 4-الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات 5 إلى 10 سنوات
- من 10 إلى 15 سنة 15 سنة من

- 5-المؤهل العلمي: ثانوي بيسانس ماستر
- ماجستير دكتوراه شهادة أخرى (مهنية)

المحور الأول: الخطوات التي يتبناها المراجع الداخلي

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة	الرقم
الجزء الأول: التخطيط للمهمة						
					تتم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عن طريق اختيار فريق التدقيق والموارد الأخرى.	01
					تتم عملية التخطيط للمراجعة الداخلية عن طريق دراسة المراجع ذات العلاقة بنشاط التدقيق.	02
					يعمل المراجع الداخلي على احترام المجال الزمني لكل خطوة في مهمته.	03
					يغير المراجع الداخلي في خطته المراجعة بناء على اقتراح الطرق أو الهيئة الخاضعة للمراجعة.	04
					يعتمد المراجع الداخلي عن ملفات السنوات السابقة من أجل إعداد تقريره.	05
الجزء الثاني: التنفيذ (تقييم نظام الرقابة الداخلية)						
					يقوم المراجع الداخلي بفهم هيكل نظام الرقابة الداخلية.	01
					يقوم المراجع الداخلي بوصف الإجراءات وأنظمة الرقابة الداخلية باستجواب موظفي المؤسسة.	02
					يقوم المراجع الداخلي بتقييم أولي لنظام الرقابة الداخلية باستعمال قوائم الاستقصاء.	03
					يتأكد المراجع الداخلي من توزيع المهام والوظائف بين العاملين داخل المؤسسة.	04
					يتحقق المراجع الداخلي من أن الإجراءات التي دونها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة.	05
					يقوم المراجع الداخلي بالتقييم النهائي لنظام الرقابة.	06
					يستعمل المراجع الداخلي اختبارات الاستمرارية للتأكد من أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولى للنظام هي نقاط قوة فعلا.	07
					يتمكن المراجع الداخلي من الوقوف على ضعف النظام وسوء سيره عند اكتشاف سوء تطبيق نقاط القوة.	08

					يقدم المراجع الداخلي حوصلة عن تقييمه النهائي لنظام الرقابة الداخلية مع التوصيات قصد تحسين الإجراءات.	09
الجزء الثالث: المرحلة النهائية						
					يقوم المراجع الداخلي بفحص الحسابات حسب نقاط الضعف التي توصل إليها في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.	01
					يستخدم المراجع الداخلي اختبارات التطابق بما يسمح له من التحقق من تجانس وارتباط المعلومات التي تحت تصرفه.	02
					يلتزم المراجع الداخلي بإيصال النتائج من خلال التقارير النهائية للإدارة.	03
					يحرص المراجع الداخلي على صياغة تقريره بعبارات مختصرة وشاملة.	04
					يستمر المراجع الداخلي بمتابعة المراجعة بعد إعدادة لتقريره النهائي	05
					يمنح للجهة الخاضعة للمراجعة مهلة زمنية خاصة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.	06

المحور الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الجزء الأول: القابلية للفهم						
01	تحرص المؤسسات على عرض معلومات محاسبية بعيدة عن التعقيد والصعوبة مما يسهل لمستخدميها عملية اتخاذ القرارات.					
02	تعرض المؤسسات المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعمليات والأحداث المعقدة بطبعتها وتبسطها قدر المستطاع.					
03	تحرص المؤسسات على أن تكون المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية معروضة بشكل واضح.					
04	تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار مستوى معقول من المعرفة لدى مستخدمي المعلومات عند عرضها.					
الجزء الثاني: الملائمة						
01	تحرص المؤسسات على عرض معلومات مفيدة لحاجات صناع القرار.					
02	تقوم المؤسسات بعرض معلومات محاسبية تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين.					
03	تعرض المؤسسات معلومات مالية تمكن مستخدميها بالتنبؤ بالأحداث الاقتصادية المستقبلية الخاصة بها.					
04	تعرض المؤسسات معلومات مالية تمكن مستخدميها بالتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي للمؤسسة.					
05	تعرض المؤسسات مالية تمكن مستخدميها من تأكيد التنبؤات السابقة (تغذية عكسية).					
الجزء الثالث: الموثوقية						
01	تعرض المؤسسات معلومات تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المنشأة					
02	تعرض المؤسسات معلومات مالية تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي من المفترض أن تمثلها طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية.					
03	تحرص المؤسسات في إعدادها وعرضها للقوائم المالية أن تكون					

					محايدة.
					04 تتبنى المؤسسات في إعدادها القوائم المالية درجة من الحذر في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة في حالات عدم التأكد.
					05 تعرض المؤسسات معلومات مالية خالية من الأخطاء أو الحذف في وصف وبيان الأحداث الاقتصادية.
					06 تعرض المؤسسات معلومات مالية لا تحتوي على أخطاء معالجة.
الجزء الرابع: القابلية للمقارنة					
					01 تعرض المؤسسات قوائم مالية للمنشأة يمكن مقارنتها عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء.
					02 تحرص المؤسسات على أن تكون قوائمها المالية المختلفة للمنشأة قابلة للمقارنة من أجل تقييم التغيرات في المركز المالي والأداء.
					03 تحرص المؤسسات عند عرضها للمعلومات المالية أن تكون هذه المعلومات قابلة للمقارنة مع المعلومات التي تعرضها المؤسسات الأخرى.
					04 تحرص المؤسسات عند تفعيل خاصية القابلية للمقارنة بالإفصاح عن كافة الطرق والبدائل المحاسبية في إعداد القوائم المالية.

الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول من المحور الأول

Correlations

		a11	a12	a13	a14	a15	totala1
a11	Pearson Correlation	1	,384*	,100	,057	-,246	,353
	Sig. (2-tailed)		,036	,599	,764	,190	,055
	N	30	30	30	30	30	30
a12	Pearson Correlation	,384*	1	,110	,053	,169	,516**
	Sig. (2-tailed)	,036		,562	,779	,371	,004
	N	30	30	30	30	30	30
a13	Pearson Correlation	,100	,110	1	,129	,094	,588**
	Sig. (2-tailed)	,599	,562		,497	,622	,001
	N	30	30	30	30	30	30
a14	Pearson Correlation	,057	,053	,129	1	,000	,547**
	Sig. (2-tailed)	,764	,779	,497		1,000	,002
	N	30	30	30	30	30	30
a15	Pearson Correlation	-,246	,169	,094	,000	1	,515**
	Sig. (2-tailed)	,190	,371	,622	1,000		,004
	N	30	30	30	30	30	30
totala1	Pearson Correlation	,353	,516**	,588**	,547**	,515**	1
	Sig. (2-tailed)	,055	,004	,001	,002	,004	
	N	30	30	30	30	30	30

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

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الأول

Correlations

		a21	a22	a23	a24	a25	a26	a27	a28	a29	totala2
a21	Pearson Correlation	1	,440*	,233	-,120	,067	,142	,112	,316	,296	,477**
	Sig. (2-tailed)		,015	,216	,529	,724	,455	,556	,088	,112	,008
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
a22	Pearson Correlation	,440*	1	,316	,144	,338	,245	,345	,306	,130	,719**
	Sig. (2-tailed)	,015		,089	,448	,068	,192	,062	,100	,492	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
a23	Pearson Correlation	,233	,316	1	,024	,379*	,631**	,286	,503**	,290	,731**
	Sig. (2-tailed)	,216	,089		,899	,039	,000	,125	,005	,120	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
a24	Pearson Correlation	-,120	,144	,024	1	,223	-,055	-,178	-,111	-,106	,209
	Sig. (2-tailed)	,529	,448	,899		,237	,775	,346	,560	,576	,269
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
a25	Pearson Correlation	,067	,338	,379*	,223	1	,308	,038	,466**	,418*	,630**
	Sig. (2-tailed)	,724	,068	,039	,237		,098	,844	,009	,021	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
a26	Pearson Correlation	,142	,245	,631**	-,055	,308	1	,132	,231	,126	,546**
	Sig. (2-tailed)	,455	,192	,000	,775	,098		,487	,220	,508	,002
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
a27	Pearson Correlation	,112	,345	,286	-,178	,038	,132	1	,373*	,199	,462*
	Sig. (2-tailed)	,556	,062	,125	,346	,844	,487		,042	,293	,010
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
a28	Pearson Correlation	,316	,306	,503**	-,111	,466**	,231	,373*	1	,281	,687**
	Sig. (2-tailed)	,088	,100	,005	,560	,009	,220	,042		,132	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
a29	Pearson Correlation	,296	,130	,290	-,106	,418*	,126	,199	,281	1	,457*
	Sig. (2-tailed)	,112	,492	,120	,576	,021	,508	,293	,132		,011
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
totala2	Pearson Correlation	,477**	,719**	,731**	,209	,630**	,546**	,462*	,687**	,457*	1
	Sig. (2-tailed)	,008	,000	,000	,269	,000	,002	,010	,000	,011	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30

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

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث من المحور الأول

Correlations

		a31	a32	a33	a34	a35	a36	totala3
a31	Pearson Correlation	1	,465**	,567**	-,065	,245	,290	,825**
	Sig. (2-tailed)		,010	,001	,731	,191	,120	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
a32	Pearson Correlation	,465**	1	,406*	-,011	,191	,170	,616**
	Sig. (2-tailed)	,010		,026	,954	,312	,368	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
a33	Pearson Correlation	,567**	,406*	1	-,041	,424*	,319	,730**
	Sig. (2-tailed)	,001	,026		,829	,019	,086	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
a34	Pearson Correlation	-,065	-,011	-,041	1	-,247	,108	,260
	Sig. (2-tailed)	,731	,954	,829		,188	,571	,165
	N	30	30	30	30	30	30	30
a35	Pearson Correlation	,245	,191	,424*	-,247	1	-,068	,415*
	Sig. (2-tailed)	,191	,312	,019	,188		,720	,023
	N	30	30	30	30	30	30	30
a36	Pearson Correlation	,290	,170	,319	,108	-,068	1	,485**
	Sig. (2-tailed)	,120	,368	,086	,571	,720		,007
	N	30	30	30	30	30	30	30
totala3	Pearson Correlation	,825**	,616**	,730**	,260	,415*	,485**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,165	,023	,007	
	N	30	30	30	30	30	30	30

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

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

الصدق الداخلي لفقرات الجزء الأول من المحور الثاني

Correlations

		b11	b12	b13	b14	totalb1
b11	Pearson Correlation	1	,342	,311	,191	,673**
	Sig. (2-tailed)		,064	,094	,312	,000
	N	30	30	30	30	30
b12	Pearson Correlation	,342	1	,083	-,061	,510**
	Sig. (2-tailed)	,064		,662	,747	,004
	N	30	30	30	30	30
b13	Pearson Correlation	,311	,083	1	,574**	,748**
	Sig. (2-tailed)	,094	,662		,001	,000
	N	30	30	30	30	30
b14	Pearson Correlation	,191	-,061	,574**	1	,688**
	Sig. (2-tailed)	,312	,747	,001		,000
	N	30	30	30	30	30
totalb1	Pearson Correlation	,673**	,510**	,748**	,688**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,004	,000	,000	
	N	30	30	30	30	30

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثاني من المحور الثاني

Correlations

		b21	b22	b23	b24	b25	totalb2
b21	Pearson Correlation	1	,380*	-,184	,104	-,055	,353
	Sig. (2-tailed)		,038	,331	,584	,772	,056
	N	30	30	30	30	30	30
b22	Pearson Correlation	,380*	1	,081	-,011	,345	,717**
	Sig. (2-tailed)	,038		,671	,954	,062	,000
	N	30	30	30	30	30	30
b23	Pearson Correlation	-,184	,081	1	,169	,419*	,541**
	Sig. (2-tailed)	,331	,671		,372	,021	,002
	N	30	30	30	30	30	30
b24	Pearson Correlation	,104	-,011	,169	1	,218	,437*
	Sig. (2-tailed)	,584	,954	,372		,248	,016
	N	30	30	30	30	30	30
b25	Pearson Correlation	-,055	,345	,419*	,218	1	,729**
	Sig. (2-tailed)	,772	,062	,021	,248		,000
	N	30	30	30	30	30	30
totalb2	Pearson Correlation	,353	,717**	,541**	,437*	,729**	1
	Sig. (2-tailed)	,056	,000	,002	,016	,000	
	N	30	30	30	30	30	30

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

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الصدق الداخلي لفقرات الجزء الثالث من المحور الثاني

Correlations

		b31	b32	b33	b34	b35	b36	totalb3
b31	Pearson Correlation	1	,915**	,197	,111	,340	,632**	,742**
	Sig. (2-tailed)		,000	,296	,558	,066	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
b32	Pearson Correlation	,915**	1	,244	,138	,375*	,624**	,763**
	Sig. (2-tailed)	,000		,193	,468	,041	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
b33	Pearson Correlation	,197	,244	1	,116	,466**	,497**	,651**
	Sig. (2-tailed)	,296	,193		,540	,009	,005	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
b34	Pearson Correlation	,111	,138	,116	1	,270	,146	,363*
	Sig. (2-tailed)	,558	,468	,540		,149	,442	,049
	N	30	30	30	30	30	30	30
b35	Pearson Correlation	,340	,375*	,466**	,270	1	,567**	,749**
	Sig. (2-tailed)	,066	,041	,009	,149		,001	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
b36	Pearson Correlation	,632**	,624**	,497**	,146	,567**	1	,866**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,005	,442	,001		,000
	N	30	30	30	30	30	30	30
totalb3	Pearson Correlation	,742**	,763**	,651**	,363*	,749**	,866**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,049	,000	,000	
	N	30	30	30	30	30	30	30

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

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

الصدق الداخلي لفقرات الجزء الرابع من المحور الثاني

		Correlations				
		b41	b42	b43	b44	totalb4
b41	Pearson Correlation	1	,146	,498**	,460*	,740**
	Sig. (2-tailed)		,440	,005	,010	,000
	N	30	30	30	30	30
b42	Pearson Correlation	,146	1	,211	,229	,457*
	Sig. (2-tailed)	,440		,264	,223	,011
	N	30	30	30	30	30
b43	Pearson Correlation	,498**	,211	1	,564**	,826**
	Sig. (2-tailed)	,005	,264		,001	,000
	N	30	30	30	30	30
b44	Pearson Correlation	,460*	,229	,564**	1	,823**
	Sig. (2-tailed)	,010	,223	,001		,000
	N	30	30	30	30	30
totalb4	Pearson Correlation	,740**	,457*	,826**	,823**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,011	,000	,000	
	N	30	30	30	30	30

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

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

الإتساق البنائي لأجزاء المحور الأول

Correlations

		totala1	totala2	totala3	totala
totala1	Pearson Correlation	1	,512**	,377*	,726**
	Sig. (2-tailed)		,004	,040	,000
	N	30	30	30	30
totala2	Pearson Correlation	,512**	1	,526**	,903**
	Sig. (2-tailed)	,004		,003	,000
	N	30	30	30	30
totala3	Pearson Correlation	,377*	,526**	1	,760**
	Sig. (2-tailed)	,040	,003		,000
	N	30	30	30	30
totala	Pearson Correlation	,726**	,903**	,760**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	
	N	30	30	30	30

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

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

الإتساق البنائي لأجزاء المحور الثاني

Correlations

		totalb1	totalb2	totalb3	totalb4	Totalb
totalb1	Pearson Correlation	1	,064	,255	-,128	,368*
	Sig. (2-tailed)		,737	,174	,500	,045
	N	30	30	30	30	30
totalb2	Pearson Correlation	,064	1	,202	,099	,491**
	Sig. (2-tailed)	,737		,284	,601	,006
	N	30	30	30	30	30
totalb3	Pearson Correlation	,255	,202	1	,548**	,901**
	Sig. (2-tailed)	,174	,284		,002	,000
	N	30	30	30	30	30
totalb4	Pearson Correlation	-,128	,099	,548**	1	,660**
	Sig. (2-tailed)	,500	,601	,002		,000
	N	30	30	30	30	30
totalb	Pearson Correlation	,368*	,491**	,901**	,660**	1
	Sig. (2-tailed)	,045	,006	,000	,000	
	N	30	30	30	30	30

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

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

صدق الإتساق البنائي لمحاور الدراسة

Correlations

		totala	totalb	totalt
totala	Pearson Correlation	1	,325	,805**
	Sig. (2-tailed)		,080	,000
	N	30	30	30
totalb	Pearson Correlation	,325	1	,823**
	Sig. (2-tailed)	,080		,000
	N	30	30	30
totalt	Pearson Correlation	,805**	,823**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	
	N	30	30	30

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

دراسة الثبات من خلال معامل ألفا كرونباخ

ألفا كرونباخ للمحور الأول

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,768	20

ألفا كرونباخ للمحور الثاني

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,769	19

ألفا كرونباخ لجميع المحاور (الثبات الكلي)

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,817	39

إختبار التوزيع الطبيعي

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
totalt	,158	30	,054	,928	30	,043

a. Lilliefors Significance Correction

تحليل خصائص عينة الدراسة

الجنس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid homme	25	83,3	83,3	83,3
femme	5	16,7	16,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

العمر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid moins de 35	10	33,3	33,3	33,3
entre 35 et 40	4	13,3	13,3	46,7
entre 41 et 45	5	16,7	16,7	63,3
plus de 45	11	36,7	36,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid diplom pro	13	43,3	43,3	43,3
licen	16	53,3	53,3	96,7
mage	1	3,3	3,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid auditeur	4	13,3	13,3	13,3
directeur	4	13,3	13,3	26,7
chef d	6	20,0	20,0	46,7
comp	16	53,3	53,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid moins de 5	6	20,0	20,0	20,0
entre 5 et 10	7	23,3	23,3	43,3
entre 11 et 15	3	10,0	10,0	53,3
plus de 15	14	46,7	46,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

اختبار t لتحليل فقرات محاور الدراسة

قيمة t للمحور الأول

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
a11	30	4,1667	,59209	,10810
a12	30	4,2333	,43018	,07854
a13	30	4,1333	,77608	,14169
a14	30	3,6333	,85029	,15524
a15	30	4,0000	,94686	,17287
a21	30	4,5000	,50855	,09285
a22	30	3,9000	1,15520	,21091
a23	30	3,5667	,72793	,13290
a24	30	4,0333	,85029	,15524
a25	30	4,2333	,50401	,09202
a26	30	3,9667	,71840	,13116
a27	30	3,6667	,60648	,11073
a28	30	3,6333	,96431	,17606
a29	30	4,5000	,57235	,10450
a31	30	3,9333	,73968	,13505
a32	30	4,1333	,62881	,11480
a33	30	4,5667	,50401	,09202
a34	30	3,8000	,99655	,18194
a35	30	4,0667	,78492	,14331
a36	30	4,0000	,64327	,11744

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
a11	10,792	29	,000	1,16667	,9456	1,3878
a12	15,703	29	,000	1,23333	1,0727	1,3940
a13	7,999	29	,000	1,13333	,8435	1,4231
a14	4,080	29	,000	,63333	,3158	,9508
a15	5,785	29	,000	1,00000	,6464	1,3536
a21	16,155	29	,000	1,50000	1,3101	1,6899
a22	4,267	29	,000	,90000	,4686	1,3314
a23	4,264	29	,000	,56667	,2949	,8385
a24	6,656	29	,000	1,03333	,7158	1,3508
a25	13,403	29	,000	1,23333	1,0451	1,4215
a26	7,370	29	,000	,96667	,6984	1,2349
a27	6,021	29	,000	,66667	,4402	,8931
a28	3,597	29	,001	,63333	,2733	,9934
a29	14,355	29	,000	1,50000	1,2863	1,7137
a31	6,911	29	,000	,93333	,6571	1,2095
a32	9,872	29	,000	1,13333	,8985	1,3681
a33	17,026	29	,000	1,56667	1,3785	1,7549
a34	4,397	29	,000	,80000	,4279	1,1721
a35	7,443	29	,000	1,06667	,7736	1,3598
a36	8,515	29	,000	1,00000	,7598	1,2402

اختبار t لتحليل فقرات محاور الدراسة

قيمة t للمحور الثاني

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
b11	30	4,3667	,55605	,10152
b12	30	3,8667	,62881	,11480
b13	30	4,4667	,57135	,10431
b14	30	3,8000	,71438	,13043
b21	30	4,0333	,49013	,08949
b22	30	3,4000	1,03724	,18937
b23	30	3,9333	,73968	,13505
b24	30	4,1000	,60743	,11090
b25	30	3,6333	,80872	,14765
b31	30	4,0333	,88992	,16248
b32	30	4,0333	,71840	,13116
b33	30	3,5333	1,07425	,19613
b34	30	4,1000	,66176	,12082
b35	30	3,8667	1,04166	,19018
b36	30	3,2000	1,21485	,22180
b41	30	4,0667	,73968	,13505
b42	30	4,1667	,53067	,09689
b43	30	3,8333	,87428	,15962
b44	30	3,5667	,89763	,16388

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
b11	13,462	29	,000	1,36667	1,1590	1,5743
b12	7,549	29	,000	,86667	,6319	1,1015
b13	14,060	29	,000	1,46667	1,2533	1,6800
b14	6,134	29	,000	,80000	,5332	1,0668
b21	11,547	29	,000	1,03333	,8503	1,2164
b22	2,112	29	,043	,40000	,0127	,7873
b23	6,911	29	,000	,93333	,6571	1,2095
b24	9,919	29	,000	1,10000	,8732	1,3268
b25	4,289	29	,000	,63333	,3314	,9353
b31	6,360	29	,000	1,03333	,7010	1,3656
b32	7,878	29	,000	1,03333	,7651	1,3016
b33	2,719	29	,011	,53333	,1322	,9345
b34	9,104	29	,000	1,10000	,8529	1,3471
b35	4,557	29	,000	,86667	,4777	1,2556
b36	,902	29	,375	,20000	-,2536	,6536
b41	7,899	29	,000	1,06667	,7905	1,3429
b42	12,042	29	,000	1,16667	,9685	1,3648
b43	5,221	29	,000	,83333	,5069	1,1598
b44	3,458	29	,002	,56667	,2315	,9018

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,711 ^a	,506	,074	,34097

a. Predictors: (Constant), totala

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	1,84184	1	,385	7,309	,030 ^b
Residual	1,79816	28	,116		
Total	3,640	29			

a. Dependent Variable: totalb

b. Predictors: (Constant), totala

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	2,453	,795		3,086	,005
totala	,357	,196	,325	1,819	,080

a. Dependent Variable: totalb

اختبار t test لفرضيات الدراسة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
totala	30	4,0333	,32226	,05884
totalb	30	3,8947	,35428	,06468

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
totala	17,563	29	,000	1,03333	,9130	1,1537
totalb	13,833	29	,000	,89474	,7624	1,0270

اختبار الفروق

تحليل الفروق بالنسبة للجنس

Group Statistics

	sex	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
totalt	homme	25	3,9826	,28463	,05693
	femme	5	3,8821	,22761	,10179

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
totalt	Equal variances assumed	,771	,387	,740	28	,465	,10051	,13580	-,17767	,37869
	Equal variances not assumed			,862	6,783	,418	,10051	,11663	-,17707	,37810

تحليل الفروق بالنسبة للخبرة

ANOVA

totalt					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,530	3	,177	2,759	,062
Within Groups	1,664	26	,064		
Total	2,194	29			

تحليل الفروق بالنسبة للعمر

ANOVA

Totalt					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,202	3	,067	,879	,465
Within Groups	1,992	26	,077		
Total	2,194	29			

تحليل الفروق بالنسبة للمؤهل العلمي

ANOVA

Totalt					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,062	2	,031	,395	,678
Within Groups	2,131	27	,079		
Total	2,194	29			

تحليل الفروق بالنسبة للوظيفة

ANOVA

Totalt					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	,025	3	,008	,100	,959
Within Groups	2,169	26	,083		
Total	2,194	29			

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبى في المؤسسات الاقتصادية على مستوى العينة محل الدراسة، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم التطرق الى الإطار النظري للمراجعة الداخلية ومعاييرها كما تم التطرق مراحل وإجراءات المراجعة الداخلية الواجب الإلتزام بها أثناء القيام بعملية المراجعة، كما تناولنا كذلك مفاهيم حول نظام المعلومات المحاسبى وإلى أبرز محتوياته و المتطلبات التي يقوم عليها حتى يكون فعال.

وقد تم تدعيم هذه الدراسة النظرية بدراسة تطبيقية حيث صممت إستبانة تتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، تم توزيعها على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية على مستوى العينة محل الدراسة، واستخدم برنامج (spss) في تحليل البيانات وإختبار الفرضيات حيث أظهرت نتائج الدراسة إثبات إلتزام المراجعين الداخليين في العينة محل الدراسة بالإجراءات المراجعة الداخلية اثناء تنفيذ مهمة المراجعة، وأن المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة متوفرة على الخصائص النوعية، وعدم مساهمة إلتزام المراجعين الداخليين بإجراءات المقبولة قبولاً عاماً في العينة محل الدراسة في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الداخلية، نظام المعلومات المحاسبى، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

Abstract :

This paper attempts to identify to which extent internal audit contributes in evaluating accounting information system, the theoretical framework of the study was addressed to review internal audit standards and procedures, as well as accounting information system concepts, and the requirements needed to set up an efficient system. questionnaires were designed and distributed among a sample of economic institutions. The data collected was analysed using statistical program "SPSS". The findings showed that internal auditors were committed in applying internal audit procedures, and the accounting information disclosed in the financial statements was valid.

Key words: Internal audit, Accounting information system, Qualitative characteristics of accounting information.