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

Université de Jijel

Faculté des Sciences Economiques et Commerciales et des Sciences de Gestion

Département des Sciences Commerciales

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

الموضـــوع

دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي في الجزائر

دراسة حالة عينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين

مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

اعداد الطلبة

معاوي نريمان

مهرهرة كلثوم

إشراف الأستاذ

زعرات فريد

أمام اللجنة المشكلة من:

أ.مناد إدر	الصفة	رئيسا
أ.فريد زعرات	الصفة	مشرفا ومقررا
أ.بلقاسم تويزة	الصفة	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2015/2014

تشكرات

بسم الله الرحمان الرحيم... والحمد لله رب العالمين

في هذا المقام لا يسعنا إلاّ أن نتقدّم بجزيل الشكر والعرفان إلى كل الذين ساعدونا في إتمام هذا العمل ونخص بالذّكر الأستاذ المشرف "زعرات فريد" والأستاذ "بوالريب عمران" على ما قدّموه لنا من معلومات.

كما نشكر كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الذّين أشرفوا على تكويننا.

وكل الفرقة البيداغوجية للكلية.

والله المستعان على كل شئ.

إهداء

الحمد لله الذّي أنار لنا طريق الهداية والعلم، ثمّ الحمد لله الذي وفّقنا لإتمام هذا العمل.

إلى الذين كتب لهم أن يفارقوني دون أن يعيشوا هذا اليوم... إلى أجمل ما مر في حياتي وأروع ما كتبه لي القدر... حقا لم تترك لي الأيام الخوالي سوى ذكراهم الطيبة... **"روح أمي الطاهرة"**... **"روح أبي الطاهرة"**..."**روح أخي جمال الدين الطاهرة**"...أهدي عملي هذا... فرحمة الله عليهم.

ثم إلى أمراء قصر مملكتي إخوتي: "**سفيان، يحي، أبوبكر، عبد الرّحيم، والغالي يوسف**"... أهدي عملي هذا.

إلى أختي **سعاد وزوجها وأولادها: يعقوب، جهاد، ميسم.**

إلى شريك حياتي "**جمال**"

إلى صديقاتي: **فوزية، فطيمة، سميحة.**

وإلى كل الزّميلات اللواتي جلسن برفقتي في صف العلم حتى اليوم

إليكم جميعا أهدي هذا العمل.

كلثوم

إهداء

إلى أغلى ما أملك في هذا الوجود

إلى سر وجودي وقرة عيني **"أمي الحبيبة"** حفظها الله

إلى من كان يصبوا إلى تعليم بناته مقتنعا أن سلاح المرأة تربيتها ودينها إلى

من أحاطني بالرعاية ودفء الأبوة إليك **" أبي الغالي"** حفظه الله

إلى كل أخواتي **منال،دنيا،ندى** ،وكذا **الأقرباء والأحباء.**

إلى الكتاكيت الصغار "**محمد**"و "**إبراهيم**"حفظهما الله.

إلى **" فارس و بلال "**

إلى زميلاتي في الدراسة

إلى كل الأساتذة المحترمين وخاصة الأستاذ **"زعرات فريد"**

إلى طلبة علوم تجارية تخصص **" دراسات محاسبية وجبائية معمقة "** دفعة

2015

وإلى كل من نسيهم قلمي ولم ينساهم قلبي

نريمان

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
مقدمة عامة	أ
الفصل الأول: ماهية المراجعة الخارجية	
تمهيد	8
المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة الخارجية	9
1_التطور التاريخي للمراجعة الخارجية	9
2_ مفهوم المراجعة الخارجية	10
3_ أنواع المراجعة الخارجية	12
4_ الاطار العام للمراجعة الخارجية	14
المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية	19
1_المعايير العامة	19
2_ معايير العمل الميداني	20
3_ معايير إعداد التقرير	25
المبحث الثالث: مسار عمل المراجع الخارجي	27
1_ قبول المهمة وتخطيط عملية المراجعة	27
2_ تقييم نظام الرّقابة الداخلية	31
3_ جمع أدلة الإثبات	33
4_ إعداد التقرير	34
خلاصة	36
الفصل الثاني: نظام المعلومات المحاسبي والمراجعة الخارجية	
تمهيد	39
المبحث الأول: الاطار العملي للمحاسبة	39
1_ مبادئ المحاسبة	39
2_ المحاسبة في ظل معايير المحاسبة الدولية	44
3_ المحاسبة في ظل النظام المحاسبي المالي	49
المبحث الثاني: أساسيات حول نظام المعلومات المحاسبي	48

1_ مفهوم وأهداف نظام المعلومات المحاسبي	49
2_ ألية عمل نظام المعلومات المحاسبي	53
3_ خصائص المعلومة المحاسبية ومستخدميها	63
المبحث الثالث: المراجعة الخارجية لنظام المعلومات المحاسبي	66
1_ تقييم المراجع الخارجي لنظام المعلومات المحاسبي في مرحلة المدخلات	67
2_ تقييم المراجع الخارجي لنظام المعلومات المحاسبي في مرحلة المعالجة	70
3_ تقييم المراجع الخارجي لنظام المعلومات المحاسبي في مرحلة المخرجات	75
خلاصة	80
الفصل الثالث الدراسة الميدانية لتحليل وإختبار الفرضيات	
تمهيد	84
المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية	85
1_ منهجية الدراسة	85
2_ مجتمع وعينة الدراسة	85
3_ أدوات المعالجة الإحصائية	85
4_ خصائص وسمات عينة الدراسة	86
المبحث الثاني: استبانة الدراسة، الصدق والثبات	90
1_ استبانة الدراسة	90
2_ صدق وثبات الاستبانة	91
المبحث الثالث: نتائج الدراسة الميدانية	97
1_ إختبار التوزيع الطبيعي	97
2_ تحليل فقرات الاستبانة	98
3_ إختبار الفرضيات	107
4_ إختبار الفروق	110
خلاصة	114
خاتمة عامة	116
قائمة الاشكال و الجداول	
قائمة المراجع	

الملاحق
الملخص

مقدمة

عامة

مقدمة عامة

نظرا للتطوّرات السريعة التي عرفتها مختلف المجالات اليوم، وخاصة المجال التكنولوجي بصورة عامة، والمجال الاقتصادي بصورة خاصة أصبح من الضروري أن تتفاعل المؤسسة مع التغيّرات التي تحدث في البيئة الخارجيّة، حيث تظهر هذه الأخيرة الدور الفعال للمعلومة والحاجة الماسة إليها في ظل اتخاذ مختلف القرارات في مجال إدارة الأعمال حيث يتطلب من المؤسسة توفير معلومات معبرة عن مركزها المالي ونتائج أعمالها، وهذا من خلال ما يقدمه نظام المعلومات المحاسبي من معلومات باعتبارها وسيلة إثبات اتجاه مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة.

كما أن تمتّع المعلومة بخاصيّة المصداقية يتطلب وضع أدوات رقابيّة على عمل نظام المعلومات المحاسبي، وهذا ما توفره مختلف أعمال المراجعة سواء الداخليّة، أو الخارجيّة إلا أن هذه الأخيرة تمثل ضمان أكبر حول مصداقية مخرجات نظام المعلومات المحاسبي من خلال تمتع المراجع الخارجّي بالاستقلاليّة والحياد.

وتظهر الحاجة إلى ترشيد الأداء في المؤسسات أمرا حتمّيا، يتطلب إيجاد أنظمة رقابيّة قويّة تمكنها من الاستغلال الكفء للموارد المتاحة لها، وهذا ما توفره مهنة المراجعة الخارجيّة التي أصبحت ضروريّة، من أجل تزويد مختلف الأطراف الخارجيّة بالمعلومات الضرورية، لما لرأي المراجع من أثر في اتخاذ القرارات من قبل الأطراف المستخدمة للقوائم المالية.

❖ الإشكالية

يمكن للمراجعة الخارجية أن تلعب دور كبير في الحكم على جودة ومصداقية مخرجات نظام المعلومات المحاسبي والمتمثلة في التقارير والقوائم المالية مما يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي هذه القوائم.

وفي هذا الصدد يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي:

كيف تساهم المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي؟

وحتى يتسنى لنا الإلمام والإحاطة بالموضوع المدروس من كل جوانبه وللإجابة على الإشكالية العامة نطرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ✓ ما هي الضوابط التي يلتزم بها المراجع الخارجي أثناء عملية المراجعة ؟
- ✓ ما هي التزامات المراجع الخارجي لتقييم مدخلات نظام المعلومات المحاسبي ؟
- ✓ كيف يقيم المراجع الخارجي نظام المعلومات المحاسبي في مرحلة المعالجة ؟
- ❖ كيف يتم تقييم مخرجات نظام المعلومات المحاسبي من طرف المراجع ؟

❖ **أهداف الدراسة**

يمكن إبراز أهداف الدراسة في:

✓ محاولة الربط بين نتائج أعمال نظام المعلومات المحاسبي وإسهام المراجعة الخارجية في تقييمه.

✓ التعرف على مهنة المراجعة الخارجية بحكم ارتباطها الوثيق بالمحاسبة.

✓ إبراز الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في زيادة الثقة بالقوائم المالية.

✓ اختبار العلاقة بين المراجعة الخارجية ونظام المعلومات المحاسبي.

❖ **الفرضيات**

بناءا على التساؤلات المطروحة تم صياغة الفرضيات التالية:

✓ يلتزم المراجع الخارجي بمعايير المراجعة في مسار مهمته.

✓ يلتزم المراجع الخارجي بإجراءات المراجعة اللازمة لتقييم مدخلات نظام المعلومات المحاسبي.

✓ يتعين على المراجع الخارجي عند تقييمه لنظام المعلومات المحاسبي الإلمام بجميع خطوات مرحلة المعالجة.

✓ يقيم المراجع الخارجي مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بالتأكد من صحة القوائم المالية.

❖ **أهمية الدراسة**

تتجلى أهمية الدراسة في:

✓ أن مسؤولية المراجع الخارجي في إبداء الرأي الفني المحايد حول عدالة ووضوح المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ، لها الدور الكبير بالنسبة لمستخدمي هذه القوائم وتمكينهم من اتخاذ القرارات الرشيدة خاصة في ظل كبر حجم منظمات الأعمال.

✓ أن الدور الفعال لنظام المعلومات المحاسبي على مستوى المؤسسات الاقتصادية في إنتاج مختلف المعلومات وخاصة تلك المتعلقة بمركزها المالي، يساهم بدرجة كبيرة في إبراز الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

❖ **أسباب اختيار الموضوع**

اختيارنا لهذا الموضوع يرجع إلى:

✓ ارتباط موضوع الدراسة بمجال تخصصنا.

- ✓ الأهمية العلمية والعملية للمراجعة الخارجية التي أصبحت تلقى اهتمامات متزايدة من طرف مستخدمي القوائم المالية.
- ✓ محاولة التعرف على مسار عمل المراجع الخارجي عند قيامه بتقييم نظام المعلومات المحاسبي.
- ✓ الأهمية البالغة للمراجع الخارجي في ظل كبر حجم المؤسسات و مدى أهمية تقريره في الحكم على سلامة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي.

❖ **منهج الدراسة**

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قمنا بإتباع المنهج الوصفي التحليلي من خلال الإلمام بالجانب النظري للموضوع، واستخدام مدخل دراسة حالة لاختبار فرضيات الدراسة

❖ **أساليب الدراسة**

تعتمد هذه الدراسة على الأسلوبين التاليين:

- ✓ **الأسلوب الأول:** الدراسة النظرية من خلال الاعتماد على الكتب ، و الكتابات السابقة في هذا المجال من خلال عرضها و تحليلها والاستفادة منها في صياغة الجوانب النظرية للموضوع.
- ✓ **الأسلوب الثاني:** الدراسة التطبيقية والتي تتم من خلال إعداد استمارة بحث و توزيعها عشوائيا على أفراد عينة الدراسة، والمتمثلون في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين بولاية جيجل و الجزائر العاصمة، وتحليل نتائج الاستمارة باستخدام برنامج **SPSS** للوقوف على مدى صحة أو خطأ فروض الدراسة.

❖ **حدود الدراسة**

للإجابة على الإشكالية المطروحة و التوصل إلى النتائج فإن الدراسة ارتبطت ب:

- ✓ **الحدود المكانية** : تم إجراء دراسة حالة على مستوى مكاتب محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين لولاية جيجل و الجزائر العاصمة.
- ✓ **الحدود الزمانية** : تم القيام بالدراسة التطبيقية بين الفترة الممتدة من 10 مارس إلى غاية 07 أفريل 2015.

❖ **هيكل الدراسة**

قصد الإلمام بمختلف جوانب الموضوع تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول:

الفصل الأول: خصص للمراجعة الخارجية حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى مدخل للمراجعة الخارجية، أما المبحث الثاني معايير المراجعة الخارجية، وأخيرا المبحث الثالث مسار عمل المراجع الخارجي.

الفصل الثاني: فيتمحور حول نظام المعلومات المحاسبي والمراجعة الخارجية، ففي المبحث الأول تم التطرق إلى الإطار العملي للمحاسبة، أما المبحث الثاني أساسيات حول نظام المعلومات المحاسبي، أما المبحث الثالث فقد تناولنا فيه المراجعة الخارجية لنظام المعلومات المحاسبي.

الفصل الثالث: خصص للدراسة الميدانية ولتحليل واختبار الفرضيات من خلال استمارة أعدت خصيصا لذلك حيث تناولنا في المبحث الأول الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني استبانة الدراسة، الصدق والثبات وأخيرا المبحث الثالث نتائج الدراسة الميدانية.

❖ **الدراسات السابقة**

✓ **الدراسة الأولى:** مذكرة ماجستير للباحث عيادي عبد القادر "**دور وأهمية نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ قرارات التمويل**"، جامعة الشلف، 2008. حيث تناولت هذه الدراسة تأثير المعلومة المحاسبية على اتخاذ القرارات التمويلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية التي تسعى إلى إيجاد نظام معلومات محاسبي فعّال باعتباره مصدر للمعلومة، 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.

✓ **الدراسة الثانية:** مذكرة ماجستير للباحث فاتح سردوك "**دور المراجعة الخارجيّة للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية**"،جامعة المسيلة، 2004 .والتي تناولت الإطار النظري لمراجعة الحسابات وكذا الإطار التطبيقي من خلال توضيح مختلف مراحل عملية المراجعة وتطبيق ذلك على الشركة الجزائرية للألمنيوم، حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن اعتماد تنظيم جيّد و محكم والإشراف على المساعدين في مكتب المراجعة يضمن فعالية أعمال المراجعة والتطبيق السليم والصحيح لمختلف إجراءاتها، وبالتالي تحقيق الأهداف المرجوة منها في بعث الثقة فيما تعبر عنه المعلومات المحاسبية لمختلف الجهات المستفيدة منها.

✓ **الدراسة الثالثة:** مذكرة ماجستير للباحث عيادي محمد لمين "**مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي**"، جامعة الجزائر،2008 .وقد تناولت هذه الدراسة الأسس النظرية والتطبيقية التي ترتكز عليها نظام المعلومات المحاسبي وأهمية الرقابة الداخلية في مراقبة

عمل هذا النظام، ومن بين نتائج هذه الدراسة هو أن التأكد من صحة المعلومات المحاسبية يتطلب فرض رقابة مستمرة على البيانات و الإجراءات عن طريق وضع نظم رقابية داخلية فعّالة تساهم في تسيير عملياتها والتحقق من سلامة العمليات المحاسبية والوثائق المالية من حالات الأخطاء والغش والإهمال

الفصل الأول: ماهية المراجعة الخارجية

تمهيد

المبحث الأول: مدخل إلى المراجعة الخارجية

المبحث الثاني :معايير المراجعة الخارجية

المبحث الثالث : مسار عمل المراجع الخارجي

خلاصة

تمهيد:

إنّ تعدد طرق تنفيذ المراجعة واتساع مجال عمل المؤسسات أدّى إلى حدوث تطور كبير في أساليب وإجراءات المراجعة وخاصّة الدور الكبير الذي تلعبه هذه الأخيرة، والتي تعمل على ضبط نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية عن طريق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية ثمّ إعداد التقارير حول تمثيل القوائم المالية للوضعية الحقيقية للمؤسسة، والتأكد من صحّة ومصداقية المعلومات المقررة عنها من قبل المراجع الخارجي باعتبارها أساس نجاعة القرارات الداخلية وتوجيه قرارات الاستثمار للأطراف الخارجية عن المؤسسة.

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

المبحث الأوّل: مدخل إلى المراجعة الخارجية

المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية

المبحث الثالث: مسار عمل المراجع الخارجي

المبحث الأوّل: مدخل إلى المراجعة الخارجية

تعتبر المراجعة نظاما مستقلا بذاته يعتمد كليا على نتائج عمليات المحاسبة فهي من المعايير والإجراءات التي تهتم بفحص البيانات المحاسبية واختبارها بغية التأكد من دقتها.

1_ التطور التاريخي للمراجعة الخارجية:

إنّ التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شهدتها المؤسسة على وجه الخصوص، وتتمثّل أهم المراحل التاريخية للمراجعة في: [1]

1_1 الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500 م:

في أوائل هذه الفترة، كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة و المشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدّة مرّات في الفترة الواحدة والهدف منها هو الوصول إلى الدّقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر. كما تميزّت هذه الفترة بممارسة المراجعة عن طريق الاستماع أي استماع الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه واستعمال تجربته لمعرفة مدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية كان يستعملها ملاك الأراضي حتى يراقبوا أعمال فلاحيهم.

1_2 الفترة مابين 1500 م و 1850 م:

تميّزت هذه الفترة بالتمهيد للثورة الصناعية، ولعل ما يمكن استخلاصه فعلا من هذه الأخيرة هو انفصال ملكية المؤسسة عن إدارتها وزيادة الحاجة للمراجعين.

1_3 الفترة مابين 1850 م و 1905 م:

إنّ النمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته هذه الفترة خاصّة بعد انطلاق الثورة الصناعية في المملكة المتحدّة والانفصال التام والنهائي بين الملكية والإدارة وظهور الحاجة لمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يحافظ على أموالهم خاصّة بعد ظهور قانون الشركات البريطاني سنة 1962 م الذي أقرّ ضرورة استعمال مراجعي الحسابات لمراجعة شركات المساهمة.

فبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحا للمراجعة حتى تبرز كمهنة و نشاط مهم لا يستهان به خاصّة بعد تدعيمها بقوانين. أمّا بالنسبة لأهداف المراجعة في نهاية هذه الفترة فيمكن اختصارها في النقاط التالية:

(1) إدريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة**، ط5، منشورات جامعة فاريونس، ليبيا، 2008، ص:17،20

– اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية؛

– اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.

1_4 ما بين 1905 م إلى يومنا هذا:

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المراجع اعتمادا كبيرا في عملية المراجعة وكذلك الاعتماد على المراجعة الاختبارية أي استخدام أسلوب العيّنات الإحصائية في المراجعة. كما أصبح الهدف الرئيسي للمراجعة هو إبداء الرأي الفني والمحايد حول القوائم المالية ومدى سلامتها في تمثيل المركز المالي للمؤسسة والنتائج المسجلة.

2_ مفهوم المراجعة الخارجية:

2_1 تعريف المراجعة الخارجية:

هناك مجموعة من التعاريف للمراجعة الخارجية نذكر منها:

التعريف الأوّل: " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصّة بالمشروع تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة ".[1]

حسب هذا التعريف يمكن القول أنّ المراجعة الخارجيّة عبارة عن فحص لنظام الرقابة الداخليّة بهدف إبداء رأي فني محايد عن محتوى القوائم المالية لمعرفة المنشأة سواء ربح أو خسارة في فترة زمنية معينة.

التعريف الثاني : " عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصّة بالمنشأة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية وتحديد مدى تماشي المنشأة مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية وأصحاب المصلحة والمشروع".[2]

بالنظر لهذا التعريف يمكننا أن نلاحظ أنّ المراجعة الخارجيّة عملية منظمة وأنّ تجميع وتقييم الأدّلة هو جوهر عملية المراجعة وأنّ مجال المراجعة هو المنشأة كما تظهرها القوائم المالية.

التعريف الثالث :" عملية فحص لمجموعة من المعلومات تقوم على الاستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا للمعايير المتعارف عليها والتي تعكس احتياجات مستخدمي تلك القوائم

(1)خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية و العلمية**، ط4، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2004، ص: 13

(2)عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال**، ج1، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص:13.

مع ضرورة إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية لمساعدتهم في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد مدى الاعتماد على تلك القوائم".[1]

فحص وتحليل وتفسير وتبويب البيانات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمنشأة فحصا انتقاديا منظما من طرف جهة محايدة ومستقلة بقصد الخروج برأي فني محايد عن سلامة القوائم المالية وتمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمنشأة خلال فترة زمنية معينة .

من خلال ما سبق يمكن استخلاص ثلاث عناصر أساسية ترتكز عليها المراجعة الخارجيّة وهي:[2]

الفحص: نقصد به فحص السجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة قياس العمليات التي تمّ تسجيلها وتحليلها وتسويتها وهذا بالرجوع إلى أدّلة وقرائن الإثبات المختلفة للتأكد من سلامة القياس الكمي والنقدي للأحداث المالية .

التحقيق: ونقصد بالتحقيق إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كتعبير سليم لنتيجة أعمال المنشأة وعلى مدى تمثيل المركز المالي لوضعية المنشأة الحقيقية في فترة زمنية محددة وبصورة صحيحة وصادقة.

التقرير(إبداء الرأي): يقوم المراجع بإبداء رأيه من خلال التقرير الذي يعده المراجع وهو يعّد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة سواء الأطراف داخل المنشأة أو الأطراف الخارجية كشهادة على مصداقية هذه المعلومات.

2_2 خصائص المراجعة الخارجية:

يمكن حصر خصائص المراجعة الخارجية في النقاط التالية :[3]

- المراجعة الخارجية عملية منظمة تعتمد على تخطيط المراجع؛
- الحصول على الأدّلة والقرائن وتقييمها بطريقة موضوعية؛
- تنتهي عملية المراجعة بإبداء رأي فني وإيصال نتائج فحص المراجع للأطراف المعنية؛
- إعطاء صورة عادلة وصحيحة عن المركز المالي للمؤسسة؛
- عملية منظمة ومستقلة للبيانات والقوائم يقوم من خلالها المراجع بجمع أدّلة الإثبات، التأكد من صحة قياس العمليات وسلامة التسجيل المحاسبي.

---

(1) سفير محمد، رزقي إسماعيل، **مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي**، ملتقى وطني حول واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي يوم 5-2013/05/6

(2)أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ، دار الصفاء للنشر، عمان، 2000، ص:35

(3) غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة**، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، 2007، ص: 8،9.

2_3 أهمية المراجعة الخارجية:

إنّ أهمية المراجعة الخارجية تظهر في أنها وسيلة تخدم جهات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على البيانات المالية التي يعتمدها المراجع الخارجي المستقل وهذه الجهات هي كما يلي:[1]

* **إدارة المشروع:** تعتمد إدارة المشروع على البيانات المحاسبية التي يتم اعتمادها من قبل المراجع الخارجي المحايد والمستقل ممّا يزيد الثّقة في هذه البيانات كما يزيد درجة الاعتماد عليها، كما أنها وسيلة لإثبات أن إدارة المشروع قد مارست أعمالها بنجاح ممّا يؤدّي إلى إعادة انتخاب وتجديد مدّة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى و كذلك زيادة مكافآتهم.

***المستثمرون:** أدى ظهور الشركات والمصانع الكبيرة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا بعد الحرب العالمية الثانية وتوزيع رأسمالها على عدد كبير من المساهمين وانفصال الملكية عن إدارة الشركة ، مما جعل الحاجة ماسّة إلى تعيين مراجع قانوني مستقل ومحايد بحيث يطمئن المستثمرون بأنّ أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي قانون الشركات.

* **البنوك:** تقوم معظم المشروعات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الإقراض وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المشروعات وذلك لضمان قدرة هذه المشاريع على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.

* **الجهات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المشروعات في العديد من الأغراض مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض ضرائب ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني والمحايد والعادل عليها.

3_ أنواع المراجعة الخارجية :

هناك أنواع عديدة للمراجعة الخارجية تختلف باختلاف المعيار أو الزاوية التي ينظر من خلالها إلى عملية المراجعة وهي على النحو التالي:

3_1 من زاوية الالزام القانوني: من زاوية الالزام نميّز بين نوعين من المراجعة:[2]

(1) يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص:8،9

(2) غسّان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

3_1_1 المراجعة الإلزامية: هي المراجعة التي يحتم على القانون القيام بها، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع خارجي لمراجعة حساباتها حيث يتم تعيينه عن طريق الجمعية العامّة بعقد بين المنشأة والمراجع ويتحدد بموجبه الأتعاب التي سوف يتقاضاها المراجع نظير عمله.

كما أنّ عدم قيام المنشأة بالمراجعة الإلزامية الوقوع في المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة [1]

3_1_2 المراجعة الاختيارية: هي المراجعة التي لا تلزم المؤسسة القيام بها أي تقوم المنشأة بتعيين المراجع اختياريا دون أن يكون هناك إلزام من قبل القانون لذلك فالمراجعة الاختيارية تتناسب مع المنشآت الفردية إذ من الممكن أن تكون المراجعة الاختيارية كاملة أو جزئية حسب رغبة أصحاب المنشأة بغية الاطمئنان على المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي.

3_2 من زاوية مجال أو نطاق المراجعة: نميّز نوعين من المراجعة :[2]

3_2_1 المراجعة الكاملة: هي المراجعة التي تخول للمراجع إطارا غير محددا للعمل الذي سيؤديه، وفيها يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من أعمال ويعتبر المراجع الخارجي مسؤولا عن أية أضرار تنشأ عن تهاونه في أي ناحية من نواحي العمل أو نتيجة الفشل في ممارسة المهارة والعناية المطلوبة منه للقيام بها.

3_2_2 المراجعة الجزئية: هي المراجعة التي يقتصر فيها عمل المراجع على بعض العمليات المعينة أو هي بمثابة ذلك النوع من المراجعة التي توضع فيها بعض القيود على نطاق فحص المراجع للعمليات المالية، ولا يكون المراجع مسؤولا في هذا النوع عن أية أضرار تنشأ أو تم اكتشافها بالرجوع إلى الدفاتر أو الحسابات أو المستندات حيث تكون هناك حدود مفروضة على المراجع قد منعته من فحصها، ويجب على المراجع الخارجي في حالة المراجعة الجزئية عمل اتفاق كتابي يحدد فيه المطلوب منه، كما يجب عليه أن لا يذكر بوضوح في تقريره تفاصيل ما أداه من عمل وذلك حتى لا يقع عليه مسؤولية ما لم ينص عليه في هذا الاتفاق.

3_3 من زاوية توقيت المراجعة: من زاوية التوقيت نميز بين نوعين من المراجعة [3]

3_3_1 المراجعة المستمرة: يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة إذ عادة ما يتم ذلك بطريقة

---

(1)عبد الفتّاح الصحن وآخرون، **أسس المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 42.

(2) يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره ، ص:15.

(3) محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر،2005، ص:22،23

منتظمة ووفقا لبرنامج زمني مضبوط مسبقا ويستجيب إلى الإمكانيات المتاحة والواقع أن هذا النوع من المراجعة يصلح في المؤسسات الكبيرة الحجم إذ يصعب في ظلها على المراجعة النهائية من تحقيق الأهداف المنوطة بها بالإضافة إلى ذلك زيارات المراجع المتكررة والفجائية يجعل الموظفين يمتنعون عن ارتكاب الأخطاء والغش مما ينقص من احتمال حدوثها.

3_3_2 المراجعة النهائية: يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من السنويات وتحضير الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي والواقع أن هذا النوع بعد الانتهاء يكون في المؤسسات الصغيرة الحجم التي يكون عدد عملياتها صغير وبالتالي يستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدّة المراجعة.

3_4 من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات: و نميّز بين نوعين من المراجعة:[1]

3_4_1 المراجعة الشاملة (التفصيلية): تعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود والدفاتر والسّجلات والحسابات والمستندات، وهذا النوع من المراجعة يتناسب مع الوحدات الاقتصادية الصغيرة الحجم.

3_4_2 المراجعة الاختيارية: في هذه الحالة يقوم المراجع بمراجعة الجزء من الكل حيث يقوم باختبار عدد من المفردات مع ضرورة تقييم نتائج هذا الفحص على الكّل ويتناسب هذا النوع من المراجعة مع المؤسسات المتوسطة والكبيرة الحجم.

4_ الإطار العام للمراجعة الخارجية:

تعتبر المراجعة عملية منظمة تخضع لتخطيط مسبق من خلال برامج تعد لغرض تبسيط عملية المراجعة و سنتطرق في هذا الجزء إلى:

4_1 مبادئ المراجعة الخارجية:

إنّ المبدأ عبارة عن نتائج أو تعليمات مشتقّة من مفاهيم المراجعة ، والمراجعة الخارجية تقوم على عدّة مبادئ تنقسم إلى مجموعتين حسب أركان عملية المراجعة وهي:[2]

4_1_1 مبادئ مرتبطة بركن الفحص: و تتضمن ما يلي :

- ✓ **مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:** يقصد بهذا المبدأ المعرفة الكاملة بطبيعة أحداث المنشأة و علاقاتها بالأطراف الأخرى من جهة ومعرفة وتحديد احتياجات مختلف الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية من جهة أخرى.

(1) إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص:21

(2) سردوك فاتح، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية**، (مذكرة ماجستير)، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2003-2004، ص: 29،30.

✓ **مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:** حسب هذا المبدأ فإنّ الفحص يجب أن يشمل جميع أهداف المنشأة سواء الرئيسية أو الفرعية إضافة إلى مختلف التقارير المالية المعدّة من طرف المنشأة مع الأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية لهذه الأهداف والتقارير.

✓ **مبدأ الموضوعية في الفحص:** يعني هذا المبدأ ضرورة استبعاد الحكم والتقرير الشخصي أثناء عملية الفحص، ويتحقق ذلك عن طريق الرجوع والاستناد إلى العدد الكافي من أدلة وقرائن الإثبات التي تدعم رأي المراجع وتؤيّده خاصّة إذا تعلّق الأمر بالعناصر ذات الأهمية الكبيرة نسبيّا والتي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها كبير نسبيّا.

✓ **مبدأ فحص من الكفاية الإنسانية:** يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بالإضافة إلى فحص الكفاية الإنتاجية ونظرا لأنّها تساهم لحدّ كبير في تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن أحداث المنشأة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي والذي هو عبارة عن تعبير على ما تحتويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

4_1_2 مبادئ مرتبطة بركن التقرير: و تتمثّل هذه المبادئ في:

✓ **مبدأ كفاية الاتصال:** يشير هذا المبدأ إلى الأخذ بعين الاعتبار أنّ تقارير المراجع الخارجي تعتبر أداة نقل صورة صادقة وعادلة عن العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع الجهات المتعاملة من أجل تحقيق الأهداف المرجوّة من هذه التقارير. ويعتبر هذا المبدأ من أهم مبادئ ركن التقرير نظرا لأنّ تقرير المراجع الخارجي يعتبر وسيلة الاتصال الوحيدة بينه وبين المساهمين.

✓ **مبدأ الإفصاح:** يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون محتوى تقرير المراجع الخارجي يوضح مدى تنفيذ أهداف المنشأة، و مدى تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها. كما ينصّ هذا المبدأ على ضرورة إظهار نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية و الدفاتر والسّجلات.

✓ **مبدأ الإنصاف:** حسب هذا المبدأ فإنه يجب أن تكون محتويات وعناصر تقرير المراجع الخارجي منصفة وعادلة لجميع الجهات المرتبطة بالمنشأة سواء الأطراف الخارجية أو الداخلية.

✓ **مبدأ السببية:** ينص مبدأ السببية على أنّه يجب أن يشتمل تقرير المراجع الخارجي على تفسير واضح لكل تصرف غير عادي يواجه به وأن توضع الاقتراحات على أساس أسباب موضوعية.

بصفة عامّة فقد حدد الإتحاد الدولي للمحاسبين (**IFA**) المبادئ العامّة للمراجعة وأكدّ التزام المراجع بها أثناء أدائه لمهامه هي:[1]

- الإستقلالية؛ – الموضوعية؛
- الكرامة؛ – الكفاءة المهنية و العناية المطلوبة؛
- السرية؛ – السلوك المهني؛
- المعايير الفنية.

4_2 فروض المراجعة الخارجية:

تمثل الفروض في أي مجال للمعرفة نقطة بداية لكل تفكير منظم بغية التوصل إلى نتائج تهم في وضع إطار عام للنظرية التي تحكم هذا المجال ومن ثمّ فإنّ إيجاد فروض للمراجعة عملية ضرورية لحل مشاكل المراجعة والتوصل إلى نتائج تساعدنا في إيجاد نظرية شاملة لها. وتتمثّل فروض المراجعة في: [2]

4_2_1 قابلية البيانات المالية للفحص: تتمحور عملية المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبي، وينبع هذا الغرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى تتمثّل هذه المعايير في:

- ✓ **الملائمة:** بمعنى ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين، وتكون هذه المعلومة ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة لحظة قياسها.
- ✓ **القابلية للفحص:** بمعنى عند القيام بالفحص من طرف عدّة أشخاص نصل إلى نفس النتائج
- ✓ **البعد عن التحّيز:** بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة موضوعية و عادلة.
- ✓ **القابلية للقياس الكمّي:** يعتبر القياس الكمي أفضل صور التعبير وأدقها ما دام أسند إلى أسس محددة وتعد النقود المقياس العام والموّحد للتعبير عن القيم الاقتصادية في العصر الحديث.

4_2_2 عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع ومصلحة إدارة المؤسسة: من الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المؤسسة والمراجع، حيث أنّ غياب هذا الفرض ينقص من ثقة المراجع اتجاه الإدارة، مما يحتم عليه القيام بمراجعة تفصيلية لكل ما يقدّم له من معلومات

(1) أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص:25.

(2) عبد الفتّاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص:26،31 .

وإيضاحات تعدّها الإدارة ومن ناحية أخرى فإنّ وجود هذا الفرض يجعل استخدام المراجعة الاختيارية أمرا مسموحا به وأن تكون عملية المراجعة اقتصاديّة وعملية.

4_2_3 خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية: يشير هذا الفرض إلى مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بدل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤولياته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تمّ التواطؤ فيها خاصّة عند تقيّده بمعايير المراجعة المتفق عليها. و يثير هذا الفرض نقطة هامّة ، وهي مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء، فوجود هذا الفرض قد لا يساعد على اكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية، لكن إذا كانت هذه الأخطاء واضحة بحيث يستطيع المراجع اكتشافها فإنه لن يكون لديه أي عذر في حالة عدم كفاية الفحص الذي قام به ولم يتمكن من اكتشاف الأخطاء.

4_2_4 وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء: إنّ قوة النظام الرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ لكن لا يبعد إمكانية حدوثه، ويعتبر هيكل الرقابة الداخلية في المؤسسة نقطة بداية عمل المراجع الخارجي، فكلما كان النظام سليما كلما ازدادت ثقة المراجع في تصرفات الإداريين من جهة ويجعل تطبيق المراجعة أمرا ممكنا من جهة أخرى.

4_2_5 التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي و نتائج الأعمال: تعتبر المبادئ المحاسبية المعيار الذي على أساسه يمكن الحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي، ويعني هذا الفرض أن يستدّل المراجع في أبحاثه بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعنية.

4_2_6 العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يعني أنّه إذا اتضح للمراجع أنّ نظام الرقابة الداخلية سليم وأنّ الإدارة رشيدة في تصرفاتها فإنه من المفترض أن يستمر هذا الوضع في المستقبل إلاّ إذا وجد الدليل على عكس ذلك والعكس صحيح.

4_2_7 مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط: بالرغم من تعدد خدمات المراجع إلاّ أنه إذا طلب منه إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية فإنّ عمله يجب أن يقتصر على هذه المهنة دون غيرها.

4_2_8 يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز: يعتبر هذا الفرض أساسا قويّا لتحديد مسؤولية مراجع الحسابات وأيضا تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من مراقب الحسابات عند مزاولته المهنة.

4_3 أهداف المراجعة الخارجية:

تعتبر المراجعة الخارجية وسيلة وليست غاية تقدم خدماتها للعديد من الجهات والفئات سواء من داخل أو خارج المنشأة، ولقد تطوّر أهداف المراجعة الخارجية من كونها مجرد وسيلة لاكتشاف الأخطاء والغش والتلاعبات في الدفاتر إلى مراجعة الأهداف والخطط الموضوعة من طرف المنشأة.[1]

ويمكن تقسيم أهداف المراجعة إلى:

4_3_1 الأعمال التقليدية : وتتمثّل في:[2]

– التأكد من دقة وصحّة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والسجلات المحاسبية المؤيدة للعمليات؛

– اكتشاف ما قد يوجد من غش وأخطاء وتلاعب وتزوير في العمليات والأحداث المسجلة وتقليل فرص ارتكابها؛

– الحصول على رأي فني محايد يقوم على مطابقة القوائم المالية لما هو مقيدّ بالدفاتر والسّجلات على ضوء أدّلة وقرائن الإثبات المتعارف عليها في مهنة المراجعة.

4_3_2 الأهداف الحديثة: و تتمثل في:[3]

– مراجعة الأحداث المخططة والقرارات المتخذة لتحقيق هذه الأهداف وأيضا المعلومات الّتي اتخذت على أساسها القرارات.

– تدقيق كافة الأحداث والوقائع المالية وغير المالية أي النظام المحاسبي بشقيه الإداري والمالي باعتبار أنّ الوحدات الاقتصادية تعمل داخل الهيكل الاقتصادي للدّولة.

– تقييم أدلة وقرائن الإثبات واختيار الموضوعي منها للتأكد والتحقق من عدالة القوائم المالية.

– تحول أسلوب المراجعة من مراجعة حول المحاسب إلى المراجعة من خلال المحاسب الإلكتروني.

– تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاية الإنتاجية عن طريق نحو الإسراف وذلك من خلال تطبيق المراجعة باستخدام معايير الجودة العالمية.

– تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

---

(1) خالد راغب الخطيب، محمد فضل مسعد، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص: 20

(2) المرجع السابق، ص: 21.

(3) حسين قاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، عمان، 1999، ص: 15.

المبحث الثاني: معايير المراجعة الخارجية:

تعتبر معايير المراجعة الأساس الذي تقوم عليه هذه المهنة والإطار العام الذي يجب أن يلتزم به مراجع الحسابات عند تدقيقه لإعداد التقرير ولكي تحقق هذه العملية أهدافها يتوجب التقيد بهذه المعايير والالتزام بها.

1_ المعايير العامّة:

تتعلق المعايير العامة بالشخص القائم بعملية المراجعة وهي تمثل مطالب أساسية يجب توفرها من أجل تطبيق المعايير الأخرى.

1_1 التأهيل العلمي والعملي:

ويعني أن يكون مراجع الحسابات على قدر كافي من الكفاءة وتتوفر لديه مجموعة من المواصفات الفنية تظهر تلك الكفاءة والتي تنعكس على التقرير الذي يعدّه المدقق وعلى الأطراف المستخدمة لهذا التقرير ولمخرجات نظام المنشأة .[1]

✓ **التأهيل العلمي:**

وهو أن يكون المدقق مؤهلا علميا في المحاسبة والمراجعة وكذا الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من تقديم رأي فني صادق والإطلاع بصورة مستمرة على كل ما يخص مجال المراجعة وتعديل المعايير أو تغييرها .[2]

✓ **التأهيل العملي:**

ويقصد بها الخبرة المهنية التي يكتسبها المراجع خلال مسار عمله بحكم أنّ هذه المهنة تحتاج إلى تدريب وتمرن عملي بإشراف مختصين في المجال.[3]

1_2 الإستقلالية:

الإستقلالية تعني أن يكون لمدقق الحسابات وجهة نظر مستقلّة ومحايدة في كل الأمور المتعلقة بعملية المراجعة.[4]

على مدقق الحسابات أن يلتزم دائما باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تهم الأعمال المحفوظة به، فعلى مدقق الحسابات أن يكون رأيه من خلال استقلاله في التفكير والعمل، كما يجب عليه أن

(1) محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 39

(2) غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 39

(3) نفس المرجع

(4) عبد الكريم علي الرمحي، **تدقيق الحسابات في المشروعات الصناعية والتجارية**، عمان، 2002، ص: 03.

يعتبر أن هذا الاستقلال ضرورة لاغنى عنها من شأنها أن تضفي مزيدا من الثقة على البيانات والحسابات التي يبدي رأيه فيها.[1]

فاستقلال المراجع يجب أن يكون في الجوهر والمظهر حيث يكون مستقلا جوهريّا في الأمانة الفكرية والعقلية ويكون مستقلا في المظهر بحيث يبدو للآخرين مستقلّا كذلك ومن ثمّ يتوجّب عليه أن يتحررّ من أية التزامات أو مصالح مع أيّ طرف من الأطراف المتصلة بالمنشأة وذلك للحفاظ على ثقة المستخدمين في مهنة المراجعة.[2]

إذن الاستقلال أحد أهم المفاهيم في جهة التدقيق وهو يعني قدرة المدقق على العمل بنزاهة وموضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف بحيث يكون المدقق أمينا نزيها صادقا ويكشف عن كل الحقائق في تقريره للمالكين ويبدي رأيه الفني العلمي والموضوعي عن اقتناع.[3]

1_3 العناية المهنية:

تتعلق العناية المهنية بالمستوى والجهد الذي يجب أن يقوم به المراجع ومقدار العناية المهنية المبذولة لتنفيذ برنامج المراجعة بهدف حماية مصالح القائم بالمراجعة من جهة والمؤسسة محل المراجعة من جهة أخرى حيث تتطلب العناية المهنية ما يلي :[4]

– على المراجع مراعاة أداة خدمات المراجعة بحرص وعناية مهنية يتوفر فيها درجة معقولة من المهارة الفنية والكفاءة العلمية والممارسة الأخلاقية والتي تتناسب والمسؤولية الملغاة على عاتق المراجع.

– على المراجع أن يلعب دورا هاما في تحديد مجال وتوقيت المراجعة اللازمة.

– يجب على المراجع تحديد دور كل فرد من المساعدين ومسؤوليته في اكتشاف أي تصرفات غير مشروعة عند القيام بالمراجعة.

– يجب مراعاة مدى ارتباط التقرير الذي يعدّه المراجع وما يتضمنه من رأي بالجهات المستفيدة من هذا التقرير.

2_ معايير العمل الميداني:

وتتمثّل في مجموعة النقاط التالية:

(1) خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 57.

(2) أيمن السيّد أحمد لطفي، **مراجعة مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص: 53.

(3) غسّان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 40.

(4) محمد السيّد، **المراجعة و الرقابة المالية**، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008، ص: 202،201.

2_1 التخطيط و الإشراف:

من أجل بدل عناية مهنية ملائمة ومناسبة في أداء مهمة المراجعة فلا شك أن العناية والاهتمام بضرورة التخطيط الفعّال والمناسب والكافي لإجراءات هذه المهمة يصبح أمرا في غاية الأهمية وكذلك وضع نظام خاص بالإشراف على المساعدين ومتابعتهم لتحقيق أهداف المراجعة.[1]

2_1_1 التخطيط للمراجعة:

من الأمور التي تساعد المراجع في أداء مهمته بكفاءة التخطيط لعملية المراجعة عن طريق قيام المراجع بوضع وتحديد الإستراتيجية الشاملة لهذه المهمة وعليه أن يترجم هذا التخطيط بوضع برنامج مراجعة يتضمن إجراءات الفحص التحليلي لعناصر النشاط للمساعدة على تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة.

ومن ناحية أخرى يمكن النظر إلى هذا البرنامج على أنّه دليل مراجعة يسهل القيام بمهمة المراجعة في الوقت المحدد والمناسب ويمكن تعريف برنامج المراجعة على أنه عبارة عن خطة عمل يقوم بوضعها المراجع مع مساعديه تتضمن كافة الإجراءات اللازمة لتنفيذ مهمة المراجع من أجل تحقيق أهدافه.[2]

2_1_1_1 مراحل التخطيط للمراجعة:

يتضمن التخطيط للمراجعة الخطوات والمراحل التالية:[3]

- **التعرف على المنشأة التي سيتم مراجعتها:** وتتمثّل هذه المرحلة في التعرف على طبيعة المنشأة ونظمها الإدارية والمالية والقانونية حتى يمكن وضع خطة ملائمة لمراجعتها وتدقيقها.

- **تطوير خطة المراجعة:** ينبغي على المراجع إعادة النظر بصورة مستمرّة في خطة العمل لاستيعاب أي تغيرات قد تتطلبها ظروف المراجعة حيث تتضمن هذه الخطة موضوع المراجعة وحجم الإجراءات اللازمة ومسؤولية المراجع وكذا بنود الاتفاق المبرم مع الشركة والسياسات والإجراءات.

- **برنامج المراجعة :** يعتبر برنامج المراجعة أفضل وسيلة للتخطيط للمراجعة ويساعد على تحديد الإجراءات التفصيلية والتعليمات اللازمة لتنفيذ هذه الإجراءات ويتضمن برنامج المراجعة ما يلي:

* تحديد خطوات الفحص والمراجعة وأوقاتها والهدف منها تحديدا منطقيا وواضحا.
* تحديد نطاق وإطار العمل المطلوب حفاظا على وقت المراجع.

---

(1) محمد السيّد سرايا، **أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص: 204.

(2) المرجع السابق، ص: 205، 206.

(3) المرجع السابق، ص: 208،211.

* إعادة التفاصيل والتقارير الفرعية.

* متابعة ومراقبة العاملين أثناء أداء مهمتهم.

2_1_1_2 أهداف التخطيط للمراجعة: يمكن حصرها في:[1]

- التحديد الواضح والدقيق لأهداف المراجعة.
- التحديد المسبق لأهم المشاكل والعقبات التي قد تواجه المراجع أثناء أداء مهامه.
- توزيع خطوات وإجراءات المراجعة إذا كان هناك فريق للمراجعة.
- تحديد التوقيت المناسب لإجراءات المراجعة.
- تحديد الكفاءة والفعالية في جهود المراجع.

2_1_2 الإشراف على مهمة المراجعة:

للإشراف على المساعدين من المراجعين الذين يقومون بالإجراءات اللازمة لتجميع دليل المراجعة كعنصر رئيسي في البحث الميداني فإنه يتضمن معنى القيادة والإشراف والتوجيه والرقابة السليمة لكافة مراحل العمل للربط بين الأنشطة والإجراءات والأهداف المرجوة.[2]

1_2_1_2 العناصر التي يشملها الإشراف على مهمة المراجعة:

تشمل عملية الإشراف على المساعدين نواحي عديدة نذكر منها:[3]

- إحاطة المراجعين المساعدين بأي ملاحظات قد يراها المراجع الرئيسي هامّة قبل البدء في ممارسة أعمال المراجعة.
- التنبيه عليهم بإعداد أوراق العمل المناسبة التي تساعد على عملية الرقابة.
- التأكد من إلتزام بقواعد ومعايير المهنة.
- إحاطتهم بكافة الأمور التي تخص الشركة محل المراجعة.
- إحاطتهم بالطرق السليمة لحل أي خلافات في وجهات النظر.
- توفير أي مساعدات قد يحتاجها المراجع المساعد سواء كانت فنية أو قانونية.

2_2_1_2 أهداف الإشراف على المساعدين:

يهدف الإشراف على المساعدين تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها:[4]

- التأكد من أنّ عملية المراجعة تتم بكفاءة وفعالية.

---

(1) المرجع السابق، ص: 206.

(2) محمد السيّد، مرجع سبق ذكره، ص: 278.

(3) المرجع السابق، ص: 279.

(4) المرجع السابق، ص: 278.

- التأكد من الإلتزام بقواعد وأخلاقيات المهنة.
- الرفع من كفاءة المراجعين المساعدين وتوجيههم لتحقيق الأهداف المسطرة.
- تسيير إجراءات المراجعة حتى يتم تنفيذها في الوقت المناسب ووفق البرنامج المخطط.
- توزيع المهام المختلفة للمراجعة على المراجعين المساعدين بما يتفق وقدراتهم.

2_2 دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية:

تقوم عملية المراجعة على عدد من المعايير المتعارف عليها تنعكس على الإجراءات التي يسلكها مراجع الحسابات في أداء مهامه والتي من بينها ضرورة قيام المراجع الخارجي بدراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية لذلك يتوجب على مراجع الحسابات اختبار مدى دقة وسلامة هذا النظام.[1]

و قد عرّفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة" **AAA** " الرقابة الداخلية بأنّها: "مجموعة المقاييس والطرق التي تتبنّاها المنشأة بهدف حماية أصولها من نقدية وغيرها وضمان الدّقة الحسابية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات "[2]

2_2_1 أنواع الرقابة الداخلية:

يمكن التمّييز بين نوعين من الرقابة الداخلية هما:[3]

- ✓ **الرقابة الإدارية:** يتضمن هذا النوع من الرقابة السياسات الإدارية والخطأ التنظيمية والسجلات التي تهدف إلى تحقيق أكبر كفاءة في العمل وضمان تنفيذ السياسات الإدارية المرسومة.
- ✓ **الرقابة المحاسبية:** تهدف إلى حماية الأصول وضمان دقة البيانات والمعلومات المحاسبية لغرض تزويد المراجع بمعلومات تفيد بأن العمليات المالية قد سجلت وفقا للمبادئ المحاسبية وبشكل سليم.

2_2_3 طرق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

يجب على المراجع دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستعملة في المؤسسة وذلك من أجل تحديد نطاق عملية التدقيق وكمية الاختبارات وحجم العينات ومن الرسائل التي يستخدمها المراجع للتعرف على النظام وتقييمه ما يلي:[4]

(1) حازم هاشم الآلوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 2003، ص: 214.

(2) خالد راغب الخطيب، محمد فضل مسعد، مرجع سبق ذكره، ص: 192.

(3) حازم هاشم الآلوسي، مرجع سبق ذكره، ص: 215،216.

(4) خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 176،177.

- ✓ **الاستبيان:** يضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة كما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية تقدم هذه القائمة إلى موظفي المؤسسة للإجابة عليها ثم يقوم المراجع بالتأكيد عن الإجابات عن طريق الاختبار والعينة على درجة مثانة النظام.
- ✓ **الملخص التذكيري:** يقوم المراجع هنا بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليمة وذلك دون تحديد الأسئلة أو استفسارات معينة، ما يميز هذه الطريقة هو الاقتصاد في الوقت دون إغفال بعض النقاط.
- ✓ **التقرير الوصفي:** يقوم المدقق هنا بوصف الإجراءات المتبعة في المشروع لكل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندية ويخلص التقرير الوصفي إلى تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها.
- ✓ **دراسة الخرائط التنظيمية** : يقوم المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه من خلال دراسته للخرائط التنظيمية المستعملة في المشروع من الخريطة التنظيمية العامّة والدورات المستندية
- ✓ **فحص النظام المحاسبي:** تركز هذه الطريقة على الظروف الخاصّة لكل منشأة حيث يحصل المراجع على قائمة بالسّجلات المحاسبية وأسماء المسؤولين على إنشائها وتدقيقها وقائمة ثانية بطبيعة المستندات ومنها يستطيع الحكم على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية.

2_3 جمع أدّلة الإثبات:

في إطار سعيه لإبداء رأي فني محايد حول مدى صحة المعلومات المحاسبية يسعى مراجع الحسابات إلى البحث عن أدّلة إثبات كافية مدّعمة لرأيه اعتمادا على التأكد من أنّ كل البيانات المسجلة لها مستندات تؤيدها، ومن خلال التأكد من سلامة المعالجة المحاسبية للبيانات وعرض المعلومات.

وكذا من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي توفر للمراجع أساسا معقولا وقاعدة متينة يستطيع من خلالها إبداء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية.

و يمكن تقسيم أدّلة الإثبات إلى:[1]

2_3_1 أدلّة إثبات داخلية: تشمل كافة الدفاتر والسجلات المحاسبية والشيكات والمستندات وأوامر الشحن وطلبات الشراء والوثائق التي يتم إعدادها داخل المنشأة.

(1) محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص: 52.

2_3_2 أدلّة إثبات خارجية: تشمل المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات والاستفسارات التي تجري خارج المؤسسة سواء في البنوك أو وكالات التأمين وإدارة الضرائب...

← يجب أن تكون أدّلة الإثبات التي يقوم بجمعها مراجع الحسابات مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع المراجعة و كافية من حيث جمع كل البيانات المتعلقة بموضوع الفحص.

3_ معايير إعداد التقرير:

توضح هذه المعايير الخطوط العريضة التي يسترشد بها المراجع عند إعداد التقرير الذي يتضمن رأيه حول مصداقية وعدالة العمل المحاسبي.

3_1 تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يتضمن هذا المعيار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و الطرق التي يتم بها تطبيق هذه المبادئ عن طريق إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدّت طبقا لهذه المبادئ.

ويمكن تبويب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كالآتي:[1]

3_1_1 مبادئ عامّة: وأهمها:

- مبدأ الوحدة المحاسبية.
- مبدأ الاستمرارية.
- مبدأ الفترة المحاسبية.
- مبدأ وحدة القياس.

3_1_2 مبادئ قائمة الربح: وتتمثّل في:

- مبدأ تحقيق الإيراد.
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.
- مبدأ فصل الأرباح والخسائر العادية وغير العادية.

3_1_3 مبادئ إعداد الميزانية: و تتمثّل في الآتي:

- **عناصر الميزانية:** طبيعة وقيم الأصول والخصوم ورأس المال.
- يجب أن يتم تبويب الأصول تبويبا سليما حسب خصائصها.
- يجب أن تظهر الأصول الثابتة القابلة للإهتلاك بقيمتها التاريخية والكاملة ومخصصات الإهلاك في قيد مستقل.
- يجب أن ترتبط مخصصات تقويم الأصول المتداولة بقيم هذه الأصول.

(1) محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005: ص: 93،95.

3_2 الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

يتوجب على مراجع الحسابات الإشارة في تقريره إلى ما إذا كانت المبادئ المحاسبية التي طبقت خلال الفترة الجارية تتميز بالثبات إذا ما قورنت بالفترات السابقة وذلك من أجل مقارنة القوائم المالية الختامية التي يعدّها المشروع في نهاية السنوات المالية المختلفة.[1]

وبالتالي فإن هذا يضمن قابلية القوائم المالية للمقارنة لثبات المبادئ المحاسبية المستخدمة وعند تغيير المبادئ المحاسبية فإن ذلك يستلزم على مراجع الحسابات بيان طبيعة هذه التغيرات وأثرها على القوائم المالية. وبصفة عامة تتأثر إمكانية المقارنة بين القوائم المالية لعدد من السنوات بالتغيرات الناشئة عن:[2]

* التغير في المبادئ المحاسبية المستخدمة.
* التغير في الظروف المحيطية.
* التغير في بعض الظروف غير المرتبطة.

3_3 الإفصاح:

وهنا يتوجب على المدقق أن يتأكد من أمانة المعلومات المقدمة في البيانات المالية وينصح عن كل واقعة جوهرية قد يؤدي اعقالها إلى تضليل المستخدم لها والإفصاح عن الأمور التي ينقضي بذكرها القوانين المحلية السارية وتنطوي تحت هذا المعيار الإفصاح عن كل المعلومات الموجودة بالمنشأة.[3]

ونظرا لتعدد الفئات التي تستخدم المعلومة المحاسبية فيجب أن تعد بحيث لا تظل أي فئة من هذه الفئات وبالتالي يتوجب على مراجع أن يضع في تقريره مختلف المعلومات والإيضاحات التي أعقلتها هذه القوائم المالية والتأكد من سلامتها لأن أي معلومة خاطئة أومضللة سوف تؤذي حتما إلى اتخاذ قرارات غير سليمة.[4]

3_4 إبداء الرأي:

يقضي هذا المعيار ضرورة إشارة المراجع وتعبيره عن رأيه في القوائم المالية وأن يوضح طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

---

(1) محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآلية التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص: 89.

(2) المرجع السابق، ص: 90،91.

(3) عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية**، دار النهضة العربية، بيروت، 2004، ص: 137.

(4) محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص: 97.

وهناك ثلاث نقاط أساسية يجب أن يتضمنها رأي المراجع وهي:[1]

* يجب أن يتضمن رأي المراجع فيما يتعلق بالقوائم المالية كوحدة واحدة وأنّ المراجع قد يمتنع كلية عن إبداء هذا الرأي.

* في حالة الامتناع عن إبداء الرأي يجب توضيح الأسباب والتي قد تكون مشاكل جوهرية تؤثر بشكل مباشر على مدى فحص المراجع وعلى حريته في أداء مهمته أو عدم التأكد الذي يمكن أن يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية كوحدة واحدة أو عدم تمكنه من جمع أدّلة الإثبات المناسبة والضرورية أو عدم الاستقلالية.

* في جميع الأحوال الذي يرتبط بها اسم المراجع بالقوائم المالية فإنّ تقرير المراجع يجب أن يتضمن خصائص فحص المراجعة ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

المبحث الثالث: مسار عمل المراجع الخارجي:

يعدّ تقرير المراجع الخارجي الحوصلة النهائية لمسار عملية المراجعة حيث أنّ هذه الأخيرة تخضع لمجموعة من الخطوات والإجراءات التي تضمن السير الحسن لهذه العملية وتساعد على تحصيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها، وذلك بغرض الوصول إلى الأهداف المسطّرة والمرجوة من هذه الوظيفة.

إنّ مسار عمل المراجع الخارجي يمرّ بأربعة خطوات أساسية تتمثّل في:

1_ قبول المهمة و تخطيط عملية المراجعة:

قبل أن يقوم المراجع بتخطيط عملية المراجعة، لا بد أن تتوفر لديه النية في القيام بهذه العملية والمتمثلة في قبوله المهمة، ويتحقق هذا الشرط وفقا لمجموعة من العناصر، كتوفر الوقت المناسب لتخطيط عملية المراجعة ما ينتج أيضا للمراجع فرصة تفادي التعامل مع أشخاص تنقصهم الأمانة والاستقامة، وحتى يتفادى هذا لا بد من فحص بدّقة سمعة العميل المتوقع[2]

وقبل قبول المراجع لمهنة المراجعة لا بد من المرور بالعناصر التالية:

1_1 الخطوات التمهيدية: هناك مجموعة من الخطوات يجب على المراجع التأكد منها قبل شروعه في العمل والمتمثّلة في:[3]

(1) محمد السيّد، مرجع سبق ذكره، ص: 355، 356.

(1) محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، (مذكرة ماجستير)، جامعة الجزائر03، 2010-2011، ص:28.

(3) المرجع السابق، ص: 29.

- ✓ **التحقق من تعينه:** على مراجع الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه وفقا للشكل القانوني للمؤسسة محل المراجعة؛
- ✓ **الاتصال بالمراجع السابق:** يهدف المراجع من وراء اتصاله بالمراجع السابق إلى التحري عن سبب عدم تجديد تعيينه أو عزله أو استقلاله فقد يجد ما يمنعه كمهني من قبوله للمهمة؛
- ✓ **التأّكد من نطاق عملية المراجعة:** أي تحديد مجال أو ما يجب مراجعته في المؤسسة محل المراجعة؛
- ✓ **الاتصالات الأولى مع المؤسسة محل المراجعة:** إذ يتعرف المراجع على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح بالإضافة إلى التعرف إلى نشاطات المؤسسة القيام بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة.

وهذا لأخذ نظرة شاملة عن وضعية المؤسسة وهذا من خلال مقابلاته مع الموظفين و مختلف الأشخاص الذين يمكنهم تقديم معلومات مناسبة تساعد في اتخاذه لقرار قبول مهمة المراجعة؛

- ✓ **فحص و تقييم النظام المحاسبي:** يقوم المراجع بتقييم النظام المحاسبي المطبق فعليا في المؤسسة من خلال مراجعته للتسجيلات في الدفاتر وكيفية إعداد القيود وترحيلها إضافة إلى ذلك مراجعة أهم العمليات التي تقوم بها المؤسسة وكذا طرق الإهتلاك المنتهجة وطرق تقييم المخزونات وأخيرا العمليات بالعملة الصعبة إن وجدت؛
- ✓ **الإطلاع على القوائم المالية للسنوات السابقة:** أي الإطلاع على الحسابات الختامية والميزانيات للسنة السابقة ومراجعته لتقرير المدقق السابق، وفحص أي تحفظات وردت في التقرير ومقارنتها مع تقرير مجلس الإدارة؛
- ✓ **فحص التنظيم الإداري:** يتعرف المراجع هنا على هرم السلطات داخل المؤسسة ومسؤولية المدراء والموظفين وعليه أن يطلب كشف بأسماء كل الموظفين داخل المؤسسة واختصاص كل واحد مع صورة من توقيعهم؛
- ✓ **النظام الضريبي:** بالرغم من أنّ الجانب الضريبي ليس من اختصاص المراجع إلاّ أنّه يطلب من إدارة المؤسسة التقارير الضريبية للسنة السابقة والتأكد من سداد الضرائب التي على عاتق المؤسسة وإذا لم تسدد فهل هناك مخصص قد تمّ تكوينه لهذا الغرض.

2_1 مخطط المراجعة: بعد الانتهاء من الخطوات التمهيدية يقوم المراجع برسم مخطط عمل لإتمام الإجراءات الفنية لعملية المراجعة ويترجم هذا المخطط إلى برنامج يعمل على تطبيقه

ويتضمن ما يلي: [1]

- تحديد الأهداف الواجب تحقيقها؛
- وضع الإجراءات والخطوات الواجب السير عليها لتحقيق هذه الأهداف؛
- تحديد الوقت اللازم للقيام بكل إجراء؛
- تحديد الوقت المستنفذ عند كل إجراء أو خطوة؛
- ملاحظة الشخص المسؤول عن كل خطوة؛
- توقيع الشخص المسؤول عن إنجاز الإجراء.

إن تطبيق برنامج المراجعة من طرف المراجع ليس ضرورة هو نفسه في كل المؤسسات محل المراجعة حتى ولو كانت تنشط في نفس القطاع لأنّ كل مؤسسة لها خصوصياتها من حيث الهدف أو حجم المعطيات المتواجدة على مستواها لذلك يمكن تصنيف برنامج المراجعة إلى نوعين هما:[2]

✓ **برنامج المراجعة الثابتة أو المرسومة مقدما:** وهي عبارة عن نماذج مطبوعة وثابتة تحتوي على كافة الخطوات التي على المرجع التقيد بها مع تعديلها في نقطة أو أكثر في ضوء ما يحصل عليه من بيانات ولهذه البرامج مزايا نذكر منها:

- ضرورية في المشاريع الكبيرة لإحكام خطة العمل؛
- تعتبر تعليمات صريحة وواضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها؛
- تساعد على تقسيم العمل بين المراجع ومساعديه؛
- تساعد المراجع على عدم السهو عن اتخاذ بعض الإجراءات أو الخطوات الضرورية؛
- يعتبر البرنامج سجلا كاملا بما قام به المراجع عن أدائه و بذلك يستخدم كدليل في حل المنازعات كما يستخدم كأداة مراقبة على المساعدين.

بالرغم من مزايا هذا البرنامج إلاّ أنّه يعاب عليه في جعل خطوات المراجعة عمليات روتينية تحد من الابتكار والتجديد ولكن يمكن تجنب هذا العيب إذا ما شجع المراجع موظفيه على إبداء ملاحظاتهم عن تلك البرامج الموضوعة واقتراح التعديلات التي يرونها مناسبة حذفا كانت أو إضافة.

✓ **برامج المراجعة المتدرجة:** يتمثل هذا البرنامج في تحديد الخطوط الأولى أو الرئيسية لعملية المراجعة أمّا الجزئيات والخطوط التفصيلية الواجب إتباعها وكمية الاختبارات فيتم تقريرها أثناء

(1) المرجع السابق، ص: 30.

(2) خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص:152،153.

عملية المراجعة وطبقا لظروف الحال ومن مميزات هذا النوع من البرامج أنّه يمنح للموظفين مجالا واسعا أمامهم لاستخدام خبراتهم الفنية في إتباع ما يرونه مناسبا من الخطوات والأساليب والسماح للقائمين بعملية المراجعة من التفاعل مع ظروف التي تطرأ خلال عملية المراجعة.

1_3 الإشراف على مهمة المراجعة: ويعني هذا تقسيم المراجع لمهام عملية المراجعة بين أعضاء فرقته كل حسب تخصصه وخبرته دون تفويض السلطة أو إنجاز المهمة كاملة من طرفهم يمكن تلخيص أهم نقاط الإشراف فيما يلي:[1]

- توجيه المراجعين نحو تحقيق أهداف المراجعة؛
- إسناد كل مهمة من مهام المرجعة للشخص القادر على إنجازها بكفاءة؛
- ترتيب المهام حسب الأولويات؛
- فحص العمل المنتهي و تحليل الأداء اليومي لفريق المراجعة؛
- حرصه على توظيف العدد الملائم للمساعدين لتفادي العجز أو الزيادة؛
- حرصه على احترام عاملي الوقت والتكلفة من خلال التوجيه المستمر للمساعدين لتفادي تماطلهم في أداء مهامهم؛
- جمع عاملي التحفيز المادي والمعنوي على المساعدين بغرض الاستفادة من كل مؤهلاتهم.

1_4 أوراق العمل: هي السجلات أو الملفات التي يحتفظ بها المراجع للتدليل على طبيعة و توقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية المراجعة والمعلومات التي تمّ الحصول عليها نتيجة عملية التدقيق.

تسمح أوراق العمل للمراجع بتنظيم عمله وكذلك توفير مختلف الأدّلة والقرائن التي تسمح له بإبداء رأيه النهائي حول مخرجات نظام المعلومات المحاسبي.

ويمكن التميّيز بين أوراق المراجعة وفق نقطتين هما:[2]

✓ **الملف الدائم:** يشمل الوثائق الأساسية المستعملة في المؤسسة والبيانات الثابتة حول المؤسسة محل المراجعة و يتضمن ما يلي:

- إسم العميل وعناوين مكاتبه المسجلة ومصانعه وفروعه؛
- نوع الشركة القانوني، وتاريخ التأسيس وطبيعة النشاط وفي حالة الشركات الأجنبية إسم وعنوان الوكيل المقيم؛
- النظام الداخلي وعقد التأسيس؛

(1) محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص: 32.

(2) خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 154،155.

- ✓ **الملف الجاري:** ويتعلق بالبيانات الجارية المتعلقة بعملية المراجعة للسنة الحالية مع أدلة الإثبات التي جمعها المراجع.

2_ تقييم نظام الرقابة الداخلية:

إنّ حصول المراجع على معلومات كافية حول نظام الرقابة الداخلية يمكنه الحكم مبدئيا وإعطاء تقييم أولي لهذا النظام و استنتاج نقاط قوته وضعفه.

2_1 تعريف نظام الرقابة الداخلية:

يمكن تعريف نظام الرقابة الداخلية على أنّه:" نظام داخلي يتكون من الخريطة التنظيمية للوحدة مع تحديد للواجبات والمسؤوليات ووجود نظام للحسابات وإعداد التقارير هذا بالإضافة إلى جميع الطرق والوسائل الأخرى المستخدمة داخل الوحدة لتحقيق أهداف حماية أصول الوحدة، تشجيع الدقة ومدى الاعتماد على المعلومات المحاسبية وأية تقارير أخرى تعدّ داخل الوحدة وكذا تشجيع وتقييم الكفاية التشغيلية لكل جوانب أنشطة الوحدة وإيصال السياسات الإدارية وتشجيع وقياس مدى التماشي معها ".[1]

كما عرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين نظام الرقابة الداخلية بأنه" الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل وإجراءات تتبعها المؤسسة للمحافظة على الأصول اختبار دقة الحسابات ودرجة الاعتماد عليها، تنمية كفاءة العمل وتشجيع اتباع السياسات الادارية الموضوعة".[2]

من خلال التعريفين السابقين يمكن استنتاج أهداف نظام الرقابة الداخلية وهي:

- ✓ مجموع من الإجراءات تهدف إلى التحكم في المؤسسة.
- ✓ حماية أصول الوحدة.
- ✓ الوصول إلى الدقة في المعلومات.
- ✓ تقييم الكفاية التشغيلية.
- ✓ اختبار دقة الحسابات.

(1) محمد سمير الصبان،مرجع سبق ذكره ، ص:197.

(2) إدريس عبد السلام اشيتوي، مرجع سبق ذكره، ص: 58.

2_2 تقييم نظام الرقابة الداخلية:

2_2_1 مفهوم تقييم نظام الرقابة الداخلية: "هي قيام المراجع الخارجي بدراسة وتحديد درجة الدّقة والاعتماد على البيانات المالية، وكذلك تحديد الاختبارات والفحوصات التي سيجريها بالدفاتر والسجلات والقيام بالإجراءات اللازمة للتأكد من صحة أرصدة الحسابات المثبتة بقائمة الدخل والقائمة المركز المالي والقوائم الأخرى بعد حصوله على الأدّلة الكافية والملائمة التي تبرر رأيه عن سلامة وصدق القوائم المالية"[1]

2_2_2 أهداف تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يعتبر تقييم نظام الرقابة الداخلية من المراحل الأساسية التي يقوم بها المراجع الخارجي حيث يهدف من خلال عملية التقييم إلى:[2]

- ✓ فهم واستيعاب نظام المعلومات والرقابة للمؤسسة؛
- ✓ تقييم النظام من أجل تحديد درجة الاعتماد عليه في إعطاء رأي فني حول صدق القوائم المالية؛
- ✓ إعداد برنامج الاختبارات من أجل التحقق من صحة عمل النظام.

وحتى يصل المراجع لتقييم نظام الرقابة الداخلية يتبع ما يلي:[3]

- **وصف الأنظمة والإجراءات:** في هذه المرحلة يحاول المراجع فهم كيفية عمل الإجراءات وذلك عن طريق استجواب موظفي المؤسسة، ثمّ يقوم بالتعبير عن الإجراءات حتى يتمكن من استعمالها في تقييمه لنقاط قوة وضعف نظام الرقابة الداخلية في هذه المرحلة يمكن أن يستعمل المراجع وسيلتين أساسيتين تمثلان في الأسلوب الوصفي وخرائط التدفق بالإضافة إلى طريقة الاستجوابات فنجده يستعمل هذه الأخيرة من خلال استجواب موظفي المؤسسة وحرصه على طرح الأسئلة في مجال عمل الموظف دون التدخل في عمل موظف آخر أمّا استعماله لخرائط التدفق والأسلوب الوصفي فانطلاقها من الملاحظات والاستجوابات يعبر المراجع عن نظرته للعمليات والإجراءات الرقابية الموضوعة، هذا التعبير يمكن أن يكون في شكل وصف كتابي أو في شكل خرائط تدفق، أي أشكال تسطّر مختلف التدفقات والرقابات المنفذة.

(1) يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص: 108.

(2) شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة**،(مذكرة ماجستير)، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص:118.

(3) المرجع السابق، ص: 119،123.

- **التحقق من فهم الأنظمة:** بعد الانتهاء من إعداد الوصف الكتابي وخرائط التدفق يتحقق المراجع من أنّ الإجراءات التي دونها هي فعلا الإجراءات التي تنفذ في المؤسسة، وهنا يظهر دور اختبارات التطابق والهدف هنا هو تجنب انطلاق المراجع في عملية تقييمه على أسس خاطئة.
- **التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:** تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل في تقييم نظام الرقابة الداخلية فعلى المراجع تسليط الضوء على نقاط قوة وضعف النظام من أجل إيجاد النقائص والحفاظ على نقاط قوتها حيث يستعمل لمراجع هنا قوائم الاستقصاء المغلوقة التي تكون الإجابة عنها ب "نعم" أو "لا" وبعد الانتهاء من التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية يحضر وثيقة شاملة يلخص لها كل إجراء تم فحصه.
- **التأكد من تطبيق النظام:** يتم التأكد من ذلك من تطبيق النظام باستعمال العينات كما يتأكد المراجع هنا بأن الإجراءات الموصوفة في التقييم الأولي هي الإجراءات المطبقة فعلا من طرف المؤسسة.
- **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:** باعتماده على النتائج المتوصل إليها يقوم المراجع الخارجي بتقديم حوصلة شاملة عن نقاط قوّة وضعف النظام مع تقديم اقتراحات لتحسين نقاط الضعف.

3_ جمع أدّلة الإثبات:

3_1 تعريف أدّلة الإثبات:" الإثبات في عملية المراجعة هو حصول مراجع الحسابات الخارجي المستقل على أدّلة وقرائن تمكنه من استخلاص رأي فني محايد على القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها"[1]

3_2 أنواع أدلة الإثبات: قد تأخذ أدلة الإثبات في المراجعة أشكالا متنوعة يمكن للمراجع استخدام أهمها و التي يمكن حصرها في: [2]

✓ **المستندات:** هي الأكثر اعتمادا من قبل المراجع و هي ثلاثة أنواع:

- مستندات معدّة خارج المؤسسة مستعملة داخلها مثل فواتير الشراء؛
- مستندات معدّة داخل المؤسسة مستعملة خارجها مثل فواتير البيع؛
- مستندات معدّة داخل المؤسسة مستعملة داخلها كالفواتير الحسابية.

(1) يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص:174.

(2) محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص:38،40.

يرتكز عمل المراجع في مراجعة المستندات على فحصها من النواحي الشكلية والقانونية وعليه أن يظل يقضا في حالة قيام شخص بتزوير المستندات والتواقيع؛

✓ **الفحص المادي:** وسيلة موضوعية للتحقق من المعطيات حول كل من مقدار ووصف الأصل أو تقييم الجودة وحالة الأصل وغالبا ما يرتبط هذا النوع من الأدّلة بفحص كل من المخزون والنقدية كما يمكن استخدامه في التحقق من وجود الأوراق المالية وأوراق القبض وأصول ثابتة وأصول ملموسة غير أن قيام المراجع بجرد كل عناصر الأصول يعد أمرا مستحيلا وبالتالي يجب دعمه بأدلة أخرى؛

✓ **المصادقات:** وتتمثل في استعانة المراجع بمجموع المتعاملين مع المؤسسة من أجل تزويدهم بمعلومات قد تكون في صورة إجابات تصريحيّة أو كتابية؛

تعد المصادقات من أقوى الأدلة وتختلف في شكلها باختلاف المعلومات المطلوبة ويمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع هي:[1]

- **المصادقات الايجابية:** في هذا النوع يتلقى العملاء خطابات من المؤسسة من أجل الرد على المراجع والمصادقة على صحّة أرصدة حساباتهم؛
- **المصادقات السلبية:** في هذا النوع يقوم العملاء بالاعتراض على صحة حساباتهم والرد على عنوان المراجع مع ذكر الأسباب التي تدعوهم لعدم الموافقة؛
- **المصادقات العمياء:** يتم إرسال الحسابات بالأرصدة من طرف العملاء إلى المراجع.

✓ **الفحص التحليلي:** يلجأ المراجع إلى هذا النوع في بداية المهمة ويقصد به استخدام المقارنات والعلاقات لتقييم مدى مصداقية أرصدة البيانات كما يستعمل في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية؛

✓ **وجود نظام سليم للرقابة الداخلية:** يجب أن يكون النظام منفذا وحيز التطبيق العملي حيث سلامة النظام الداخلي يعدّ معيارا للحكم على مدى انتظام الدفاتر والسجلات المحاسبية وما تحتويه من بيانات وخلوها من الأخطاء والتلاعبات والعكس صحيح؛

✓ **صحّة الأرصدة من الناحية الحسابية:** إنّ اعتماد المؤسسة على الآلات الحسابية يسمح بتفادي الوقوع في الأخطاء الحسابية وبالتالي فإنّ اعتماد المراجع على استعمال الحسابات يعتبر دليل على انتظام السّجلات والدفاتر على الأقل من هذه الناحية؛

(1) يوسف محمود جربوع، مرجع سبق ذكره، ص:180.

✓ **الاستفسارات من العميل:** يعني حصول المراجع على المعلومات بشتى أنواعها سواء كتابية أو شفوية من العاملين لدى العميل في مختلف المجالات وتعتبر الاستفسارات أقل أهمية من الأدّلة الأخرى كونها ليست من مصدر مستقل.

4_ إعداد التقرير:

4_1 مفهوم تقرير المراجعة الخارجية:

إنّ مفهوم تقرير المراجعة الخارجية الذي يعد من قبل المراجع ينبغي أن يؤكد من خلال الفحص الاختياري أنّ كافة التنبؤات المستقبلية قد أعدّت وفقا للإجراءات المضمونة التي تعد على أساسها التقديرات الخاصّة بأداء المنشأة. ومن هنا يمكن تعريف تقرير المراجعة الخارجية بأنّه " خلاصة ما توصّل إليه مراجع الحسابات الخارجي من خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدّلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدّلة المؤيّدة الأخرى التي يراها ضرورية ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع" [1]

4_2 خصائص تقرير المراجعة الخارجية: إنّ أهمية تقرير المراجعة الخارجية الذي يعدّه المراجع له أثر كبير على القرارات المتخذّة على مستوى إدارة المؤسسة لذلك نبغي أن يكون هذا التقرير يضمن الخصائص الرئيسية التالية:[2]

- الصدق والأمانة؛
- استخدام مصطلحات واضحة وصريحة؛
- تناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه؛
- توضيح الإجراءات المتبعة من قبل المراجع للبنود الجوهرية والنتائج المتوصل إليها مع بيان المعايير التي استخدمها للوصول إلى رأي فني محايد؛
- تبيان نتائج التدقيق في الوقت المناسب؛
- العمل على تحسين المشاكل والعقبات التي تواجه المؤسسة؛
- توضيح تعليق المراجع.

(1) هادي التميمي، **مدخل التدقيق**، ط2، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص:161.

(2) أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص:320.

4_3 أنواع تقارير المراجعة الخارجية:

يهدف المراجع من وراء إعداده لتقريره إعطاء رأي فني وصادق حول عدالة القوائم المالية كوحدة واحدة كما يستطيع الامتناع عن إبداء رأيه صراحة من خلال ذكر الأسباب التي منعته وقد تعددت التقارير التي يعدّها المراجع وفقا للزاوية التي ينظر لها فنجد:[1]

- ✓ **التقرير النظيف:**

هو ذلك التقرير الذي يبدي من خلاله المراجع رأيه بدون تحفظ أي هناك عدالة في تمثيل القوائم المالية محل المراجعة، كما يمكن للمراجع أن يضيف فقرات أخرى للرأي إذ وجد أحداث معينة يجب ذكرها، وإبداء الرأي بدون تحفظ يعني الالتزام بالعناصر التالية:

- إعداد التقارير المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عامّا؛
- عدم اكتشاف أي مخالفات للقوانين واللوائح بالمؤسسة محل المراجعة؛
- عدم وجود قيود هامة تمنع المراجع من الالتزام بقواعد وسلوك المهنة وأداء عمله بحرية وحيادية كاملة.

- ✓ **التقرير غير النظيف جزئيا(تقرير برأي متحفظ):**

في هذا التقرير يمتنع المراجع عن إبداء رأيه صراحة مع وجود تحفظات وهو أصعب المهام التي تقع على عاتق المراجع حيث يقوم هذا الأخير بتبرير أسباب التحفظ بشكل محددّ ودقيق وبعيدا عن اللبس وقد ترجع هذه التحفظات إلى مجموعة من العوامل تتمثّل في:

- عمليات الفحص لم تتم طبقا لمعايير المراجعة؛
- عدم الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما؛
- عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية؛
- عدم استقلاليّة المراجع ووجود حواجز أمام عمله؛
- وجود قيود على نطاق الفحص؛
- اختلافات المراجع وإدارة المؤسسة حول السياسات المحاسبية.

- ✓ **التقرير السلبي:**

يتضمن رأي معاكس يصدره المراجع عن ما يتأكد أنّ القوائم المالية لا تمثل الصورة الصحيحة لواقع المؤسسة حيث يجب بيان أسباب إصداره للرأي السلبي، حيث يمكن إصداره لهذا الرأي في الحالات التالية:

---

(1) غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص: 127،131.

- القوائم المالية لا تمثل الصورة الصادقة والعادلة للوضع المالي للمؤسسة؛
- عدم التوافق بين الإدارة والمراجع فيما يتعلق بوجود مشاكل في الدفاتر و السّجلات؛
- القوائم المالية لا تتماشى مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها.

✓ **التقرير مع الامتناع عن إبداء الرأي:**

يمتنع المراجع عن إبداء رأيه في حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة كما قد يمتنع المراجع عن إبداء رأيه إذا اتضح أنه غير قادر على تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار مع وجود ظروف تصعب عليه تكوين رأي عن القوائم المالية كوحدة واحدة.

خلاصة الفصل:

اتضح لنا من خلال هذا الفصل، أنّ المهمة الرئيسية للمراجع الخارجي هي فحص الحسابات والقوائم المالية، بهدف التحقق من تطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية بطريقة سليمة ومتجانسة والغرض من كل ذلك هو إعداد تقرير يتضمن رأيه المهني على القوائم المالية والذي يوضع تحت تصرف مستخدمي هذه القوائم، سواء داخل المؤسسة أو خارجها ولا شك أنّ وجود هذا الرأي المهني الصادر من جهة خارجية محايد يشترط فيه الخبرة والمعرفة والاستقلال مما يزيد من إمكانية الاعتماد على هذه القوائم المالية والرفع من درجة الثقة بها التي تخدم إدارة المؤسسة والتي ترى في تقرير المراجع المستقل شهادة لها بحسن أدائها والقيام بمهامها وخاصّة في ظل وجود نظام معلومات محاسبي فعّال، الذي يضفي مصداقية على المعلومات المحاسبية كمخرجات لهذا النظام وسنتطرق في الفصل الموالي إلى نظام المعلومات المحاسبي بشكل تفصيلي.

الفصل الثاني: نظام المعلومات المحاسبي و المراجعة الخارجية.

تمهيد

المبحث الأول :الاطار العملي للمحاسبة.

المبحث الثاني :أساسيات حول نظام المعلومات المحاسبي.

المبحث الثالث :المراجعة الخارجية لنظام المعلومات المحاسبي.

خلاصة

تمهيد:

تعتبر المحاسبة أداة هامّة تستخدم في تحقيق العديد من الأهداف، كالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء وترشيد القرارات بمختلف أنواعها، إضافة إلى توفير المعلومات الضرورية لكافة المتعاملين داخل أو خارج المؤسسة، وقد عرف هذا المجال تطورات متسارعة نتيجة للتغيرات والتحوّلات التي ميّزت الاقتصاد العالمي واتجاهه نحو العولمة واقتصاديات السوق وتحرير التجارة الخارجية.

واستجابة لاحتياجات الأطراف المستفيدة من المعلومات، تطورت المحاسبة عبر الزمن في مواكبة التحولات والتطورات الحاصلة في الميدان الاقتصادي والقانوني حتى أصبحت لها أهمية كبيرة في اتخاذ القرارات لفئات عديدة تهتم بالمحاسبة، باعتبار هذه الأخيرة نظاما للمعلومات يتميّز بقدرته على توفير المعلومات المحاسبية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية التي تستعين بها الإدارة وغيرها من الأطراف الخارجية.

وباعتبار أنّ نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية هو مفتاح أساسي من مفاتيح نجاح أو فشل الأنشطة التي تمارسها المؤسسة، وذلك من خلال ما يساهم به من تدعيم عمليات التنسيق والدعم بالإضافة إلى دوره كأداة اتصال بين مختلف أقسام المؤسسة والعالم الخارجي من خلال المعلومة المحاسبية باعتبارها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي.

وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأوّل: الإطار العملي للمحاسبة

المبحث الثاني: أساسيات حول نظام المعلومات المحاسبي

المبحث الثالث: المراجعة الخارجية لنظام المعلومات المحاسبي

المبحث الأوّل: الإطار العملي للمحاسبة

لقد نشأت المحاسبة وتطورت فروعها، استجابة لعوامل اقتصادية واجتماعية قانونية في عصور مختلفة أدت إلى ظهور الحاجة إلى خدمات المحاسب المختص في تقديم المعلومات التي تساعد على معرفة نتائج النشاط الإنتاجي الاقتصادي أو المالي للمنشأة الاقتصادية خلال فترة معينة، ويمكن تعريف المحاسبة على أنها فن تسجيل تبويب تلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية وتفسر النتائج الناجمة عن العمليات والأحداث المالية التي قامت بها المؤسسة[1] وسنتطرق في هذا المبحث إلى المبادئ المحاسبية والمحاسبة في ظل معايير المحاسبة الدولية وأخيرا المحاسبة في ظل النظام المحاسبي المالي.

1_ المبادئ المحاسبية:

تقوم المحاسبة على مجموعة من المبادئ تشكل في مجملها الإطار العام لنظرية المحاسبة والتي نشأت وتطورت نتيجة للجهود المبذولة في الميدان العلمي والعملي ويعتبر باتون**(Patton)** أوّل من تطرق لها في كتابه نظرية المحاسبة وشمل العديد من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها الآن.[2] لعب مجمع المحاسبين الأمريكيين دورا بارزا في ظهور مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة عموما**(GAAP)** فبعد أزمة 1930م عانت بورصة الأوراق المالية في نيويورك من تضارب في الأسس المحاسبية المستخدمة ممّا انعكس على القوائم المالية وأدى إلى تضليل المجتمع المالي وتسبب في حوادث الاختلاس المتكررة فقامت نخبة منبثقة عن هذا المجتمع بإعداد مبادئ محاسبية تمّ إقرارها عام 1932م وفرض استعمالها سنة 1936م على جميع الشركات المدرجة في البورصة[3] ويهدف إرساء توافق في المبادئ المحاسبية وتوحيد شكل القوائم خدمة لمختلف مستعمليها يمكن تقسيم المبادئ إلى ثلاث عناصر أساسية:

1_1 مبادئ خاصّة بالملاحظة: والمبادئ المتعلقة بالملاحظة هي:

- ✓ **مبدأ القيد المزدوج** : تعتبر من أقدم المبادئ التي ضبطت الممارسات المحاسبية فمنذ إرسائه من قبل العالم الرياضي لوكا باسيولي**(Luca Pacioli)** سنة 1494م أجمع جلّ الباحثين في مجال الفكر المحاسبي على تبني هذا المبدأ والذي يعرف لحد الساعة قبولا عالميا ويقضي هذا المبدأ

(1) حيدر محمد علي بن عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص: 20.

(2) وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**،ج1، منشورات أكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص: 27.

(3) حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص: 28.

تسجيل جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة مهما كانت طبيعتها في طرفين (مدين، دائن) شرط تساوي المبالغ المسجلة في الطرف المدين مع تلك المسّجلة في الطرف الدائن[1].

✓ **مبدأ الوحدة المحاسبية:** في المجال التطبيقي للمحاسبة تعتبر المؤسسة وحدة محاسبية مستقلة بغض النظر عن أهدافها وطبيعتها القانونية فهي تمتلك شخصية قانونية مستقلة عن شخصية مالكها وذمة مالية مستقلة عن ذمة أصحابها لذا فهي مالكة لموجوداتها ومسؤولة عن التزاماتها اتجاه الآخرين وأخذ المشروع الجزائري بهذا المبدأ عند التمييز بين ذمة المشروع وذمّة الشركاء مهما كانت الطبيعة القانونية للشركة، شركات الأشخاص أوشركات الأموال [2] .

✓ **مبدأ الاستمرارية:** بمقتضى هذا المبدأ يرى المحاسبون أنّ الوحدة المحاسبية منذ تاريخ إنشائها واكتسابها الشخصية المعنوية وحدة مستمرة النشاط، ويعتبر هذا المبدأ أساسا لتبرير قواعد القياس والتقييم خاصّة فيما يتعلق بالأصول الثابتة والديون ففي نهاية السنة المالية تقوم المؤسسة بإعداد قوائمها المالية بافتراض استمرارية النشاط للسنوات الموالية، إذ هذا المبدأ يقضي بأن الممارسات المحاسبية تقوم على أساس أنّ المؤسسة الاقتصادية ستستمر في نشاطها على المدى الطويل على الأقل .[3]

✓ **مبدأ الفترة المحاسبية:** يعرف أيضا بمبدأ الفصل بين الدورات المحاسبية، ويقصد به تجزئة مدة حياة المؤسسة إلى فترات متتابعة يطلق عليها الدورة المحاسبية عادّة ما تكون سنة، تبدأ من الفاتح جانفي وتنتهي في الواحد والثلاثون من ديسمبر وينطلق هذا المبدأ من فرضية مفادها أنّ الوحدة المحاسبية مستمرة النشاط، لذا فالتحديد الدقيق لنتائج نشاطها لا يمكن أن يتم إلا بعد نهاية مدّة حياتها وبما أنه عمليا لا يمكن الانتظار حتى انقضاء المؤسسة وتصفيفها لتحديد نتائجها وتوزيع الأرباح بين الشركاء وتحمل الأعباء أصبح لزاما تجزئة مدّة حياتها إلى فترات متتابعة تتحمل كل فترة أعبائها وتستفيد من ايرادتها.[4]

2_1 مبادئ متعلقة بالقياس : و تشمل المبادئ المتعلقة بالقياس ما يلي:

✓ **مبدأ اثبات وحدة النقود:** يعرف أيضا بمبدأ التكييف النقدي (Quantification Monétaire) ضمن بديهيات الفكر المحاسبي أنّ الموارد الاقتصادية التي تملكها الوحدة المحاسبية تتكون من عدّة عناصر(أراضي، مباني، آلات، بضائع،...) لذا أصبح لزما استخدام وحدة القياس النقدي

(1) François Engel, Fréderic Kletz, **Cours comptabilité générale**, mise paris paristech Parise,2007,P:17.

(2) وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، منشورات أكاديمية العربية المفتوحة الدنمارك، 2007، ص: 40.

(3) Cyrille Mandou, **comptabilité général de l'entreprise**,de boeck, paris, 2008, p: 25.

(4) رفيق يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**، (مذكرة ماجستير)، جامعة تبسة، 2010-2011 ص:17.

باعتبارها وحدة قياس متعارف عليها للتقييم وقياس التغيرات ورغم الانتقادات الموّجهة لهذا المبدأ باعتماده التقييم على أساس القيمة الاسمية للنقود دون الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في قدرتها الشرائية وكذلك إهماله لكل الأحداث والعلاقات التي قد تجري خارج مجال السلع والخدمات مثل العلاقات الاجتماعية والإنسانية وتجارة المقايضة إلاّ أنّ النقود مازالت وحدة القياس الوحيدة في مجال المحاسبة.[1]

✓ **مبدأ التكلفة التاريخية:** يعتبر هذا المبدأ أحد أهم المبادئ التي تعتمد عليها النماذج المحاسبية في التقييم وهو نتاج لمفهومين أساسيين هما: مبدأ ثبات الوحدة النقدية ومبدأ الحيطة والحذر فبمقتضاه تقيم المؤسسة عناصر الذمّة بقيمتها عند تاريخ حدوثها وترجع أهمية هذا المبدأ في أنّ التكلفة التاريخية تكون أكثر صدقا وموثوقية ويمكن قياسها بموضوعية ويمكن التحقق منها رغم أنّها لا تأخذ في الحسبان التقلبات الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة كظاهرة التضخم التي فتحت المجال للحديث عن التقييم بالقيمة العادلة أوالسوقية.[2]

✓ **مبدأ الحيطة والحذر:** تقوم الممارسات المحاسبية على أساس مبدأ الحيطة والحذر لتجنب خطر تحويل حالات عدم التأكد أثناء المعالجات المحاسبية للأحداث الاقتصادية إلى الدورات اللاحقة فتقوم المؤسسة وفق هذا المبدأ بالتسجيل المحاسبي للتدني في قيم الأصول (إهتلاكات أو مؤونات) حتى إذا كانت غير متوقعة بينما لا يتم تسجيل الإيرادات إلاّ إذا تحققت فعلا فالحيطة والحذر يتطلب إتباع الطرق التي من شأنها الابتعاد عن المبالغة في قيمة الأرباح المحققة وتحوط بالمقابل لكافة الخسائر المحتملة بغرض حماية المؤسسة.[3]

✓ **مبدأ عدم المقايضة:** يقوم هذا المبدأ على أساس عدم جواز المقايضة بين أصول وخصوم المؤسسة أو بين إيراداتها وأعبائها فعلى سبيل المثال لا تجوز المقاصّة بين الحسابات البنكية الدائنة والحسابات البنكية المدينة أو بين التسبيق الذي يدفعه المورد وحقوق نفس المورد كما يهدف هذا المبدأ إلى إظهار نتيجة أعمال المؤسسة بشكل صادق من خلال المعالجات السليمة والشاملة لكل العمليات التي حدثت دون اختصار.[4]

1_3 مبادئ متعلقة بالاتصال: وتشمل المبادئ المتعلقة بالاتصال ما يلي:

(1) المرجع السابق، ص: 18.

(2) Jean- Jacques Friedrich,**Comptabilité général et gestion des entreprises- comptabilité financière**, 5 édition, hachette supérieur, paris, 2007, p: 56.

(3) هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية الأساس العلمي والعملي في القياس المحاسبي**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ص: 35.

(4) المرجع السابق، ص: 40.

✓ **مبدأ الإفصاح عن المعلومة الجديدة:** يعني هذا المبدأ أن تقدم التقارير المالية للمؤسسة كافة المعلومات عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات والتغيرات في حقوق مالكيها وكذا السياسات المحاسبية في إعدادها وعرضها، فالإفصاح يعتبر من المبادئ المحاسبية التي يمكن أن تساهم في إثراء قيمة المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية ويقوم الاعتماد على هذا المبدأ إلى إعداد كشوف مالية إضافية خدمة لمختلف مستعملي القوائم المالية وإظهار القيمة الحقيقية لبعض عناصر الذمة المالية.(1)

✓ **مبدأ الصورة الصادقة:** تعتبر الصورة الصادقة الهدف المنشود من المحاسبة باعتبارها نظاما لتمثيل واقع المؤسسة وهي تلك المعلومات المحاسبية والمالية التي تمّ إعدادها وفق معايير منتظمة ومؤكدة من قبل سوق المعلومات المحاسبية والمالية.

تمّ تداول هذا المبدأ لأوّل مرّة سنة 1948م ولقي استعمالا واسعا في الولايات المتحدة الأمريكية وهولندا وبريطانيا ولم يلق استقطابا في فرنسا إلاّ بعد صدور المخطط المحاسبي المراجع سنة 1982م وتطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى تفصيل القوائم المالية التي تترجم الوضعية الحقيقية للمؤسسة عوض تلك القوائم التي تمّ إعدادها وفقا للمبادئ المتعارف عليها وتغليب تفصيل المحتوى على الشكل من خلال التركيز على إعطاء صورة أقرب ما يمكن للواقع الاقتصادي للمؤسسة.(2)

✓ **مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:** يتطلب تناسق المعلومات المحاسبية للدورات المالية المتتالية ثبات تطبيق نفس القواعد والإجراءات إذ لا يمكن إلاّ في حالة الضرورة الملحة تعديل الحسابات أو الممارسات المحاسبية وأي استثناء على هذا المبدأ لن يكون مبررا لا بسبب الوضعية المالية الاستثنائية ولا بسبب تنسيق المعلومات إلاّ إذا كانت هناك عدّة طرق للتسجيل المحاسبي فمثلا عند إتباع إحدى طرق قياس الإهتلاك(القسط الثابت أو المتناقص) أو إتباع طريقة **FIFO** في قياس تكلفة المواد الموّجهة للإنتاج فإنه لا ينبغي للمؤسسة العدول عن إتباع إحدى هذه الطرق من فترة لأخرى وتطبيق هذا المبدأ يؤدي إلى سهولة إجراء المقارنة لكن بالمقابل يطرح مشاكل من حيث مصداقية وملائمة المعلومات التي قد لا تعبّر عن حقيقة القيم الاقتصادية.(3)

---

(1) عبد الوهاب نصر علي، **مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003- 2004، ص: 29.

(2) مدني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**،(أطروحة دكتوراه)، جامعة الجزائر، سبتمبر 2004، ص: 43.

(3) Jean-Guy, degos, Amal Abou Fayda, **premiers pas en comptabilité**, financière, e-thèque, Parise, 2003, p: 8.

- ✓ **مبدأ تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني:** يقضي هذا المبدأ بتفضيل الواقع المالي على الظاهر القانوني أثناء المعالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية وهذا المبدأ غير معمول به في البلدان التي يتم ضبط الممارسة المحاسبية فيها استنادا لإجراءات قانونية أي أنّ الممارسات المحاسبية لا يضبطها إلاّ النصوص القانونية الصادرة عن الهيئة التشريعية الأمر الذي قد يتعارض مع الواقع الذي قد تصادفه المؤسسة.[1]

2_ المحاسبة في ظل معايير المحاسبة الدولية:

تعتبر المحاسبة الدولية مرحلة من مراحل تطوّر الفكر المحاسبي تهدف إلى التوسع في نطاق المجال المالي للنظم المحاسبية المطبقة بالفعل وذلك من خلال التحديد الدقيق لماهية المحاسبة الدولية المرتبطة بها بما يحقق أكبر درجات المنفعة لكافة مستخدمي مخرجات النظم المحاسبية.

2_1 مفهوم المحاسبة الدولية:

لا يوجد حتى الآن تعريف متفق عليه لمفهوم المحاسبة الدولية بل هناك محاولات عديدة من قبل رجال الفكر المحاسبي لإعطاء مفهوم لها نذكر منها:[2]

يرى لورين **(louren)** أنّ المحاسبة الدولية تعني الإطار الدولي لمختلف الأساليب والإجراءات والأفكار المحاسبية لكل دولة بغرض قياس وعرض الأحداث الاقتصادية والمعاملات التجارية الدولية من وجهة النظر المالية.

أمّا موليرِ **(Mueller)** فيرى أنّ المحاسبة الدولية هي الدراسات الخاصّة بالعلاقات المحاسبية المتداخلة بين الدول نتيجة إختلاف الأساليب والإجراءات المحاسبية الإقليمية.

بينما جنين**(Jenning)** يقول أنّ المحاسبة الدواية تمثّل مجموعة من المعايير المحاسبية الموّحدة والمقبولة دوليا والتي تحكم الممارسات العملية للمهنة رغم إمكانية وجود بعض الإختلافات غير الجوهرية بين بعض الدول.

2_2 مفهوم معايير المحاسبة الدولية:

يعرّف المعيار حسب منظمة المعايير الدولية "**ISO**" "على أنّه وثيقة أعدّت بإجماع ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها تعطي استعمالات مشتركة ومتكررة قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين".[3]

---

(1) رفيق يوسفي، مرجع سبق ذكره، ص: 19.

(2) نبيه عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، **المحاسبة الدولية ،الإطار الفكري والواقع العملي**، مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر المملكة العربية السعودية ،1998، ص:07.

(3) حواس صلاح، **التوجيه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**،(أطروحة دكتوراه)، جامعة الجزائر، 2008، ص: 58.

أمّا في المحاسبة فإنّ المعايير المحاسبية هي مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعيّة الوضعية والمحددة يستند عليها في إنجاز عمله من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع.[1]

2_3 هيئات إصدار معايير المحاسبة الدولية:

وتتمثّل هيئات إصدار معايير المحاسبة الدولية في:

2_3_1 لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC): هيئة مستقلة تمّ تأسيسها عام 1973م في لندن من طرف عشرة هيئات محاسبية لدول مختلفة وأصبحت تتضمن 120 هيئة منذ سنة 2000 ويتمثّل دورها الأساسي في:[2]

- إجراء مراجعة سنوية لميزانية مؤسسة IASC وتحديد أساس التمويل.
- إرساء وتعديل إجراءات تشغيلية من أجل SAC,IFRIC , IASB.
- الموافقة على التعديلات الخاصّة المدخلة على النظام الأساسي.
- إعداد ونشر التقرير السنوي عن النشاط متضمن القوائم المالية.

2_3_2 مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB): تمّ تشكيل المجلس في 01 أفريل 2001 حيث تمّ إستبدال لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وقد كانت هيكلة تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية كالآتي:[3]

- مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF).
- مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).
- المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الدولية (SAC).
- لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي.

2_3_3 المجلس الاستشاري للمعايير(SAC): أنشأة اللجنة عام 1995م مجلس استشاري دولي على مستوى عالي من أشخاص في مراكز متقدمة من مهنة المحاسبة والأعمال ومستخدمي

(1) محمد مبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، إيلزاك للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2005، ص: 58.

(2) مرزوقي مرزقي، حولي محمد، **مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي**، ملتقى دولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، يومي 29-30 نوفمبر 2013 ، ص: 6،7.

(3) سليم بن رحمون، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**،(مذكرة ماجستير)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013، ص: 18.

القوائم المالية حيث يعمل هذا المجلس الاستشاري على تشجيع قبول معايير المحاسبة الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة كما يقوم كذلك بـ: [1]

- تشجيع المشاركة وقبول عمل اللجنة من قبل مهنة المحاسبة ومجتمع الأعمال ومستخدمي القوائم المالية والأطراف المهتمة الأخرى.
- البحث عن مصادر تمويل لعمل اللجنة بطريقة لا تضعف من استقلاليتها.
- ضمان استقلالية وموضوعية المجلس في صنع القرارات الفنية حول معايير المحاسبة الدولية المقترحة ولا يسعى المجلس الاستشاري إلى المشاركة أو التأثير على هذه القرارات.

2_3_4 اللجنة الدولية لتفسير التقارير المالية (IFAC): ناقش المجلس الاستشاري للمعايير مع المجلس اقتراحات بتعديل الإجراءات التشغيلية للجنة الدائمة للترجمة **(SIC)** وكان إقتراح المجلس هو تغيير إسم اللجنة إلى لجنة تفسير التقارير المالية وتوسيع نطاق اختصاصها لتمكن اللجنة من التصدي لموضوعات تتجاوز تفسيرات المعايير القائمة ونتج عن ذلك إعادة تشكيل **(SIC)** تحت إسم **(IFAC)** في ديسمبر 2001 حيث تضم اللجنة 12 عضو لهم حق التصويت [2]

2_3_5 جماعة العمل الإستراتيجي (SWP): تراجع هذه الجماعة إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية للفترة التي تلي الانتهاء من العمل الجاري ويقع تحت نظرها مراجعة هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية إجراءات العمل وعلاقتها مع واضعي معايير المحاسبة.[3]

3_ المحاسبة في ظل النظام المحاسبي المالي:

لقد قامت الجزائر باعتماد مشروع جديد في مجال التوحيد المالي والمحاسبي يوافق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وهو إلزامي بداية من 01 جانفي 2010 ويهدف هذا المشروع الجديد لوضع أداة تتكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة والتي جاءت نتيجة الإصلاحات الاقتصادية والمالية ومحاولة الجزائر الدخول في الاقتصاد الدولي من خلال مشروع الشراكة مع الإتحاد الأوروبي ومنظمة التجارة العالمية **(OMC)** إضافة إلى العمل على تلبية حاجيات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية حول الاقتصاد الجزائري.

(1) المرجع السابق، ص: 09.

(2) سليم بن رحمون، مرجع سبق ذكره ص: 21.

(3) المرجع السابق، ص: 22.

3_1 مفهوم النظام المحاسبي المالي:

لقد صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم **11/07** المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 وحسب المادّة رقم **03** منه فإنّ: " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان (المؤسسة) ونجاعته ووضعية الخزينة في نهاية السنة المالية"[1]

3_2 الخصائص التي جاء بها النظام المحاسبي المالي:

يتميز النظام المحاسبي المالي الجديد بالخصائص التالية: [2]

– إعتماد الحل الدولي الذي يقرب التطبيق المحاسبي المحلي للتطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بالسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكييف مع الإقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصّلة.

– إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسيّر التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعاملات تقييمها وإعداد الكشوف المالية والذي يحدّ من مخاطر التدّخل الإداري واللاإداري بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذلك تسهيل فحص الحسابات.

– التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية أو المحتملة الذين يملكون معلومات مالية عن المؤسسات على حدّ سواء، منسقة، قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار.

– إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

3_3 أهداف النظام المحاسبي المالي:

يرمي النظام المحاسبي المالي إلى الأهداف التالية:[3]

– إيجاد حلول محاسبية للعمليات غير المعالجة بواسطة المخطط المحاسبي الوطني.

– عرض في الحسبان تطوّر المعايير وتقنيات المحاسبة قصد تقريب الممارسات المحاسبية من الممارسة الدولية القائمة التي تدمج معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي المصادق عليها اليوم من قبل أغلبية الدول.

---

(1) قانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 74، 25نوفمبر 2007

(2) عبد الغاني دادن، عبد الوهاب دادن، **المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب معيار IAS ، 32-39، حول الصنف الأوّل والخامس**، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يوم 29-2011/11/30، ص:03.

(3) توفيق جوادي وآخرون، **إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يوم 29-2011/11/30،

- السماح للمؤسسات الاقتصادية بإنتاج معلومات مالية ذات نوعية كاملة أكثر شفافية وأكثر سهولة للتحقق منها بفعل توضيح أفضل للقواعد المحاسبية.
- الاستجابة لاحتياجات الإعلام الآلي لمختلف المستعملين سواء كانوا مسيرين، أعضاء مستخدمين، مقرضين، دائنين، زبائن، جمهور، المدققين أو الدولة.
- السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق.
- ضمان قراءة أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب بخصوص عمليات الشراكة.

بالإضافة إلى الأهداف السابقة هناك أهداف أخرى تتمثّل في:[1]

- إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية وأداء وتغيرات الوضعية المالية للمنشأة بمراعاة الالتزامات.
- السماح بمقارنة موثوق فيها في ظرف زمني محدد داخل الوحدة وفي مكان محدد على المستوى الوطني أو الدولي بين الوحدات.
- المساهمة في نمو أو مردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وفعالية تسييرها.
- نشر معلومة أكيدة، كاملة، عادلة، موثوق فيها ذات شفافية لكي تساهم في تشجيع المستثمرين والضمان لهم متابعة مرضية لأموالهم.
- تستفيد الشركات متعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول.

3_4 القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي:

تعّبر القوائم المالية عن السجلات والتقارير المالية الرسمية لمجموع العمليات المالية للشركة خلال فترة زمنية معينة حيث تلخص هاته القوائم الوضع المالي العام والنتيجة التشغيلية للشركة بهدف إيصال المعلومة بوضوح ودون تعقيد لجميع الأطراف ذات الاهتمام بالوضع المالي للشركة وفي إطار ذلك تقوم المؤسسة بإصدار مجموعة من القوائم الملحقة التي تساعد في تبسيط وتفصيل العمليات المالية المعقدّة.

وتلتزم المؤسسات على اختلافها بإعداد أربعة قوائم أساسية متمثّلة في:[2]

(1) عبد الغاني دادن، عبد الوهاب دادن، مرجع سبق ذكره، ص: 02.

(2) ربيع بوصبيع عايش وآخرون، **جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي(SCF)**، ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 5-2013/05/6، ص: 05.

- الميزانية (قائمة المركز المالي).
- جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل).
-جدول تغيرات الأموال الخاصّة (قائمة التغير في حقوق الملكية).
- جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية).

بالإضافة إلى الإيضاحات والجداول الإضافية.

المبحث الثاني: أساسيات حول نظام المعلومات المحاسبي

عند محاولة وضع إطار نظري لنظام المعلومات المحاسبي يجب الإشارة إلى نظام المعلومات بصفة عامّة كون نظام المعلومات المحاسبي فرع من نظام المعلومات الإداري وبالتالي وجود علاقة تكاملية بين الأنظمة داخل المنشأة.

1_ مفهوم وأهداف نظام المعلومات المحاسبي:

قبل البدء في تعريف نظام المعلومات المحاسبي لا بد من تعريف نظام المعلومات بصفة عامّة ومن ثمّ تعريف نظام المعلومات المحاسبي.

1_1 مفهوم نظام المعلومات:

يجب الإشارة في البداية إلى تعريف النظام والذي هو عبارة عن إطار عام ومتكامل يعمل على تحقيق عدّة أهداف حيث يقوم بالتنسيق بين مختلف موارد المنشأة لتحويل المدخلات إلى مخرجات.

1_1_1 تعريف نظام المعلومات:

على الرغم من وجود عدّة تعاريف لنظام المعلومات إلاّ أننا قمنا بوضع البعض منها:

تعريف01: "نظام المعلومات هو مجموعة من الأفراد والتجهيزات والإجراءات والبرمجيات وقواعد البيانات تعمل يدويا أو ميكانيكيا أو آليا على جمع المعلومات وتخزينها ومعالجتها ومن ثمّ توصيلها للمستفيد".[1]

تعريف02: "نظام المعلومات هو مجموعة من المدخلات التي تمثّل بيانيا ومعطيات مختلفة يتم معالجتها للوصول إلى مجموعة من المخرجات للحصول على نتائج أفضل مقارنة بالمعايير المحددّة لقياس الفائدة أو المردود".[2]

(1) سليمان مصطفى الدلاهمة، **أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات**، دار الوراق للنشر، عمان، 2008، ص: 35.

(2) فايز جمعة صالح النجار، **نظم المعلومات الإدارية**، ط2، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص: 19.

تعريف03: تعريف هنري لوكاس:" مجموعة إجراءات منظمة والتي تزود الإدارة بمعلومات لدعم الرقابة أو وضع القرار في المنظمة."[1]

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف نظام المعلومات على أنه: مجموعة من الإجراءات والقواعد المنظمة والتي تعمل داخل بيئة واحدة تتكامل فيها مختلف الموارد لتحويل المدخلات إلى مخرجات ومن ثمّ إتخاد القرار.

2_1 مفهوم نظام المعلومات المحاسبي.

1_2_1 تعريف نظام المعلومات المحاسبي: هناك من يعرّفه على أنّه:

تعريف01: "أحد النظم الفرعية في الوحدة الاقتصادية، يتكون من عدّة نظم فرعية تعمل مع بعضها البعض بصورة مترابطة ومتناسقة ومتبادلة بهدف توفير المعلومات التاريخية و الحالية والمستقبلية والمالية وغير المالية لجميع الجهات التي يهمها أمر الوحدة الاقتصادية وبما يخدم تحقيق أهدافها".[2]

تعريف02: "هو نظام يجمع البيانات ويصنفها ويضيف إليها إجراءات مكيفة ويحللها ويربط بين البيانات المالية على شكل مؤشرات بغية تلبية احتياجات الجهات المختلفة خارج المنشأة لصنع قراراتها بشأن تعاملها مع المنشأة وكذلك يجهز الإدارة بكل احتياجاتها من المعلومات المساعدة في زيادة فعالية أدائها".[3]

تعريف03: "هو نظام مكون من أفراد وآلات يسترشد بالمبادئ المحاسبية في تحويل البيانات إلى معلومات يخزنها ويعرضها لأصحاب القرار".[4]

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبي" على أنّه جزء من نظام المعلومات الإداري يقوم بتسجيل وتبويب البيانات المالية وتخزينها ثمّ معالجتها للحصول على معلومات لمختلف الأطراف سواء كانوا داخليين أو من خارجها لاتخاذ القرارات.

ومن خلال التعريف يمكن التمييز بين البيانات والمعلومات كالآتي:[5]

* **البيانات:** هي المواد الخام التي تمّ جمعها وترتيبها ولم تتم معالجتها بعد.

* **المعلومات:** هي ناتج عملية المعالجة وتكون ذات جدوى ويمكن الاستفادة منها.

---

(1) عبد الرزاق محمد قاسم، **تحليل وتصميم نظام المعلومات المحاسبية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص: 19.

(2) قاسم محمد وآخرون، **الإطار العلمي للمحاسبة كنظام للمعلومات**، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، العراق، 2003، ص: 42.

(3) يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، **المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة**، ط2، دار الحامد للنشر، عمان، 2006، ص:36

(4) محمد يوسف الحفناوي،**نظم المعلومات المحاسبية**، دار وائل للنشر، عمان، 2001، ص: 51.

(5) مزهر شعبان العاني، **نظم المعلومات الإدارية (منظور تكنولوجي)**، دار وائل للنشر، عمان، 2009، ص: 18.

1_2_2 خصائص نظم المعلومات المحاسبية:

يتميز نظام المعلومات المحاسبي بخصائص عديدة نوجزها في الآتي:[1]

- يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبي درجة عالية من الدّقة والسرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها إلى معلومات محاسبية.
- أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لإتخاد القرار وتحقيق الرقابة والتقييم.
- مساعدة الإدارة في التخطيط.
- استرجاع المعلومات الكمية والوضعية المخزنة في قاعدة البيانات عند الحاجة إليها.
- يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليتلاءم مع التغيرات الطارئة على المنشأة والبيئة الخارجية.

1_2_3 عناصر نظام المعلومات المحاسبي:

يتكون نظام المعلومات المحاسبي من العناصر التالية:[2]

- ✓ **الأهداف والخطط:** يهدف نظام المعلومات المحاسبي إلى تحقيق أغراض عديدة تعكس القوة المحركة وراء النظام وأغراضه.
- ✓ **قاعدة البيانات:** يتم عادة الاحتفاظ بقاعدة نظام المعلومات المحاسبي لغرض استرجاعها واستخدامها فيما بعد والهدف من عملية الخزن للبيانات بشكل متكرر للمحافظة على حداثتها.
- ✓ **المدخلات:** وهي البيانات التي يتم جمعها من المصادر الداخلية والخارجية تتعلق بأنشطة المؤسسة كالعمليات الإنتاجية والتسويقية والإدارية وكذلك الخاصّة بالأوضاع الاقتصادية والسياسية والتقنية والخاصّة بالمنافسين.
- ✓ **العمليات:** وهي عبارة عن تحويل البيانات عن طريق تسجيلها وتبويبها وترتيبها وإجراء العمليات الحسابية عليها ثمّ عرضها على شكل معلومات حيث أنّ نظام المعلومات المحاسبي لا يستطيع معالجة البيانات لإنتاج المعلومات إلا استنادا إلى الأهداف والفروض والمبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية.

---

(1) محمد يوسف الحفناوي، مرجع سبق ذكره، ص: 59.

(1) إبراهيم ميدة، **العوامل المؤثرة في نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد25، العدد الأوّل، 2009، ص: 534-535.

- ✓ **المخرجات** : ينبغي على نظام المعلومات المحاسبي أن ينتج معلومات تقابل احتياجات مستخدميه وأكثر مخرجات نظام المعلومات المحاسبي شيوعا هي التقارير المالية كما أنه قد ينتج مخرجات غير تقليدية مثل الرسوم والأشرطة البيانية.
- ✓ **التغذية العكسية** : هي عبارة عن مخرجات النظام (المعلومات) التي يعاد إدخالها مرّة ثانية في دورة جديدة إلى النظام لاستخدامها كمدخلات من أجل تحسين مسار النظام وتطويره.
- ✓ **المستخدمون** : وهم الأشخاص الذين يستخدمون المعلومات التي ينتجها النظام وقد تكون من داخل المنشأة أو خارجها.

1_3 مقومات وأهداف نظام المعلومات المحاسبي:

1_3_1 مقومات نظام المعلومات المحاسبي: عند تصميم النظام المحاسبي لأي منشأة لا بدّ من توافر عدّة مقومات يرتكز عليها النظام ومن أهمها:[1]

- ✓ **الوحدة المحاسبية:** يجب تبيان الشكل القانوني ومجال النشاط وكذا حجم ونوع النشاط لأي منشأة عند بداية تصميم النشاط.
- ✓ **الوثائق والمستندات:** تتمثّل في النماذج والأوراق والفواتير وجميع المستندات المتعلقة بالعمليات المالية من حيث المبالغ والأطراف التي تأثرت بها وتاريخ حدوثها.
- ✓ **الدفاتر والسجلات:** وهي عبارة عن أدوات لإثبات وتسجيل القيود وتبويبها.
- ✓ **طريقة القيد المزدوج:** وهي الطريقة التي تستخدم في تسجيل العمليات المالية في جميع المنشآت سواء كان النظام المحاسبي المستخدم يدوي أو آلي.
- ✓ **أنظمة الضبط والرقابة:** وتهدف أنظمة الضبط والرقابة على البيانات إلى حماية ممتلكات وأصول المنشأة وكذا التأكد من حسن سير وتنفيذ الأعمال بدّقة.
- ✓ **أفراد مؤهلين:** يحتاج تسيير النظام وتنفيذ الأعمال إلى وجود أفراد مؤهلين وقادرين على تشغيل النظام بشكل يساعد على معالجة العمليات المالية وتوفير معلومات وتوصيلها للجهات المستفيدة.
- ✓ **الأجهزة والآلات.**

1_3_2 أهداف نظام المعلومات المحاسبي:

يهدف نظام المعلومات المحاسبي الى تحقيق عدّة أهداف[2]:

(1) سليمان مصطفى الدلاهمة، مرجع سبق ذكره، ص: 29-30.

(2) سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية** (مذكرة ماجستير)، جامعة بسكرة، 2012، ص: 21،22.

✓ **إنتاج التقارير اللازمة:** تعتبر التقارير المالية أداة للتخطيط والرقابة على نشاط المنشأة فالدفاتر والسجلات والقوائم المالية لا تظهر كفاءة وفعالية الوحدة الاقتصادية إلاّ إذا تمت ترجمة القرار الواردة فيها وتجسيدها قي شكل تقارير مالية تقدم للمستخدمين.

✓ **ملائمة التقارير لاحتياجات المستويات الإدارية:** يجب أن تكون التقارير المالية فعالة في اتخاذ القرارات حيث يجب أن تتناسب مع احتياجات المستوى الإداري الذي يستخدمها.

✓ **الدّقة في إعداد التقارير:** يجب أن تكون المعلومات التي تحتويها التقارير المالية دقيقة وواضحة حتى يمكن قياس كفاءة النظام.

✓ **توقيت تقديم التقارير:** يجب وصول المعلومات اللازمة إلى إدارة المنظمة ومستخدميها في الوقت المناسب وهذا ما يهدف إليه نظام المعلومات المحاسبي.

✓ **توافر وسائل الرقابة الداخلية في النظام:** يهدف النظام المحاسبي إلى إنتاج معلومات حقيقية وواضحة وكذلك حماية أموال المنظمة والرقابة عليها إذ توافر أساليب الرقابة الداخلية يعتبر من أهداف النظام المحاسبي الجيّد.

✓ **تحقيق التوازن بين تكلفة النظام وأهدافه:** ويعني محاولة تخفيض تكلفة النظام إلى حد معين دون أن يكون ذلك على حساب الهدف من إعداد هذه التقارير كما يجب أن تتصف بالمرونة للتمكن من تصحيحها وتعديلها.

2_ آلية عمل نظام المعلومات المحاسبي:

كما سبق وأن ذكرنا فإنّ نظام المعلومات المحاسبي يقوم بثلاث وظائف هي إدخال البيانات ومعالجتها ثمّ إخراجها في شكل معلومات.

2_1 مدخلات نظام المعلومات المحاسبي:

تعتبر الأحداث الاقتصادية التي تنشأ من داخل المؤسسة أو من خلال علاقتها التبادلية مع البيئة المحيطة عن المادّة الخام التي يعالجها نظام المعلومات المحاسبي والمعبر عنها بشكل نقدي.

يتم توثيق هذه الأحداث الاقتصادية من خلال الوثائق والمستندات هذه الأخيرة تعتبر الأساس في عملية عملية التسجيل المحاسبي والدليل على حدوث العمليات الاقتصادية والتي تقوم بتزويد نظام المعلومات المحاسبي بالبيانات التي تدخل في عملية المعالجة كما تشكل المدخل في تقييم عملية الرقابة الداخلية وتحديد مسار المراجعة.[1]

تلعب المستندات دورا هامّا في نظام المعلومات المحاسبي للأسباب التالية:[2]

(1) عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص: 174.

(2) المرجع السابق ، ص:176

– تشكل الأساس في تحديد تدفق البيانات داخل المنظمة من خلال تحديد أماكن نشوء هذه المستندات وانتقالها وأماكن حفظها.

– تدل على حركة التدفقات المادية لأصول المنظمة.

– تستخدم كوسيلة لإثبات العمليات وتسجيلها.

– تستخدم كأداة لمتابعة سير النظام وتقييمه.

2_1_1 مصادر مدخلات نظام المعلومات المحاسبي:

يتطلب نظام المعلومات المحاسبي تدفق البيانات الناتجة عن مختلف التدفقات الإقتصادية سواء التي تمّت داخل المنشأة أو خارجها.

ويمكن التمييز بين أربعة مصادر لهذه المدخلات وهي:[1]

– البيانات العادية الناتجة عن عمليات المؤسسة اليومية (البيع، الشراء، المدفوعات المقبوضات).

– البيانات الخاصة غير العادية الناتجة عن مصادر خارجية كالهيئات التجارية والجهات الرسمية (التعليمات الجديدة،...).

– البيانات العادية داخل المنشأة والتي تتم بين الأقسام (بيانات التكاليف، حركة المخزون الأجور...)

– البيانات الخاصة غير العادية الناتجة من القرارات الإدارية الداخلية(وضع سياسة جديدة تغير المعايير المستخدمة)

يتم حصر البيانات المحاسبية المختلفة في الوثائق والمستندات القانونية أو ما يعرف بالمجموعة المستندية.

2_1_2 المجموعة المستنديّة: يتم توثيق الأحداث الاقتصادية الناتجة عن عمليات المؤسسة في الوثائق والمستندات القانونية وانطلاقا من هذه الوثائق التي تعتبر المادّة الخام التي تزود النظام المحاسبي بالبيانات.[2]

2_1_3 أهمية الوثائق المحاسبية:

تستعمل المحاسبة كل الوثائق المستخدمة في المعاملات والتي تعتبر أساس التسجيل المحاسبي ويجب ترتيبها وترقيمها وحفظها.

(1) عيادي عبد القادر، **دور وأهمية نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ قرارات التمويل**(مذكرة ماجستير)، جامعة الشلف، 2008، ص: 23.

(2) نفس المرجع، ص: 23

كل تسجيل محاسبي يحدد أصل ومحتوى وقيد كل البيانات ومرجع الوثيقة التي تدعمه سواء كانت معدّة داخليا كفواتير البيع أو خارجيا كفواتير الشراء والكشوف البنكية.[1]

2_1_4 أسس تصميم المستندات:

تؤثر الوثائق المصممة بشكل جيد على التسجيل وعلى دقة وكفاءة معالجة العمليات، ويعد الترقيم المسبق للوثائق الأصلية مهم بشكل خاص لأنه يسهل عملية المحاسبة وأي فجوات في تسلسل الوثائق الأصلية التامة يجب أن يتم التحقق والتأكد منها فالوثيقة الضائعة يمكن أن تكون موضوعة بالمكان الخطأ وفي تلك الحالة يمكن ألاّ يتم تسجيل بعض العمليات.[2]

إنّ التصميم الضعيف للمستندات الأصلية يؤدي إلى بطء وعدم دقة إدخال البيانات وبالمقابل هناك عدّة مستندات أصلية يجب استبدالها بمستندات يمكن قراءة البيانات التي تتضمنها نتيجة التطور التكنولوجي.[3]

2_2 معالجة البيانات في نظام المعومات المحاسبي:

تعتبر المستندات نقطة بداية لتدفق البيانات في نظام المعلومات المحاسبي.

2_2_1 تحليل العمليات المالية:

ويقصد به بيان الأطراف والحسابات التي تأثرت بالعملية كما تؤثر كل عملية مالية في نفس الوقت وبنفس القيمة بالنسبة لكلا الطرفين وذلك حسب مبدأ القيد المزدوج كما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم (01) : حركة الحسابات

العنصر	الأصول		الخصوم		الإيرادات	المصروفات	الأرباح	الخسائر
التغير	+	–	–	+	+	–	+	–
التحليل	م	د	م	د	د	م	د	م

المصدر: عيادي محمد لمين، مرجع سبق ذكره، ص: 71.

2_2_2 تحليل العمليات في دفتر اليومية:

تثبت العمليات المحاسبية بدفتر اليومية وفق مبدأ القيد المزدوج بحيث تجعل الطرف الأول مدينا والثاني دائنا بنفس المبلغ ويتم تسجيل كافة العمليات المالية في دفتر يومية واحدة يدعي اليومية العامة. [4]

---

(1) عيادي محمد لمين، **مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي**،(مذكرة ماجستير)، جامعة الجزائر، 2008، ص: 64.

(2) عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص: 176.

(3) المرجع السابق، ص: 177.

(4) إبراهيم الجزراوي، عامر الجنابي، مرجع سبق ذكره، ص: 88.

ومما سبق نلاحظ أن القيد المحاسبي يتضمن ثلاث عناصر هي:

- مصدر نشوء القيد المحاسبي.
- الحسابات التي تتأثر بالقيد المزدوج.
- تاريخ القيد أو الفترة التي يغطيها.

الشكل رقم (01) :التسجيل في دفتر اليومية

رقم الحساب	البيان	مدين	دائن
	- تاريخ العملية - من حـ/ ... إلى حـ/ ... شرح المستند الذي سجلته العملية	.....	.....

المصدر: عيادي عبد القادر ، مرجع سبق ذكره،ص : 24.

*** إجبارية التسجيل في دفتر اليومية:**

يعتبر دفتر اليومية من الدفاتر القانونية في الجزائر حيث نصّ القانون 79-79 المؤرخ في 29سبتمبر 1975م وإعادة 09 من القانون التجاري على إجبارية دفتر اليومية والتسجيل فيها على أساس زمني وترحيل محتواها إلى دفتر الأستاذ.[1]

*** تعريف القيد وأنواعه:**

القيد هو عبارة عن إثبات أو تسجيل أو تدوين العملية المالية في دفتر اليومية حيث نميّز بين نوعين: القيد البسيط وهو الذي يحتوي على حسابين فقط والقيد المركب هو ما تعدى ذلك.[2]

*** العمل الرقابي لليومية:**

يتم تسجيل كل حدث اقتصادي في اليومية استنادا إلى وثيقة تبرر تلك العملية وفي الشكل يضمن فعاليتها، إمكانية حفظها واسترجاعها عند الحاجة ويجب عدم ترك الفراغات بين القيود أو الصفحات وتتم عملية التصحيح باستخدام القيد العكسي أو المتمم الجبري للصفر.

(1) عيادي عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص: 66.

(2) المرجع السابق، ص: 67.

تظهر حدود الرقابة عن طريق اليومية في كونها تقدم مراقبة حسابية بحيث يتم تجميع العمودين المدين والدائن وهو ما يسمح بمراقبة توازن اليومية ومنه اكتشاف الأخطاء عن طريق الرجوع إلى الوثائق المحاسبية.[1]

2_2_3 الترحيل إلى دفتر الأستاذ

دفتر الأستاذ هو سجل يضم جميع حسابات المؤسسة وهو غير إجباري من الناحية القانونية ويعد هذا الدفتر الوثيقة الأساسية لكل منظمة.

وتعني عملية الترحيل بتبويب العمليات المسجلة في دفتر اليومية وفق تسلسلها الزمني وتصنيفها حسب طبيعتها في دفتر الأستاذ.[2]

*** نموذج دفتر الأستاذ:**

لا يخضع دفتر الأستاذ إلى شكل معين حيث يمكن عرض الحسابات قي نماذج مختلفة مثل دفتر أو سجل أو بطاقة وتخصص فيه صفحة لكل حساب من الحسابات المفتوحة يشبه حرفT يتكون من جانبين: جانب مدين وجانب دائن حيث :

مجموع المبالغ في اليومية = مجموع المبالغ في دفتر الأستاذ

*** دفاتر الأستاذ المساعدة:**

قد تعتمد المؤسسة على دفاتر أستاذ مساعدة تكون أكثر تفصيلا من دفتر الأستاذ العام لحاجتها إلى معلومات تفصيلية لأغراض التخطيط والرقابة ويقوم المحاسبون بتنظيم عدد من الحسابات في دفتر الأستاذ المساعدة لكل حساب في دفتر الأستاذ العام وتجميع البيانات المتشابهة المرحلة من اليوميات بطريقة منتظمة.

*** الترصيد:**

الرصيد هو الفرق بين الجانب المدين والجانب الدائن حيث يتم تجميع مجموع المبالغ في كلا الطرفين وذلك لإكتشاف مواقع الخطأ إن وجد.

2_2_4 إعداد ميزان المراجعة:

يتم إعداد ميزان المراجعة بالأرصدة فقط الناتجة من دفتر الأستاذ حيث يعتبر كدليل على توازن الحسابات بدفتر الأستاذ وذلك لإكتشاف الأخطاء والتأكد من صحة الإجراءات.[3]

والشكل الموالي يوضح شكل ميزان المراجعة

---

(1) المرجع السابق، ص: 68.

(2) عيادي عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص: 162.

(3) عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص: 162.

الجدول رقم02: ميزان المراجعة.

رقم الحساب	البيان	المبالغ		الأرصدة	
		مدين	دائن	مدين	دائن

المصدر: عيادي عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

وتكمن أهمية ميزان المراجعة فيما يلي:[1]

- التأكد من صحة التسجيل في اليومية والترحيل إلى دفتر الأستاذ.
- التأكد من صحة عمليات الترصيد.
- يعتبر ميزان المراجعة خطوة أولية لإعداد الميزانية.

2_2_5 أعمال التسوية:

بعد إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد تقوم المؤسسة بإعادة النظر في التسجيلات المحاسبية وتسوية الإختلالات الموجودة بها عن طريق تسجيل قيود بدفتر اليومية وترحيلها غلى دفتر الأستاذ ومن ثمّ إعداد ميزان المراجعة بعد التسوية.[2]

2_2_6 ميزان المراجعة بعد التسوية (بعد الجرد):

يتم إعداد هذا الجدول بجميع الأرصدة بهدف إعداد الميزانية الختامية ويتم ذلك بعد ترصيد كل حسابات التسيير لتحديد النتيجة السنوية.[3]

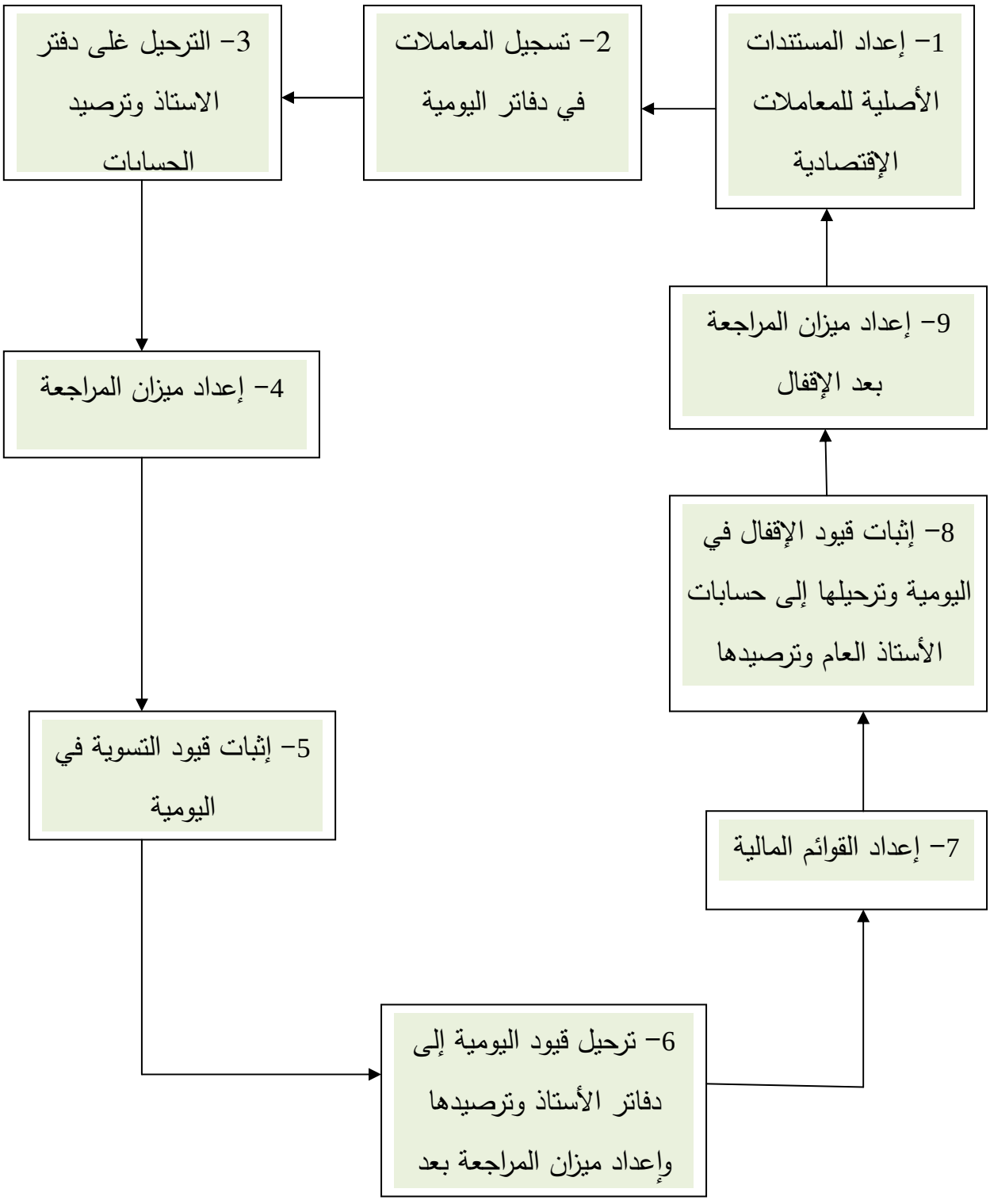
يمكن تلخيص هذه العمليات السابقة من خلال الشكل التالي والذي هو عبارة عن الدورة المحاسبية.

(1) عيادي عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

(2) المرجع السابق، ص: 28.

(3) عيادي محمد لمين، مرجع سبق ذكره، ص: 78.

الشكل رقم02 : الدورة المحاسبية



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص: 28

2_3 مخرجات نظام المعلومات المحاسبي:

تشكل القوائم المالية المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي فهي تعكس نتيجة العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة خلال السنة المالية وهي تقدم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة وتشكل المصدر الرئيسي للمعلومات.

2_3_1 التقرير السنوي والقوائم المالية:

كل مؤسسة مجبرة قانونا بإعداد قوائم مالية على الأقل مرّة واحدة في السنة أو بطلب من البنوك لإرفاقها بالتصريحات الضريبية أو لأسباب أخرى، حيث تقوم المؤسسة بتقديم القوائم المالية في شكل تقرير سنوي مفصّل عن الأحداث الاقتصادية والخطط المرسومة وكل المعلومات الضرورية عن المؤسسة التي تخدم جميع الأطراف.[1]

2_3_2 الميزانية الختامية:

يقصد بالميزانية ذلك الجدول الذي بشكل قائمة دو خانتين تظهر إحداهما ممتلكات المؤسسة وتظهر الأخرى التزاماتها في لحظة معينة حيث يتساوى هذين الجانبين من حيث القيمة النقدية.[2]

- ✓ **مكونات الميزانية:**

من التعريف السابق يتضح جليا أنّ الميزانية تشكل عنصرين الأول يتمثل في الاستخدامات وهي مجموع الوسائل والمواد اللازمة لسير عمل المؤسسات والثاني يتمثل في الموارد والتي تعبر عن التزامات المؤسسة والتي قد تكون طويلة، متوسطة أو قصيرة الأجل.

يتم ترتيب عناصر الميزانية حسب درجة السيولة بالنسبة للاستخدامات وحسب درجة الاستحقاق بالنسبة للمورد.[3]

- ✓ **نتيجة النشاط:**

وهي تعني الفرق بين الأصول والخصوم والتي يمكن أن تكون ربح أو خسارة فإذا كانت ربح فهي تمثل مورد، وإذا كانت خسارة فهي تمثل استخدام.

2_3_3 جدول حسابات النتائج(قائمة الدخل):

وهي أكثر القوائم أهمية يتم فيها التقرير عن نتائج الأعمال للمشروع وتبيان قدرته الكسبية في فترة زمنية معينة وتدمج بموجبها حسابات التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر في قائمة الدخل.

---

(1) عيادي عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص: 71.

(2) المرجع السابق، ص: 72.

(3) المرجع السابق، ص: 73.

وتعرض الإيرادات بشكل منتظم وكذلك المصروفات ويتم المقابلة بينهما للوصول في نهاية المطاف لنتائج المشروع، وتتكون قائمة الدخل من العناصر التالية:[1]

* **صافي المبيعات:** تمثل المبيعات الإيرادات التي تحصل عليها المنشأة من نشاطها الرئيسي وتنشأ عن بيع السلع وتقديم الخدمات ويحسب صافي المبيعات بعد طرح المردودات والخصومات من إجمالي المبيعات.

* تكلفة المبيعات: وهي تمثل التكاليف التي تحملها المنشأة في سبيل توفير البضاعة المباعة وبالنسبة للمؤسسات التجارية، **مخ$_1$+ مشتريات – مخ$_2$.**

* **أمّا في المنشآت الصناعية:** فتتمثل في إجمالي المصاريف التي تحملتها المنشأة من شراء المواد الأولية حتى جعل المنتج نهائي ومصاريف توزيعه.

* **مجمل الدخل:** وهو يبين نتائج النشاط الرئيسي في المنشآت.

* **المصاريف التشغيلية:** وتتمثل في المصاريف والإيرادات الصادرة من المنشأة أو الداخلة إليها والتي ليس لها علاقة بالأنشطة الرئيسية والتشغيلية بشكل مباشر.

2_3_4 قائمة التدفقات النقدية:

تعتبر قائمة الدخل وقائمة المركز المالي كما أنها تعتبر أكثر ملائمة منها لتحديد نقاط القوة والضعف فتشكل أداة فعّالة لتقييم مدى كفاءة السياسات التي تتبناها الإدارة في مجال التمويل والإستثمار وكذلك في إكتشاف خططها المستقبلية في التوسع.[2]

✓ **الأغراض التي تخدمها قائمة التدفق النقدي:** وتتمثل في:[3]

* **تقييم جودة أو نوعية أرباح الشركة:** حيث تقدم معلومات يمكن بواسطتها التمييز بين صافي الدخل وصافي التدفق النقدي.

* **تقييم السيولة:** حيث ترتبط قدرة الشركة على السداد بمدى توفر صافي التدفق النقدي حيث إذا كان موجب بمعنى القدرة على التسديد وإذا كان سالبا العجز.

* **تقديم سياسات التمويل:** حيث تمول معلومات عن السياسات التي تتبعها المنشأة في مجال توزيع الأرباح وكذا الأهمية النسبية لعوائد الاستثمارات ومصادر التمويل الخارجي في تمويل الإنفاق الرأسمالي.

---

(1) مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي**، ط2 ،دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان ، 2009 ص: 32،29.

(2) محمد مطر،**الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص: 161.

(3) نفس المرجع، ص: 166،165.

* التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

✓ **تبويب المعلومات في قائمة التدفقات النقدية:**

بموجب القانون التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية حول إعداد قائمة التدفقات النقدية يمكن تصنيفها كالآتي:[1]

* **التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية:** حيث يتم تحديد صافي التدفق النقدي التشغيلي بدراسة محتويات الإيرادات والمصروفات الظاهرة في قائمة الدخل وكذا بنود رأس المال العامل الظاهرة في الميزانية. يتم تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.

* **التدفق النقدي من الأنشطة الإستمرارية:** تشمل مصادر التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية المقبوضات النقدية التي تحصل عليها المنشأة من خلال الاستثمار.

* **التدفق النقدي من الأنشطة االتمويلية:** وتشمل المدفوعات النقدية لتسديد قروض طويلة الأجل كما تشمل أيضا توزيعات الأرباح النقدية المدفوعة للمساهمين.

2_3_5 قائمة التغير في حقوق الملكية: تشمل هذه القائمة ما يتعلق بحقوق صاحب المشروع متمثلة في رأس المال ومسحوباته الشخصية والإضافات لرأس المال وصافي الربح أو الخسارة المحققة من قائمة الدخل.[2]

2_3_6 الملاحق:

برغم أن الميزانية وجدول حسابات النتائج تقدم معلومات مهمة لمستخدميها إلا أن هناك بعض المعلومات تحتاج إلى تفصيل وهو ما يتطلب إضافة ملاحق لتكملة الشروحات والتفاصيل حيث تتكون الملاحق من عدة جداول منها: حركة الممتلكات، الاستثمارات، الإهتلاكات، المؤونات الحقوق، رأس المال الخاص، الديون، المخزونات، استهلاكات السلع والمواد واللوازم، تكاليف التسيير، المبيعات والخدمات المقدمة، إيرادات أخرى، نتائج التنازل عن الأصول التعهدات المحصل عليها والمقدمة وعدة معلومات أخرى.

وتتضمن الملاحق والقواعد والطرق المحاسبية المطبقة في إعداد الميزانية وجدول حسابات النتائج مع ذكر مخالفات القواعد والطرق والدوافع التي أدت إلى ذلك وتأثيره على الوضعية المالية للمؤسسة.[3]

(1) نفس المرجع، ص: 166،167.

(2) رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص: 126.

(3) عيادي محمد لمين، مرجع سبق ذكره، ص: 21،22.

3_ الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية ومستخدميها:

تعتبر المعلومة المحاسبية الحصيلة النهائية لعمل نظام المعلومات المحاسبية حيث تعتبر عبارة عن مجموعة من البيانات يتم معالجتها للخروج بالمنتج النهائي وهو المعلومات ويتم ذلك عن طريق المعالجة المحاسبية حيث تتميز هذه المعلومات بخصائص محددة حتى تكون ذات فائدة ويمكن استخدامها من قبل بيع الأطراف الداخلية والخارجية.[1]

3_1 خصائص المعلومة المحاسبية:

لكي تكون المعلومة المحاسبية مفيدة في اتخاذ القرار أو التقليل من حالة عدم التأكد يجب أن تتوفر على عدّة خصائص نذكر منها:

3_1_1 الخصائص الأساسية للمعلومة المحاسبية: وتتمثل في:

✓ **الملائمة:**

يقصد بالملائمة وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية والأغراض التي تعدّ من أجلها، ولكي تكون هذه المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات بمعنى يلزم أن تكون مؤثرة في القرارات الاقتصادية للمستخدمين ومساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية.[2]

وحتى تكون المعلومات ملائمة يتطلب توافر خصائص فرعية تمثل مكونات الملائمة وهي:[3]

*** التوقيت المناسب:**

يقصد بالتوقيت المناسب، تقديم المعلومات في حينها بمعنى انه يجب إتاحة معلومات المحاسبة المالية لمن يستخدمونها عندما يحتاجون إليها، وذلك لأنّ هذه المعلومات تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات إذا لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة إلى استخدامها.

*** القدرة التنبؤية:**

لابدّ أن تتمّيز المعلومات بقدرتها على التنبؤ بالمستقبل وزيادة الثقة فيها، وذلك لتجنب حدوث خسائر محتملة وكذلك إتباع سياسات محاسبية تساهم في خلق القدرة التنبؤية لتلك المعلومات المالية بشكل أفضل.

---

(1) سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص: 12.

(2) رضوان حنان حلوة، **النموذج المحاسبي المعاصر**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص: 191.

(3) طلحة أحمد، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية** (مذكرة ماجستير)، جامعة تلجي، الأغواط، 2011 ، ص: 58،57.

*** التغذية الإرتدادية:**

للمعلومات دور في تثبيت وتصحيح التوقعات السابقة، أي أنها تساعد المستخدمين للمعلومات في تقييم مدى صحة توقعاتهم السابقة، وعليه يتم تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات. ففي الغالب تتخذّ القرارات الجديدة بناءا على نتائج قرارات سابقة والتي تكون مدخلات أساسية للقرارات الجديدة.

✓ الموثوقية:

وتعني التأكيد بأنّ المعلومات خالية من الأخطاء والتحيّز بدرجة معقولة وأنّها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله.[1]

ولتحقيق خاصية الوثوق بالمعلومات لابدّ من توافر الخصائص الفرعية التالية:[2]

*** الصدق في التعبير:**

ويقصد بخاصية الصدق في التعبير تمثيل المعلومات للواقع العملي الذي يعكس الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي تمارسها الوحدة المحاسبية، ويجب على مراجع الحسابات الخارجي الالتزام بهذه الخاصية عند تقديمه لتقريره النهائي.

*** القابلية للتحقق:**

وتعني وجود درجة عالية من الاتفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس أساليب القياس بأنهم يتوصلون إلى نفس النتائج، فإذا توصلت الأطراف الخارجية (مراجع خارجي) إلى نفس النتائج فهذا يعني أنّ المعلومات الواردة في التقارير المالية قابلة للتحقق وبالتالي يمكن الاعتماد عليها وتثبيتها وإقامة الدليل على صحتها.

*** الحياد:**

ويعني أن تكون المعلومة المحاسبية نزيهة خالية من التحيّز صوب أيّة نتائج محددة مسبقا وتضع هذه الخاصية على عاتق المسؤولين عند وضع معايير المحاسبة المالية كما تضع واجبا على عاتق المسؤولين عند إعداد القوائم المالية.

2_1_3 الخصائص الثانوية للمعلومة المحاسبية: وتتمثّل في:[3]

✓ القابلية للمقارنة:

ويقصد بها تقديم معلومات تسمح بإجراء المقارنات بين النتائج المالية للمنشأة لفترات محاسبية

(1) المرجع السابق، ص: 58.

(2) المرجع السابق، ص: 59،60.

(3) أحمد عبد الهادي شبير، **دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية**، (مذكرة ماجستير)، غزة، 2006، ص: 53،54.

متتالية وهذا ما يجعل الأطراف المستفيدة قادرة على تقييم الأداء وتحسين التنبؤات.

✓ **الثبات والاتساق:**

ويقصد به إتباع نفس الطرق المحاسبية في تسجيل وتثبيت الأحداث الاقتصادية والتقرير عنها بطريقة موّحدة من دورة مالية إلى أخرى، فالثبات في إتباع النسق الواحد يتضمن:

– تطبيق نفس الإجراءات المحاسبية على الأحداث والمعاملات المالية في مؤسسة واحدة عبر الزمن من دورة إلى أخرى.

– تطبيق نفس المفاهيم وطرق القياس والإجراءات بالنسبة لكل عنصر أو بند من عناصر وبنود القوائم المالية.

2_3 مستخدمي المعلومة المحاسبية:

على العموم يمكن تقسيم الفئات التي لها مصلحة في الحصول على المعلومات المحاسبية لاستخدامها إلى:[1]

3_2_1 فئات من داخل الوحدة الاقتصادية:

– الإدارة العليا للوحدة.

– الإدارة الوسطى والمستويات الإشرافية.

– أجهزة التخطيط والمتابعة داخل الوحدة.

– مكتب المراقبة الداخلية.

– النقابات والاتحادات والروابط العمالية والعمالية والمهنية.

العاملين أنفسهم كأفراد.

3_2_2 فئات من خارج الوحدة الاقتصادية:

– المالكين والمساهمين.

– المستثمرين الجدد والمتوقعين.

– الممولين والمقرضين الحاليين والمتوقعين.

– الموردين والعملاء.

– الأجهزة المصرفية وشركات التأمين.

– أسواق المال والبورصات.

– الوسطاء الماليين ومستشاري الاستثمار.

(1) كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص: 299،300.

- المحليين الماليين.
- مراجعي الحسابات والمحاسبين القانونيين.
- مصالح وإدارات الضرائب والضمان الاجتماعي.
- أجهزة الرقابة الخارجية.
- أجهزة التخطيط المركزي.
- الأجهزة المسؤولة عن رسم السياسة النقدية والمالية.
- الأجهزة الحكومية المركزية والمحلية.
- الجامعات والمعاهد العليا ومراكز البحث العلمي.
- طلاب الدراسات العليا.
- مؤسسات التدريب والاستشارات.
- بنوك المعلومات وشيكات الأنترنت.

المبحث الثالث: المراجعة الخارجية لنظام المعلومات المحاسبي

تمثل المراجعة المستندية نقطة البداية لمراجعة القوائم المالية الختامية وأداة يعتمد عليها مراجع الحسابات في التحقق من سلامة البيانات التي تحتوي عليها القوائم المالية. فمراجعة المستندات إذن هي أداة فعالة للتأكد من دقة العمليات المختلفة و بذلك فهي لب عملية المراجعة، ومما سبق يمكن حصر أهداف المراجعة المستندية فيما يلي:[1]

- التحقق من أن جميع العمليات المالية التي تمت فعلا قد تم إثباتها بدفاتر المنشأة بطريقة سليمة ووفقا للقواعد المحاسبية.
- التحقق من أن جميع العمليات المثبتة بالدفاتر تخص المنشأة.
- التحقق من صحة التوجيه المحاسبي للعمليات المالية.
- التحقق من أن جميع العمليات المالية المثبتة بالدفاتر مؤيدة بمستندات سليمة من الناحية القانونية و الموضوعية.
- استيفاء المستند للاعتبارات القانونية المطلوبة.
- أن يكون المستند موجها إلى المنشأة و ليس لغيرها.
- أن يكون تاريخ المستند ضمن الفترة محل الفحص.

(1) محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص:476،477.

1_ تقييم المراجع الخارجي لنظام المعلومات المحاسبي في مرحلة المدخلات (المراجعة المستندية)

1_1_ مراجعة دورة المشتريات و المدفوعات:

تشمل دورة المشتريات والمدفوعات والقرارات والعمليات التشغيلية الضرورية للحصول على السلع والخدمات وتبدأ عادة تلك الدورة بأمر الشراء وتنتهي بدفع مقابل تلك المنافع التي استلامها والجدول الموالي يوضح العمليات والحسابات في دورة المشتريات والمدفوعات:

الجدول رقم 03: العمليات والحسابات في دورة المشتريات والمدفوعات.

فئات العمليات	الحسابات	وظائف الأعمال	المستندات والسجلات المحاسبية
المشتريات	المخزون, الأصول الدائنون المصاريف الإدارية والبيعية والصناعية	تشغيل أوامر الشراء استلام البضائع والخدمات التعرف على الإلتزامات	طلب الشراء أوامر الشراء تقرير الاستلام يومية المشتريات تقرير ملخص عملية الشراء فاتورة الشراء ومذكرة الدين مجموعة الإيصالات الملف الرئيسي للدائنين ميزان مراجعة الدائنين كشف الموارد
المدفوعات النقدية	النقدية بالبنك الدائنون الخصم المكتسب	تشغيل وتسجيل المدفوعات النقدية	الشيكات يومية المدفوعات النقدية

المصدر: حسين أحمد دحدوح, يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص:155

1_2 مراجعة المشتريات:

عند قيام مراجع الحسابات بمراجعة العمليات التجارية يستلزم عليه القيام بالخطوات التالية:[1]

– فحص المستندات المؤيدة للعمليات التجارية كالفواتير والمراسلات والعقود وأوامر الشراء بحيث تعتبر فاتورة الشراء المستند الرسمي لمراجعة المشتريات ولهذا يجب التحقق من الفاتورة من جميع جوانبها كمستند حيث يجب التأكد من أن الفاتورة رسمية أي محررة على مطبوعات المورد مبينا بها جميع تفاصيل البضاعة وأن تاريخ الفاتورة يكون خلال نفس السنة وأن تكون معنونة باسم المنشأة وقد ترد فواتير بضاعة مشتراة قبل استلامها في تاريخ نهاية السنة المالية وهذه البضاعة يجب اعتبارها بضاعة قيد الاستلام، كما قد يصادف المراجع عند مراجعته للمشتريات وجود مشتريات لا تؤيدها فواتير نظرا لعدم وجودها أو وجود صور لها وهنا يتوجب عليه أن يعزز مراجعته بالرجوع إلى أمر التوريد وإلى دفتر البضاعة الواردة وإلى كشف الحساب المرسل من المورد للتحقق.

– **مراجعة المشتريات بالتقسيط:** يطلع المراجع عند مواجهته لهذا النوع من الشراء توافر العناصر الرئيسية في أي عقد وكذا الثمن والفاتورة المحتسبة وعدد الأقساط التي تسدد.

– **مراجعة المشتريات المستقبلة:** بمراجعة هذا النوع من العمليات يطلع المراجع على العقود الأصلية ويراعي الشروط التي تتضمنها.

– **مراجعة مردودات المشتريات:** التحقق من مدى مطابقة الإشعار الذي أرسله المورد مع الإشعار الذي حررته المنشأة.

1_3 مراجعة دورة الإيرادات والمتحصلات:

تكمن أهداف مراجعة دورة الإيرادات والمقبوضات في الآتي:[2]

* **الوجود:** حيث أنّ المبيعات المسجلة تمثّل عمليات بضائع مشحونة خلال الدورة أو خدمات أنجزت.

- التعديلات التي تمت خلال السنة تمثل تعديلات مخولة من قبل شخص مخول ومنها الخصم، مردودات المبيعات والسماحات وشطب الديون المعدومة.
- أرصدة الدمم المدينة في نهاية السنة تمثّل مبالغ بذمة الآخرين.

* **الإكتمال:** بمعنى جميع المبيعات الآجلة، المبالغ المستلمة والتعديلات التي تمت وتخص السنة قد تم قيدها.

* **حقوق وإلتزامات الذمم المدينة:** تمثل إلتزامات قانونية على الآخرين.

(1) عبد الفتاح، محمد الصحن، مرجع سبق ذكره، ص: 157،162.

(2) هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص: 207،208.

* **التقييم:** أي جميع المبيعات والمبالغ المستلمة والتعديلات ثم قيدها وتوزيعها بصورة صحيحة وأنّ مخصص الديون المشكوك في تحصيلها يمثّل تقدير معقول لهذه الذمم.

* **الإفصاح:** الذمم المدينة التي تمّ الإفصاح عنها في الميزانية وحسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

* **المبيعات:** السمحات ومردودات المبيعات والديون المعدومة ثم تصنيفها وإظهارها في حساب الأرباح والخسائر وحسب المتطلبات المهنية والقانونية.

1_4 مراجعة المبيعات:[1]

عند فحص المبيعات يطلع المراجع على المستندات التالية:

- فواتير البيع.
- العقد أو طلب البضاعة.
- اعتماد البيع والأسعار والشروط.

يعزز المراجع فحصه بالإطلاع على الأدّلة الإضافية من عقود أو طلبات البضاعة ويتحقق المراجع من أنّ أنواع المبيعات المختلفة قد سجلت تحت خانتها الخاصة بدفتر اليومية للمبيعات وفي فحصه لصور الفواتير يتحقق من الأسعار والفاتورة ومطابقتها لما هو محدد من أسعار البيع من جانب المنشأة.

- **مراجعة مردودات المبيعات:** عند فحص المردودات يقوم المراجع بما يلي:
  - اختبار صور الإشعارات الدائنة مع دفتر يومية المردودات خلال مدد مختلفة.
  - اختبار صور الإشعارات الدائنة مع دفتر البضاعة المردودة ومع بطاقات المخازن للتأكد من ورود البضاعة المرتدة فعلا.
  - إشعارات الإضافة يجب أن تكون معتمدة من مسؤول المنشأة.
  - قد تعوض المنشأة العميل عن قيمة البضاعة التالفة المرتدة ومصاريف إعادتها إلى المخزن.

1_5 مراجعة دورة النقديات:

قبل بدء المراجع الخارجي في تدقيق المدفوعات النقدية والمقبوضات يجب التأكد من توفر المقومات التالية في نظام الرقابة الداخلية:[2]

- وجود هيكل تنظيمي للمنشأة يراعي الفصل بين المسؤوليات.

(1) عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 248.

(2) حازم هاشم الآلوسي، مرجع سبق ذكره، ص: 134.

– وجود دليل لوصف الوظائف وتحديد المسؤوليات والواجبات والصلاحيات وضرورة مرور أية معاملة نقدية على عدّة موظفين عند إنجازها.

– استخدام موظفين أكفاء.

– التأمين على النقدية من مخاطر الحريق والسرقة وخيانة الأمانة.

– عدم استلام أو صرف أي مبلغ إلاّ بموجب مستند مكتوب.

– توفر حماية كاملة للنقدية وذلك باستخدام الصكوك لتسديد النفقات وإيداع مقبوضات بالكامل يوميا.

– عدم فتح أية حسابات لدى المصارف إلاّ بعد الحصول على موافقة الإدارة العليا للمنشأة وإعداد كشوفات شهرية لمطابقة رصيد النقدية في سجلات المنشأة مع رصيدها بموجب كشف المصرف.

– وجود إدارة فعّالة للمراجعة الداخلية.

*** الفحص المستندي للنقديات:**

على المراجع الحصول على فهم لنظام إدارة النقد للمنشأة الخاضعة للمراجعة والتأكد من أنّ أنشطة إدارة النقد لها أغراض عمل قانونية وذات طبيعة مناسبة.

وعند قيام المراجع بالفحص المستندي عليه التفرقة بين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية وفحص جميع الأدّلة الكتابية المؤيدة لهذه العمليات وأدناه أمثلة لبعض الاختيارات المستندية التي يقوم بها المراجع:[1]

– **الفحص المستندي للمقبوضات النقدية:** وتتضمن اختيار عينة من إيصالات البيع النقدي ومن القيود الدائنة بحسابات المدينين في دفتر الأستاذ ومن الإيداعات النقدية في كشف البنك وإجراء الفحوصات والمطابقات للتأكد من صحة القيود والمعاملات والتسجيلات.

– **الفحص المستندي للمدفوعات النقدية:** حيث يقوم المراجع باختيار عينة من أدونات السداد وفحصها مستنديا إضافة إلى اختيار عينة من عناصر سجل الصكوك وفحصها مستنديا وتتبع ترحيل مبالغها إلى دفتر اليومية المساعدة.

6_1 المراجعة المستندية للرواتب والأجور:

يقوم مدقق الحسابات بفحص الدورة المستندية للرواتب والأجور والتأكد من تحقيقها لأهداف الرقابة الداخلية من خلال:[2]

(1) نفس المرجع، ص: 138–139.

(2) عبد الكريم علي الرمحي، مرجع سبق ذكره، ص: 201–202.

– التأكد من اعتماد جميع المستندات والكشوف والتقارير المتعلقة بالرواتب والأجور من الجهات المختصة ضمانا لصحة المعلومات الواردة فيها.

– مطابقة بيانات بطاقة التسجيل للوقت أو سجل دوام العاملين مع بيانات تقرير العمل الأسبوعي أو الشهري.

– مطابقة بيانات كشف العمل، بيانات تقرير العمل المعد من قبل إدارة الإنتاج والاستفسار عن أسباب الاختلاف.

– مطابقة كشف الرواتب والأجور مع البيانات المثبتة في بطاقة الموظف أو العامل من حيث الراتب الأساسي والعلاوات وغيرها.

– التأكد من مراعاة القرارات الإدارية عند حساب مستحقات العاملين في كشف الرواتب والأجور كالحسومات، الترقيات،...إلخ.

– تدقيق الرواتب والأجور التي لم يستلمها أصحابها بعد بسبب تغيبهم والتأكد من أنّ هناك إيصالات خاصّة باستلام هذه المبالغ فيما بعد عند حضورهم.

2_ تقييم المراجع الخارجي لنظام المعلومات المحاسبي في مرحلة المعالجة:

يقصد بالعمليات التجارية ما تقوم به المنشأة من نشاط في مجالي البيع والشراء ويتوقف هذا النشاط على نوع المنشأة سواء كانت منشأة تجارية أو صناعية أو منشأة خدمات وعمليات الشراء والبيع تكون جانبا كبيرا من نشاط المنشأة ويتوقف ربحها أو خسارتها على مدى معاملاتها ومعدل دوران رأسمال في العملية التجارية سواء كانت المنشأة صناعية أو تجارية فإن الجانب من المجموعة الدفترية الخاصة بتسجيل وتحليل عمليات الشراء والبيع واحد والدفاتر التي تتأثر بالعمليات التجارية في نظام المعلومات المحاسبي هي:

2_1 دفتر يومية المبيعات والمشتريات:

2_1_1 مراجعة دفتر يومية المبيعات:

يصمم دفتر يومية المبيعات من حيث خاناته حسب ظروف المنشأة من ناحية أنواع المبيعات التي تتعامل فيها وقد تستعمل المنشأة دفتر مبيعات غير مجزأ أو مجزأ (تحليلي) تخصص فيه عادة خانة لكل نوع من أنواع البضاعة التي تتعامل فيها المنشأة أما مبيعات الأصول الثابتة ففي عادة تقيد بدفتر اليومية العامة إذا كانت بالأجل أو دفاتر النقدية إذا كانت نقدا إلا أن بعض المنشآت قد تسجلها بدفتر المبيعات في خانة خاصة بها وفي هذه الحالة يجب ألا تخلط مع المبيعات الأخرى. وتقيد بدفتر المبيعات من واقع صور الفواتير وترحل المفردات إلى حسابات العملاء أما مجموع المبيعات كل فترة فترحل عن طريق قيد إجمالي بدفتر اليومية إلى حسابات المبيعات بدفتر الأستاذ

العام وحساب إجمالي العملاء وتقيد الفواتير حسب تسلسلها الرقمي والتاريخي وتحفظ صور الفواتير في ملف خاص للرجوع إليها كما يجب أن تظهر بدفتر يومية المبيعات الإيضاحات الكافية عن البضاعة المباعة وبيانات عن العميل وشروط البيع.[1]

***مراجعة الترحيل والعمليات الحسابية:** يقوم المراجع الخارجي في هذه الحالة بما يلي:[2]

– مراجعة الترحيلات من دفتر يومية المبيعات إلى حسابات الشخصية للعملاء بدفتر أستاذ العملاء لنفس المدّة التي وجدت مستنديا مع مراعاة صفة ترحيل المبالغ وأنها مرحلة إلى حسابات العملاء الصحيحة.

– مراجعة مبيعات الأصول الثابتة وصحة ترحيلها إلى الحسابات الخاصّة بها مع مراعاة الربح أو الخسارة الناشئة عن بيع الأصل.

– مراجعة العمليات الحسابية الخاصّة عن جمع وتضريبات واردة في صور فواتير البيع.

– الجمع الرأسي والأفقي لدفتر يومية المبيعات وصحة نقل الأرقام من صفحة إلى أخرى.

2_1_2 مراجعة دفتر يومية المشتريات:

يعتبر الشراء من الأنشطة الهامة للمشروع سواء كان صناعيا أو تجاريا أو خدميا ويتم الشراء من خلال إدارة خاصة للشراء لها رئيس مسؤول عن عمليات الشراء وتنفيذ سياسة المشروع طبقا لموازنة المشتريات.

- **مراجعة الترحيل والعمليات الحسابية:** يقوم المراجع الخارجي هنا ب:[3]

– يختبر المراجع الترحيلات من دفتر يومية المشتريات إلى الحسابات الشخصية بدفاتر أستاذ الموردين ويتوقف مدى الاختبار على حجم العمليات ومدى اطمئنان المراجع لسلامة المراقبة الداخلية وفي جميع الأحوال ينبغي أن تراجع الترحيلات الخاصة بالمدد التي فحصت فواتير مشترياتها والقيود الخاصة بها في دفتر يومية المشتريات.

– مراجعة واختبار المجاميع الرأسية والأفقية بدفتر يومية المشتريات للمدة التي روّجت فواتيرها وترحيلها.

– اختبار نقل المجاميع من صفحة إلى صفحة وتحت خاناتها.

– فحص مدى دقة وصحة العمليات الحسابية باختبار وتدقيق البعض منها للتحقيق من ذلك

– محاولة استخدام حسابات مراقبة إجمالية لكشف أي أخطاء وفروقات بينها وبين الحسابات

(1) عبد الفتاح الصحن وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 194.

(2) المرجع السابق، ص: 196.

(3) السيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 595.

الفرعية للموردين.

– التحقق من أنّ مردودات المشتريات قد تم تسجيلها دفتريا بطريقة سليمة.

- **مراجعة المشتريات بالتقسيط:**

يطلع المراجع عند مراجعته لها النوع من الشراء على عقد الشراء بالتقسيط أو عقد الشراء التأجيري ويلاحظ في العقد توافر العناصر الرئيسية في أي عقد وكذلك الثمن النقدي للسلعة المشتراة والفاتورة المحتسبة وعدد الأقساط التي تسدد وعلى المراجع أن يتأكد من التسجيل الدفتري من حيث التفرقة بين المصروف الإيرادي والمصروف الرأسمالي فإذا كانت المشتريات تمثّل أصلا ثابتا فيجب أن ترحل القيمة إلى حساب الأصل بقيمة الشراء الصافية وأن يجعل حساب الفائدة المستحقة مدينا بقيمة الفائدة الكلية وحساب البائع دائنا بقيمة الثمن الإجمالي.[1]

*** مراجعة المشتريات المستقبلة:**

لمراجعة هذه العمليات يطلع المراجع على العقود الأصلية ويراعي الشروط التي تتضمنها ويطلع على فواتير المشتريات للجانب الذي نفذ من العملية ومن ناحية التقيّد المحاسبي فمن المستحسن أن لا يتم التقيّد عند التعاقد بل عند التنفيذ على أن يظهر الجزء غير المنفذ من العقود كحساب نظامي في الميزانية العمومية أو في صورة ملحوظة عن مسؤولية عرضية مراعيا إرتفاع الثمن إذا كان هناك احتمال لارتفاع الأسعار.[2]

2_2 دفتر يومية أوراق القبض وأوراق الدفع:

2_2_1 مراجعة دفتر يومية أوراق القبض: يتم مراجعة يومية أوراق القبض من طرف المراجع الخارجي من خلال الإجراءات التالية:[3]

* مراجعة دفتر يومية أوراق القبض مع دفتر الصندوق أو كشف حساب البنك للتأكد من:

– أن كل ورقة استحقت قد حصلت قيمتها وأودعت فعلا في حساب البنك.

– أن كل ورقة قطعت في البنك قد أثبتت فعلا في حساب البنك.

* مراجعة الدفتر على الأوراق التي لم تستحق بعد أو التي تكون تحت يد المنشأة أو تحت يد البنك للتحصيل.

* التأكد من أن صيد أوراق القبض لابد أن يساوي رصيد ملخصات دفتر أوراق القبض من كمبيالات مسحوبة ومقبوضة ومرفوضة وباقية.

(1) عبد الفتاح الصحن وآخرون،، مرجع سبق ذكره، ص: 182.

(2) السيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص: 596.

(3) أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 223.

2_2_2 مراجعة دفتر يومية أوراق الدفع: يقر مراجعة دفتر يومية أوراق الدفع من خلال:[1]

– أن الأوراق التي تستحق وتسدد ترد إلى المنشأة فتحفظ بها بعد إتلافها بمحو التوقيع أو التأثير عليها بما تفيد الدفع وذلك من خلال تدقيق دفتر أوراق الدفع مع دفتر الصندوق وكشف حساب البنك.

– إذا كان هناك أوراق دفع قد إستبدلت قيجب تدقيق يومية أوراق الدفع للتأكد من إلغاء الأوراق الأصلية.

– أنّ رصيد حساب أوراق الدفع لا بدّ وأن يساوي ملخصات دفتر يومية أوراق مقبولة ثمّ سدادها وأوراق باقية تحت الدفع.

2_3 دفتر اليومية العامّة:

في المنشآت الصغيرة والكبيرة الحجم على حدّ سواء يوجد دفتر اليومية العامّة ولعّل أهم العمليات التي يجب تدقيقها في دفتر اليومية العامّة هي:[2]

– مراجعة الديون المعدومة والتي يجب أن تستند إلى وقائع مادية ويقررها مختص ويرافق كتابة على إعدام الدين وفي حالة عدم وجود كتاب بذلك على المراجع أن يطلب من المنشأة تفسير ذلك.

– مراجعة إثبات شراء المنشأة قائمة، فيجب على المراجع مراجعة هذا القيد مع عقد الشراء ليتأكد من تطبيق بنوده.

– مراجعة إصدار الأسهم والسندات وتخصيصها فيراجع المراجع قيودها مع الدعوة إلى الاكتتاب وشروطه وقرارات مجلس الإدارة بصدد التخصيص.

– مراجعة القيود الجردية اللازمة لإثبات نتائج الجرد في مقدمات ومستحقات وإهتلاك الأصول الثابتة والاحتياطات الخاصّة...الخ.

– مراجعة قيود تصحيح الأخطاء إن وجدت.

– مراجعة بعض العمليات الخاصّة بأوراق الدفع وأوراق القبض من حيث الرفض، التجديد التظهير وكذلك المصروفات وفوائد التجديد.

– مراجعة القيود اليومية لإجمالي اليوميات المساعدة مع الترحيلات التي تتم دوريا.

– مراجعة قيود المسحوبات وعلى المدقق التأكد من اعتمادها من المختص وكذلك الرجوع إلى المراسلات المتبادلة مع الغير والمنشأة للتأكد من صحتها وجدّيتها.

– مراجعة قيود الإقفال وقيود الافتتاح من واقع الميزانية المعتمدة.

---

(1) المرجع السابق، ص: 224.

(2) المرجع السابق، ص: 225.

– مراجعة القيود الأخرى.

2_3 دفاتر أستاذ العملاء وأرصدة المدينون: يقوم المراجع الخارجي هنا بمراجعة ما يلي:[1]

– الاستفسارات عن السياسات المحاسبية لتسجيل حركة العملاء وتحديد ما إذا كانت المخصصات تكفي وتفي بالغرض من تكوينها.

– الحصول على تحليل الأرصدة المدينين وتحديد ما إذا كان رصيد الأستاذ العام يطابق الرصيد بميزان المراجعة.

– الحصول على تفسير لأي تغيرات جوهرية في أرصدة الحساب بين الفترة السابقة أو تلك التي كانت متوقعة والقيام بدراستها.

– الحصول على تحليل لأعمار الديون للعملاء والاستفسار عن أسباب وجود أرصدة حسابات مرتفعة غير عادية أو أرصدة دائنة بالحسابات أو أي أرصدة غير عادية مع الاستفسار عن التحصيلات من العملاء.

– مناقشة الإدارة عن تبويب المدينين متضمنة أرصدة غير المتداولة الأرصدة الدائنة والمبالغ المستحقة من المساهمين والإدارة العليا والأطراف ذوي العلاقة بالقوائم المالية.

– الاستفسار عن طريق تحديد الحسابات بطيئة الحركة وكيفية تحديد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها مع دراسة مدى كفاية هذا المخصص.

– الاستفسار عن طريق تحديد الحسابات بطيئة الحركة وكيفية تحديد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها مع دراسة مدى كفاية هذا المخصص.

– الاستفسار عن الأرصدة المدينة الأخرى وما إذا كانت مرهونة أو مباعة أو المخصومة.

– الاستفسار عن إجراءات القطع المطبقة بالنسبة للمبيعات في نهاية الفترة وأنه قد تم التحقق من مرتجعات المبيعات.

– الاستفسار عما إذا كانت الحسابات تتضمن بضائع أمانة لدى الغير وما إذا كان قد تم إجراء تسويات لإدراج تلك بالبضائع بالمخزون.

– الاستفسار عما إذا كان هناك إشعارات دائنة تخص الإيرادات تم تسجيلها بعد تاريخ الميزانية وما إذا كان قد تم تكوين مخصص لتلك المبالغ.

(1) منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002–2003، ص: 280.

2_5 دفتر الأستاذ العام: قبل قيام المراجع بمراجعة دفتر الأستاذ العام لابد من مراجعة دفاتر الأستاذ المساعدة من خلال قيامه بالإجراءات التالية:[1]

- مراجعة الترحيلات من دفتر اليومية المساعدة إلى دفتر الأستاذ المساعد.
- احتواء كل حساب على الفواتير(مشتريات- مبيعات).
- التأكد من عدم اختلاف الرصيد (مدين- دائن).
- التأكد من عدم وجود رصيد شاذ أو غير عادي وإن وجد يجب التحري عن الأسباب.

أمّا بالنسبة لمراجعة دفتر الأستاذ العام فيقوم المراجع بالعمليات التالية:[2]

- مراجعة الترحيلات من دفتر اليومية العامة إلى دفتر الأستاذ العام.
- مراجعة ترصيد الحسابات المقيدة في دفتر الأستاذ العام.
- نقل ومطابقة أرصدة الحسابات في ميزان المراجعة.

3_ تقييم المراجع الخارجي لنظام المعلومات المحاسبي في مرحلة المخرجات:

يهدف تقييم المراجع الخارجي لنظام المعلومات المحاسبي في مرحلة المخرجات تقييم عناصر قوائم المالية المتمثلة في:

3_1 مراجعة قائمة المركز المالي:

يهدف المراجع من وراء تدقيقه لقائمة المركز المالي مراجعة عناصر الميزانية والمتمثلة في:[3]

3_1_1 الأراضي: يهدف المراجع من وراء تدقيق الأراضي إلى التأكد من وجودها وملكية المشروع لها وسلامة إثباتها في الدفاتر وفي قائمة المركز المالي ولهذا يقوم المراجع بالإجراءات التالية:

- التأكد من إثبات الأراضي ضمن كشف الأصول المملوكة للمشروع مع بيان موقعها ومساحتها وتكلفتها ثم يقوم بمقارنة مع البيانات المسجلة بسجل الأصول الثابتة ومع الحساب الخاص بها في دفتر الأستاذ العام.
- التأكد من ملكية المشروع للأراضي بالرجوع إلى عقود الشراء المسجلة لدى الجهات الحكومية المختلفة وأنها مسجلة باسم المشروع وأن قرار الشراء اعتمد من شخص مسؤول.
- الإطلاع على عقود الشراء والمرسلات بين المشروع والبائع للتأكد من عدم وجود شروط معينة أو حقوق مثل الرهن أو الانتفاع.

(1) أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 226.

(2) المرجع السابق، ص: 227.

(3) خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 360-365.

– إذا كانت الأراضي مرهونة أو كان للغير حق الانتفاع بها فإن ذلك يجب أن يبين في تقرير مجلس الإدارة عن الميزانية وإذا أصرت الإدارة على عدم بيان ذلك لمراجع الإشارة إلى ذلك في تقريره.

– على المراجع التأكد من ظهور الأراضي بتكلفتها مضافا إليها المصاريف الأخرى الخاصة بها مثل رسوم التسجيل وأتعاب المحاماة والسمسرة أو العمولة.

– الأراضي بطبيعتها غير قابلة للإهتلاك إلا في حالات نادرة منها أن تكون الأراضي قد تم شرائها بهدف استغلال الثروة الطبيعية فيها مثل المناجم أو المحاجر وأن يكون الثمن المدفوع مقابل حق استغلالها لفترة محددة في هذه الحالات يتم اهتلاك الأراضي وعلى المراجع التأكد من كفاية المخصص السنوي لها.

3_1_2 المباني: على المراجع أن يتأكد من وجود المباني ومن ملكية المشروع لها وسلامة إثباتها في الدفاتر وفي قائمة المركز المالي ولذا يقوم المراجع بالإجراءات التالية:

– الإطلاع على كشف الأصول الثابتة المرفق بقائمة المركز المالي والتأكد من إدراج المباني ضمن هذا الكشف ومطابقة البيانات الخاصة بها مع ما هو مبين في سجل الأصول الثابتة وكذلك مع الرصيد الظاهر في دفتر الأستاذ العام.

– التأكد من ملكية المشروع للمباني بالإطلاع على عقود الشراء والتسجيل وأنها مسجلة باسم المشروع وأن عملية الشراء قد تمت باعتماد شخص مسؤول.

– الإطلاع على جميع المراسلات المتبادلة بين المشروع والبائع والتأكد من عدم وجود نزاع من أي نوع كان بشأن الملكية.

– التأكد من عدم وجود أي حقوق للغير على المباني مثل حق الرهن.

– إذا كانت المباني تقام بواسطة مقاول خارجي فعلى المراجع القيام بفحص العقد المبرم مع المقاول لمعرفة شروط العقد وتواريخ الدفعات.

– على المراجع التأكد من حساب قسط الإهتلاك السنوي للمباني وثبات طريقة حساب القسط.

3_1_3 الآلات و المعدات : يقوم المراجع بـ:

– طلب كشوف تفصيلية بعدد الآلات المملوكة للمشروع بعد إجراء عمليات الجرد الفعلي لها وأن تكون هذه الكشوف معتمدة من الإدارة.

– يقارن المراجع بين محتويات هذه الكشوف وبين البطاقات الخاصة بعدد الآلات وبين الرصيد في دفتر الأستاذ العام.

– إذا كانت الآلات المشتراة لم تصل بعد للمشروع فعلى المراجع الإطلاع على عقود الشراء والمراسلات الخاصة بها مع المورد وكذلك الإعتمادات من شخص أو جهة مسؤولة.

– إذا كانت الآلات قد صنعت بواسطة المشروع فعلى المراجع الإطلاع على جميع المستندات الخاصة بالتكلفة.

– تظهر الآلات في قائمة المركز المالي بتكلفتها التارخية مطروحا منها مخصص الإهتلاك وعلى المراجع التأكد من إجراء القيود الخاصة بقسط الإهتلاك السنوي للآلات ومن ثبات اتباع المشروع لطريقة تحديد قسط الإهتلاك.

– على المراجع التأكد من إقفال حساب الآلات المستبعدة أو المباعة في دفتر الأستاذ العام ومن ظهور الأرباح أو الخسارة الخاصة بهذه العملية قي حساب الأرباح والخسائر.

3_1_4 معدات النقل : يقوم المراجع هنا بـ:

– طلب الكشوف التفصيلية لوسائل النقل المملوكة للمشروع بعد إجراء عمليات الجرد الفعلي لها واعتماد هذه الكشوف من الإدارة.

– يقارن المراجع بين بيانات هذه الكشوف مع البيانات المسجلة بكشف الأصول الثابتة.

– إذا كانت وسائل النقل المشتراة خلال العام فعلى المراجع الإطلاع على عقود الشراء وعقود التسجيل وشروط الشراء (نقدا أو بالتقسيط) كما يقوم المراجع بالإطلاع على فواتير الشحن وإيصالات الرسوم الجمركية ورسوم التسجيل.

– يتأكد المراجع من إقفال حساب وسائل النقل المستبعدة أو المباعة في دفتر الأستاذ العام.

– كما يتأكد من قيام المشروع بالتأمين على وسائل النقل والإطلاع على عقود التأمين وإيصالات دفع الأقساط السنوية.

بالإضافة إلى هذه العناصر يتأكد المراجع من:[1]

* رأسمال المشروع

* التأكد من رصيد الأرباح المرحلة في نهاية العام السابق والظاهرة بقائمة المركز المالي للسنة السابقة والتأكد من المبلغ المحتجز للسنة المالية.

(1) المرجع السابق، ص: 367.

2_3 مراجعة قائمة الدخل:

على المراجع قبل البدء في فحص بنود قائمة الدخل أن يستعرض إجراءات ونظم الرقابة الداخلية الخاصة بها فإذا اقتنع المراجع بسلامة هذه النظم وأن الرقابة على درجة كبيرة من الوجود فقد يكتفي بفحص عينة من المعاملات وخاصة في المنشآت التي لديها إدارة فعالة للمراجعة الداخلية.

وعلى المراجع قبل قيامه بوضع هذه الإجراءات التحقق من بنود قائمة الدخل وأن يكون لديه معرفة تامّة بطبيعة أعمال المنشأة وما هي الحسابات المكونة لبنود المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة وغيرها كذلك على المراجع التعرّف على سياسة المنشأة بالتفرقة بين المصاريف الإيرادية والمصاريف الرأسمالية والتعرّف على الإيرادات والمصاريف المرتبطة مباشرة بطبيعة نشاط المنشأة والإيرادات والمصاريف العرضية وغير المتكررة.

وتتلخص أهم الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي عند مراجعته لقائمة الدخل مراجعة العناصر التالية:[1]

3_2_1 الإجراءات التحليلية للمبيعات: حيث يقوم المراجع بـ:

– الطلب من المنشأة تحليل للمبيعات حسب أنواع البضائع أو الفروع متضمنا إجمالي المبيعات والحسابات ذات الصلة بها كمردودات المبيعات ومسحوبات المبيعات...الخ وعلى المراجع التحقق من الدقة المحاسبية لهذا التحليل وملاحظة شروط أية مبيعات للأطراف ذات العلاقة أو أية مبيعات ذات طبيعة غير اعتيادية.

– مقارنة المبيعات الشهرية مع المبالغ للسنة السابقة والسنة الحالية والتقصي عن أية اختلافات مهمة أو غير اعتيادية.

– مقارنة تفاصيل الوحدة المشحونة مع سجلات المبيعات والإنتاج ودراسة فيما إذا كانت المبيعات معقولة مقارنة مع مستويات الإنتاج ومعدل أسعار المبيعات.

3_2_2 الإجراءات التحليلية لتكلفة البضاعة المباعة: حيث يتم هنا:

– مقارنة أرصدة المشتريات وأرصدة الحسابات المتصلة بها.

– إجراء اختبار تنبؤي للمشتريات حسب أصناف البضائع وذلك بالرجوع إلى تفاصيل الوحدات المشحونة ومعدل تكلفة الوحدة والتقصي عن الفروقات بين المبالغ المتنبأ بها والمبالغ المسجلة.

3_2_3 الإجراءات التحليلية للمصروفات: ويتم في هذه الحالة مراجعة ما يلي:

– دراسة مصروفات التشغيل كمصروفات البيع والصروفات العامة وقيام المراجع ب:

(1) حازم هاشم الآلوسي، مرجع سبق ذكره، ص: 262-265.

* مقارنة رصيد كل حساب مهم من حسابات مصاريف التشغيل مع الرصيد المقابل له للسنة السابقة ومع رصيد الموازنة التقديرية للسنة الحالية.

* مقارنة العلاقات بين بعض الحسابات للسنة الحالية مع السنة المقابلة لها للسنة الماضية ومع نسب الموازنة التقديرية.

* التأكد من صحة بعض مصروفات التشغيل كأجور الشحن ومصاريف الاستئجار وذلك من

خلال ربط معلومات مالية مع معلومات غير مالية مثل ربط تكاليف الشحن مع وحدات البضاعة المشحونة المشتراة.

* دراسة مصروف الفائدة حسب صنف الاقتراض أو حسب نوع أداة المديونية.

* مقارنة رصيد كل حساب مهم من حسابات الخسائر والمصاريف الأخرى نتيجة صفقات طارئة أو عرضية مع الرصيد المقابل له للسنة السابقة ومع رصيد الموازنة التقديرية للسنة الحالية.

3_3 مراجعة قائمة التغير في حقوق الملكية:

يهدف المراجع من وراء مراجعته كحقوق الملكية إلى التأكد من:[1]

– صحة الإجراءات القانونية المتعلقة بتكوين رأسمال وتسجيله وطرق سداده وتعديله ومطابقة لعقد التأسيس أو النظام الداخلي للمنشأة.

– صحة احتساب معالجة الاحتياطات.

– أنّ أرصدة بنود حقوق الملكية أي أرصدة حساب رأسمال والاحتياطات والأرباح المحتجزة تمثل كافة المبالغ المدفوعة من قبل المالكين أو التي لهم حقوق فيها.

– أنّ جميع التصرفات المتعلقة بحسابات حقوق الملكية خلال السنة قد تمت الموافقة عليها ومعالجتها بشكل ثابت.

– وجود تحديدات على توزيع الأرباح المحتجزة أما من قبل الشركة ذاتها كالاحتياطات أو من قبل الغير كالمقرضين.

– أنّ مبالغ رأسمال وحقوق الملكية الأخرى قد تمّ وصفها وتبويبها في القوائم المالية بشكل مناسب كما تم الإفصاح عن مبالغها بشكل كاف.

4_3 مراجعة قائمة التدفقات النقدية:

لقد أكدّ **(IAASB)** في المعيار الدولي للتدقيق رقم 570 بأنه يجب على المدقق أن يقوم بتطبيق إجراءات مصممة للحصول على أدلة مناسبة لتكون أساسا لإبداء الرأي حول البيانات المحاسبية

(1) المرجع السابق، ص: 226..

وعندما يثار الشك حول فرضية الاستمرارية فإن بعضا من هذه الإجراءات ربما تأخذ أهمية إضافية أو ربما يكون ضروريا تحليل ومناقشة التدفقات النقدية ولذلك يجب على المراجع الخارجي عند مراجعته لقائمة التدفقات النقدية مراعاة ما يلي:[1]

- التأكد من الأسس التي ترتكز عليها إعداد التدفقات النقدية.
- مقارنة المعلومات المتوقعة لأحداث فترة مع النتائج التاريخية ومقارنة المعلومات المتوقعة للفترة المالية مع النتيجة الفعلية لغاية تاريخه.
- التأكد من صحة الإجراءات التي اتبعتها المنشأة في إعداد قائمة التدفقات النقدية وفقا للطرق المختلفة.
- التأكد من موثوقية نظام المنشأة لإصدار هذه المعلومات وما إذا كان هناك دعم مناسب للإفتراضات التي تدعم التوقع.
- تقييم التغيرات التي تطرأ على صافي موجودات المنشأة وهيكلها المالي بما في ذلك سيولة المنشأة وسيرها ومرونتها.
- مقارنة الأداء التشغيلي للمنشأة.
- تحديد مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية ودرجة التأكد من حصولها.
- مراجعة دقة التقديرات الماضية للتدفقات النقدية المستقبلية.
- فحص العلاقة بين الربحية وصافي التدفق النقدي وتأثيره على الأسعار المتغيرة

(1) أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص: 280.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل يمكن القول أنّ المعلومات عنصر هام تلعب دورها في تحديد فعالية وكفاءة المؤسسة لذلك اتجهت المؤسسات إلى تصميم وبناء أنظمة معلوماتية من أجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات الضرورية لإدارة المؤسسة وذلك لضمان وصول معلومات موثوقة وصحيحة ودقيقة إلى كافة المستويات بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب من أجل استخدامها في اتخاذ القرارات.

إنّ الحاجة إلى نظام المعلومات المحاسبي في المنشأة تزداد كلما كان هناك كم كبير من البيانات التي تنشأ عن القيام بالعديد من العمليات الاقتصادية بهدف معالجتها وتوفير المعلومات التي يمكن أن تحقق الفائدة لمستخدميها المتعددين وهذا ما يسهل عمل المراجع الخارجي عند قيامه بتقييم نظام المعلومات وتقليص حجم الأخطاء المرتكبة من طرف المسيرين.

الفصل الثالث:الدراسة الميدانية لتحليل واختبار الفرضيات

تمهيد

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: استبانة الدراسة، الصدق والثبات.

المبحث الثالث: نتائج الدراسة الميدانية.

خلاصة

تمهيد:

بعد التطرق إلى الإطار النظري لمتغيرات الدراسة، سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع وتحليل البيانات للوصول إلى النتائج لكي نستطيع فيما بعد تعميمها على باقي أفراد المجتمع الذي أجريت حوله الدراسة.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة قمنا بالاعتماد على 35 استبانة لمعرفة آراء أفراد العينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وقد تم جمع البيانات من خلال الاستبانات وتفريغها وتحليل نتائجها باستخدام البرنامج الإحصائي **SPSS** .

وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل توضيح مراحل الدراسة الميدانية، الذي سنتطرق من خلاله إلى:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: استبانة الدراسة ، الصدق و الثبات.

المبحث الثالث : نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول : الإجراءات المنهجية للدراسة الميدا نية

من خلال هذه الدراسة سوف يتم عرض أهم الخطوات والإجراءات التي تم اعتمادها بالإضافة إلى مجتمع وعينة الدراسة و أخيرا مختلف الأدوات المستعملة في الدراسة.

1_ منهجية الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي بغرض التعرف على مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، وذلك بإعداد استبانة الدراسة وتوزيعها على مجتمع الدراسة لغرض الحصول على المعلومات اللازمة حول موضوع الدراسة ومن تم تحليلها باستخدام برنامج إحصائي **SPSS** و استخدام الاختبارات المناسبة.

2_ مجتمع و عينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الموجودين على مستوى ولاية جيجل وولاية الجزائر العاصمة أما عينة الدراسة فقد تم تحديدها بطريقة العينة العشوائية لمجتمع الدراسة حيث بلغ حجم عينة الدراسة 42 مفردة تم توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة تم إسترداد 35 مفردة و بالتالي يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للدراسة 35 استبانة .والجدول التالي يبين مجتمع وعينة الدراسة.

الجدول رقم(04) : مجتمع و عينة الدراسة

محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين	العينة الموزعة	العينة المستردة
ولاية جيجل	**12**	**12**
ولاية الجزائر العاصمة	**30**	**23**
المجموع	**42**	**35**

المصدر:من إعداد الطالبتين

3_أدوات المعالجة الاحصائية :

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من أساليب مناسبة والاعتماد على البرنامج الإحصائي **SPSS** وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

1_ تم ترميز وإدخال البيانات إلى الحاسب الآلي، حسب مقياس لكارت الخماسي لدرجة الاستخدام (1 غير موافق بشدة، 2 غير موافق، 3 محايد، 4 موافق، 5 موافق بشدة).

2_ **النسب المئوية:** وذلك لمعرفة نسبة عدد أفراد العينة الذين اختاروا بين بدائل عبارات الاستبانة.

3_ **المتوسط الحسابي:** يعد أحد المقاييس الذي يستعمل لمعرفة مدى ارتفاع وانخفاض إجابات أفراد العينة.

4_ **الانحراف المعياري:** أداة لقياس التشتت، بواسطته يمكن التعرف على انحراف إجابات أفراد العينة عن الكل.

5_ **اختبار ألفا كرومباخ** : لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.

6_ **معامل الارتباط بيرسون** : لقياس صدق الفقرات.

7_ **اختبار كولومجروف–سمرنوف** : لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أو لا.

8_ **اختبار t** : لمعرفة عينة واحدة **One Sample T test.**

9_ **تحليل التباين الأحادي** : للفروق بين ثلاث متوسطات فأكثر.

10- **برنامج Excel.**

4_ خصائص و سمات عينة الدراسة

تتمثل خصائص وسمات عينة الدراسة في البيانات الشخصية وهي:

4_1 الجنس: الجدول التالي يبين توزيع أفراد العينة الدراسة.

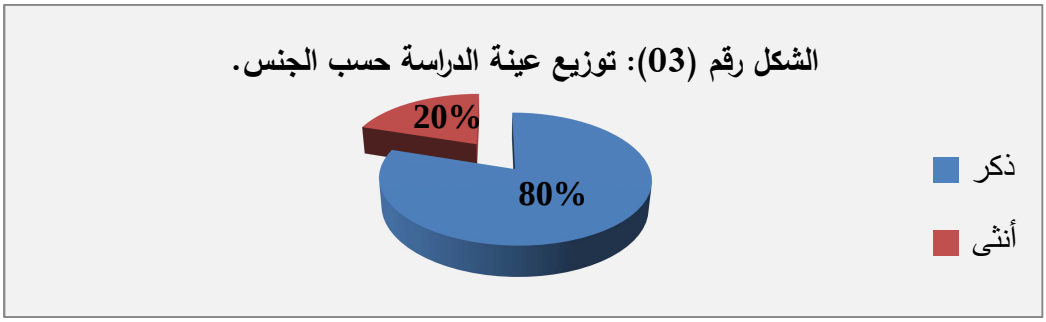
الجدول رقم (05): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	**28**	**%80**
أنثى	**7**	**%20**
المجموع	**35**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج **SPSS**

نلاحظ من خلال الجدول رقم **(05):** أن نسبة الذكور أعلى من نسبة الإناث من مجموع أفراد العينة حيث بلغ عدد الذكور 28 أي ما يعادل 80% في حين بلغ عدد الإناث 7 أي ما يعادل 20% ويمكن توضيح ذلك بالشكل التالي:

الشكل رقم (03): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج **Excel**

2_4 العمر: الجدول التالي يبين توزيع أفراد العينة حسب العمر

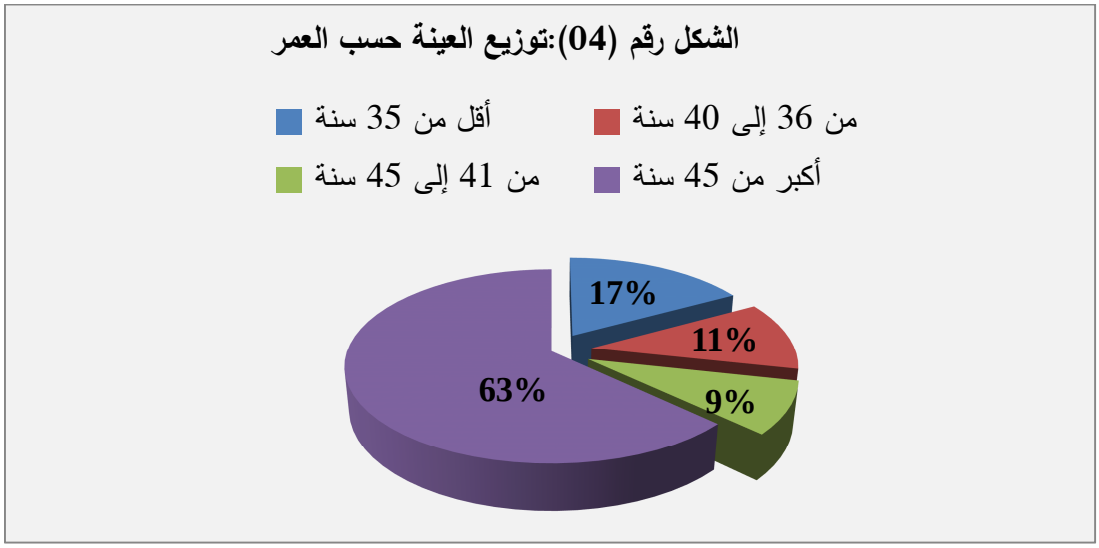
الجدول رقم (06) : توزيع عينة الدراسة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 35 سنة	6	%17.1
من 36 إلى 40 سنة	4	%11.4
من 41 إلى 45 سنة	3	%8.6
أكبر من 45 سنة	22	%62.9
المجموع	35	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج **SPSS**

نلاحظ من خلال الجدول رقم **(06)**: أن 62.4% من أفراد عينة الدراسة عمرهم أكثر من 45 سنة و17.1% أقل من 35 سنة و11.4% من 36 إلى 40 سنة وأخيرا 8.6 % تتراوح أعمارهم بين 41 إلى 45 سنة. والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (04):توزيع العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج **Excel**

4_3 الوظيفة: الجدول التالي يبين توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

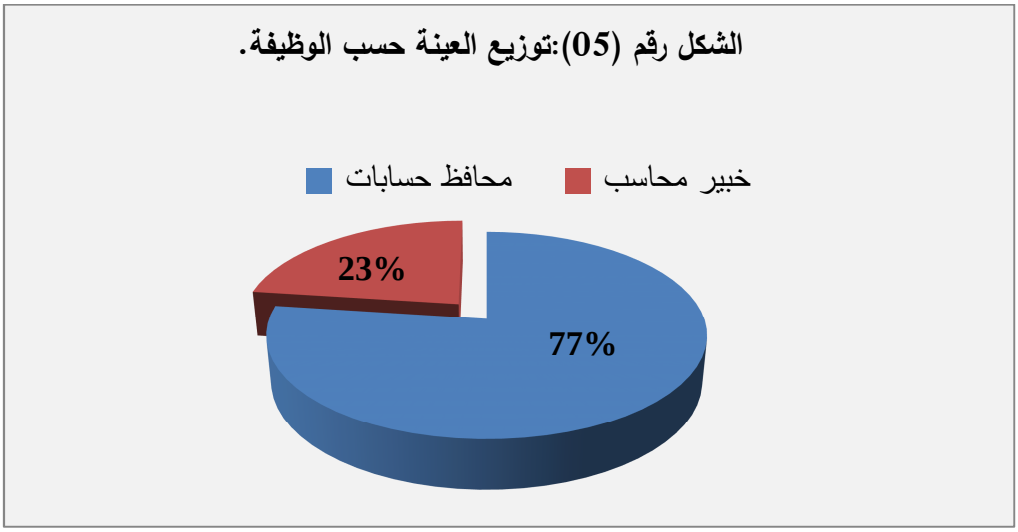
الجدول رقم (07): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
محافظ حسابات	27	%77.1
خبير محاسب	8	%22.9
المجموع	35	% 100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول رقم **(07):** أن 77.1% من عينة الدراسة محافظي حسابات و22.9% خبراء محاسبين مما يعني إمكانية الاعتماد على إجابات العينة.ويمكن توضيح ذلك بالشكل التالي

الشكل رقم (05):توزيع العينة حسب الوظيفة.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج **Excel**

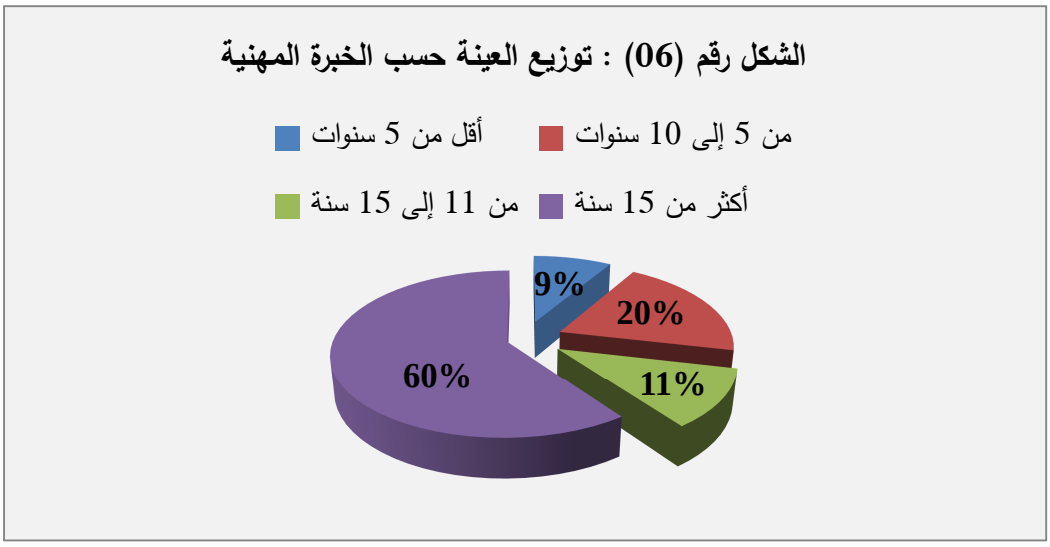
4_4 الخبرة المهنية: الجدول التالي يبين توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.

الجدول رقم (08): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	3	%8.6
من 5 إلى 10 سنوات	7	%20
من 11 إلى 15 سنة	4	%11.4
أكبر من 15 سنة	21	%60
المجموع	35	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامجSPSS

يبين الجدول رقم **(08)**: أن 60% بلغت سنوات الخبرة لديهم في مجال العمل أكثر من 15 سنة و 20% بلغت سنوات الخبرة لديهم من 5 إلى 10 سنوات و11.4% تتراوح الخبرة لديهم من 11 إلى 15 سنة و 8.6 % أقل من 5 سنوات. ويمكن توضيح ذلك حسب الشكل التالي



المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج **Excel**

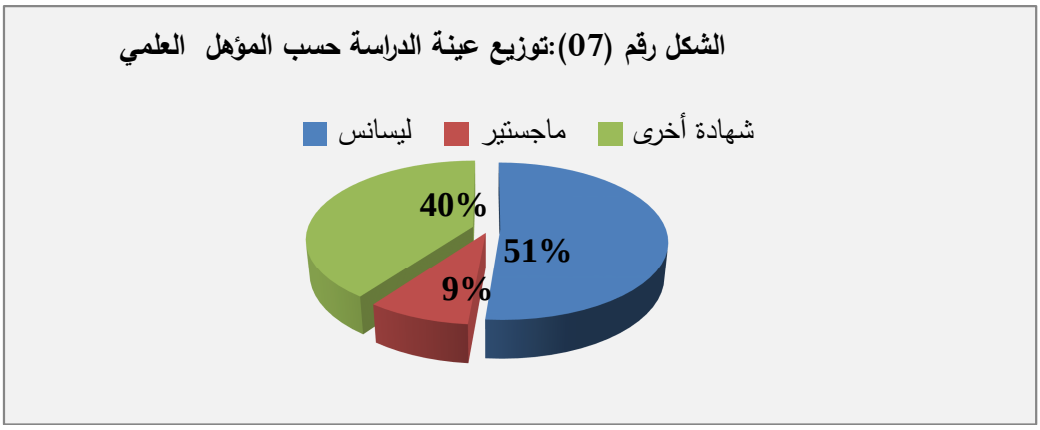
5_4 المؤهل العلمي: الجدول التالي يبين توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (09): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	**18**	**%51.4**
ماجستير	**3**	**%8.6**
دكتوراه	**0**	**%0**
شهادة أخرى	**14**	**%40**
المجموع	**35**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج **SPSS**

يبين الجدول رقم **(09)**: أن 51.4% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي "ليسانس" و8.6 % مؤهلهم العلمي "ماجستير" و40% مؤهلهم شهادة مهنية أخرى. مما يشير إلى أن أفراد العينة لديهم مؤهلات مناسبة للإجابة على الإستبانة وهذا ما يدل على أهمية التأهيل العلمي لتطبيق الجانب الأكاديمي على الواقع العملي للوصول إلى نتائج مرضية في إدراك دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي



المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على برنامج **Exce**

المبحث الثاني: استبانة الدراسة، الصدق و الثبات.

1_استبانة الدراسة

تتكون استبانة الدراسة من قسمين هما:

1_1 القسم الأول: يتكون من خمسة بنود للمعلومات الشخصية والمتمثلة في: الجنس، العمر الوظيفة، الخبرة المهنية والمؤهل العلمي .

1_2 القسم الثاني: يتكون من أربعة محاور تتعلق بدور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي والجدول التالي يبين هذه المحاور وعدد فقراتها.

الجدول رقم (10): محاور الاستبانة و عدد فقراتها

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات
الاول	مدى إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة في مسار مهمته	**12**
الثاني	مدى إلتزام المراجع الخارجي بالإجراءات اللازمة لتقييم مدخلات نظام المعلومات المحاسبي	**05**
الثالث	مدى إلمام المراجع الخارجي عند تقييمه لنظام المعلومات المحاسبي بجميع خطوات مرحلة المعالجة	**08**
الرابع	مدى تقييم المراجع الخارجي لمخرجات نظام المعلومات المحاسبي بالتأكد من صحة القوائم المالية	**08**
	المجموع	**33**

المصدر: من إعداد الطالبتين

وقد كانت الإجابات على كل فقرة وفق مقياس لكارت الخماسي حسب الجدول رقم **(11)**

الجدول رقم (11) مقياس الإجابة على الفقرات

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	**05**	**04**	**03**	**02**	**01**

المصدر: من إعداد الطالبتين

2_ صدق و ثبات إستبانة الدراسة

2_1 صدق الاستبانة :

يقصد بصدق الاستبانة أن تكون استبانة الدراسة قادرة على تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلتها وفرضياتها وقد تم صدق الاستبانة من خلال عرضها على مجموعة من الأساتذة للاسترشاد بآرائهم حول مدى دقة ووضوح فقرات الاستبانة وبناءا على ملاحظاتهم تم التعديل النهائي للاستبانة.

2_1_1 صدق الإتساق الداخلي لفقرات الاستبانة:

ومن أجل التعرف على مدى الإتساق الداخلي لأداة الدراسة تم حساب معامل الارتباط بيرسون بين درجة كل عبارة من عبارات المحور والدرجة الكلية لجميع فقرات هذه المحاور الذي تنتمي إليه كما يلي:

- ✓ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: مدى إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة في مسار مهمته.**

الجدول رقم **(12)**: يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والمعدل الكلي لفقراته والذي يبين معاملات الارتباط المبنية دالة عند مستوى دلالة (0.05) حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة لما وضعت لقياسه

الجدول رقم (12): الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول

(مدى إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة في مسار مهمته)

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	المشاركة في التربصات و إكتساب خبرات و مهارات في مجالات أخرى كالإحصاء.	**0.672**	**0.000**

02	الحرية التامة عند إعداد برنامج المراجعة و عدم وجود أي تدخل أو ضغوطات من طرف الإدارة.	0.399	0.017
03	التخطيط الجيد و السليم لعملية المراجعة.	0.586	0.000
04	جمع معلومات أولية حول نشاط المؤسسة و القطاع الذي تنتمي إليه و طبيعتها القانونية.	0.472	0.004
05	الاتصال بالمراجع الداخلي و الإطلاع على تقارير المراجعة السابقة.	0.562	0.000
06	تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.	0.552	0.001
07	تحديد طبيعة و نطاق و توقيت المراجعة.	0.506	0.002
08	جمع أدلة الإثبات ذات العلاقة بعملية المراجعة.	0.440	0.008
09	الإستعانة بالمتعاملين مع المؤسسة للتزويد بمعلومات أو كتابات تدعم رأيه.	0.400	0.017
10	تقييم مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	0.614	0.000
11	الحرص على إعداد تقرير مراجعة منظم و شامل و سليم بطريقة تتناسب مع مستوى إدراك مستخدميه.	0.539	0.001
12	توضيح إجراءات المراجعة المستخدمة للوصول إلى الرأي الفني المحايد.	0.370	0.029

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج **SPSS**

من خلال الجدول رقم **(12):** نجد أن كافة معاملات ارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات المحور الاول والمتعلقة بمدى إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة في مسار مهمته والبالغة 12 فقرة إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.05 ومنه يمكن القول أن هناك إتساق داخلي لهذه الفقرات في هذا المحور.

- ✓ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني :مدى إلتزام المراجع الخارجي بالإجراءات اللازمة لتقييم مدخلات نظام المعلومات المحاسبي.**

الجدول رقم **(13)** :يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته والذي يبين معاملات الارتباط المبنية دالة عند مستوى دلالة (0.05) حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (13): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني

(مدى إلتزام المراجع الخارجي بالإجراءات اللازمة لتقييم مدخلات نظام المعلومات المحاسبي)

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	فحص المستندات المتعلقة بعمليات المؤسسة من جميع جوانبها.	0.703	0.000
02	التحقق من أن العمليات المسجلة بالدفاتر مؤيدة بمستندات سليمة من الناحية القانونية.	0.905	0.000
03	التحقق من أن العمليات المسجلة في الحسابات تعبر عن عمليات حقيقية.	0.783	0.000
04	فحص الأدلة الكتابية المؤيدة لعمليات نقدية.	0.735	0.000
05	التأكد من وجود حماية كافية على النقدية و التأمين عليها.	0.756	0.000

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج **SPSS**

من خلال الجدول رقم **(13)**: نجد أن كافة معاملات ارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والمتعلقة بمدى إلتزام المراجع الخارجي بالإجراءات اللازمة لتقييم مدخلات نظام المعلومات المحاسبي والبالغة 05 فقرات إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.05 ومنه يمكن القول أن هناك إتساق داخلي لهذه الفقرات.

- ✓ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: مدى إلمام المراجع الخارجي عند تقييمه لنظام المعلومات المحاسبي بجميع خطوات مرحلة المعالجة.**

الجدول رقم **(14)**: يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والمعدل الكلي لفقراته والذي يبين معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.05) حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وبذلك تعتبر فقرات المحور الثالث صادقة لما وضعت لقياسه

الجدول رقم (14): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث

(مدى إلمام المراجع الخارجي عند تقييمه لنظام المعلومات المحاسبي بجميع خطوات مرحلة المعالجة)

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	التأكد من صحة التسجيلات المحاسبية بدفاتر المؤسسة	0.715	0.000
02	مراجعة جميع الترحيلات من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ العام.	0.706	0.000
03	مراجعة مبيعات الأصول و صحة ترحيلها إلى الحسابات الخاصة.	0.459	0.006
04	مراجعة المجاميع الرأسية و الأفقية بدفتر اليومية و دفتر الأستاذ العام.	0.842	0.000
05	تدقيق العمليات الحسابية و التأكد من النتائج المتوصل إليها.	0.653	0.000
06	مراجعة دفتر أوراق القبض و أوراق الدفع المستبدلة أو الملغاة.	0.588	0.000
07	مراجعة قيود تصحيح الأخطاء بدفاتر اليومية العامة.	0.667	0.000
08	تحليل الأرصدة و مطابقتها مع دفتر الأستاذ و ميزان المراجعة.	0.811	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج **SPSS**

من خلال الجدول رقم **(14):** نجد أن كافة معاملات ارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والمتعلقة بمدى إلمام المراجع الخارجي عند تقييمه لنظام المعلومات المحاسبي بجميع خطوات مرحلة المعالجة والبالغة 08 فقرات إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.05 ومنه يمكن القول أن هناك إتساق داخلي لهذه الفقرات.

✓ **الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع :مدى تقييم المراجع الخارجي لمخرجات نظام المعلومات المحاسبي بالتأكد من صحة القوائم المالية.**

الجدول رقم **(15):** يبين معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والمعدل الكلي لفقراته والذي يبين معاملات الارتباط المبنية دالة عند مستوى دلالة (0.05) حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05 وبذلك تعتبر فقرات المحور الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (15): الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع

(مدى تقييم المراجع الخارجي لمخرجات نظام المعلومات المحاسبي بالتأكد من صحة القوائم المالية)

مسلسل	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	التأكد من أن الأرصدة الظاهرة بالميزانية لعناصر الأصول و الخصوم موجودة في الواقع.	0.528	0.001
02	الاطلاع على عقود الملكية بالنسبة لأصول المؤسسة و التأكد من عدم وجود رهون على الأصول.	0.680	0.000
03	التحقق من سياسة المنشأة و التفرقة بين مختلف المصاريف المكونة لقائمة الدخل.	0.713	0.000
04	التأكد من صحة الإيرادات و المصاريف المكونة لقائمة الدخل.	0.552	0.001
05	مراجعة أرصدة بنود حقوق الملكية و فحص الإجراءات المتعلقة بتكوين رأس المال وتسجيله و طرق سداده.	0.629	0.000
06	التأكد من صحة معالجة جميع عناصر حقوق الملكية.	0.835	0.000
07	التأكد من صحة الإجراءات المتبعة عند إعداد قائمة التدفقات النقدية.	0.719	0.000
08	تقييم التغيرات التي تطرأ على صافي موجودات المنشأة و هيكلها المالي.	0.696	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج **SPSS**

من خلال الجدول **(15):** نجد أن كافة معاملات ارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع والمتعلقة بمدى تقييم المراجع الخارجي لمخرجات نظام المعلومات المحاسبي بالتأكد من صحة القوائم المالية والبالغة 08 فقرات إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.05 ومنه يمكن القول أن هناك إتساق داخلي لهذه الفقرات.

2_1_2 صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة .

الجدول رقم **(16):** يبين معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة والذي يبين أن معاملات الارتباط الدالة عند مستوى الدلالة 0.05 .بذلك تعد فقرات المحاور صادقة لما وضعت لقياسه

الجدول رقم (16): معامل الارتباط بين معدل كل محور و المعدل الكلي لفقرات الاستبانة

المحور	عنوان المحور	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	مدى إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة في مسار مهمته.	**0.882**	**0.000**
الثاني	مدى إلتزام المراجع الخارجي بالإجراءات اللازمة لتقييم مدخلات نظام المعلومات المحاسبي.	**0.760**	**0.000**
الثالث	مدى إلمام المراجع الخارجي عند تقييمه لنظام المعلومات المحاسبي بجميع خطوات مرحلة المعالجة.	**0.796**	**0.000**
الرابع	مدى تقييم المراجع الخارجي لمخرجات نظام المعلومات المحاسبي بالتأكد من صحة القوائم المالية.	**0.753**	**0.000**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج **SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم **(16):** أن جميع معاملات الارتباط بيرسون في جميع محاور الاستبانة الأربعة ذات دلالة إحصائية ودرجة قوية عند مستوى 0.05 .وهذا يعني أن درجات أفراد العينة في كل محور من محاور الاستبانة ترتبط ارتباطا قويا وإحصائيا بدرجاتهم الكلية في الاستبانة. وهذا يشير إلى تحقق صدق الاتساق الداخلي لاستبانة الدراسة وبشكل جيد.

2_2 ثبات فقرات الاستبانة: ثبات أداة الدراسة يعني التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريبا لو تكرر تطبيقها على الأشخاص ذاتهم في أوقات مختلفة. وقد تم إجراء خطوات الثبات على العينة بطريقة معامل ألفا كرومباخ .

الجدول رقم (17): معامل الثبات ألفا كرومباخ

المحاور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرومباخ
الأول	مدى إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة في مسار مهمته.	**12**	**0.735**
الثاني	مدى إلتزام المراجع الخارجي بالإجراءات اللازمة لتقييم مدخلات نظام المعلومات المحاسبي.	**05**	**0.821**
الثالث	مدى إلمام المراجع الخارجي عند تقييمه لنظام المعلومات المحاسبي بجميع خطوات مرحلة المعالجة.	**08**	**0.830**
الرابع	مدى تقييم المراجع الخارجي لمخرجات نظام المعلومات المحاسبي بالتأكد من صحة القوائم المالية.	**08**	**0.819**
	جميع الفقرات	**33**	**0.899**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج **SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم **(17)** ما يلي: معامل ألفا كرومباخ ككل بلغ 0.899 وهي قيمة مرتفعة وجيدة من الناحية الإحصائية ونلاحظ أن معامل الثبات لكل محور مرتفع وهذا ما يجعل هذه الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الصدق والثبات.

المبحث الثالث : نتائج الدراسة الميدانية

1- اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولومجروف-سمرنوف)

نستعرض اختبار كولومجروف -سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أو لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، ويوضح الجدول **(18)** نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل المحاور أكبر من 0.05 وهذا ما يدل أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلمية.

الجدول رقم (18): اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولومجروف-سمرنوف)

التوزيع الطبيعي	قيمة Z	مستوى الدلالة
كل المحاور	0.111	0.2

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج **SPSS**

2- تحليل فقرات الاستبانة

تم استخدام اختبار **t** للعينة الواحدة لتحليل فقرات الاستبانة، وتكون قيمة الفقرة ايجابية بمعنى أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة **t** المحسوبة أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي 2.03 ومستوى الدلالة أقل من 0.05، تكون الفقرة سلبية بمعنى أفراد العينة لايوافقون على محتواها إذا كانت قيمة **t** المحسوبة أصغر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي 2.03 ومستوى الدلالة أقل من 0.05 ، وتكون أراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة أكبر من 0.05

2-1 تحليل فقرات المحور الأول: مدى إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة في مسار مهمته.

تم استخدام اختبار **t** للعينة الواحدة والنتائج المبينة في الجدول رقم **(19)** والذي يبين أراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول(مدى إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة في مسار مهمته).

الجدول رقم(19): تحليل فقرات المحور الأول :مدى إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة في مسار مهمته

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمةT	مستوى الدلالة
01	المشاركة في التربصات و إكتساب خبرات و مهارات في مجالات أخرى كالإحصاء.	**3.83**	**0.954**	**5.136**	**0.000**
02	الحرية التامة عند إعداد برنامج المراجعة و عدم وجود أي تدخل أو ضغوطات من طرف الإدارة.	**4.34**	**0.765**	**10.388**	**0.000**
03	التخطيط الجيد و السليم لعملية المراجعة.	**4.34**	**0.802**	**9.902**	**0.000**

04	جمع معلومات أولية حول نشاط المؤسسة و القطاع الذي تنتمي إليه و طبيعتها القانونية.	4.23	0.646	11.258	0.000
05	الاتصال بالمراجع الداخلي و الإطلاع على تقارير المراجعة السابقة.	4.4	0.775	10.693	0.000
06	تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.	4.23	0.690	10.539	0.000
07	تحديد طبيعة و نطاق و توقيت المراجعة.	4.03	0.747	8.146	0.000
08	جمع أدلة الإثبات ذات العلاقة بعملية المراجعة.	4.2	0.797	8.907	0.000
09	الإستعانة بالمتعاملين مع المؤسسة للتزويد بمعلومات أو كتابات تدعم رأيه.	3.74	0.919	4.785	0.000
10	تقييم مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	4.37	0.598	13.561	0.000
11	الحرص على إعداد تقرير مراجعة منظم و شامل و سليم بطريقة تتناسب مع مستوى إدراك مستخدميه.	4.34	0.684	11.623	0.000
12	توضيح إجراءات المراجعة المستخدمة للوصول إلى الرأي الفني المحايد.	4.17	0.747	9.278	0.000

قيمة **t** الجدولية عند مستوى الدلالة "0.05" و درجة الحرية "34" تساوي 2.03

من الجدول رقم (19) نلاحظ:

1_الفقرة الأولى: بلغ المتوسط الحسابي 3.83 وبلغت قيمة **t** 5.136 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل أنه هناك "المشاركة في التربصات واكتساب خبرات ومهارات في مجالات أخرى كالإحصاء".

2- الفقرة الثانية: بلغ المتوسط الحسابي 4.34 وبلغت قيمة **t** 10.388 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود " الحرية التامة عند إعداد برنامج المراجعة وعدم وجود أي ضغوطات من طرف إدارة المؤسسة".

3- الفقرة الثالثة: بلغ المتوسط الحسابي 4.34 وبلغت قيمة **t** 9.902 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل أن هناك " التخطيط الجيد والسليم لعملية المراجعة".

4- الفقرة الرابعة: بلغ المتوسط الحسابي 4.23 وبلغت قيمة **t** 11.258 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على " جمع معلومات أولية حول نشاط المؤسسة والقطاع الذي تنتمي إليه وطبيعتها القانونية".

5- الفقرة الخامسة: بلغ المتوسط الحسابي 4.4 وبلغت قيمة **t** 10.693 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على " الإتصال بالمراجع الداخلي والإطلاع على تقارير المراجعة السابقة".

6- الفقرة السادسة: بلغ المتوسط الحسابي 4.23 وبلغت قيمة **t** 10.539 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على " تقييم نظام الرقابة الداخلية".

7- الفقرة السابعة: بلغ المتوسط الحسابي 4.03 وبلغت قيمة **t** 8.146 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على " تحديد طبيعة ونطاق وتوقيت المراجعة".

8- الفقرة الثامنة: بلغ المتوسط الحسابي 4.2 وبلغت قيمة **t** 8.907 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على " جمع أدلة الإثبات ذات العلاقة بعملية المراجعة".

9-ا لفقرة التاسعة: بلغ المتوسط الحسابي 3.74 وبلغت قيمة **t** 4.785 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على " الإستعانة بالمتعاملين مع المؤسسة للتزويد بمعلومات أو كتابات تدعم رأيه".

10- الفقرة العاشرة: بلغ المتوسط الحسابي 4.37 وبلغت قيمة **t** 13.561 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على " تقييم مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها".

11- الفقرة الحادية عشر: بلغ المتوسط الحسابي 4.34 وبلغت قيمة **t** 11.623 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على " الحرص على إعداد تقرير مراجعة منظم وشامل وسليم بطريقة تتناسب مع مستوى إدراك مستخدميه".

12- الفقرة الثانية عشر: بلغ المتوسط الحسابي 4.17 وبلغت قيمة **t** 9.278 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على " توضيح إجراءات المراجعة المستخدمة للوصول إلى الرأي الفني المحايد".

2-2 تحليل فقرات المحور الثاني: مدى إلتزام المراجع الخارجي بالإجراءات اللازمة لتقييم مدخلات نظام المعلومات المحاسبي.

تم استخدام اختبار**t** للعينة الواحدة و النتائج المبينة في الجدول رقم **(20)** والذي يبين أراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني(مدى إلتزام المراجع الخارجي بالإجراءات اللازمة لتقييم مدخلات نظام المعلومات المحاسبي.

الجدول رقم (20) : تحليل فقرات المحور الثاني : مدى إلتزام المراجع الخارجي بالإجراءات اللازمة لتقييم مدخلات نظام المعلومات المحاسبي.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
01	فحص المستندات المتعلقة بعمليات المؤسسة من جميع جوانبها.	**4.26**	**0.741**	**10.032**	**0.000**
02	التحقق من أن العمليات المسجلة بالدفاتر مؤيدة بمستندات سليمة من الناحية القانونية.	**4.43**	**0.558**	**15.157**	**0.000**
03	التحقق من أن العمليات المسجلة في الحسابات تعبر عن عمليات	**4.51**	**0.507**	**17.667**	**0.000**

	حقيقية.				
04	فحص الأدلة الكتابية المؤيدة لعمليات نقدية.	**4.37**	**0.598**	**13561**	**0.000**
05	التأكد من وجود حماية كافية على النقدية و التأمين عليها.	**4.31**	**0.676**	**11.5**	**0.00**

قيمة **t** الجدولية عند مستوى الدلالة "0.05" و درجة الحرية "34" تساوي 2.03

من الجدول رقم (20) نلاحظ :

1_ الفقرة الأولى: بلغ المتوسط الحسابي 4.26 وبلغت قيمة **t** 10.032 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على "فحص المستندات المتعلقة بعمليات المؤسسة من جميع جوانبها"

2_ الفقرة الثانية: بلغ المتوسط الحسابي 4.43 وبلغت قيمة **t** 15.157 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على " التحقق من أن العمليات المسجلة بالدفاتر مؤيدة بمستندات سليمة من الناحية القانونية".

3_ الفقرة الثالثة: بلغ المتوسط الحسابي 4.51 وبلغت قيمة **t** 17.667 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على " التحقق من أن العمليات المسجلة في الحسابات تعبر عن عمليات حقيقية".

4_الفقرة الرابعة : بلغ المتوسط الحسابي 4.37 وبلغت قيمة **t** 13.561 و هي أكبر من قيمة **t** الجدولية و التي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على " فحص الأدلة الكتابية المؤيدة لعمليات نقدية".

5_الفقرة الخامسة : بلغ المتوسط الحسابي 4.31 وبلغت قيمة **t** 11.5 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية و التي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34 ، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على " التأكد من وجود حماية كافية على النقدية و التأمين"

2_3 تحليل فقرات المحور الثالث: مدى إلمام المراجع الخارجي عند تقييمه لنظام المعلومات المحاسبي بجميع خطوات مرحلة المعالجة.

تم استخدام اختبار **t** للعينة الواحدة والنتائج المبينة في الجدول رقم **(21)** والذي يبين أراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثالث (مدى إلمام المراجع الخارجي عند تقييمه لنظام المعلومات المحاسبي بجميع خطوات مرحلة المعالجة).

الجدول رقم (21) : تحليل فقرات المحور الثالث: مدى إلمام المراجع الخارجي عند تقييمه لنظام المعلومات المحاسبي بجمبع خطوات مرحلة المعالجة.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
01	التأكد من صحة التسجيلات المحاسبية بدفاتر المؤسسة	**4.43**	**0.502**	**16.833**	**0.000**
02	مراجعة جميع الترحيلات من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ العام.	**4.09**	**0.818**	**7.854**	**0.000**
03	مراجعة مبيعات الأصول و صحة ترحيلها إلى الحسابات الخاصة.	**4.29**	**0.789**	**9.646**	**0.000**
04	مراجعة المجاميع الرأسية و الأفقية بدفتر اليومية و دفتر الأستاذ العام.	**3.86**	**1.004**	**5.05**	**0.000**
05	تدقيق العمليات الحسابية و التأكد من النتائج المتوصل إليها.	**4.29**	**0.667**	**11.398**	**0.000**
06	مراجعة دفتر أوراق القبض و أوراق الدفع المستبدلة أو الملغاة.	**3.86**	**0.733**	**6.915**	**0.000**
07	مراجعة قيود تصحيح الأخطاء بدفاتر اليومية العامة.	**3.91**	**0.919**	**5.883**	**0.000**
08	تحليل الأرصدة و مطابقتها مع دفتر الأستاذ و ميزان المراجعة.	**4.17**	**0.954**	**7.261**	**0.000**

قيمة **t** الجدولية عند مستوى الدلالة "0.05" و درجة الحرية "34" تساوي 2.03

من الجدول رقم (21) نلاحظ :

1_الفقرة الأولى: بلغ المتوسط الحسابي 4.43 وبلغت قيمة **t** 16.833 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على "التأكد من صحة التسجيلات المحاسبية بدفاتر المؤسسة ".

2_الفقرة الثانية : بلغ المتوسط الحسابي 4.09 وبلغت قيمة **t** 7.854 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على "مراجعة جميع الترحيلات من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ العام".

3_الفقرة الثالثة : بلغ المتوسط الحسابي 13 وبلغت قيمة **t** 9.646 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على " مراجعة مبيعات الأصول وصحة ترحيلها إلى الحسابات الخاصة".

4_الفقرة الرابعة : بلغ المتوسط الحسابي 3.86 وبلغت قيمة **t** 5.05 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على " المراجعة المجاميع الرأسية و الأفقية بدفتر اليومية و دفتر الأستاذ العام".

5_الفقرة الخامسة : بلغ المتوسط الحسابي 4.29 وبلغت قيمة **t** 11.398 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على " تدقيق العمليات الحسابية والتأكد من النتائج المتوصل إليها".

6_الفقرة السادسة : بلغ المتوسط الحسابي 3.86 وبلغت قيمة **t** 6.915 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على " مراجعة دفتر أوراق القبض وأوراق الدفع المستبدلة أو الملغاة".

7_الفقرة السابعة : بلغ المتوسط الحسابي 3.91 وبلغت قيمة **t** 5.883 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على " مراجعة قيود تصحيح الأخطاء بدفاتر اليومية العامة".

8_الفقرة الثامنة : بلغ المتوسط الحسابي 4.17 وبلغت قيمة **t** 7.261 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على "مراجعة قيود تصحيح الأخطاء بدفاتر اليومية العامة".

4_2 تحليل فقرات المحور الرابع: مدى تقييم المراجع الخارجي لمخرجات نظام المعلومات المحاسبي بالتأكد من صحة القوائم المالية.

تم استخدام اختبار **t** للعينة الواحدة و النتائج المبينة في الجدول رقم **(22)** والذي يبين أراء أفراد عينة الدراسة في المحور الرابع(مدى تقييم المراجع الخارجي لمخرجات نظام المعلومات المحاسبي بالتأكد من صحة القوائم المالية).

الجدول رقم (22):تحليل فقرات المحور الرابع: مدى تقييم المراجع الخارجي لمخرجات نظام المعلومات المحاسبي بالتأكد من صحة القوائم المالية

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
01	التأكد من أن الأرصدة الظاهرة بالميزانية لعناصر الأصول و الخصوم موجودة في الواقع.	4.31	0.932	8.341	0.000
02	الاطلاع على عقود الملكية بالنسبة لأصول المؤسسة و التأكد من عدم وجود رهون على الأصول.	4	1	5.916	0.000
03	التحقق من سياسة المنشأة و التفرقة بين مختلف المصاريف المكونة لقائمة الدخل.	3.71	0.86	4.914	0.000
04	التأكد من صحة الإيرادات و المصاريف المكونة لقائمة الدخل.	4.03	0.747	8.146	0.000
05	مراجعة أرصدة بنود حقوق الملكية و فحص الإجراءات المتعلقة بتكوين رأس المال وتسجيله و طرق سداده.	4.06	0.765	8.178	0.000
06	التأكد من صحة معالجة جميع عناصر حقوق الملكية.	4.09	0.887	7.242	0.000

07	التأكد من صحة الإجراءات المتبعة عند إعداد قائمة التدفقات النقدية.	4.14	0.692	9.769	0.000
08	تقييم التغيرات التي تطرأ على صافي موجودات المنشأة و هيكلها المالي.	3.8	1.023	4.625	0.000

قيمة **t** الجدولية عند مستوى الدلالة "0.05" و درجة الحرية "34" تساوي 2.03

من الجدول رقم (22) نلاحظ :

1_الفقرة الأولى: بلغ المتوسط الحسابي 4.31 وبلغت قيمة **t** 8.341 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من0.05 مما يدل على "التأكد من أن الأرصدة الظاهرة بالميزانية لعناصر الأصول والخصوم موجودة في الواقع".

2_الفقرة الثانية: بلغ المتوسط الحسابي 4 وبلغت قيمة **t** 5.916 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على " الإطلاع على عقود الملكية بالنسبة لأصول المؤسسة والتأكد من عدم وجود رهون على الأصول".

3_الفقرة الثالثة: بلغ المتوسط الحسابي 3.71 وبلغت قيمة **t** 4.914 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على " التحقق من سياسة المنشأة و التفرقة بين مختلف المصاريف المكونة لقائمة الدخل".

4_الفقرة الرابعة: بلغ المتوسط الحسابي 4.03 وبلغت قيمة **t** 8.146 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على " التأكد من صحة الإيرادات والمصاريف المكونة لقائمة الدخل".

5_الفقرة الخامسة: بلغ المتوسط الحسابي 4.06 وبلغت قيمة **t** 8.178 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على " مراجعة أرصدة بنود حقوق الملكية وفحص الإجراءات المتعلقة بتكوين رأس المال وتسجيله وطرق سداده".

6_الفقرة السادسة: بلغ المتوسط الحسابي 4.09 وبلغت قيمة **t** 7.242 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على " التأكد من صحة معالجة جميع عناصر حقوق الملكية".

7_الفقرة السابعة: بلغ المتوسط الحسابي 4.14 وبلغت قيمة **t** 9.769 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على " التأكد من صحة الإجراءات المتبعة عند إعداد قائمة التدفقات النقدية".

8_الفقرة الثامنة: بلغ المتوسط الحسابي 3.8 و بلغت قيمة **t** 4.625 و هي أكبر من قيمة **t** الجدولية و التي تساوي "2.03" عند درجة الحرية 34 ، بينما يشير مستوى الدلالة إلى 0.000 و هي أقل من 0.05 مما يدل على " تقييم التغيرات التي تطرأ على صافي موجودات المنشأة و هيكلها المالي".

3_ 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 **(H_1)** وبالتالي الفرضية البديلة **(H_0)** مرفوضة.
- إذا كانت قيمة **t** المحسوبة أكبر من قيمة **t** الجدولية نرفض الفرضية **(H_1)** ونقبل الفرضية البديلة **(H_0).**
- إذا كان مستوى الدلالة (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة الواحدة أصغر من مستوى الدلالة (sig) المعتمد (0.05) نقبل الفرضية**(H_1).**
- إذا كان مستوى الدلالة (sig) الناتج عن اختبار T للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نرفض الفرضية **(H_1).**

✓ **اختبار الفرضية الأولى: يلتزم المراجع الخارجي بمعايير المراجعة أثناء ممارسته لمهامه.**

H_0: لا يلتزم المراجع الخارجي بمعايير المراجعة أثناء ممارسته لمهمته.

H_1: يلتزم المراجع الخارجي بمعايير المراجعة أثناء ممارسته لمهمته.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الأولى والمتعلقة بالمحور الأول.

الجدول رقم (23): نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضية الأولى

الفرضية	قيمة t	قيمة t الجدولية	مستوى الدلالة	القرار
H_1	18.115	2.03	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة:α=0.05				DF=N-1=2

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج **SPSS**

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة **t** المحسوبة تساوي 18.115 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية**H_1**، أي أنه:" يلتزم المراجع الخارجي بمعايير المراجعة أثناء ممارسته لمهمته".

✓ **اختبار الفرضية الثانية: يلتزم المراجع الخارجي بالإجراءات اللازمة لتقييم مدخلات نظام المعلومات المحاسبي.**

H_0: لا يلتزم المراجع الخارجي بالإجراءات اللازمة لتقييم مدخلات نظام المعلومات المحاسبي.

H_1: يلتزم المراجع الخارجي بالإجراءات اللازمة لتقييم مدخلات نظام المعلومات المحاسبي.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار**T** للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثانية والمتعلقة بالمحور الثاني.

الجدول رقم (24) : نتائج اختبارT_test لاختبار الفرضية الثانية

الفرضية	قيمة t	قيمة t الجدولية	مستوى الدلالة	القرار
H_1	17.163	2.03	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة:α= 0.05				DF=N-1=2

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج **SPSS**

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة**t** المحسوبة تساوي 17.163 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 و هو أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية**H_1**، أي أنه:" يلتزم المراجع الخارجي بالإجراءات اللازمة لتقييم مدخلات نظام المعلومات المحاسبي ".

✓ **اختبار الفرضية الثالثة : يتعين على المراجع الخارجي عند تقييمه لنظام المعلومات المحاسبي الإلمام بجميع خطوات مرحلة المعالجة .**

H_0: لا يتعين على المراجع الخارجي عند تقييمه لنظام المعلومات المحاسبي الإلمام بجميع خطوات مرحلة المعالجة.

H_1: يتعين على المراجع الخارجي عند تقييمه لنظام المعلومات المحاسبي الإلمام بجميع خطوات مرحلة المعالجة

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثالثة والمتعلقة بالمحور الثالث.

الجدول رقم (25) : نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الثالثة.

الفرضية	قيمة t	قيمة t الجدولية	مستوى الدلالة	القرار
H_1	11.954	2.03	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة:α=0.05				DF=N-1=2

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج **SPSS**

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة **t** المحسوبة تساوي 11.954 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية **H_1**، أي أنه:" يتعين على المراجع الخارجي عند تقييمه لنظام المعلومات المحاسبي الإلمام بجميع خطوات مرحلة المعالجة".

✓ **اختبار الفرضية الرابعة : يقيم المراجع الخارجي مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بالتأكد من صحة القوائم المالية.**

H_0: لا يقيم المراجع الخارجي مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بالتأكد من صحة القوائم المالية.

H_1: يقيم المراجع الخارجي مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بالتأكد من صحة القوائم المالية.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الرابعة والمتعلقة بالمحور الرابع.

الجدول رقم (26) : نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الرابعة.

الفرضية	قيمة t	قيمة t الجدولية	مستوى الدلالة	القرار
H_1	10.409	2.03	0.000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: α= 0.05				DF=N-1=2

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج **SPSS**

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة **t** المحسوبة تساوي 10.409 وهي أكبر من قيمة **t** الجدولية والتي تساوي 2.03، كما أن مستوى الدلالة يساوي 0.000 وهي أقل من 0.05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H_1، أي أنه:" يقيم المراجع الخارجي مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بالتأكد من صحة القوائم المالية".

4- إختبار الفروق

تم استخدام اختبار "تحليل التباين الأحادي" **One Way Analysis of ANOVA** لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول "دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي " تعزى إلى العوامل الديمغرافية عند مستوى دلالة α= 0.05

4-1 إختبار الفروق بالنسبة لمتغير الجنس

يوضح الجدول رقم **(27)** نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الجنس:

الجدول رقم(27): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الجنس

	الجنس	العدد	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة t	مستوى الدلالة
جميع المحاور	ذكر	28	4.1742	0.29560	0.363	0.723
	أنثى	7	4.0823	0.65315		

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **SPSS.**

- **لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 في إستجابة عينة الدراسة حول دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي من قبل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين تعزي الجنس.**

تم استخدام **t** لمتغيرات مستقلة بين إجابات المبحوثين حول دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي تعزي الجنس و النتائج المبينة في الجدول رقم **(27)** تبين أن مستوى الدلالة

لجميع المحاور يساوي 0.723 وهو أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في أراء أفراد العينة حول دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي تعزي الجنس عند مستوى دلالة 0.05

4_2 اختبار الفروق بالنسبة لمتغير العمر

يوضح الجدول رقم **(28)** نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير العمر:

الجدول رقم(28): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	مستوى الدلالة
دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي.	داخل المجموعات	0.344	3	0.115	0.769	0.52
	بين المجموعات	4.622	31	0.149		
	المجموع	4.966	34			

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **SPSS .**

- **لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 في إستجابة عينة الدراسة حول دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي من قبل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين تعزي إلى العمر.**

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي "**One Way Analysis of ANOVA**" بين إجابات المبحوثين حول دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي تعزي العمر والنتائج المبينة في الجدول رقم **(28)** تبين أن مستوى الدلالة لجميع المحاور يساوي 0.52 وهو أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في أراء أفراد العينة حول دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي تعزي العمر عند مستوى دلالة 0.05

4_3 اختبار الفروق لمتغير الوظيفة

يوضح الجدول رقم **(29)** نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الوظيفة

الجدول رقم(29): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	مستوى الدلالة
دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي.	داخل المجموعات	0.065	1	0.065	0.436	0.514
	بين المجموعات	4.902	33	0.149		
	المجموع	4.966	34	-		

المصدر:من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **SPSS .**

- **لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 في إستجابة عينة الدراسة حول دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي من قبل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين تعزي الوظيفة.**

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي "**One Way Analysis of ANOVA**" بين إجابات المبحوثين حول دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي تعزي الوظيفة والنتائج المبينة في الجدول رقم **(29)** تبين أن مستوى الدلالة لجميع المحاور يساوي 0.514 وهو أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في أراء أفراد العينة حول دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي تعزي الوظيفة عند مستوى دلالة 0.05

4_4 اختبار الفروق لمتغير الخبرة المهنية

يوضح الجدول رقم **(30)** نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية:

الجدول رقم(30): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	مستوى الدلالة
دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي.	داخل المجموعات	1.138	3	0.379	3.071	0.042
	بين المجموعات	3.829	31	0.124		
	المجموع	4.966	34			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **SPSS**

- **توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 في إستجابة عينة الدراسة حول دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي من بل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين تعزي الخبرة المهنية.**

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي "**One Way Analysis of ANOVA**" بين إجابات المبحوثين حول دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي تعزي الخبرة المهنية

والنتائج المبينة في الجدول رقم **(30)** تبين أن مستوى الدلالة لجميع المحاور يساوي 0.042 وهو أصغر من 0.05 مما يدل على وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في أراء أفراد العينة حول دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي تعزي الخبرة المهنية عند مستوى دلالة 0.05

الجدول رقم (31) :تحليل معنوية الفروق بين المتوسطات بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية

البيان	أقل من 5 سنوات		من 5 إلى 10 سنوات		من11 إلى 15 سنة		أكثر من 15 سنة	
	متوسط الفرق	مستوى الدلالة	متوسط الفرق	مستوى الدلالة	متوسط الفرق	مستوى الدلالة	متوسط الفرق	مستوى الدلالة
أقل من 5 سنوات								
من 5 إلى 10 سنوات	-0.666	0.010						
من 11 إلى 15 سنة	0.696	0.014	-0.030	0.891				
أكثر من 15 سنة	0.611	0.008	0.054	0.723	0.085	0.660		

المصدر:من اعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج **SPSS.**

- ✓ يتضح من الجدول أعلاه أن هناك إختلاف معنوي في إجابات أفراد عينة الدراسة يعزي إلى عامل الخبرة المهنية كما يلي :
  - بين المرحلة الأولى و الثانية حيث بلغ مستوى الدلالة 0.010
  - بين المرحلة الأولى و الثالثة حيث بلغ مستوى الدلالة 0.014
  - بين المرحلة الأولى و الرابعة حيث بلغ مستوى الدلالة 0.008
- ✓ كما يتضح من الجدول أيضا أن هناك إختلاف غير معنوي في إجابات أفراد عينة الدراسة يعزي إلى عامل الخبرة المهنية كما يلي :
  - بين المرحلة الثانية و الثالثة حيث بلغ مستوى الدلالة 0.891
  - بين المرحلة الثانية و الرابعة حيث بلغ مستوى الدلالة 0.723
  - بين المرحلة الثالثة و الرابعة حيث بلغ مستوى الدلالة 0.660

4_5 اختبار الفروق لمتغير المؤهل العلمي

يوضح الجدول رقم **(32)** نتائج اختبار الفروق بين آراء المبحوثين بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

الجدول رقم(31): تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	مستوى الدلالة
دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي.	داخل المجموعات	0.287	2	0.143	0.981	0.386
	بين المجموعات	4.679	32	0.146		
	المجموع	4.966	34			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج **SPSS**

- **لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05 في إستجابة عينة الدراسة حول دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي من قبل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين تعزي المؤهل العلمي.**

تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي "**One Way Analysis of ANOVA**" بين إجابات المبحوثين حول دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي تعزي المؤهل العلمي والنتائج المبينة في الجدول رقم **(32)** تبين أن مستوى الدلالة لجميع المحاور يساوي 0.386 وهو أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في أراء أفراد العينة حول دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي تعزي المؤهل العلمي عند مستوى دلالة 0.05.

خلاصة

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري من هذا الموضوع وتجسيد ذلك في الجانب التطبيقي منه، عن طريق توزيع استمارة استبيان مكونة من 35 محافظ حسابات وخبير محاسبي وبعد تفريغ البيانات وتحليل المعطيات عن طريق البرنامج الإحصائي **SPSS** تم اختبار فرضيات البحث والتوصل إلى إثباتها كما يلي :

- ✓ يلتزم المراجع الخارجي بمعايير المراجعة في مسار مهمته
- ✓ يلتزم المراجع الخارجي بإجراءات المراجعة اللازمة لتقييم مدخلات نظام المعلومات المحاسبي
- ✓ يتعين المراجع الخارجي عند تقييمه نظام المعلومات المحاسبي الإلمام بجميع خطوات مرحلة المعالجة.
- ✓ يقيم المراجع الخارجي مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بالتأكد من صحة القوائم المالية.

خاتمة

عامة

خاتمة عامة

تلقى اليوم مهنة المراجعة الخارجيّة حيّزا كبيرا من الاهتمام خاصة في ظل توسع النشاط الاقتصادي، وحاجة المؤسسات لها وهذا ما حتّم على المراجع القيام بالدور المنوط به بدرجة عالية من الكفاءة، باعتبار مهمته أداة رقابية في ضبط المعطيات، والتحقق من سلامة القوائم المالية.

كما أنّ عملية المراجعة الخارجيّة تقوم على عدّة مبادئ وأسس منها ما يتعلق بها كمهنة ومنها ما يتعلق بالشخص الذي يقوم بها، والتي تصبوا في مجملها إلى الخروج برأي فني محايد وصادق حول الوضعية المالية للمؤسسة وكذا الممارسات المحاسبيّة التي تقوم بها المنشأة.

ولما كان نظام المعلومات المحاسبي همزة وصل بين المؤسسة ومختلف المتعاملين معها من خلال المعلومات التي ينتجها في شكل مخرجات، كان من الضروري استخدام المراجعة الخارجيّة للحكم على مدى صحة وسلامة هذا النظام، وذلك بتتبع الدورة المحاسبيّة التي يقوم بها منذ إدخال البيانات وحتى خروج المعلومات.

وقد حاولنا من خلال دراستنا لموضوع دور المراجعة الخارجيّة في تقييم نظام المعلومات المحاسبي معالجة إشكالية البحث، والتي تتمحور حول كيفية مساهمة المراجعة الخارجيّة في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظريّة والدراسة التطبيقيّة لهذا البحث.

❖ ***نتائج الدراسة:***

– يقوم المراجع الخارجّي عند ممارسته لمهنته بتقييم نظام الرقابة الداخليّة والتي تعتبر نقطة هامة من خلالها يتم اكتشاف مواطن الضعف التي يسعى من ورائها المراجع إلى تصحيح الأخطاء وهذا ما يعزز المصداقية في المعلومة الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبي.

– إنّ العمل بمعايير المراجعة الخارجيّة عند مراجعة مختلف مخرجات نظام المعلومات المحاسبي سيؤدي إلى رفع مستوى الأداء لدى المراجع، وهذا ما يزيد من جودة ونزاهة القوائم المالية وبالتالي طمأنة مستخدمي هذه القوائم.

–يعد معياري الاستقلاليّة والحياذ أساسيين للمراجع الخارجي من أجل الخروج برأي فني محايد عند إعداده لتقريره.

– يعد نظام المعلومات المحاسبي الإطار التطبيقي للمحاسبة لذلك فهو يستند إلى تطبيق المبادئ المحاسبية، والإفصاح عن كل المعلومات التي تهم الأطراف المستخدمة وهذا ما يجبّر المراجع الخارجي على التّأكد من أمانة هذه المعلومات.

– يعّد التزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة في مسار عمله، من أولويات مهنة المراجعة ومن بين الأهداف التي يسعى من وراءها المراجع إلى إصدار رأيه المحايد.

– إنّ التزام المراجع الخارجي بإجراءات المراجعة المتعارف عليها عند تقييمه لمدخلات نظام المعلومات المحاسبي، سيؤدي بدوره إلى التّأكد من سلامة جميع مدخلات النظام، سواء مستندات أو عمليات منجزة وهذا من أجل معرفة نشاط المؤسسة عن طريق معاينة جميع عملياتها.

–يتعيّن على المراجع الخارجي عند تقييمه لنظام المعلومات المحاسبي الإلمام بجميع خطوات مرحلة المعالجة، فالتّأكد من التسجيلات المحاسبيّة بدفاتر المؤسسة وكذا مراجعة مختلف الترحيلات يساعد على إبداء الرأي الفني المحايد.

– إنّ تقييم المراجع الخارجي لمخرجات نظام المعلومات المحاسبي سيؤدي إلى زيادة الثقة بالقوائم المالية، والخروج برأي محايد حول مدى تطبيق المبادئ المحاسبيّة عند إعداد وعرض القوائم المالية.

❖ ***الاقتراحات:***

– الرفع من كفاءة المراجعين الخارجيّن عن طريق الاهتمام بالتدريب الجيّد لهم بغرض زيادة تأهيلهم الفني، كما ينبغي التركيز على التدريب العملي في مجالات التخصص بغرض تكوين محافظي حسابات وخبراء محاسبين مختصين مما يعود بالإيجاب على جودّة خدمات المراجعة المقدمة.

– الاهتمام بالجانب التشريعّي والقانوني لعمل محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين خاصّة ذلك الجانب المتعلق بمسؤولياتهم الملقاة على عاتقهم بما يدفعهم إلى عملية المراجعة باستقلالية ومهنيّة عالية.

–تحسين خدمات المراجعة عن طريق إقرار إصلاحات محاسبيّة وتشريعيّة صارمة وفرض عقوبات فيما يخّص الغّش والتلاعب بالقوائم المالية.

❖ **آفاق الدراسة:** تناولنا من خلال هذه الدراسة موضوع المراجعة الخارجية وتأثيرها على نظام المحاسبي، كما حاولنا تسليط الضوء على أهم المعايير والإجراءات المتبعة من المعلومات قبل المراجع الخارجي في تقييمه لنظام الملومات المحاسبي، وعليه لم نتطرّق للجانب الحديث لنظام المعلومات المحاسبي وهو نظام المعلومات المحاسبي الإلكتروني، والذي يمكن أن يكون موضوع لدراسات وابحاث أخرى.

قائمة

الأشكال

والجداول

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	التسجيل في دفتر اليومية	
02	الدورة المحاسبية	
03	توزيع العينة حسب الجنس	
04	توزيع العينة حسب العمر	
05	توزيع العينة حسب الوظيفة	
06	توزيع العينة حسب الخبرة المهنية	
07	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	حركة الحسابات.	
02	ميزان المراجعة.	
03	العمليات و الحسابات في دورة المشتريات و المدفوعات.	
04	مجتمع و عينة الدراسة.	
05	مجتمع و عينة الدراسة حسب الجنس.	
06	مجتمع و عينة الدراسة حسب العمر.	
07	مجتمع و عينة الدراسة حسب الوظيفة.	
08	مجتمع و عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.	
09	مجتمع و عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.	
10	محاور الاستبانة و عدد فقراتها.	
11	مقياس الاجابة على الفقرات.	
12	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول.	
13	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني.	
14	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث.	
15	الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع.	
16	معامل الارتباط بين معدل كل محور و المعدل الكلي لفقرات الاستبانة.	

17	معامل الثبات ألفا كرومباخ.	
18	اختبار التوزيع الطبيعي (كولومجروف–سمرنوف).	
19	تحليل فقرات المحور الأول.	
20	تحليل فقرات المحور الثاني.	
21	تحليل فقرات المحور الثالث.	
22	تحليل فقرات المحور الرابع.	
23	نتائج اختبار **T_Test** لاختبار الفرضية الأولى.	
24	نتائج اختبار **T_Test** لاختبار الفرضية الثانية.	
25	نتائج اختبار **T_Test** لاختبار الفرضية الثالثة.	
26	نتائج اختبار **T_Test** لاختبار الفرضية الرابعة.	
27	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الجنس.	
28	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير العمر.	
29	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الوظيفة.	
30	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية.	
31	تحليل معنوية الفروق بين المتوسطات بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية.	
32	تحليل التباين الأحادي بالنسبة لمتغير المؤهل العلمي.	

قائمة

المراجع

قائمة المراجع

أوّلا: الكتب:

❖ **الكتب باللغة العربية:**

1. أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار الصفاء للنشر، عمان، 2000.
2. إدريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة**، ط5 ، منشورات جامعة فاريونس، ليبيا، 2008 .
3. أيمن السيّد أحمد لطفي، **مراجعة مختلفة لأغراض مختلفة**، الدار الجامعية، الإسكندرية 2005.
4. حازم هاشم الآلوسي، **الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق**، منشورات الجامعة المفتوحة طرابلس، 2003 .
5. حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2007.
6. حسين قاضي، حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية الدولية** مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
7. حيدر محمد علي بن عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007 .
8. خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية والعلمية**، ط4، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2004.
9. خالد راغب الخطيب، محمد فضل مسعد، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والنوزيع، عمان، 2009.
10. رضوان حلوة حنان وآخرون، **أسس المحاسبة المالية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان 2004.
11. رضوان حنان حلوة، **النموذج المحاسبي المعاصر**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2003.
12. سليمان مصطفى الدلاهمة، **أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات** دار الورق للنشر، عمان، 2008.
13. عبد الرزاق محمد قاسم، **تحليل وتصميم نظام المعلومات المحاسبية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2004.

14. عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية**، دار النهضة العربية، بيروت، 2004.
15. عبد الفتّاح الصحن وآخرون، **أسس المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
16. عبد الكريم علي الرمحي، **تدقيق الحسابات في المشروعات الصناعية والتجارية**، عمان 2002.
17. عبد الوهاب نصر علي، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال**، ج1، الدار الجامعية الإسكندرية.
18. عبد الوهاب نصر علي، **مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003– 2004.
19. غسان فلاح المطارنة، **تدقيق الحسابات المعاصرة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان 2007.
20. فايز جمعة صالح النجار، **نظم المعلومات الإدارية**، ط2، دار حامد للنشر والتوزيع عمان، 2004 .
21. قاسم محمد وآخرون، **الإطار العلمي للمحاسبة كنظام للمعلومات**، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، العراق، 2003.
22. كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2004.
23. محمد التوهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية ،2005.
24. محمد السيّد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، 2007 .
25. محمد السيّد، **المراجعة والرقابة المالية**، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2008 .
26. محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
27. محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآلية التطبيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
28. محمد مبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، إيلزاك للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2005 .

29. محمد مطر،**الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
30. محمد يوسف الحفناوي، **نظم المعلومات المحاسبية**، دار وائل للنشر، عمان، 2001.
31. مزهر شعبان العاني، **نظم المعلومات الإدارية (منظور تكنولوجي)**، دار وائل للنشر عمان، 2009.
32. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي** ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
33. منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، **الاتجاهات الحديثة في المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002-2003.
34. نبيه عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، **المحاسبة الدولية (الإطار الفكري والواقع العملي)**، مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر المملكة العربية السعودية،1998.
35. هادي التميمي، **مدخل التدقيق**، ط2، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
36. هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية الأساس العلمي والعملي في القياس المحاسبي**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان.
37. وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، ج1، منشورات أكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
38. يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، **المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة**، ط2 دار الحامد للنشر، عمان، 2006.

❖ **الكتب باللغة الأجنبية:**

1. Cyrille Mandou, **comptabilité général de l'entreprise**,de boeck, paris, 2008.
2. Francois Engel, Frederic letz **cours comtabilité général** , mise paris paristech paris,2007.
3. Jean-Jacqes Fridrich,**Comptabilité général et gestion des entreprises- comptabilité financière**,5 édition, hachette supérieur, paris, 2007.

4. Jean-Guy, Degos, Amal Abou Fayda, **premiers pas en comptabilité**, financière, e-theque, parise, 2003.

ثانيا: المذكرات

1. أحمد عبد الهادي شبير، **دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية** (مذكرة ماجستير)، غزة، 2006.
2. رفيق يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**، (مذكرة ماجستير)، جامعة تبسة، 2010-2011.
3. سردوك فاتح، **دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية**، (مذكرة ماجستير)، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2003-2004.
4. سليم بن رحمون، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**،(مذكرة ماجستير)، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2013.
5. سليمان عتير، **دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية** (مذكرة ماجستير)، جامعة بسكرة، 2012 .
6. شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة** (مذكرة ماجستير)، جامعة الجزائر، 2003-2004.
7. طلحة أحمد، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية** (مذكرة ماجستير)، جامعة ثلجي، الأغواط، 2011.
8. عيادي عبد القادر، **دور وأهمية نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ قرارات التمويل** (مذكرة ماجستير)، جامعة الشلف، 2008 .
9. عيادي محمد لمين، **مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي** (مذكرة ماجستير)، جامعة الجزائر، 2008.
10. محمد أمين مازون، **التدقيق المحاسبي من متطور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، (مذكرة ماجستير)، جامعة الجزائر03، 2010-2011 .
11. حواس صلاح، **التوجيه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، (أطروحة دكتوراه) جامعة الجزائر، 2005.
12. مدني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، (أطروحة دكتوراه)، جامعة الجزائر، سبتمبر 2004.

ثالثا: الملتقيات

1. ربيع بوصبيع عايش وآخرون، **جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي(SCF)**، ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 5-2013/05/6.
2. سفير محمد، رزقي إسماعيل، **مسؤولية ودور المراجع الخارجي في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي**، ملتقى وطني حول واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي يوم 5-2013/05/6.
3. عبد الغاني دادن، عبد الوهاب دادن، **المنظور المالي للنظام المحاسبي المالي حسب معيار IAS ، 32-39، حول الصنف الأوّل والخامس**، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يوم 29-2011/11/30.
4. مرزوقي مرزقي، حولي محمد، **مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي**، ملتقى دولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، مرباح ورقلة، يومي 29-30 نوفمبر

رابعا: المؤتمرات

1. توفيق جوادي وآخرون، **إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يوم 29-2011/11/30.

خامسا: المجلاّت

1. إبراهيم ميدة، **العوامل المؤثرة في نظام المعلومات المحاسبي ودوره في إتخاد القرارات الإستراتيجية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد25، العدد الأوّل 2009.
2. وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، منشورات أكاديمية العربية المفتوحة الدنمارك، 2007.

سادسا: القوانين

1. قانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 25،74 نوفمبر 2007

الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحي- جيجل-

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

السنة: الثانية ماستر

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

إستبيان البحث

السادة: خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات

تحية طيبة :

في إطار تحضير مذكرة ماستر حول موضوع **"دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي"** نلتمس منكم الإجابة على هذا الاستبيان بصدق وصراحة وموضوعية حيث أن صحة نتائج هذا الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتكم، علما بأن المعلومات التي سنحصل عليها ستعامل بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم تعاونكم

الطالبتان:

- **معاوي نريمان.**
- **مهرهرة كلثوم.**

نرجو منكم الإجابة بوضع علامة(x) في الخانة المناسبة:

القسم الأول: معلومات عامة

1- الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2- العمر: أقل من35 سنة ☐ من 35 إلى 40 سنة ☐

من 40 إلى 45 سنة ☐ أكبر من 45 سنة ☐

3- الوظيفة: محافظ حسابات ☐ خبير محاسب ☐

4- الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐

من 10 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

5- المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماجستير ☐

دكتوراه ☐ شهادة أخرى(مهنية) ☐

القسم الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: مدى إلتزام المراجع الخارجي بمعايير المراجعة في مسار مهمته .

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	المشاركة في التربصات و إكتساب خبرات و مهارات في مجالات اخرى كالإحصاء.					
02	الحرية التامة عند إعداد برنامج المراجعة و عدم وجود أي تدخل أو ضغوطات من طرف الإدارة.					
03	التخطيط الجيد و السليم لعملية المراجعة.					
04	جمع معلومات أولية حول نشاط المؤسسة و القطاع الذي تنتمي إليه و طبيعتها القانونية.					
05	الاتصال بالمراجع الداخلي و الإطلاع على تقارير المراجعة السابقة.					
06	تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.					
07	تحديد طبيعة و نطاق و توقيت المراجعة.					
08	جمع أدلة الإثبات ذات العلاقة بعملية المراجعة.					
09	الاستعانة بالمتعاملين مع المؤسسة للتزويد بمعلومات أو كتابات تدعم رأيه.					
10	تقييم مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.					

11	الحرص على إعداد تقرير مراجعة منظم و شامل و سليم بطريقة تتناسب مع مستوى إدراك مستخدميه.					
12	توضيح إجراءات المراجعة المستخدمة للوصول الى الرأي الفني المحايد.					

المحور الثاني:مدى إلتزام المراجع الخارجي بالإجراءات اللازمة لتقييم مدخلات نظام المعلومات المحاسبي

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	فحص المستندات المتعلقة بعمليات المؤسسة من جميع جوانبها.					
02	التحقق من أن العمليات المسجلة بالدفاتر مؤيدة بمستندات سليمة من الناحية القانونية.					
03	التحقق من أن العمليات المسجلة في الحسابات تعبر عن عمليات حقيقية.					
04	فحص الأدلة الكتابية المؤيدة لعمليات نقدية.					
05	التأكد من وجود حماية كافية على النقدية و التامين عليه					

المحور الثالث :مدى إلمام المراجع الخارجي عند تقييمه لنظام المعلومات المحاسبي بجميع خطوات مرحلة المعالجة.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	التأكد من صحة التسجيلات المحاسبية بدفاتر المؤسسة الخاصة بالمشتريات و المبيعات.					
02	مراجعة جميع الترحيلات من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ العام.					
03	مراجعة مبيعات الأصول و صحة ترحيلها إلى الحسابات الخاصة.					
04	مراجعة المجاميع الرأسية و الأفقية بدفتر اليومية و دفتر الأستاذ العام.					
05	تدقيق العمليات الحسابية و التأكد من النتائج المتوصل إليها.					
06	مراجعة دفتر أوراق القبض و أوراق الدفع المستبدلة أو الملغاة.					
07	مراجعة قيود تصحيح الأخطاء بدفاتر اليومية العامة.					
08	تحليل الأرصدة و مطابقتها مع دفتر الأستاذ و ميزان المراجعة.					

المحور الرابع: مدى تقييم المراجع الخارجي لمخرجات نظام المعلومات المحاسبي بالتأكد من صحة القوائم المالية.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	التأكد من أن الأرصدة الظاهرة بالميزانية لعناصر الأصول و الخصوم موجودة في الواقع.					
02	الاطلاع على عقود الملكية بالنسبة لأصول المؤسسة و التأكد من عدم وجود رهون على الأصول.					
03	التحقق من سياسة المنشأة و التفرقة بين مختلف المصاريف المكونة لقائمة الدخل.					
04	التأكد من صحة الإيرادات و المصاريف المكونة لقائمة الدخل.					
05	مراجعة أرصدة بنود حقوق الملكية و فحص الإجراءات المتعلقة بتكوين رأس المال و تسجيله و طرق سداده.					
06	التأكد من صحة معالجة جميع عناصر حقوق الملكية .					
07	التأكد من صحة الإجراءات المتبعة عند إعداد قائمة التدفقات النقدية.					
08	تقييم التغيرات التي تطرأ على صافي موجودات المنشاة و هيكلها المالي.					

1_ وصف عينة الدراسة حسب المتغيرات الشخصية

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	28	80,0	80,0	80,0
	أنثى	7	20,0	20,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة 35 من أقل	6	17,1	17,1	17,1
	سنة 40 إلى 36 من	4	11,4	11,4	28,6
	سنة 45 إلى 41 من	3	8,6	8,6	37,1
	سنة 45 من أكبر	22	62,9	62,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

الوظيفة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	حسابات محافظ	27	77,1	77,1	77,1
	محاسب خبير	8	22,9	22,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 من أقل	3	8,6	8,6	8,6
	سنوات 10 إلى 5 من	7	20,0	20,0	28,6
	سنة 15 إلى 11 من	4	11,4	11,4	40,0
	سنة 15 من أكثر	21	60,0	60,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

المؤهل العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	18	51,4	51,4	51,4
	ماجستير	3	8,6	8,6	60,0
	اخرى شهادة	14	40,0	40,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

2- دراسة الصدق من خلال معامل الارتباط

معامل الارتباط للمحور الأول

Corrélations

		A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	A12	TOTAL1
A1	Corrélation de Pearson	1	,204	,309	,161	,056	,017	,502**	,510**	,485**	,166	,363*	,042	,672**
	Sig. (bilatérale)		,240	,070	,356	,751	,925	,002	,002	,003	,340	,032	,809	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
A2	Corrélation de Pearson	,204	1	,282	,254	,209	,405*	,085	,029	-,038	,228	-,063	-,106	,399*
	Sig. (bilatérale)	,240		,101	,142	,229	,016	,626	,869	,827	,188	,721	,545	,017
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
A3	Corrélation de Pearson	,309	,282	1	,355*	,388*	,279	,229	,028	,123	,401*	,208	-,003	,586**
	Sig. (bilatérale)	,070	,101		,036	,021	,104	,187	,875	,481	,017	,230	,987	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
A4	Corrélation de Pearson	,161	,254	,355*	1	,223	,342*	-,075	,194	,152	,307	,217	-,084	,472**
	Sig. (bilatérale)	,356	,142	,036		,197	,045	,669	,263	,385	,073	,210	,633	,004
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
A5	Corrélation de Pearson	,056	,209	,388*	,223	1	,484**	,234	,057	-,099	,368*	,178	,488**	,562**
	Sig. (bilatérale)	,751	,229	,021	,197		,003	,176	,744	,571	,030	,307	,003	,000

	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
	Corrélation de Pearson	,017	,405*	,279	,342*	,484**	1	-,070	-,032	,096	,430**	,203	,436**	,552**
A6	Sig. (bilatérale)	,925	,016	,104	,045	,003		,689	,855	,585	,010	,242	,009	,001
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
	Corrélation de Pearson	,502**	,085	,229	-,075	,234	-,070	1	,435**	,054	,239	,268	,096	,506**
A7	Sig. (bilatérale)	,002	,626	,187	,669	,176	,689		,009	,758	,167	,119	,582	,002
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
	Corrélation de Pearson	,510**	,029	,028	,194	,057	-,032	,435**	1	,032	,086	,302	-,059	,440**
A8	Sig. (bilatérale)	,002	,869	,875	,263	,744	,855	,009		,855	,622	,078	,735	,008
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
	Corrélation de Pearson	,485**	-,038	,123	,152	-,099	,096	,054	,032	1	,125	,191	,066	,400*
A9	Sig. (bilatérale)	,003	,827	,481	,385	,571	,585	,758	,855		,473	,271	,706	,017
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
	Corrélation de Pearson	,166	,228	,401*	,307	,368*	,430**	,239	,086	,125	1	,327	,314	,614**
A10	Sig. (bilatérale)	,340	,188	,017	,073	,030	,010	,167	,622	,473		,055	,066	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
	Corrélation de Pearson	,363*	-,063	,208	,217	,178	,203	,268	,302	,191	,327	1	,170	,539**
A11	Sig. (bilatérale)	,032	,721	,230	,210	,307	,242	,119	,078	,271	,055		,330	,001
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
	Corrélation de Pearson	,042	-,106	-,003	-,084	,488**	,436**	,096	-,059	,066	,314	,170	1	,370*
A12	Sig. (bilatérale)	,809	,545	,987	,633	,003	,009	,582	,735	,706	,066	,330		,029
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
	Corrélation de Pearson	,672**	,399*	,586**	,472**	,562**	,552**	,506**	,440**	,400*	,614**	,539**	,370*	1
TOTAL1	Sig. (bilatérale)	,000	,017	,000	,004	,000	,001	,002	,008	,017	,000	,001	,029	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

معامل الارتباط للمحور الثاني

Corrélations

		B1	B2	B3	B4	B5	TOTAL2
B1	Corrélation de Pearson	1	,651**	,342*	,176	,421*	,703**
	Sig. (bilatérale)		,000	,044	,311	,012	,000
	N	35	35	35	35	35	35
B2	Corrélation de Pearson	,651**	1	,758**	,567**	,568**	,905**
	Sig. (bilatérale)	,000	0.000	,000	,000	,000	,000
	N	35	35	35	35	35	35
B3	Corrélation de Pearson	,342*	,758**	1	,709**	,373*	,783**
	Sig. (bilatérale)	,044	,000		,000	,028	,000
	N	35	35	35	35	35	35
B4	Corrélation de Pearson	,176	,567**	,709**	1	,503**	,735**
	Sig. (bilatérale)	,311	,000	,000		,002	,000
	N	35	35	35	35	35	35
B5	Corrélation de Pearson	,421*	,568**	,373*	,503**	1	,756**
	Sig. (bilatérale)	,012	,000	,028	,002		,000
	N	35	35	35	35	35	35
TOTAL2	Corrélation de Pearson	,703**	,905**	,783**	,735**	,756**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	35	35	35	35	35	35

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

معامل الارتباط للمحور الثالث

Corrélations

		C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	TOTAL3
C1	Corrélation de Pearson	1	,553**	,573**	,475**	,326	,251	,400*	,517**	,715**
	Sig. (bilatérale)		,001	,000	,004	,056	,146	,017	,001	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
C2	Corrélation de Pearson	,553**	1	,371*	,481**	,385*	,364*	,206	,546**	,706**
	Sig. (bilatérale)	,001		,028	,003	,022	,031	,236	,001	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
C3	Corrélation de Pearson	,573**	,371*	1	,164	,120	,073	,075	,285	,459**
	Sig. (bilatérale)	,000	,028		,345	,493	,678	,667	,097	,006
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
C4	Corrélation de Pearson	,475**	,481**	,164	1	,589**	,451**	,592**	,701**	,842**
	Sig. (bilatérale)	,004	,003	,345		,000	,007	,000	,000	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
C5	Corrélation de Pearson	,326	,385*	,120	,589**	1	,627**	,233	,383*	,653**
	Sig. (bilatérale)	,056	,022	,493	,000		,000	,178	,023	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
C6	Corrélation de Pearson	,251	,364*	,073	,451**	,627**	1	,330	,204	,588**
	Sig. (bilatérale)	,146	,031	,678	,007	,000		,053	,240	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
C7	Corrélation de Pearson	,400*	,206	,075	,592**	,233	,330	1	,621**	,667**
	Sig. (bilatérale)	,017	,236	,667	,000	,178	,053		,000	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
C8	Corrélation de Pearson	,517**	,546**	,285	,701**	,383*	,204	,621**	1	,811**
	Sig. (bilatérale)	,001	,001	,097	,000	,023	,240	,000		,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
TOTAL3	Corrélation de Pearson	,715**	,706**	,459**	,842**	,653**	,588**	,667**	,811**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,006	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

معامل الارتباط للمحور الرابع

Corrélations

		D1	D2	D3	D4	D5	D6	D7	D8	TOTAL4
D1	Corrélation de Pearson	1	,284	,299	,156	,304	,393*	,293	,068	,528**
	Sig. (bilatérale)		,098	,081	,372	,076	,019	,088	,699	,001
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
D2	Corrélation de Pearson	,284	1	,376*	,433**	,500**	,431**	,340*	,230	,680**
	Sig. (bilatérale)	,098		,026	,009	,002	,010	,046	,184	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
D3	Corrélation de Pearson	,299	,376*	1	,288	,294	,496**	,417*	,602**	,713**
	Sig. (bilatérale)	,081	,026		,094	,087	,002	,013	,000	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
D4	Corrélation de Pearson	,156	,433**	,288	1	,254	,263	,447**	,239	,552**
	Sig. (bilatérale)	,372	,009	,094		,140	,128	,007	,168	,001
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
D5	Corrélation de Pearson	,304	,500**	,294	,254	1	,426*	,318	,316	,629**
	Sig. (bilatérale)	,076	,002	,087	,140		,011	,063	,065	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
D6	Corrélation de Pearson	,393*	,431**	,496**	,263	,426*	1	,698**	,732**	,835**
	Sig. (bilatérale)	,019	,010	,002	,128	,011		,000	,000	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
D7	Corrélation de Pearson	,293	,340*	,417*	,447**	,318	,698**	1	,457**	,719**
	Sig. (bilatérale)	,088	,046	,013	,007	,063	,000		,006	,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
D8	Corrélation de Pearson	,068	,230	,602**	,239	,316	,732**	,457**	1	,696**
	Sig. (bilatérale)	,699	,184	,000	,168	,065	,000	,006		,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35
TOTAL4	Corrélation de Pearson	,528**	,680**	,713**	,552**	,629**	,835**	,719**	,696**	1
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	,000	,001	,000	,000	,000	,000	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

3_ دراسة معامل الثبات ألفا كرومباخ

المحور الأول:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,735	12

المحور الثاني:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,821	5

المحور الثالث:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,830	8

المحور الرابع:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,819	8

كل المحاور

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,899	33

4_اختبار التوزيع الطبيعي لكل المحاور :

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistique	ddl	Signification	Statistique	ddl	Signification
TOTAL	,111	35	,200*	,917	35	,012

*. Il s'agit d'une borne inférieure de la signification réelle.

a. Correction de signification de Lilliefors

5_اختبار T_test لتحليل فقرات الدراسة:

اختبار T-test للمحور الأول

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A1	35	3,83	,954	,161
A2	35	4,34	,765	,129
A3	35	4,34	,802	,136
A4	35	4,23	,646	,109
A5	35	4,40	,775	,131
A6	35	4,23	,690	,117
A7	35	4,03	,747	,126
A8	35	4,20	,797	,135
A9	35	3,74	,919	,155
A10	35	4,37	,598	,101
A11	35	4,34	,684	,116
A12	35	4,17	,747	,126

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
A1	5,136	34	,000	,829	,50	1,16
A2	10,388	34	,000	1,343	1,08	1,61
A3	9,902	34	,000	1,343	1,07	1,62
A4	11,258	34	,000	1,229	1,01	1,45
A5	10,693	34	,000	1,400	1,13	1,67
A6	10,539	34	,000	1,229	,99	1,47
A7	8,146	34	,000	1,029	,77	1,29
A8	8,907	34	,000	1,200	,93	1,47
A9	4,785	34	,000	,743	,43	1,06
A10	13,561	34	,000	1,371	1,17	1,58
A11	11,623	34	,000	1,343	1,11	1,58
A12	9,278	34	,000	1,171	,91	1,43

اختبار T_test للمحور الثاني

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
B1	35	4,26	,741	,125
B2	35	4,43	,558	,094
B3	35	4,51	,507	,086
B4	35	4,37	,598	,101
B5	35	4,31	,676	,114

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
B1	10,032	34	,000	1,257	1,00	1,51
B2	15,157	34	,000	1,429	1,24	1,62
B3	17,667	34	,000	1,514	1,34	1,69
B4	13,561	34	,000	1,371	1,17	1,58
B5	11,500	34	,000	1,314	1,08	1,55

اختبار T_test للمحور الثالث

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
C1	35	4,43	,502	,085
C2	35	4,09	,818	,138
C3	35	4,29	,789	,133
C4	35	3,86	1,004	,170
C5	35	4,29	,667	,113
C6	35	3,86	,733	,124
C7	35	3,91	,919	,155
C8	35	4,17	,954	,161

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
C1	16,833	34	,000	1,429	1,26	1,60
C2	7,854	34	,000	1,086	,80	1,37
C3	9,646	34	,000	1,286	1,01	1,56
C4	5,050	34	,000	,857	,51	1,20
C5	11,398	34	,000	1,286	1,06	1,51
C6	6,915	34	,000	,857	,61	1,11
C7	5,883	34	,000	,914	,60	1,23
C8	7,261	34	,000	1,171	,84	1,50

اختبار T_test للمحور الرابع

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
D1	35	4,31	,932	,158
D2	35	4,00	1,000	,169
D3	35	3,71	,860	,145
D4	35	4,03	,747	,126
D5	35	4,06	,765	,129
D6	35	4,09	,887	,150
D7	35	4,14	,692	,117
D8	35	3,80	1,023	,173

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
D1	8,341	34	,000	1,314	,99	1,63
D2	5,916	34	,000	1,000	,66	1,34
D3	4,914	34	,000	,714	,42	1,01
D4	8,146	34	,000	1,029	,77	1,29
D5	8,178	34	,000	1,057	,79	1,32
D6	7,242	34	,000	1,086	,78	1,39
D7	9,769	34	,000	1,143	,91	1,38
D8	4,625	34	,000	,800	,45	1,15

6_اختبار التباين الاحادي لمعرفة معنوية الفروق:

الجنس

Statistiques de groupe

	الجنس	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
TOTAL	ذكر	28	4,1742	,29560	,05586
	أنثى	7	4,0823	,65315	,24687

Test d'échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
		F	Sig.	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
									Inférieure	Supérieure
TOTAL	Hypothèse de variances égales	4,187	,049	,564	33	,577	,09199	,16315	-,23994	,42392
	Hypothèse de variances inégales			,363	6,626	,728	,09199	,25311	-,51343	,69741

العمر

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,344	3	,115	,769	,520
Intra-groupes	4,622	31	,149		
Total	4,966	34			

الوظيفة

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,065	1	,065	,436	,514
Intra-groupes	4,902	33	,149		
Total	4,966	34			

الخبرة المهنية

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1,138	3	,379	3,071	,042
Intra-groupes	3,829	31	,124		
Total	4,966	34			

المؤهل العلمي

ANOVA à 1 facteur

TOTAL

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,287	2	,143	,981	,386
Intra-groupes	4,679	32	,146		
Total	4,966	34			

7_ تحليل معنوية الفروق بين المتوسطات بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية

Comparaisons multiples

Variable dépendante: TOTAL

LSD

الخبرة (I)	الخبرة (J)	Différence de moyennes (I-J)	Erreur standard	Signification	Intervalle de confiance à 95%	
					Borne inférieure	Borne supérieure
سنوات 5 من أقل	سنوات 10 إلى 5 من	-,66667*	,24251	,010	-1,1613	-,1721
	سنة 15 إلى 11 من	-,69697*	,26841	,014	-1,2444	-,1496
	سنة 15 من أكثر	-,61183*	,21690	,008	-1,0542	-,1695
10 إلى 5 من سنوات	سنوات 5 من أقل	,66667*	,24251	,010	,1721	1,1613
	سنة 15 إلى 11 من	-,03030	,22027	,891	-,4795	,4189
	سنة 15 من أكثر	,05483	,15337	,723	-,2580	,3676
15 إلى 11 من سنة	سنوات 5 من أقل	,69697*	,26841	,014	,1496	1,2444
	سنوات 10 إلى 5 من	,03030	,22027	,891	-,4189	,4795
	سنة 15 من أكثر	,08514	,19172	,660	-,3059	,4761
سنة 15 من أكثر	سنوات 5 من أقل	,61183*	,21690	,008	,1695	1,0542
	سنوات 10 إلى 5 من	-,05483	,15337	,723	-,3676	,2580
	سنة 15 إلى 11 من	-,08514	,19172	,660	-,4761	,3059

*. La différence moyenne est significative au niveau 0.05.

الملخص

تعتبر المراجعة الخارجية في الآونة الأخيرة ضرورة حتمية وأداة رقابية في يد أصحاب المصالح والمتعاملين مع المؤسسة، لذا كان من الضروري أن تكون هذه العملية على درجة عالية من الدقة والمصداقية، وهذا بالاستعانة بخدمات المراجع الخارجي لكونه محايد ويمارس مسؤولياته دون أي رابط مع المؤسسة محل المراجعة.

ومن هذا المنطلق ولضمان نجاح عملية المراجعة الخارجية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي الذي يعّد أحد الركائز الأساسية في المؤسسة كان لابّد على المراجع القيام بمراجعة شاملة لجميع خطوات ومراحل هذا النظام وهذا من خلال تطبيقه لجملة من المعايير والإجراءات المتعارف عليها والتي تساعده في إبداء رأيه حول تمثيل القوائم المالية للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: **المراجعة الخارجية، نظام المعلومات المحاسبي، معايير المراجعة، تقييم مراحل نظام المعلومات المحاسبي.**

Résumé

Considéré l'audit externe récemment impératif est un outil réglementaire à la portée des parties prenantes et les concessionnaires avec l'institution, il était donc essentiel que le processus soit un degré élevé de précision et de crédibilité et que, avec l'aide des services de vérificateur externe neutres pour être et d'exercer ses responsabilités sans aucun lien avec l'institution à l'étude.

Dans ce point et pour être assurer le succès du processus l'audit externe dans l'évaluation du système d'information comptable, qui est l'un des principaux piliers de l'organisation, a dû être le vérificateur de faire un examen complet de toutes les mesures et les étapes du système et ce à travers l'application d'un ensemble des normes et procédures généralement acceptée et que l'aider à exprimer son opinion sur la représentation des états financiers de la situation financière réelle de l'institution.

Mots clés

Audit externe, système d'information comptable, les normes d'audit, l'évaluation des phases du système d'information comptable.