

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم -

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم المحاسبة.



مذكرة التخرج مقدمة لنيل شهادة ماستر في علوم المحاسبة

الشعبة: المحاسبة والمالية التخصص: التدقيق ومراقبة التسيير

الموضوع

دور المراجعة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

(دراسة حالة في مؤسسة نفضال - بسكرة-)

تحت إشراف الأستاذ :

طبيب معارفية

مقدمة من طرف الطالب :

محمد الأمين حميدة.

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الإسم واللقب	الرتبة	عن جامعة.
رئيسا.	بوشيخي بوحووس	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مقرا.	معارفية الطيب	أستاذ مساعد أ	جامعة مستغانم
مناقشا.	شارف بن عطية س	أستاذ مساعد	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2017-2018

دعاء

يا رب لا تجعلني أصاب بالغرور إذا نجحت ولا باليأس

إذا أخفقت، بل ذكرني دائما أن الإخفاق هو التجربة التي تسبق

النجاح.

يا رب إن أعطيتني نجاحا فلا تأخذ تواضعي

وإن أعطيتني تواضعا فلا تأخذ اعتزازي بكرامتي

وإذا أسأت يا رب للناس فامنحني شجاعة الاعتذار

وإذا أساء إلى الناس فامنحني

شجاعة العفو

تَشْكُرَات

الحمد لله حق حمده ، والحمد لله على آلائه كله ، له الشكر على ما وهبنا إياه من نعم لا يحسبها

العد والحسان ، والصلاة والسلام على خير الأنام سيدنا محمد صلى الله عليه وعلى آله وسلم .

أما بعد : فأتوجه بخالص الشكر والعرفان الى الأستاذ الفاضل " معارفية " الذي أفرغ طيلة

مروري بكل مراحل بحثي وأهادي كثيرا بتوجيهاته لي ومساهمته في إثمار جهدي وهذا

نسبة لتفكيره الرشيد و رأيه السديد ، كما لا يفوتني ان أتقدم بالشكر والتقدير إلى كافة

موظفي وموظفات قسم علوم التسيير وموظفي المكتبة الجامعية كافة وعلى رأسهم مسؤول

المكتبة السيد مهدي الذي وفر لي كافة الظروف في المكتبة لإتمام هذا البحث .

كما لا ننسى أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى دكاترة وأساتذة كلية العلوم التجارية والاقتصادية

وعلوم التسيير .

وفي الأخير أتقدم بالشكر إلى كل من ساعدني في انجاز هذا البحث حتى ولو بكلمة .

الإهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ وَالصَّلَاةَ وَالسَّلَامَ عَلَى أَشْرَفِ الْمُرْسَلِينَ : أهدي ثمرة جهدي الي من قال

فيهما الله عز وجل " وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا " صدق الله العظيم .

- اليك رمز العنان وعنوان الأمل والمحببة ، مصدر الأمان يا من علمتني معنى الصبر

وتحملتني كثيرا من أجلي أمي الحبيبة .

- الي من غانني كثيرا من أجلي ولم تمله الدنيا ليري نجاحي أبي حفظه الله .

- الي اخواتي ، وإخوتي وجميع أفراد عائلتي .

- الي صديقتي وأخي " أحمد شيناوي " الي كل أصدقائي وصديقاتي والي كل

استاذتي ..

- إلي كل من وسعته ذاكرتي ولم تسعه مذكرتي .

محمد الأمين حميدة

الفهرس

الصفحة	الموضوع
ب	التشكرات:.....
ج	الإهداء:.....
هـ	فهرس الجداول:.....
و	فهرس الأشكال:.....
ز	خطة البحث:.....
1	مقدمة:.....
الفصل الأول: الإطار النظري لجودة المعلومات المحاسبية وعلاقتها بالمراجعة	
6	ماهية المراجعة.....
6	لمحة تاريخية حول المراجعة.....
7	تعريف المراجعة.....
8	أهداف المراجعة وأهميتها.....
10	مبادئ وفروض المراجعة.....
12	أنواع المراجعة ومعاييرها.....
19	الجوانب العملية للمراجعة.....
19	الإجراءات التمهيديّة للمراجعة.....
20	تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
22	أدلة وقرائن الإثبات.....
23	مراجعة القوائم المالية.....
24	اعداد تقرير المراجعة.....
26	خلاصة الفصل:
الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومات المحاسبية وعلاقتها بالمراجعة.	
29	ماهية نظام المعلومات المحاسبي.....
29	ماهية نظام المعلومات.....
32	الإطار العام لنظام المعلومات المحاسبية.....
35	الإطار المفاهيمي للمعلومة المحاسبية.....
39	جودة المعلومات المحاسبية.....
39	مفهوم و خصائص جودة المعلومات المحاسبية.....
43	معايير تحقيق جودة المعلومة المحاسبية.....
43	العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية.....

44	أبعاد المراجعة و علاقتها بالمعلومة المحاسبية.....	المبحث الثالث :
44	المسائل و الرقاية المحاسبية.....	المطلب الأول :
45	الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة و المراجعة.....	المطلب الثاني:
45	تحقيق الإفصاح والشفافية .	المطلب الثالث:
46	مصادقية المعلومة المحاسبية .	المطلب الرابع:
48	خلاصة الفصل
الفصل الثالث : الجانب التطبيقي لدور المراجعة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية (الدراسة الميدانية).		
51	التعريف بالمؤسسة محل الدراسة .	المبحث الأول:
51	التعريف بمؤسسة نفضال .	المطلب الأول
52	تعريف المؤسسة محل الدراسة.....	المطلب الثاني
59	الجانب المنهجي للدراسة الميدانية.....	المبحث الثاني:
59	مجتمع وعينة الدراسة.....	المطلب الأول
59	إعداد الاستبيان وهيكله.....	المطلب الثاني
61	معالجة نتائج الإستبيان ودراسة تحليل النتائج.....	المبحث الثالث:
61	معالجة نتائج الإستبيان.....	المطلب الأول
61	دراسة وتحليل أفراد العينة.....	المطلب الثاني
65	تحليل النتائج.....	المطلب الثالث:
69	خلاصة الفصل
70	خاتمة عامة
72	قائمة المصادر والمراجع:

قائمة الجداول :

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
الجدول 01	التطور التاريخي للمراجعة .	06
الجدول 02	التمييز بين المراجعة الداخلية والخارجية.	16
الجدول 03	مقياس الإجابة على العبارات.	60
الجدول 04	معامل الثبات والصدق.	61
الجدول 05	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي.	62
الجدول 06	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب التخصص.	63
الجدول 07	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب طبيعة العمل.	64
الجدول 08	تحليل إتجاه أفراد العينة الفرع الأول.	64

66	تحليل إتجاه أفراد العينة الفرع الثاني.	الجدول 09
67	تحليل إتجاه أفراد العينة الفرع الثالث.	الجدول 10

قائمة الأشكال :

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
15	مسار المراجعة الحسابية الخارجية	الشكل 01
17	معايير المراجعة المتعارف عليها .	الشكل 02
21	هيكل دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية	الشكل 03
24	نظرة عامة على مراجعة القوائم المالية.	الشكل 04
29	العلاقة بين عناصر النظام.	الشكل 05
38	الفئات التي تستخدم المعلومة المحاسبية	الشكل 06
40	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	الشكل 07
53	الخلايا التابعة مباشرة للإدارة العامة للمؤسسة.	الشكل 08
55	دائر الإدارة العامة والمصالح العامة	الشكل 09
57	دائرة المالية والمحاسبة .	الشكل 10
58	الهيكل التنظيمي لمؤسسة نافتال	الشكل 11
62	دائرة نسبية للمؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة.	الشكل 12
63	دائرة نسبية للتخصص العلمي لأفراد العينة.	الشكل 13
64	التمثيل البياني لطبيعة عمل أفراد العينة.	الشكل 14
65	دائرة نسبية تمثل خبرة أفراد العينة.	الشكل 15

خطة البحث

ماهية المراجعة.	المبحث الأول :
لمحة تاريخية حول المراجعة.	المطلب الأول :
تعريف المراجعة.	المطلب الثاني:
أهداف المراجعة وأهميتها.	المطلب الثالث:
مبادئ وفروض المراجعة.	المطلب الرابع:
أنواع المراجعة ومعاييرها.	المطلب الخامس :
الجوانب العملية للمراجعة.	المبحث الثاني :
الإجراءات التمهيدية للمراجعة.	المطلب الأول :
تقييم نظام الرقابة الداخلية.	المطلب الثاني:
أدلة وقرائن الإثبات.	المطلب الثالث:
مراجعة القوائم المالية.	المطلب الرابع:
اعداد تقرير المراجعة.	المطلب الخامس :
ماهية نظام المعلومات المحاسبي.	المبحث الأول :
ماهية نظام المعلومات.	المطلب الأول :
الإطار العام لنظام المعلومات المحاسبية.	المطلب الثاني:
الإطار المفاهيمي للمعلومة المحاسبية.	المطلب الثالث:
جودة المعلومات المحاسبية.	المبحث الأول :
مفهوم و خصائص جودة المعلومات المحاسبية.	المطلب الأول :
معايير تحقيق جودة المعلومة المحاسبية.	المطلب الثاني:
العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية .	المطلب الثالث:
أبعاد المراجعة و علاقتها بالمعلومة المحاسبية.	المبحث الأول :
المسائل و الرقابة المحاسبية.	المطلب الأول :
تحقيق الإفصاح والشفافية .	المطلب الثالث:
مصادقية المعلومة المحاسبية .	المطلب الرابع:
التعريف بالمؤسسة محل الدراسة .	المبحث الأول:
التعريف بمؤسسة نفضال.	المطلب الأول

تعريف المؤسسة محل الدراسة.	المطلب الثاني
الجانب المنهجي للدراسة الميدانية.	المبحث الأول:
مجتمع وعينة الدراسة.	المطلب الأول
اعداد الاستبيان وهيكله.	المطلب الثاني
معالجة نتائج الإستبيان ودراسة تحليل النتائج.	المبحث الأول:
معالجة نتائج الإستبيان.	المطلب الأول
دراسة وتحليل أفراد العينة.	المطلب الثاني
تحليل النتائج.	المطلب الثالث:



المقدمة العامة:

لقد أزداد الاهتمام بمهنة المحاسبة و تعليمها بازدياد ممارسة الأعمال الاقتصادية المختلفة باعتبارها الوسيلة الوحيدة لقياس نتائج الأعمال فالمخرجات المحاسبية هي الأساس الذي يعتمد عليه متخذي القرار في تسيير الأعمال مما زاد حرصهم على ضرورة مصداقية تلك المعلومات وجودتها وهذا ما أدى بهم إلى فرض رقابة على تلك المعلومات من خلال تفعيل مهنة المراجعة وتطبيق المعايير المحاسبية وذلك قصد إعداد تقارير مالية سليمة و فعالة

إن تمتع المعلومات المحاسبية بخاصية الصحة و المصداقية يتطلب فرض أدوات رقابية وهذا ما توفره مختلف أعمال المراجعة التي تمثل ضمان اكبر حول مصداقية هذه المعلومات وهذا في ظل تمتع المراجعة بالاستقلالية والحياد في إبداء رأيه باعتباره كواسطة بين مستخدمي المعلومات المحاسبية والمؤسسة ويقدم تقرير يطلع من خلاله المتعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من اجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة محل المراجعة و تظهر الحاجة إلى المراجعة في ظل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لدى مختلف المؤسسات ومن ثم أصبحت جودة المعلومات المحاسبية يعتمد على مدى تبني هذا النظام لمراجعة الحسابات المستقلة ومدى التزام المراجعين بالأساس النظرية كما إن تحديد خصائص جودة المعلومات المحاسبية وتحد العوامل المؤثرة عليها يدعم رفع مستوى المهنة وتدعيم مراجعة الحسابات حتى تصبح التقارير المالية في خدمة احتياجات المستخدمين.

الإشكالية الرئيسية:

وفي هذا السياق تبرز معالم إشكالية الدراسة ،واتي تتمحور حول التساؤل التالي :

إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة في تحسين جودة المعلومة الحسابية ؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية عدة تساؤلات فرعية وهي :

- ما المقصود بمراجعة الحسابات وما هي أهميتها ؟
- ماهية معايير مراجعة الحسابات ؟
- ماهية جودة المعلومات المحاسبية؟
- كيف تساهم مراجعة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟

فرضيات الدراسة

وللإجابة على الأسئلة الفرعية المطروحة تم الاعتماد على الفرضيات التالية :

- يمكن تعريف مراجعة على أنها فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات الفعالية لأي منشأة يقوم بها مراجعة بشكل حيادي وشفاف لاكتشاف الأخطاء والغش وقد تكمن أهمية المراجعة في أنها تكشف بالدرجة الأولى أخطاء وتلاعبات للحسابات إن وجدت .
- من أهم معايير المراجعة القيام بالخطوات التي ترتبط بتنفيذ عملية المراجعة ، والإجراءات الفنية لهذه العملية.
- قد يرتبط مفهوم جودة المعلومات المحاسبية بالخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها .
- تساهم المراجعة بشكل كبير في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال التنبؤ بالنتائج المستقبلية .

آفاق الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه المراجعة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، وتم التوصل إلى عدة نتائج ، ما يجعلنا نطرح مجموعة من المواضيع القابلة للدراسة للوصية ولإلى نتائج أكثر ، ومن بينها :

- مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية على مراجعي الحسابات .
- الرقابة على أداء المؤسسة الاقتصادية بين مسؤولية المراجع الداخلي والخارجي.

أسباب اختيار الموضوع :

تكمن أسباب اختيار هذا الموضوع فيما يلي :

الدوافع الذاتية : وتتمثل في :

- الاهتمام الشخصي والرغبة في دراسة الموضوع وهذا لارتباطه بمجال تخصص
- بغية التوسع في مجال المراجعة ومحاولة دراسة اثارها على جودة المعلومة المحاسبية
- الحاجة المالية إلى المعلومات المحاسبية ذات الجودة وخاصة في ظل البيئة الاقتصادية الحالية.

الدوافع الموضوعية: وتتمثل في :

- إثراء المكتبة العلمية بمراجعة هذا الموضوع.
- مدى تلاؤمه مع التخصص.

أهداف الدراسة وأهميتها :

أهداف الدراسة: يكمن هدف هذه الدراسة في إبراز الدور الفعال الذي تقوم به عملية المراجعة في زيادة تدعيم ثقة المعلومات المحاسبية وتحسين جودتها .

أهمية الدراسة: تتجلى أهمية الدراسة من خلال إبراز الدور الهام الذي تلعبه المراجعة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وهذا من خلال الخدمة التي تسديها للمستخدمين المعلومات المحاسبية..

الدراسات السابقة :

- سردوك فاتح ، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية (دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم بالمسيلة) ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة المسيلة ، 2004.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة ، وتلبية الحاجات المتزايدة للمعلومات ذات مصداقية صالحة لاتخاذ القرارات الملائمة في ظل المتطلبات المتزايدة للنظم الجديدة للتسيير.

- وليد خالد حميد العزمي ، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، الأردن ، 2002.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية ، وقد توصل الباحث إلى وجود أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المديرين الماليين والمراقبين والمدققين الداخليين .

المنهج والأدوات المستخدمة .

يهدف الإجابة على إشكالية البحث اعتمادا على المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة النظرية وذلك لتوضيح مفاهيم مراجعة الحسابات وأنواعها والمعلومات المحاسبية وجودتها إما ما يتعلق بالجانب التطبيقي قد شمل هذا الأخير بالتعريف بالمؤسسة محل الدراسة ثم تناولنا الجانب المنهجي للدراسة الميدانية ثم الاعتماد على الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات وذلك من خلال توزيعها للمتخصصين في ميدان المراجعة للوقوف على الواقع الحالي للمهنة.

أما الأدوات المستخدمة فقد تم الاعتماد والإطلاع على مختلف الدراسات والمراجع العلمية المتعلقة بالموضوع ، بالإضافة إلى الاستفادة من الأفكار والمعلومات التي تم جمعها من أصحاب المجال.

محتوى البحث :

تبعاً لأهداف المتوخاة من المذكرة ومعالجة الإشكالية وعلى التساؤلات الفرعية ، لاختيار الفرضيات ، ثم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول وهي كالتالي :

الفصل الأول: الإطار النظري للمراجعة .

ينقسم هذا الفصل إلى مبحثين ، المبحث الأول تناولنا فيه ماهية المراجعة ، أما المبحث الثاني فتناولنا فيه الجوانب العلمية للمراجعة.

الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومات المحاسبية .

ينقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث ، المبحث الأول كان حول المعلومات المحاسبية ، أما المبحث الثاني فيدور حول جودة المعلومات المحاسبية ، والمبحث الثالث تطرقنا من خلاله إلى الأبعاد المحاسبية ، وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية.

الفصل الثالث: الجانب التطبيقي (دراسة ميدانية) .

لقد شمل هذا الأخير على ثلاثة مباحث ، فكان بدايتها التعريف بالمؤسسة محل الدراسة ، ثم تناولنا الجانب المنهجي للدراسة الميدانية ، أما المبحث الثالث فهو تحليل بيانات الاستبيان .

وفي الأخير أنهينا بحثنا بخاتمة عامة احتوت مجموعة من النتائج التي تحيط بجوانب البحث ، وكذا جملة من التوصيات والاقتراحات .

الفصل الأول

الإطار النظري للمراجعة

المبحث الأول: ماهية المراجعة

ظهرت المراجعة مع بداية ظهور المنشآت الاقتصادية والتجارية والمالية، وتطورت مع تطور أشكال هذه المنشآت، فمع ظهور شركات الأموال وانفصال الملكية عن الإدارة زادت أهمية المراجعة كأداة تمكن المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين في المنشأة من الاطمئنان على دقة وسلامة القوائم المالية المعدة بواسطة الإدارة.

المطلب الأول: لمحة تاريخية حول المراجعة¹

إن المتتبع لأثر المراجعة عبر التاريخ يدرك بأن هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة لها بغية، بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات على الذين يقومون بعمليات التحصيل، الدفع والاحتياط بالمواد في المخزونات نيابة عنهم، فعلى حسب خالد أمين² فإن المراجعة ترجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المراجعين بغية التأكد من صحو الحسابات العامة. وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء، بالتالي صحتها.

المراجعة "AUDIT" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" ومعناها يستمع. إن التطورات المتلاحقة للمراجعة كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة و من 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 الاقتصادية على وجه الخصوص، لذلك سنورد جدول نميز فيه بين مختلف المراحل التاريخية للمراجعة.

جدول رقم (01): التطور التاريخي للمراجعة²

المرحلة	الأمر بالمراجعة	المراجع	أهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، الحاكم	معاينة السراق على اختلاس الأموال، حماية الأموال
من 1700 م إلى 1850 م	الحكومة، الحاكم، التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش، ومعاينة فاعليه، حماية الأصول
من 1850 م إلى 1900 م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 م إلى 1940 م	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 م إلى 1970 م	الحكومة، البنوك و المساهمين	شخص مهني في المراجعة والمحاسبة	الشهادة على صدق و سلامة انتظام القوائم

¹ خالد أمين ع: علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية، مطبعة الإتحاد عمان، 1980 ص 5.

² Lionel.cet gerra .v: audit et control interne ;aspects financiers ;operation et strategique ;4emme edition ;dallaze;paris 1992 ; p 17.

خاتمة عامة

المالية التاريخية			
الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المراجعة	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة	الحكومة ، هيئات أخرى و المساهمين	من 1970م إلى 1990م
الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ضل إجماع المعايير ضد الغش العالمي	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة	الحكومة ، هيئات أخرى و المساهمين	إبداء من 1990

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن المراجعة مرت بمراحل متعددة لكل مرحلة مميزات في حين أنه بشكل عام أهداف المراجعة كانت تتمحور حول منع الغش و التلاعب و السرقة و حماية الأصول و الوقوف على مصداقية الحسابات.

المطلب الثاني: تعريف المراجعة.

سنحاول في هذا تقديم أهم التعريفات التي قدمت للمراجعة والتي هي:

التعريف الأول :

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة علي أنها "عملية منتظمة للحصول علي القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة علي الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ' ثم توصيل نتائج ذلك إلي الأطراف المعنية¹.

التعريف الثاني :

وعرف " BONNAULT "ET " GERMOND " المراجعة علي أنها " اختيار تقني صارم وبناء أسلوب من طرف معين مؤهل ومستقل ، بغية إعطاء رأي معلل علي نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ، وعلي مدي احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف علي مدي احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في صورة الصادقة علي الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة².

التعريف الثالث :

المراجعة هي عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني محايد علي مدي تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية الواقع بدرجة

¹ الصبان م.س والفويومي م: المراجعة بين التنظير والتطبيق الدار الجامعة بيروت 1990، ص 21، 18.

² محمد سمير الصبان ، الأصول العلمية للمراجعة النظرية والتطبيق ، دار النهضة العربية ، 1988 ، ص 21.

معقولة من ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات " 4

تعريف شامل:

خلال استعراضنا لعدة تعاريف للمراجعة وقصد الخروج بتعريف يجمع الآراء المختلفة حولها مفاده أن المراجعة هي عملية فحص انتقادي منظمة وموضوعية للبنود الواردة في القوائم المالية مع تجميع وتقييم الأدلة ذات الصلة بالبيانات الواردة بهذه القوائم والمتعلقة بالأنشطة والأحداث الاقتصادية التي يمكن التحقق منها وتحديد دوحه التناسق مع المعايير والمقاييس المحددة للخروج برأي فني محايد ودقيق عن المركز المالي ونتيجة لنشاط المؤسسة وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتوصيل هذه النتائج للأطراف المهتمة بها داخليا من مديري ومسؤولين من اجل اتخاذ قرارات ووضع استراتيجيات جديدة .

المطلب الثالث: أهداف المراجعة وأهميتها :

الفرع الأول: أهداف المراجعة .

انطلاقا من التطور التاريخي للمراجعة والتعريفات المقدمة لها يظهر لنا جليا تطور أهداف هذه الأخيرة من حقبة زمنية ألي آخر نتيجة للتطور الذي عرفته المؤسسة من جهة ونتيجة لتعدد الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى ، لذلك سنورد الأهداف المتوخاة من المراجعة في النقاط التالية¹:

1- الوجود والتحقق:

تسعي مراجع الحسابات في المؤسسة الاقتصادية إلي التأكد من أن جميع الأصول في والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقر مثلا بالنسبة ألي المخزون السلعي مبلغ معين عند تاريخ معين وكمية معينة ، فيسعي المرجع إلي التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي أو المادي للمخزونات

2- الملكية والمديونية :

تعمل المراجعة في هذا البند إلي إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزام عليها ، فالوحدات المتواجدة في المخزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى ، فالمراجعة بذلك تعمل علي تأكيد صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها ، والتي تقدم إلي أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية² .

3- الشمولية أو الكمال

بما أن الشمول هو من بين أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومات بات من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على المعطيات و المركبات الأساسية التي تمت بصله إلى الحدث بغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و السجلات من جهة ومن جهة أخرى العمل على تجهيز

¹ لبيب ع والفيومي م : أصول المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الأزارطة ، الإسكندرية ، 1998 ، ص 88 .

² لبيب ع والفيومي م : أصول المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الأزارطة الاسكندرية 1998 ، ص 88 .

هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الذي بين أهم أهداف المراجعة الإعطاء المصدقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية .

4- التقييم والتخصص:

تهدف المراجعة من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث المحاسبية وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها كطرق إهلاك الاستثمارات أو إطفاء المصاريف الإعدادية وتقييم المخزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية. إن التزام الصارم بهذا البند من شأنه أن يتضمن الآتي :

- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش

- الالتزام بالمبادئ المحاسبية

- ثبات الطرق المحاسبية من دورة أخرى

5- العرض والإفصاح :

تسعى الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية والمتمثلة في المعلومات، التي أعدت وفقا للمعايير الممارسة المهنية، و تم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية .

6- إبداء رأي فني :

يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخيرة، وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بالفحص والتحقق من العناصر الآتية :

- التحقق من الإجراءات والطرق المطبقة

- مراقبة عناصر الأصول

- مراقبة عناصر الخصوم

- التأكد من التسجيل السليم للعمليات

- التأكد من التسجيل السليم لكل الأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة

- محاولة كشف الأنواع الغش، التلاعب والأخطاء

- تقييم الأداء داخل النظام المؤسسة ككل.

الفرع الثاني: أهمية المراجعة :

ترجع أهمية المراجعة المحاسبية إلى الجهات التي تعتمد على البيانات المحاسبية ، ومن بينها¹ :

1- إدارة المنظمة :

تحرص الإدارة على أم تكون البيانات المحاسبية خاضعة للمراجعة للاعتماد عليها في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه.

2- المستثمرون :

¹ خالد أمين عبد الله ، مرجع سبق ذكره ، ص 16.

يعتمد على القوائم المالية الخاضعة للمراجعة عند إتخاذ أي قرار يخص توجيه المدخرات الاستثمارات، بحيث توفر لهم أكبر عائد ممكن.

3- البنوك :

يعتمد على القوائم المالية الخاضعة للمراجعة عند فحصها للمراكز المالية للمنظمات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية ، على أساس أن المؤسسات تبين حقيقة قيمة الموجودات لقاء القرص وكفاية الأرباح لتغطية الفوائد المستحقة .

4- الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة :

إن يكون القوائم المالية خاضعة للمراجعة من طرف هيئة مستقلة ومهنية تضفي الثقة في الحسابات، ويتم الاعتماد عليها في أغراض كثيرة منها:
- الرقابة على المؤسسات والشركات.
- التخطيط لرسم السياسات الاقتصادية.
- التأكد من سلامة تحديد الوعاء الضريبي بإعطاء مصداقية للتصريحات الضريبية.
- في حالة الإحالة إلى خيرة القضائية.

5- نقابات العمال:

كذلك تعتمد عليها في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه.

المطلب الرابع : مبادئ وفروض المراجعة .

الفرع الأول : مبادئ المراجعة :

ترتبط مبادئ المراجعة ، والتي تتمثل في ركني الفحص والتقرير ، وعليه فإن المبادئ تنقسم إلى مجموعتين هما¹

1: المبادئ المرتبطة بركن الفحص :

1-1: مبدأ تكامل الإدراك الرقابي : وذلك بأن يكون لمراجع الحسابات المعرفة بالمنشأة ، وطبيعة الأحداث فيها ، وأثارها المتوقعة على كيان المنشأة ، وعلاقتها بالأطراف الخارجية الأخرى ، والوقوف على احتياجات مستخدمي القوائم المالية وغيرها .

2-1: مبدأ الشمول في الفحص الاختباري : بحيث يشمل الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية ، وجميع التقارير المالية ، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأطراف والتقارير .

3-1: مبدأ الموضوعية في الفحص : وذلك بالإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي ، وذلك بالاعتماد على عدد كاف من أدلة الإثبات المؤيدة لرأي المراجع للحسابات ، خاصة أدلة الإثبات القوية ، مع التركيز على العناصر ذات الأهمية النسبية ، أو تلك التي يرتفع فيها احتمال الخطأ.

4-1: مبدأ فحص الكفاية الإنسانية : تفحص الكفاية الإنسانية بجانب الكفاية الإنتاجية ، لما لها من تأثير في تكوين الرأي السليم لمراجع الحسابات من أحداث المنشأة ، فالكفاية الإنسانية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة ، والذي يعكس نظام القيادة والحوافز ، والسلطة ، والاتصال ، والمشاركة في المنشأة في محل المراجعة .

¹ عصام الدين محمد متولي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، دار النشر صنعاء ، 2013 ، ص 14 .

2: المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

1-2: مبدأ كفاءة الاتصال :

بحيث يكون تقرير مراجع الحسابات وسيلة تعكس أوضاع المنشأة لجميع مستخدمي هذا التقرير بصورة تبعث الثقة ، لتحقق بذلك كل المرجو هذه التقارير.

2-2: مبدأ الإفصاح :

حيث يجب أن يفصح عن كل ما من شأنه إبراز مدى تنفيذ المنشأة لأهدافها ، ومدى التزامها بتطبيق المبادئ والإجراءات المحاسبية ، وإظهارها للمعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية ، وإبراز جوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية .

3-2: مبدأ الإنصاف :

حيث يجب أن تكون محتويات تقرير مراجع الحسابات ، والتقارير المالية محل المراجعة منصفة لجميع المرتبطين والمهتمين بالمنشأة ، سواء أكانوا داخلها أو خارجها .

4-2: مبدأ السببية :

حيث يجب أن يحتوي التقرير تفسيراً لكل تصرف غير عاد ، كما يجب أن يبني مراجع الحسابات تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

الفرع الثاني: فروض مراجعة

عرف الفرض بأنه قاعدة تحظى بقبول عام تعبر عن التطبيق وتستخدم في حل نوع معين من المشاكل أو ترشيد السلوك.

إن أهم فروض مراجعة الحسابات تتمثل في الآتي¹:

1- فروض عدم التأكيد :

وفقاً لهذا الفرض فإن الحاجة تقتضي وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية لإزالة حالة عدم التأكيد.

2- فروض استقلال مراجع الحسابات :

إن مراجع الحسابات (مراقب الحسابات) يعد حكماً عندما يمارس عمله حيث تعتمد كثير من الطوائف على رأيه في اتخاذ قراراتها.

3- فروض تأهيل خاص لمراجع الحسابات :

إن إبداء مراجع الحسابات لرأيه الفني وما يواجهه من مشاكل عديدة أثناء أداء عمله، يستلزم تأهيلاً علمياً وعملياً كافياً لأداء مهمته.

4- فروض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية :

إن نظام الرقابة الداخلية يتضمن مجموعة من أدوات مراقبة، تعتبر ضماناً لحسن سير العمل في المنشأة، وتشمل الرقابة الداخلية الرقابة الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلي

5- فروض صدق التقرير:

¹ أ.د. عصام الدين محمد متولي، مرجع سبق ذكره. ص 12-13.

إن فرض صدق التقرير يأتي نتيجة لوضع مراجع الحسابات موضع ثقة جميع عند الأطراف التي لها علاقة بتقريره هذا.

المطلب الخامس: أنواع المراجعة ومعاييرها:

الفرع الأول: أنواع المراجعة:

هناك أنواع متعددة من المراجعة، حيث تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية المراجعة، والتي تصنف كالآتي:

1- من زاوية مجال أو نطاق المراجعة :

يعتبر مجال أو نطاق المراجعة من بين أهم المحددات التي تفرز نوعين من المراجعة هما على نحو الآتي¹:

- المراجعة الكاملة.

- المراجعة الجزئية.

المراجعة الكاملة:

في هذا النوع من المراجعة يخول للمراجع إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه ، اذ يقوم بفحص البيانات والسجلات والقيود المثبتة بقصد إبداء رأي فني محايد حول صحة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية ككل ، فعملية المراجعة لا بد أن تتقيد بمعايير ومستويات المراجعة المتعارف عليها .

المراجعة الجزئية²

تعتبر المراجعة الجزئية من بين الأنواع الأكثر تطبيقاً في المراجعة الخارجية، كأن يوكل إلى مراجع خارجي مراجعة بند معين من مجموعة البنود كمراجعة النقدية أو الديون أو المخزون دون غيرها.

تبعاً لما سبق ، أصبح من الضروري تقييد هذا النوع من المراجعة بالعناصر الآتية :

- وجود عقد كتابي يوضح نطاق عملية المراجعة.
- إبراء ذمة المراجع من القصور والإهمال في المراجعة بند لم يعهد إليه.
- حصر مسؤولية المراجع في مجال المراجعة أو في البند المعهود إليه .

2- من زاوية توقيف المراجعة :

يمكن أن ننظر من هذه الزاوية إلى أنواع المراجعة ، ونميز بين نوعين هما المراجعة المستمرة ، والتي هي غير محدودة ، والمراجعة النهائية ، والتي هي محدودة بالوقت³ .

1-2: المراجعة المستمرة :

¹ طوهر محمد التهامي ، صديق مسعود ، مرجع سبق ذكره ، ص 22.

² - أ. د. عصام الدين محمد متولي . مرجع سبق ذكره ، ص 15 – 16 .

³ طوهر محمد التهامي ، صديق مسعود ، مرجع سبق ذكره ، ص 24 - 28.

يقوم المراجع في هذا النوع من المراجعة بفحص ، وإجراء الاختبارات الضرورية على المفردات المحاسبية على مدار السنة المالية للمؤسسة ، إذ في العادة يتم ذلك بطريقة منتظمة وفق برنامج زمني مضبوط مسبقا ، ويستجيب إلى الإمكانيات المتاحة. والواقع أن هذا النوع من المراجعة يصلح إلى المؤسسات كبيرة الحجم.

2-2: المراجعة النهائية :

يستعمل هذا النوع عادة في نهاية السنة المالية ، إذ يعين المراجع في ظل هذا النوع بعد الانتهاء من التسويات ، وتحضير الحسابات الختامية ، وقائمة المركز المالي ، والواقع أن هذا النوع يكون في المؤسسات الصغيرة التي يكون عدد عمالها قليلا ، ويستطيع المراجع التحكم في الوضعية في ظل محدودية مدة المراجعة.

3- من زاوية مدى الفحص أو حجم الاختبارات :

إن كبر حجم المؤسسات ، وتعدد عملياتها سواء الداخلية أو الخارجية ، خلق صعوبة لفحص العمليات التي يقوم بها موظفي هذه المؤسسة ، لذلك بات من الضروري ووجود نوعين من المراجعة وهما¹ :

- المراجعة الشاملة (تفصيلية).

- المراجعة الاختيارية.

1-3 : المراجعة الشاملة (التفصيلية)

تعتبر المراجعة الشاملة نوعا تفصيليا ، لإذ يقوم في ظلها المراجع بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات والبيانات المحاسبية ، والواقع أن هذا النوع من المراجعات قد يكون شاملا بالنسبة لبند معين ، وقد يكون شاملا بالنسبة لجميع عمليات المؤسسة ، على حسب ما يقتضيه العقد المبرم ما بين المراجع ، وأصحاب المؤسسة الذي يوضح طبيعة ، وشكل المراجعة ، والبند أو الكل المراد مراجعته.

2-3 : المراجعة الاختيارية:

يستند هذا النوع من الاختبار لجزء من المفردات من الكل مع تعميم نتائج الفحص للمفردات (العينة) على كل أو مجموع المفردات (المجتمع) ، كما أن هذا النوع يتجلى خاصة في المؤسسات كبيرة الحجم ، والمتعددة العمليات ، والتي تصعب فيها المراجعة الشاملة لكل العمليات ، لذلك تظهر لنا وبجلاء أهمية نظام الرقابة الداخلية في تحديد حجم العينة ، من خلال تقييم هذا النظام ، واكتشاف مواطن الضعف والقوة في الأجزاء المكونة له من ناحية ، ومن ناحية أخرى تحديد مدى إمكانية تطبيق هذا النوع من المراجعة .

4- من زاوية الإلزام القانوني :

ينظر المشرع الجزائري من خلال القانون التجاري إلى إلزامية المراجعة لبعض مؤسسات الشركات كشركة المساهمة ، وعدم إلزامية المراجعة على غيرها من المؤسسات الشركات ، كشركة ذات المسؤولية المحدودة ، لذلك نميز بين نوعين من المراجعة وهما :

¹ فتحي رزق السوافيري ، د. سمير كامل محمد ، د. محمود مراد مصطفى الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، 2002 ، ص 46-50 .

- المراجعة الإلزامية .
- المراجعة الاختيارية .

4-1 المراجعة الإلزامية:

وهي المراجعة التي يحتم القانون القيام بها ، حيث نص المشروع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مراجع يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من المراجعة. نص المشرع الجزائري في القانون التجاري¹ وفي مادته رقم (609) على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة إلى شركات المساهمة (الأموال).

4-2 المراجعة الاختيارية:

وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة 'ففي الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو ذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي .

5- من زاوية الجهة التي تقوم بالمراجعة:

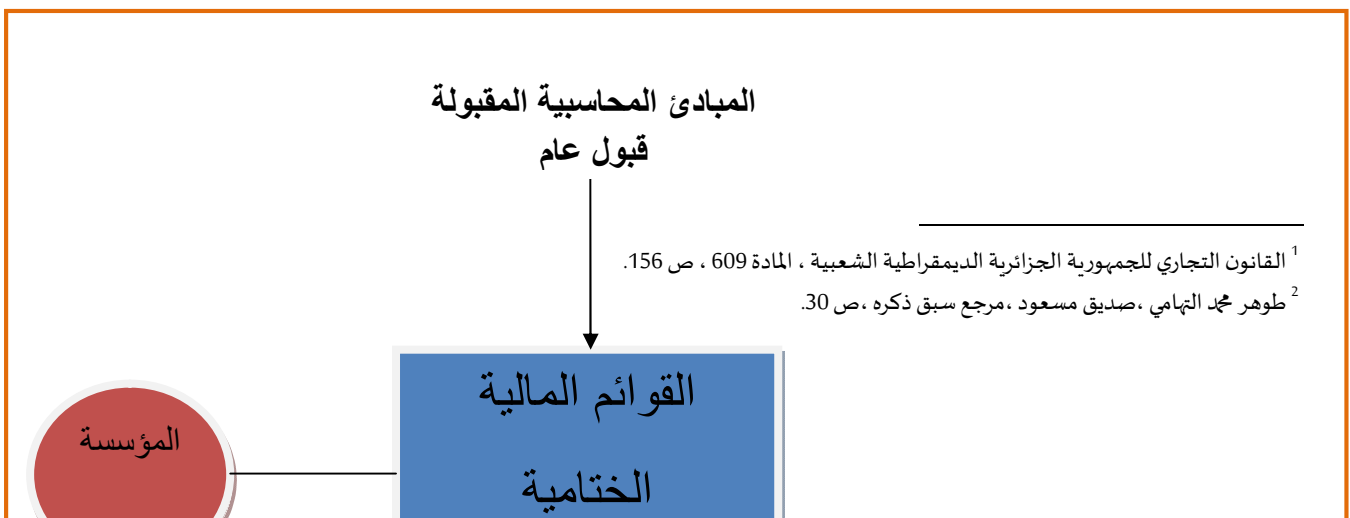
يمكن تقسيم المراجعة من هذه الزاوية إلى نوعين هما :

- المراجعة الخارجية .
- المراجعة الداخلية .

5-1 المراجعة الخارجية :

هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من الخارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المتعارف عليها' وذلك لإعطائها المصادقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخاصة (المساهمون 'المستثمرين 'البنوك)².

الشكل رقم (01): مسارات المراجعة المحاسبية الخارجية



الأطراف الخارجية

معايير
أطراف
تقنيان المراجعة

-إبداء رأي فني محايد حول
صحة وصدق القوائم المالية
الختامية ومدى تغير المعلومات
عن الوضعية الحقيقية
-وضع التوصيات الناتجة عن
العملية

المصدر: page 147: ibiden

2-5- المراجعة الداخلية:

نشأ هذا النوع من المراجعة بناء على الاحتياجات المتزايدة للجهة المسيرة المؤسسة من أجل فحص البيانات وسجلات المحاسبة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بغية الحصول على المعلومات تعكس الوضعية الحقيقية و يتخذ على أساسها القرارات . يمكن سرد التعريفين الآتين للمراجعة الداخلية .
عرف مجمع المراجعين الداخليين الأمريكيين المراجعة الداخلية على أنها .>> نشاط تقييبي مستقل ينشأ داخل منطقة الأعمال المراجعة العمليات كخدمة للإدارة وهي وسيلة رقابة إدارية تعمل على قياس وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى >>¹.

وعرف كذلك "ETIENNE" المراجعة الداخلية على أنها تكون داخل المؤسسة، ووظيفة مستقلة للتقييم الدوري للعمليات لصالح المديرية العامة وفي الأخير سنميز بين النوعين السابقين من المراجعة في الجدول الآتي² :
الجدول رقم (02): التمييز بين المراجعة الداخلية والخارجية

البيان	المرجع الخارجي	المرجع الداخلي
--------	----------------	----------------

¹ العمرات أحمد صالح ، المراجعة الداخلية الاطار النظري والمحتوى السلوكي ، دار النشر للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 1990 ، ص 35.

² ENTIENNE : l'audit interne pourquoi et comment ;les editions organisation ;France 1989;p 20.

خاتمة عامة

<p>-الهدف الرئيسي: خدمة الادارة عن طريق التأكد من أن نظام المعلومات المحاسبة كفاً ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة وبذلك ينضج الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والإنحراف عن السياسات الموضوعية.</p>	<p>1-الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق ابداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال المركز المالي 2-الهدف الثانوي : إكتشاف الأخطاء والغش في جودود ماتتأثر به التقارير القوائم المالية.</p>	<p>1-الأهداف</p>
<p>-موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.</p>	<p>-شخص مهني مستقل من خارج المشروع بواسطة المللك.</p>	<p>2- توعية من يقوم بالمراجعة</p>
<p>يتمتع باستقلال جزئي فهو مستقل عن بعض الإدارات ولكنه يخضع لرغبات وحاجات الادارات الأخرى</p>	<p>يتمتع بالاستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وابداء الرأي</p>	<p>3- درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي</p>
<p>مسؤول أمام الادارة ومن ثم يقدم تقرير نتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الادارة العليا</p>	<p>-مسؤول أمام المللك ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية الهيم</p>	<p>4-المسؤولية</p>
<p>تحديد الادارة نطاق عمل المراجع الداخلي فيقدر المسؤوليات التي تعهد بها الادارة للمرجع الداخلي ، فيكون نطاق عمله</p>	<p>-يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائدة ومعايير المراجعة المتعارف عليها وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية</p>	<p>5-نطاق العمل</p>
<p>يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة</p>	<p>يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات منقطعة خلال السنة</p>	<p>6-التوقيت الأداء</p>

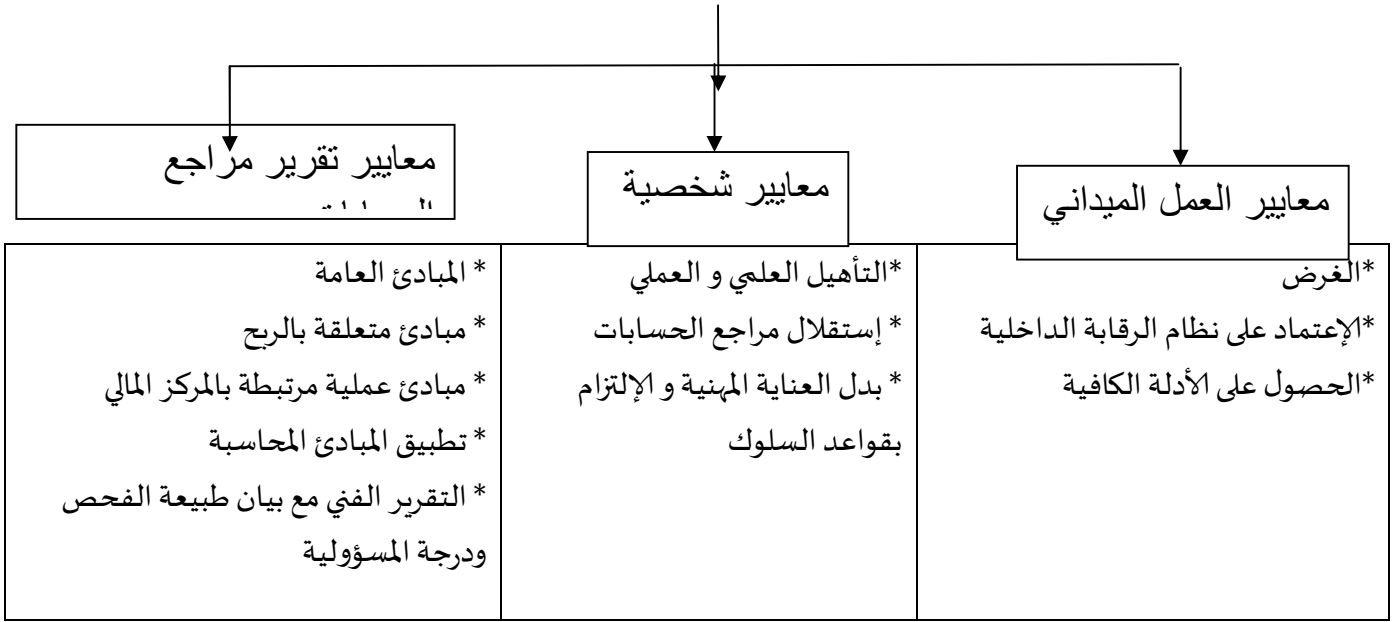
المصدر: الصبان ، م ، س ، والغيومي م: مرجع سبق ذكره ص 44

الفرع الثاني : معايير المراجعة:

قسم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعايير العامة لمراجعة الحسابات إلى ثلاث مجموعات هي : موضحة في الشكل الآتي :

الشكل رقم (02): معايير المراجعة المتعارف عليها .

معايير المراجعة المتعارف عليها



1- معايير الشخصية : وهذه المعايير تتمثل :

1- التأهيل العلمي والعملي لمراجع الحسابات والذي يشمل مايلي:

أ-التأهيل العلمي أو الدراسي.

ب- التأهيل العملي والخبرة المهنية.

ت- ربط التأهيل العلمي والعملي ومتطلبات الأداء المهني .

2-استقلال مراجع الحسابات والذي ينعكس على الأتي:

أ-إعداد برنامج المراجعة.

ب- الفحص.

ت- إعداد التقارير.

3-بدل العناية المهنية المناسبة والالتزام بقواعد السلوك المهني عند أداء مراجع الحسابات لعملية المراجعة في

إعداد تقاريره.

2- معايير العمل الميداني :

1- التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الجاد على أعمال المساعدين ، ويركز هذا المعيار على عنصر

الوقت من حيث:

أ-توقيف تعيين مراجع الحسابات.

ب- توقيف القيام بعملية المراجعة.

ج- توقيف تنفيذ إجراءات المراجعة.

2-يجب أن تتم عملية دراسة النظام الرقابة الداخلية وتقويمه بصورة سليمة ويكون هذا هو الأساس لتحديد

مدى الاعتماد عليه، وبالتالي تحديد حجم الاختبارات اللازمة والتي تحدد إجراءات المراجعة الضرورية

3- ضرورة حصول مراجع الحسابات على قدر كاف من أدلة الإثبات وقرائنه الملائمة، لتكون أساسا سليما يعتمد عليه عند التغيير عن رأيه في التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي والمراجعة الحسابية والملاحظة والاستفسارات والمصادقات.

3-معايير التقرير مراجع الحسابات : وهي مجموعة المعايير المتعلقة بكيفية إعداد التقرير النهائي وتشمل مايلي:

- 1- تحديد ما اذا كانت البيانات المالية المقدمة قد أعدته طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- 2- ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية بين الفترات المحاسبية المختلفة.
- 3- يقتضي من التقرير المراجعة تحديد ما إذا كان الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية ملائم أو لا .
- 4- على المراجع أن يعبر في تقريره عن رأيه حول عدالة القوائم المالية، فيجب أن يوضح لتقرير خصائص عمل المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها، حيث يعتبر التقرير كما تنعكس جودة المراجعة على محتوى التقرير أي من خلال أهمية التوصيات الواردة فيه، ويمكن توضيح أنواع التقارير المراجعة:

أ-التقرير غير التحفظي.

ب- التقرير التحفظي.

ت- التقرير سلبي.

ث- رأي معارض (الامتناع عن ابداء لرأيه).

المبحث الثاني : الجوانب العملية للمراجعة :

تعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية بطريقة موضوعية لغرض التأكيد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ، وتتطلب المراجعة إجراءات تمهيدية للقيام بها كما يتطلب إعداد تقرير المراجعة خطوات نذكرها في هذه المبحث .

المطلب الأول : الإجراءات التمهيدية للمراجعة :

تعكس إجراءات المراجعة التصرفات والممارسات أو السلوك الواجب أداءه من طرف المراجع لتحقيق نشاطه و تنفيذه ، ويمكن تلخيصها في برنامج المراجعة¹ .

ومن أجل تحسين فعالية المراجعة وتحسين كفاءتها ، فإنه على المراجع أن يتبع بعض الإجراءات الجديدة وهي كالتالي² :

الفرع الأول : التأكيد من صحة تعيينه مراجعا للحسابات :

1- منشآت الأفراد :

يتم التعيين بموجب عقد إتفاق أو تكليف مكتوب من أصحاب المنشأة

2- منشآت المساهمة :

فإذ أكانت الشركة جديدة فإن المراجع الإطلاع على العقد الشركة والنظام الداخلي حيث يرد اسم المنتج .

الفرع الثاني : التأكيد من نطاق عملية المراجعة :

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

الفرع الثالث : الحصول على المعلومات تمهيدية على المنشأة :

يجب أن يتعرف المراجع على المنشأة التي أسندت له مراجعتها ، ويختلف هذا العمل بحسب الشكل القانوني للمنشأة .

الفرع الرابع : فحص النظام المحاسبي للمنشأة :

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

الفرع الخامس : الإطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية للفترات السابقة :

يتم هذا الإطلاع إذا كانت المنشأة قائمة ومستمرة وذلك لمعرفة المركز المالي وتطوره ، كذلك على المراجع الإطلاع على تقارير المراجعة السابقة وتقارير مجلس الإدارة وفحص ما قد ورد فيها من تحفظات بدقة ، للتأكد عما إذا كانت هذه التحفظات مازالت قائمة من عدمه .

الفرع السادس : التعرف على العاملين في المنشأة كل منهم :

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

الفرع السابع : فحص مركز المنشأة من الناحية الضريبية :

¹ أمين أحمد السيد لطفي ، إرشادات المراجعة ، دار النهضة العربية ، مصر ، 1993 ، ص 10 .

² أمين السيد أحمد لطفي ، إرشادات المراجعة ، دار النهضة العربية ، مصر ، 1993 ، ص 10 .

- محمد سهوان ، الوجيز في المراجعة وتدقيق الحسابات ، جمعية عمال المطابع ، مصر ، ندون تاريخ النشر ، ص 55-56 .

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

الفرع الثامن: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

وتعتبر من أهم الخطوات لأن عملية المراجعة تحولت من كاملة تفصيلية إلى اختيارية تقوم علي أسلوب العينات الإحصائية والاختيارات وتتوقف كمية الاختيارات وحجم العينة على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية :

الفرع الأول : مفهوم نظام الرقابة الداخلية¹

تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة من النظم والإجراءات والطرق التي تتخذها الإدارة لحماية أصول المنشأة ولضمان دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان التزام سياسات الإدارة الموضوعية . لقد عرف نظام الرقابة الداخلية بأنه نظام الفحص الداخلي والتدقيق (المراجعة) الخارجي المطبق من قبل المنشأة ولتمكين إدارة المنشأة من السيطرة علي النشاطات التشغيلية والمالية التي تكون من مسؤوليتها .

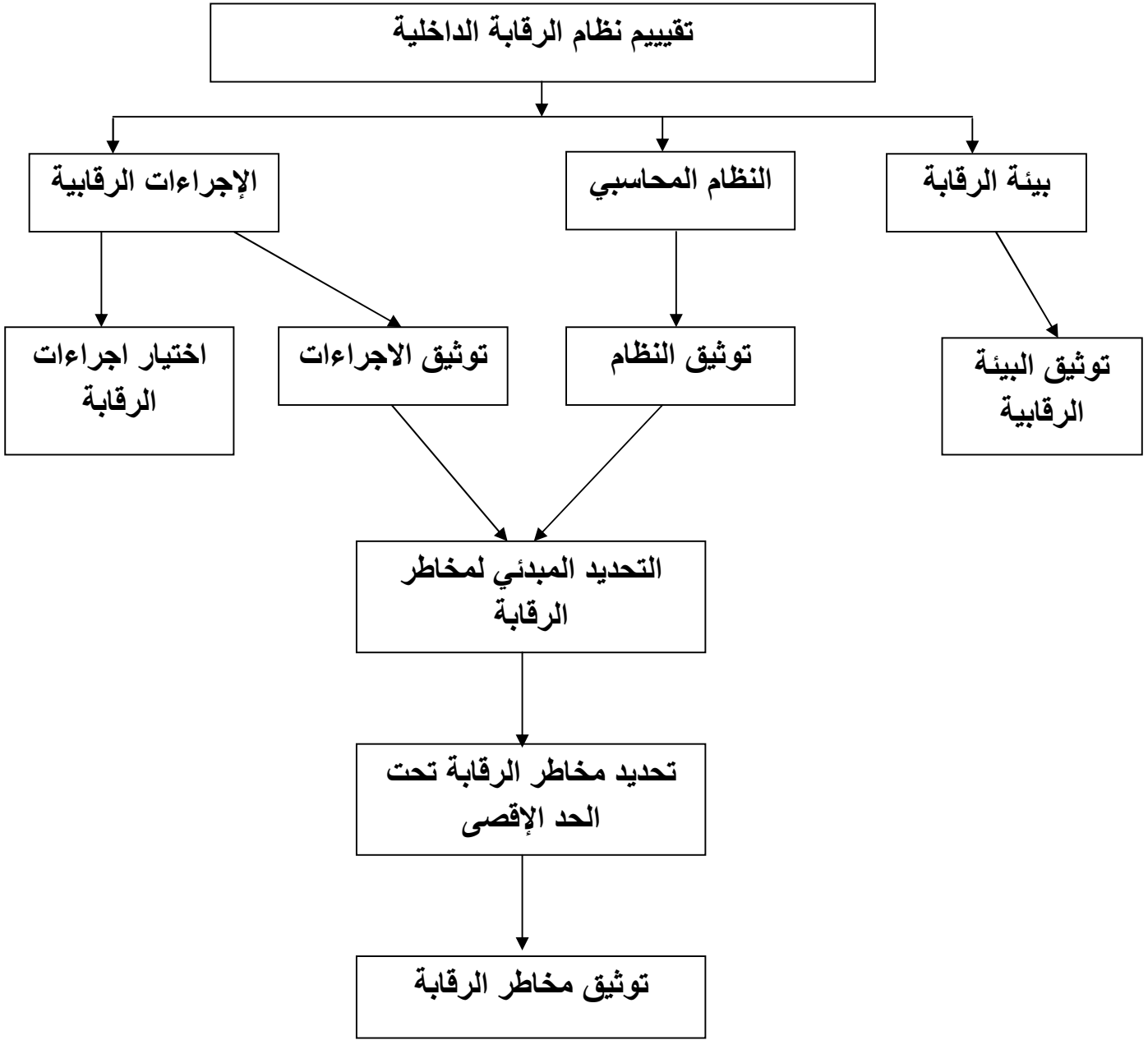
ومن أهداف الرقابة الداخلية منها:

- توفير الحماية اللازمة لأصول المنشأة.
- توفير الدقة في البيانات المحاسبة ودرجة الاعتماد عليها.
- زيادة الكفاءة الإنتاجية.
- تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات².

¹ غسان فلاح المطارنة ،مرجع سبق ذكره ص 206 ، 207.

-غسان فلاح المطارنة ،مرجع سبق ذكره ص 206، 206.

الشكل رقم (03): هيكل دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار النشر والتوزيع والطباعة، ط1، الأردن، 2006، ص 205.

الفرع الثاني: عناصر نجاح نظام الرقابة الداخلية.

مما سبق نستطيع تحديد العناصر والنواحي المختلفة التي يعتمد عليها نجاح نظام الرقابة الداخلية في المشروع فيما يلي¹:

- تحديد مدى فهم القائمين على العمل الرقابي داخل المشروع لطبيعة عملهم تحديدا واضحا ودقيقا ، وخاصة مفهوم الرقابة الداخلية وحدودها القانونية .
- تحديد وتوضيح مسؤولية القائمين بإنجاز الأعمال والأنشطة والبرامج من خلال تحديد مختلف المستويات الإدارية في التنظيم .
- تحديد مدى توافر الموارد المختلفة في المشروع والملائمة والملائمة لتحقيق وانجاز الأنشطة والبرامج بالشكل المطلوب والمناسب .

المطلب الثالث : أدلة وقرائن الإثبات.

إن القرينة تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكينه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدي . وكذلك فالقرينة اصطلاحا يدل على نسبة ، فهو يبلور علاقة بين عنصرين ، الأول يراد بها البرهنة ، أما الثاني الذي يستخدم لبرهنة العنصر الأول ، ومن الملاحظ أن العنصر الأول يمثل فرضا معين في حين أن العنصر الثاني يمثل حقيقة تهدف إلى إثبات أن العنصر الأول حقيقة أيضا² .

وفي مجال المراجعة سنجد أن القرائن وأدلة الإثبات طبقا للتعريف السابقة ضرورية لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى سلامة القوائم المالية، مع أن بعض عناصر تلك القوائم ليست جدلية أو متنازع عليها، ولكنها جميعا تحتاج إلى إبداء الرأي الموضوعي المعتمد على ذلك أو قرينة.

الفرع الثاني: طرق الحصول على أدلة الإثبات:

يحصل المراجع على أدلة الإثبات بمزاولة لكل من إجراءات مدى الالتزام والإجراءات التحقق بطريقة أو أكثر من الطرق الآتية³ :

- الفحص المستندي
- الملاحظة
- الاستفسار والمصادقة
- الفحص الحسابي
- الفحص التحليلي

¹ السيد محمد ، المراجعة والرقابة المالية ، دار الكتاب الحديث ، مصر ، 2002 ، ص 83 .

² محمد سمير الصبان ، مرجع سبق ذكره ، 289، 290 .

³ محمود محمد عبد السلام البيومي ، المحاسبة والمراجعة ، شركة الجلال للطباعة ، مصر ، 2003 ، ص 187 .

1- الفحص المستندي :

وهو اختيار السجلات والمستندات والأصول الملموسة ويوفر ذلك أدلة تختلف في درجة الاعتماد عليها طبقا لطبيعتها ومصدرها ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في إعدادها وتشغيلها ، ومن أنواع الأساسات للأدلة المستندية كما يلي :

- أدلة مستندية ، أنشأها طرف ثالث ويحتفظ بها لديها .
- أدلة مستندية أنشأها طرف ثالث ويحتفظ بها المنشأة لديها .
- أدلة مستندية أنشأها المنشأة وتحتفظ بها لديها .

2- الملاحظة :

وتتمثل في مشاهدة تشغيل أو إجراء يتم بمعرفة الآخرين .

3- الاستفسار والمصادقات :

يتمثل في الحصول على المعلومات السليمة من أشخاص ذوي معرفة سواء من داخل المنشأة أو خارجها .

4- الفحص الحسابي :

يتمثل في التأكد من صحة العمليات الحسابية في المستندات أو السجلات المحاسبية أو عن طريق القيام بمراجعة حسابية مستقلة .

5- الفحص التحليلي :

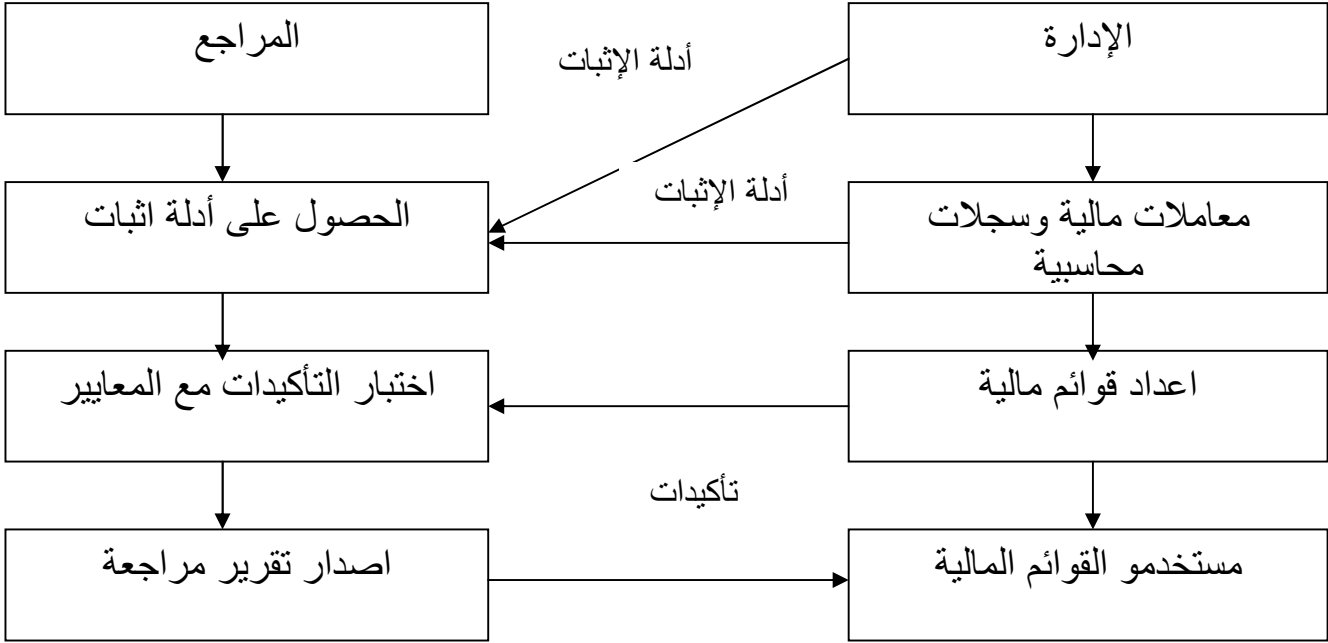
يتمثل في التحليل باستخدام النسب والعلاقات والاتجاهات ، بما في ذلك فحص البنود والتغيرات غير العادية ، وغيرها من أساليب الفحص التحليلي .

المطلب الرابع:مراجعة القوائم المالية¹.

بصفة عامة تتضمن القوائم المالية الميزانية ، وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية ،بالإضافة الى الإيضاحات المتممة لتلك القوائم ،والتي توضح تلك القوائم بتركز في توفير المعلومات المرتبطة بالموقف المالي ، ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية لمستخدمي تلك القوائم .
ويتركز الغرض من عملية مراجعة القوائم المالية في تحديد ما إذا كان إعداد تلك القوائم المالية قد تم طبقا لمعايير محددة ،عادة ما يطلق عليها مبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAAP ففي ظل هذا النوع من المراجعة ، يقوم المراجع بالتعبير عن رأيه عما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها بعدالة طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

¹ أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، الدار الجامعة ، مصر ، 2006، ص 23.

الشكل رقم (04): نظرة عامة على مراجعة القوائم المالية.



المصدر: أمين السيد احمد لطفي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، مصر ، 2006 ، ص 24.

إن عملية مراجعة القوائم المالية يتم تصميمها بهدف الحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من أي تحريفات مادية ، وبشهادة المراجعين على أن عملية عرض المعلومات المالية قد تمت طبقاً لمعايير محددة ، فالمراجعون لا يشهدون ولا يبدون رأيهم على مدى القوة المالية للمنشأة ، ومدى مخاطر أعمال المنشأة محل المراجعة¹ ، ومن أهداف مراجعة القوائم المالية منها² .

الهدف من مراجعة القوائم المالية ، أعدت طبقاً لمعايير المحاسبة هو إبداء الرأي في محايد عليها الرأي يساعد أصحاب المشروع والمتعاملين معه على تكوين صورة عما إذا كانت القوائم المالية تعطي فكرة صادقة وعادلة على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها .

المطلب الخامس : إعداد تقرير المراجعة³ .

بعد أن يكون المراجع قد أنهى كافة الإجراءات المراجعة وتحقق منه من أنه استوفى أهداف المراجعة ، وقام بفحص نظام الرقابة الداخلية ، وأنه أصبح لديه تأكيد قوي بأن القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها ، والتي أعدها العميل واقترح المراجع بعض التصحيحات ، والاقتراحات ، وأن العميل أخذ بها ، وكما هو معلوم أن العميل هو المسؤول عن المعلومات المعروضة بالقوائم المالية ، وأن المسؤولية تقع عليه في الإفصاح بأمانة وشمولية ، وتمتد أهمية تقرير المراجعة إلى الجماعات الأخرى التي تولي اهتماماً خاصاً بنشاط المنشأة والتي تتأثر به .

¹ أمين السيد أحمد لطفي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص 23، 24.

² محمود محمد عبد السلام البيومي ، مرجع سبق ذكره ، ص 156.

³ أحمد محمد مخلوف ، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2006/2007 ، ص 51.

ومن ناحية أخرى فإن تقارير المراجعة تكون ملكا للمراجع ويجب أن يبذل عناية مهنية فائقة في إعدادها حتى يتمكن من توصيل المعلومات الى الجمهور المعني بها من مجلس الإدارة ، المستثمرون ، الدائنون البنوك... الخ .ويقوم المراجع بتوصيل المعلومات على شكل تقرير مبينا فيه نطاق مهام المراجعة التي قام بها وحدودها ونتائجها ، وكذا أن يشير في تقريره الى درجة التأكد من صدق وعدالة القوائم المالية ، وفي ظل هذا الإطار أصدرت المنظمات المهنية للمحاسبة القانونية أربعة معايير معترف بها ويجب الالتزام بها عند إعداد التقرير الخاص بنتائج فحص القوائم المالية وهذه المعايير باختصار شديد هي :

- إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ الحسابية المتعارف عليها .
 - وأن هذه المبادئ طبقت خلال الفترة الحالية بنفس تطبيقها خلال الفترة السابقة .
 - تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تضمنه من المعلومات .
 - رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة .
- ويتكون تقرير المراجعة من العناصر الشكلية التالية :
1. تحديد الفترة التي يتناولها التقرير : حيث أن عملية المراجعة تحدد بفترة مالية معينة ، مما يلزم معه أن يكون هذا التقرير عن تلك الفترة ، تحديدا لمسؤولية المراقب عليها .
 2. ذكر اسم المنشأة : يجب أن يكون موضحا بالتقرير بكل دقة اسم المنشأة المقدم عنها التقرير وكذلك نوعها حتى لا يستخدم التقرير لشركة أخرى .
 3. الدقة والوضوح : يجب أن تكون عبارات التقرير دقيقة وواضحة ولا تحمل أكثر من معنى ، ولقد أشارت إلى المادة 11 من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة حيث نصت على " يجب على مراقب الحسابات أن يستعمل في تقريره أسلوبا واضحا ولا يحتمل اختلاف التأويل " .
 4. توقيع المراقب : يجب أن يوقع المراقب على التقرير بنفسه ، وقد استقر العرف بين مراقبي الحسابات يذكر اسم الجمعية أو المعهد الذي ينتهي اليه المراقب ورقمه في سجل المحاسبين والمراجعين .
 5. أن يشمل على البيانات التي استوجبهها قانون الشركات ، أي قانون خاص وكذلك أي بيانات أخرى يتضمنها القانون النظامي للشركة .

خلاصة الفصل :

على ضوء التطور الذي مرت به المراجعة ، أصبحت لها أهمية كبيرة ، لما تضفيه من ثقة المعلومات والقوائم المالية ، وهذا نتيجة لما يواجهه مستخدموا القوائم المالية من صعوبة تقييم جودة المعلومات المحاسبية المقدمة اليهم ، وتحديد درجة الاعتماد عليها ، وكذلك لطمأنة الملاك من شركاء أو مساهمين عما يحدث في الادارة ، ونظرا لهذه الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها فقد تعددت وتنوعت أساليب وتصنيفات المراجعة .

وفي نهاية هذا الفصل توصلنا إلى أن المراجعة عملية منظمة ومتكاملة لتجميع أدلة الإثبات والقرائن وهي سلسلة من الإجراءات المتصلة ، يقوم بها المراجع ، بحيث يقوم هذا الأخير بمراجعة القوائم المالية وما تتضمنه من حسابات ، مراجعة دقيقة وتحليلا موضوعيا مرفوقا بالبراهين ويقدمها على شكل تقرير.

والنتائج المقدمة من طرف المراجع لها أهمية بالغة في التأثير على قرارات المستخدمين للمعلومات المحاسبية ، لذا كان من الضروري وجود خطوات متتالية يتبعها المراجع حتى يتوصل لإبداء رأي فني ومحايد حول صحة هذه المعلومات .

الفصل الثاني

الإطار النظري لجودة المعلومات المحاسبية وعلاقتها بالمراجعة

تمهيد :

تعتبر المعلومة المحاسبية المقوم والموجه للقرار ، والتي تكون منها أساسا لما توفره هذه المعلومات من أمن و ضمان كمتطلبات أساسية ، وضرورة في عالم الأعمال ، وعليه وجب أن تكون هذه المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية ، ولا تكسب هذه المعلومات هذه الخاصية إلا إذا تم مراجعتها من طرف مراجعين ، كما أن أداء نظام المعلومات المحاسبية إذا كان على قاعدة صحيحة وسليمة يؤدي إلى توليد معلومات ذات مصداقية ، تقدم صورة موثوق فيها عن المركز المالي والوضعية الحقيقية للمؤسسة ، ومنه فهو يزود الإدارة بالمعلومات المفيدة والفعالة التي تساعد على اتخاذ القرار وعليه يتم في هذا الفصل التطرق

المبحث الأول: ماهية نظام المعلومات المحاسبي.

المبحث الثاني : جودة المعلومات المحاسبية .

المبحث الثالث :أبعاد المراجعة وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية

المبحث الأول: ماهية نظام المعلومات المحاسبي.

المطلب الأول: ماهية نظام المعلومات .

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

أولا : تعريف نظام المعلومات .

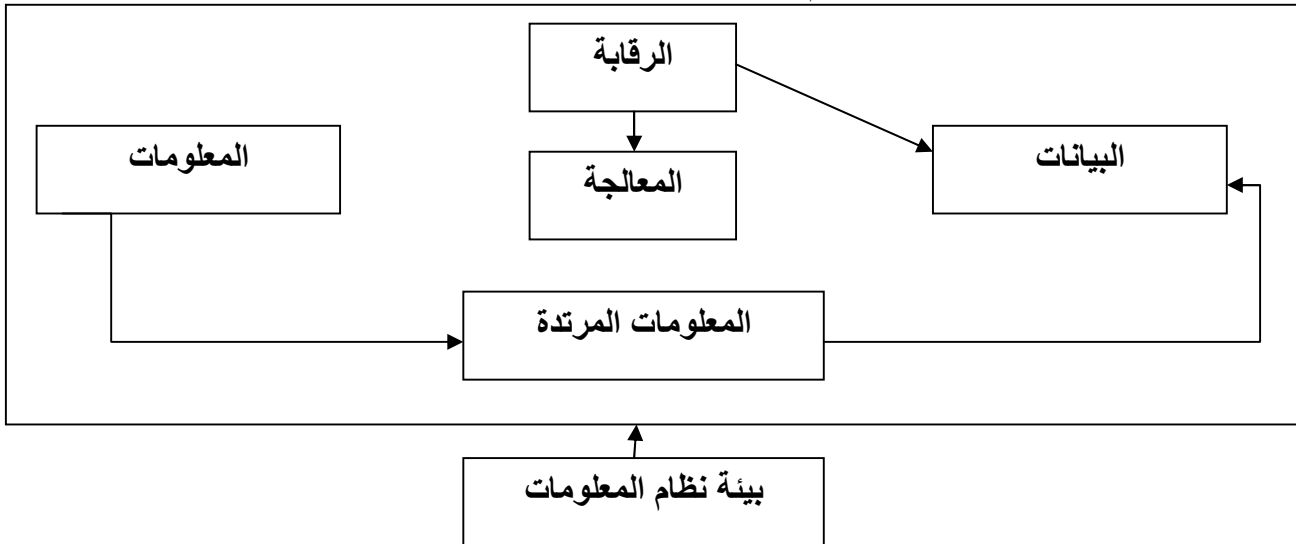
التعريف الأول :

يعرف والتر كيفن walter kevan نظام المعلومات بأنه : " عبارة عن النظم الرسمية وغير الرسمية التي تمد المؤسسة بالمعلومات سابقة وحالية ومستقبلية ، بصورة شفوية أو مكتوبة طبقا للعمليات داخل المؤسسة والبيئة المحيطة بها ، لغرض المساعدة في عملية اتخاذ القرار."¹

التعريف الثاني :

كما يمكن تعريف نظام المعلومات على أنه مجموعة من الموارد ، تعمل في بيئة معينة وتسعى لتحقيق هدف معين ، حيث تتمثل هذه الموارد في الأفراد ، البرامج ، المعدات ، الآلات ... الخ ، والتي ترتبط ببعضها البعض بعلاقة متداخلة ومتشابكة ، اذ تتولى هذه الموارد جمع ومراقبة واسترجاع وتشغيل وتخزين وتوزيع المعلومات ، بعد اجراء عمليات التحويل ، ومعالجة البيانات بغرض جعلها قابلة للاستخدام النهائي من طرف أصحاب القرار ، أو باقي المستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة ، لأجل تحقيق الأهداف المحددة من طرف المؤسسة سابقا².

الشكل رقم (05) :العلاقة بين عناصر النظام.



المصدر: نور الدين مزهودة ، مرجع سبق ذكره ، ص 13.

¹ علاء عبد الرزاق و آخرون ، تقنيات المعلومات الإدارية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2000 ، ص 23.
² نور الدين مزهودة ، تقييم أداء نظام المعلومات في المؤسسة الإقتصادية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير (غير منشور) ، كلية العلوم الإقتصادية والتسيير جامعة بسكرة ، 2008 ، ص 12.

ثانيا: أنواع وخصائص نظام المعلومات .

1. أنواع نظام المعلومات.

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

• نظام معلومات التموين :

يعرف على أنه النظام الذي يزود القائمين على وظيفة التموين بصفة خاصة ، والمؤسسة بصفة عامة لمجموعة من المعلومات ، بعد معالجة مختلف البيانات المتعلقة بالأجهزة والأفراد والآلات... الخ ، ويشغل نظام المعلومات التموين انطلاقا من المدخلات التي يحصل عليها من محيط المؤسسة ومن داخلها ، ليتولى بعد ذلك معالجتها لتقديمها على شكل مخرجات قابلة للاستخدام النهائي من طرف النظام نفسه.

• نظام معلومات الإنتاج :

يعرف على أنه ذلك النظام الذي يزود إدارة الإنتاج والإدارة العليا وغيرها من الأنظمة المرتبطة بها بالمعلومات والحقائق المختلفة بعد معالجة البيانات ، وذلك من أجل المساعدة على اتخاذ القرارات المتعلقة بنشاطاتهم المتنوعة مثل : تصميم الإنتاج ، تخطيط وتنفيذ العمليات الإنتاجية ، مراقبة عمليات الإنتاج ، مراقبة الجودة.¹

• نظام المعلومات المالية والمحاسبية :

يعرف على أنه ذلك النظام الذي يزود القائمين على الوظيفة المالية بصفة خاصة ، وبالمؤسسة بصفة عامة بمجموعة من المعلومات بعد معالجة مختلف البيانات المتعلقة بالجانب المالي والمحاسبي للمؤسسة ، خصوصا تلك البيانات المتعلقة بالميزانية ، الآلات ، الأجور... الخ.

• نظام معلومات الموارد البشرية :

يعرف على أنه ذلك النظام الذي يزود القائمين على الوظيفة الموارد البشرية بصفة خاصة ، وبالمؤسسة بصفة عامة ، بمجموعة من المعلومات بعد معالجة مختلف البيانات المتعلقة بالأفراد وكيفية تصنيفهم ومستويات التكوين والخبرات المتوفرة لديهم .

• نظام معلومات التسويق :

يقوم هذا النظام بتزويد المؤسسة بمختلف المعلومات المتعلقة بالوظيفة التسويقية ووظيفة الادارة ، المبيعات ووظيفة بحوث التسويق ، وظيفة الترويج والتسيير ، ووظيفة البحث والتطوير.²

¹ نور الدين مزهودة ، مرجع سابق ، ص 19 ، 20 .

² عبد السلام أبو قحف ، التسويق مدخل تطبيقي ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، مصر 2002 ، ص 157 .

2. خصائص نظام المعلومات.

- يجب أن يتوفر في نظام المعلومات خصائص معينة ، حتى يستطيع أن يحقق الأهداف التي أنشأ من أجلها ، وبالتالي يمكن توضيح الملامح الأساسية لنظام المعلومات من خلال مجموعة من الخصائص في النقاط التالية¹ :
- ✓ نظام المعلومات وسيلة لتحقيق الاتصال المتبادل ، من خلال تزويد النظام بالتصالات السريعة والدقيقة ، وقليلة التكاليف ، ولتسهيل انسياب المعلومات داخل المؤسسة مع المحيط .
 - ✓ يتميز بقدرة فائقة على معالجة كم هائل من المعلومات .
 - ✓ يعتبر نظام المعلومات نظاما مفتوحا ، يؤثر ويتأثر بالبيئة الخارجية.
 - ✓ نظام المعلومات هو نظام اقتصادي ، يهدف الى تحقيق منفعة اقتصادية.
 - ✓ هو نظام مرن يمكن تطويره وتعديله ، حسب متطلبات واحتياجات المرحلة التي يمر بها .

ثالثا: مكونات وأهداف نظام المعلومات

1. مكونات نظام المعلومات.

يتكون نظام المعلومات من المدخلات (البيانات) المعالجة والمخرجات .

المدخلات :

تتمثل في البيانات التي هي مادة ، أو عمل أو نشاط ، وعلى مدى سلامتها وتنظيمها يتوقف النجاح في النشاط ونوعية القرارات المتخذة من طرف المؤسسة ، فالقرار الرشيد هو الذي تتوفر فيه الإحصاءات والبيانات الضرورية التي جمعت بشكل دقيق² .

المعالجة :

وهي عبارة عن جميع العمليات الحسابية والمنطقية التي تجرى على مدخلات بغرض إعدادها وتجهيزها للمرحلة الثانية من نظام المعلومات في المؤسسة³ .

المخرجات (المعلومات) :

أصبحت المعلومات اليوم تمثل مصدرا استراتيجيا هاما على مستوى المؤسسات ، حيث تتمثل في نتائج المعالجة في هذا النظام ، وهي المعلومات المطلوبة من قبل المستفيد منها ، وقد تكون في شكل تقارير أو جداول أو إحصائيات ، رسوم بيانية ... الخ⁴ .

1. أهداف نظام المعلومات.

يسعى نظام المعلومات إلى تحقيق مجموعة من الأهداف ، والمتمثلة أساسا في :

- توفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة في المكان والترقية والشكل المناسب⁵ .

¹ إيمان فاضل الساهراني ، هيثم محمد الزغبي ، نظم المعلومات الإدارية ، دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان ،الأردن ، 2004 ، ص 53 ، 54 .

² حسين حريم ، السلوك التنظيمي ، سلوك الأفراد والمنظمات ، الدار الجامعية الإسكندرية ، 1977 ، ص 308 .

³ طاهر شاهر يوسق القشي ، مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الالكترونية ، أطروحة دكتوراة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، الأردن ، 2003 ، ص 26 .

⁴ اسماعيل السيد ، نظم المعلومات لإتخاذ القرارات الإدارية ، المكتب العربي الحديث ، الإسكندرية ، مصر ، 2003 ، ص 97 .

⁵ ابراهيم سلطان ، نظم المعلومات الإدارية ، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 2005 ، ص 255 .

- تحقيق الكفاءة حيث تشير الكفاءة إلى أداء المهام بصورة أسرع، وبأقل تكلفة، مثال ذلك: احالا المحاسب الآلي محل الأفراد قتل من تكاليف العمالة، أيضا خلال تحميل المورد بتكاليف التخزين من خلال ربط الموردين بشبكة اتصالات خاصة وإعطاء أوامر الشراء عند الحاجة¹.
- الوصول إلى الفاعلية: تشير الفاعلية إلى مدى تحقيق أهداف المنظمة وتحقيق الفاعلية من خلال مساعدة المديرين في اتخاذ القرارات ذات جودة أفضل.
- تحسين أداء الخدمة: يهدف نظام المعلومات إلى تقديم خدمة ذات مستوى أفضل لعملاء المنظمة، وليس هناك مثالا أفضل من استخدام آلات الصرف السريع في البنوك، حيث يمكن للعملاء السحب من أرصدهم على مدار اليوم.
- التعرف على الفرص واستغلالها: تعيش المنظمات في مناخ سريع التغير، الأمر الذي يتطلب منها ضرورة التكيف مع هذا التغير، وليس هناك وسيلة أفضل من الحاسب الآلي لتحديد التغيرات الطفيفة أو الاتجاهات غير المرتبة في البيئة، ومساعدة المنظمة في اتخاذ القرارات التي تمكنها من استغلال الفرص الجديدة بسرعة.
- تطوير المنتج: تلعب المعلومات دورا هاما في خلق تطوير المنتجات الخاصة في بعض الصناعات مثل: البنوك، وشركات التأمين والوكالات السياحية.
- تحديد ميكانزمات جمع، وعرض المعلومات لتسهيل عملية اتخاذ القرار، وتحديد شكلها المناسب².

المطلب الثاني: الإطار العام لنظام المعلومات المحاسبية³

أولا: تعريف نظام المحاسبة

يعرف نظام المعلومات المحاسبية على انه ذلك الجزء الأساسي و الهام من نظام المعلومات الإداري بالمؤسسة الاقتصادية في مجال الأعمال . والذي يقوم يحصر وتجميع البيانات المالية لمصادر خارج و داخل المؤسسة الاقتصادية⁴.

كما يعرف كل من C.GRENIR ET J.BONNE "نظام المعلومات المحاسبية و المحاسبة العامة كنظام المعلومات المالية ويسمى بـ⁵ :

- إدخال . ترتيب . تسجيل البيانات بقاعدة عامة .
- الحصول بعد المعالجة المناسبة للبيانات على مجموعة من المعلومات التي تتوافق مع حاجات مستخدمي المعلومات.

¹ فريد النجار، إدارة منظمات التسويق العربي الدولي، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 36.

² عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة دار الثقافة، القاهرة، 1998، ص 48.

³ أحمد حلبي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية إدارة المناهج للنشر و التوزيع، عمان، 2003، ص 25

⁴ سردوك فاتح، دور المرجع الخارجية للحسابات في النهوض بمصادقية المعلومة المحاسبية، مذكرة ماجستير الكلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2004/ 2005، ص 7.

⁵ عبد الرحمان الصياح، نظام المعلومات الادارية، دار البارودي والتوزيع، عمان، 1998، ص 152

⁴ أحمد حلبي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 25.

و من اجل ضمان النوعية في المعلومات فإنه يجب احترام مايلي :

1. احترام مبادئ المحاسبة .
2. أن يستجيب التنظيم المعتمد إلى متطلبات الرقابة و الفحص.
3. استخدام مصطلحات موحدة

ثانيا : المبادئ و المقومات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية :

مبادئ نظام المعلومات المحاسبة

• مبدأ التكلفة المناسبة :

يعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ التي توفر للإدارة احتياجاتها من المعلومات و تحقق لها الرقابة الداخلية بتكاليف معقولة و مناسبة لحجم المؤسسة. وإمكاناتها المالية

مبدأ الثبات في إعداد التقارير:

إن نظام المعلومات المحاسبة يجب أن يكون مخرجاته من التقارير المالية الختامية .معدة بطريقة موحدة و ثابتة في كل الدورات ليعطي إمكانية المقارنة.

مبدأ العمل الإنساني في إعداد التقارير:

إن أي نظام لا يعمل تلقائيا الا من خلال الأفراد و بواسطتهم لذلك فانه من الضروري مراعاة جانب العلاقات الإنسانية , وذلك بالتركيز على توفير الظروف الملائمة و المحفزة للأفراد لأداء مهامهم بشكل جماعي

مبدأ المرونة :

يجب أن يصنف النظام المحاسبي بالمرونة كي يستجيب لمختلف التغيرات التي تحدث في المستقبل , ولكن مع مراعاة مبدأ الثبات و الاستمرار في عرض البيانات

مبدأ إعداد التقارير:

تعتبر التقارير هي المخرجات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية , و بالتالي يجب ان يكون هذا النظام قادر على إصدار التقارير الداخلية و الخارجية و التي تعتبر وسيلة اتصال بين مختلف المستويات الإدارية داخل المؤسسة ,وان تتصف بالدقة و المصداقية

مبدأ الضبط و الرقابة الداخلية:

يجب إن يتوفر نظام المعلومات المحاسبية على مجموعة من الإجراءات التنظيمية المتكاملة , والتي تضمن دقة و صحة المعلومات المحاسبية , كما تتطلب الرقابة الداخلية داخل المؤسسة ضرورة وجود خطة تنظيمية سليمة تحقق الفصل بين الوظائف و المسؤوليات , إضافة إلى تحديد السلطات و المسؤوليات

مقومات نظام المعلومات المحاسبية :

يقوم نظام المعلومات المحاسبية كغيره من النظم على مجموعة من المقومات تمثل الأسس لهذا النظام , بحيث لا يمكن الاستغناء عن احدهما , و تمثل هذه المعلومات في:

1. المجموعة المستندية :

تمثل المستندات أولى مقومات النظام المحاسبي في اي وحدة اقتصادية و الأساس المهم في عمل النظام من حيث الأتي :

- توفر المستندات الدليل الموضوعي الذي يحتوي على البيانات التي تمثل الخطوات الأولى في عمل النظام
- تمثل المستندات احد الوسائل المهمة ضمن وسائل الرقابة و التدقيق على كافة الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها الوحدة¹.

2. المجموعة الدفترية :

تتمثل المجموعة الدفترية بكافة الدفاتر و السجلات التي تم مسكها في الوحدة الاقتصادية فهي تمثل الوعاء الذي يتم فيه تفرغ كافة البيانات المستخرجة من كافة الأدلة الموضوعية المؤيدة للأحداث الاقتصادية، و بالتالي معالجتها من خلال عمليات التسجيل و التجريب و التخليص و التحليل بتطبيق مجموعة من الإجراءات و الفروض و المبادئ و السياسات المحاسبية اللازمة.

3. مجموعة التقارير والقوائم المالية :

تمثل مجموعة التقارير و القوائم المالية نتائج العمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية، و خلاصة لكل ما قامت به من عمليات ضمن نشاطاتها الجارية. و قد جرى العرف على تصنيف مجموعة التقارير و القوائم المالية كما يلي :

● مجموعة التقارير المالية : التي تحتوي على البيانات المعدة أساسا للاستخدام من قبل الجهات الداخلية. و هذا غالبا ما يتعلق بالنشاط الداخلي الذي تقوم به الوحدة الاقتصادية.

● مجموعة القوائم المالية : التي تحتوي على البيانات المحاسبية المعدة أساسا للاستخدام من قبل الجهات الخارجية ، و هي تتعلق بالنشاط العام الذي قامت به الوحدة الاقتصادية.

● ثالثا : أهداف نظام المعلومات المحاسبية.

يهدف نظام المعلومات المحاسبية إلى توفير المعلومات اللازمة التي تساعد في تلبية احتياجات المستخدمين، سواء الداخليين أو الخارجيين و يمكن في :

(1)- تسجيل عمليات المشروع و استخلاص النتائج عنها : يقوم نظام بتسجيل تلك المعلومات من واقع المستندات و ترحيلها و تجميعها وتخزينها عبر مجموعة من الإجراءات لاستخلاص النتائج عنها².

(2)- توفير المعلومات اللازمة لتدعيم عملية اتخاذ القرار: يهدف نظام المعلومات المحاسبية إلى توفير المعلومات المفيدة للإدارة و المستفيدين الخارجيين لانجاز القرارات و يتم توفير هذا النوع من الاحتياجات للأطراف الداخلية من خلال ما تسمى بالمحاسبة الإدارية.

(3)- توفير المعلومات اللازمة التي تساعد على تقييم النشاط الإداري : حيث يعتبر نظام المعلومات المحاسبية أداة هامة توفر المعلومات اللازمة التي تبين مدى كافة الأداة الإداري في المؤسسة من خلال توفير المعلومات للمساهمين ، الموردين ، الجهات الحكومية ، العملاء ، البنوك... الخ ، و خصوصا المسيرين من أجل تقييم مدى فعالية الأداء الإداري في المؤسسة³.

لعماري احمد ،طبيعة واهمية النظام المعلومات المحاسبية ،مجلة العلوم الانسانية ،العدد الاول ، جامعة محمد خيضر ،بسكرة ،نوفمبر ،2002،ص59-57

¹كمال الدين الدهراوي ،مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية ،دتر الجامعية الاسكندرية ،2002/2003،ص49-51

²عبد المالك إسماعيل حجر ،نظم المعلومات المحاسبية، دار الفكر المعاصر، صنعاء، 2002، ص33

³عبد الرزاق محمد قاسم ، نظم المعلومات المحاسبية ، مرجع سابق ، ص49.

المطلب الثالث : الإطار المفاهيمي للمعلومة المحاسبية.

تتعدد فروع المعرفة المحاسبية في الحاضر ، و يتعدد ويتنوع معها نتاج المحاسبة من البيانات والمعلومات ، فالمحاسبة و إن ظلت تحتفظ بدورها في التذكرة والتقارير ، قد أصبحت كما سبق القول المصدر الرئيس و الأساسي للبيانات والمعلومات التي يتم الارتكاز عليها والارتكاز إليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية¹ ، وسيتم التطرق من خلال هذا المطلب إلى مفهوم المعلومة المحاسبية ، والأطراف المستخدمة لها ، وكذا أهميتها ، وأنواعها .
أولاً : مفهوم المعلومة المحاسبية وأنواعها .

1. تعريف المعلومة المحاسبية .

المعلومة المحاسبية بمفهومها البسيط هي : " هي عبارة عن المنتج النهائي من البيانات التي تم تشغيلها وفق مراحل النظام المحاسبي ، كما أن المعلومات تمثل لغة و أداة الاتصال ما بين معدها ، الذي يجب عليه أن يحدد هدفها بوضوح ، وبمستلمها ، والذي يتطلب أن تكون المعلومة فاعلة ، وذات كفاءة مفيدة في عمليات اتخاذ القرارات² .

وفي تعريف آخر " تمثل المعلومات المحاسبية مجموعة البيانات التي تم جمعها و إعدادها بطريقة جعلتها قابلة للاستخدام بالنسبة للمستخدمين ، هي تمثل المخرجات في نظام المعلومات المحاسبي ، ولها تأثير في اتخاذ القرارات المختلفة³ .

1. أنواع المعلومة المحاسبية .

تقسم المعلومة المحاسبية حسب عدة تصنيفات إلى أنواع متعددة ، ومن بين هذه التصنيفات نجد⁴ :
التصنيف الأول : حسب مستخدمو المعلومات المحاسبية وتنقسم إلى ما يلي :

- المستثمرون (المساهمون).
- الموظفون (العمال الدائمون والمؤقتون والتمثيلات النقابية الممثلة لهم).
- المقرضون (الدائنون ، وحاملي السندات).
- الزبائن .
- الموردون الدائنون ، التجاريون الآخرون (مثل البنوك).
- الحكومات ووكالاتها (مصلحة الضرائب).

التصنيف الثاني : حسب الإلزامية القانونية تنقسم إلى ما يلي :

- معلومات محاسبية إجبارية : حيث تلزم المؤسسة الاقتصادية بقوة القانون على مسك دفاتر وحفظ السجلات ، وإعداد القوائم المالية .
- معلومات محاسبية اختيارية : مثل الموازنات التقديرية ، وتقارير الإدارة الداخلية ، وهذا النوع من المعلومات المحاسبية ضروري للتسيير .

¹ عبد الحي مرعي ، اسماعيل جمعة ، المعلومة المحاسبية وبحوث العمليات ، الدار الجامعية ، مصر .1998، ص 16.

² النقيب كمال عبد العزيز ، مقدمة في نظرية المحاسبة ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2004 ، ص 303.

³ عطية هاشم أحمد ، نظام المعلومات المحاسبي ، الدار الجامعية ، مصر ، 2000 ص 9.

⁴ سليمان عيتر ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة

2011/2012، ص 13، 15.

التصنيف الثالث: حسب درجة الاستفادة منها في اتخاذ القرارات .

- المعلومات المحاسبية التاريخية.
- المعلومات المحاسبية الحالية.
- المعلومات المحاسبية المستقبلية.
- المعلومات المحاسبية الداخلية

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

- المحاسبة المالية: تشير إلى المعلومات التي تصنف الموارد والالتزامات المالية، والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية.
- المحاسبة الإدارية: تمثل المحاسبة الإدارية إنتاج وتفسير المعلومات المحاسبية بغرض مساعدة الإدارة بصفة خاصة على إدارة الأعمال.
- المحاسبة الضريبية: يعتبر إعداد الإقرارات الضريبية عن الداخل مجالاً متخصصاً في المحاسبة، ويتم إلى حد بعيد إعداد القرارات الضريبية من واقع المعلومات المحاسبية المالية، ومع ذلك عادة يتم تعديل أو تنظيم هذه المعلومات لتتوافق مع متطلبات التقرير الخاص بضريبة الدخل.

التصنيف الخامس: حسب مصدر الحصول على المعلومات المحاسبية المالية، حيث تصنف إلى:

- المعلومات الداخلية: وتتمثل في المعلومة الخاصة بنشاط المؤسسة المتولدة عن العمليات التي تقوم بها مثل: رفع الأعمال، كمية الإنتاج، التكاليف، الأفراد... الخ.
- المعلومات الخارجية: هي معلومات تأتي من الخارج، وتكون متعلقة بالمحيط مثل، معلومات حول الزبائن، الموردون، المنافسون، القوانين.. الخ.

أولاً: مستخدمو المعلومة المحاسبية .

تسمى المحاسبة غالباً بلغة الأعمال، فهي العقل المسيطر على الجهاز المركزي للمؤسسة، وذلك لأهمية المعلومات التي تقدمها للإدارة بغية اتخاذ قراراتها بصورة صحيحة وسليمة، لذا يمكن تقسيم المستخدمين لهذه المعلومات إلى مجموعتين وهما¹:

1. المستخدمون الداخليون:

تتضمن هذه المجموعة كافة الأطراف التي يتصل عملها بالإدارة أنشطتها المؤسسة واستخدام مواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق الأهداف الموضوعية فالمديرين يحتاجون إلى المعلومات للتخطيط والتنظيم وإدارة المؤسسة وتقييم أداء المسئولين؛ وينطبق ذلك على فئة المديرين بكافة مستوياتهم؛ المدير العامل؛ أعضاء مجلس الإدارة؛ مدير التسويق؛ مشرفو الإنتاج؛ المدير المالي.... وعلق هؤلاء المستخدمين الداخليين الإجابة عن العديد من الأسئلة الهامة مثل: هل تكفي النقدية لسداد الفواتير؟ - ماهية تكلفة إنتاج الوحدة من منتجات... الخ.

الإجابة عن الأسئلة تحتاج المؤسسة إلى معلومات تفصيلية تقدم في الوقت المناسب وتقوم المحاسبة بتزويد الإدارة بتقارير داخلية مثل التنبؤ بالاحتياجات النقدية خلال الأشهر القادمة.

¹ طلال محمد الحجوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، اليازوري للنشر والتوزيع، عمّا الأردن، 2009، ص 67.

المستخدمون الخارجيون:

توجد عدة أنواع المستخدمين الخارجيين للمعلومات المحاسبية ويمكن تقسيمها الى نوعين هما:

الفئات التي لها مصالح مالية مباشرة في المؤسسة:

- المستثمرون الحاليون والمرقبون:

وهم يستخدمون المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرارات يشراء الأسهم والاستمرارية الاحتفاظ بها أو بيعها وبهم هؤلاء التعرف على مدى تقدم المؤسسة وقياس نتيجة أعمالها في الربح أو الخسارة.

- المقرضون الحاليون والمرقبون(البنوك وحاملو السندات الدين):

وهم يستخدمون المعلومات المحاسبية لتقييم مخاطر منح الائتمان والقروض والتنبؤ على سداد ديونها والتزاماتها

- المعاملون الحاليون والمرقبون:

فهم يستخدمون المعلومات المحاسبية لمعرفة المركز المالي للمؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق الإرباح بغرض الحكم على استمرارية تلك المؤسسة.

- النقابات العمالية:

فهي تحتاج إلى المعلومات عن الوضع المالي ومستويات الأرباح المحققة في المؤسسة للدفاع عن حقوق العمال.

الفئات التي لها مصالح غير مباشرة في المؤسسة:

الفئات ذات المصالح المالية غير المباشرة وتتمثل في الأطراف التالية :

- الدوائر والسلطات الحكومية ذات العلاقة منها:مصلحة الضرائب:مصلحة الإحصاءات(تهتم بالقوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة).

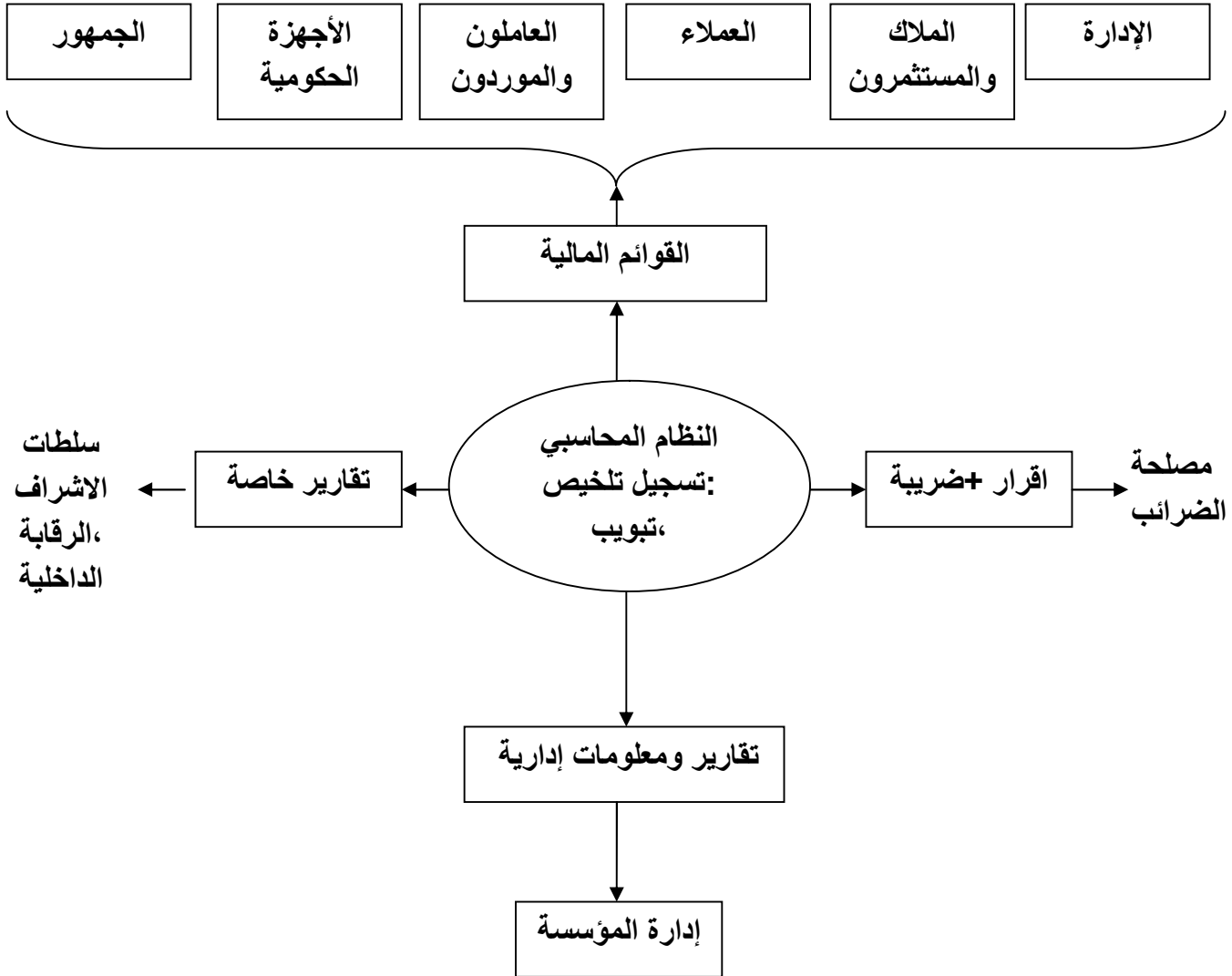
- السلطات القضائية:فهي تحتاج إلى القوائم المالية والمعلومات المحاسبية للفصل في أمور الإفلاس و المنازعات.

- المحللون الماليون و الوسطاء الماليين:فهم يحتاجون إلى البيانات و القوائم المالية بغرض إجراء التحليلات المالية وتقديم الاستشارات لاتخاذ القرارات الاستثمارية.

- المستهلكون أو العملاء:حيث يهتمون بتكوين فكرة عامة عن مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار بتزويدهم بالسلع وفق وجود نوعية معينة.

- المخططون الاقتصاديون: فهم يحتاجون إلي المعلومات المحاسبية لتحليل النشاط الاقتصادي و التنبؤ بتطوره واتجاهاته.

الشكل رقم (06): الفئات التي تستخدم المعلومة المحاسبية .



المصدر: أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاته ، مبادئ محاسبة المالية ، الدار الجامعية الاسكندرية ، مصر ، 2008 ، ص 19 .

المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

لكي تكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة لمستخدمي تلك المعلومات في ترشيد القرارات يجب أن بخصائص معنية إلى وجود معايير و عوامل تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدميها، و تعتمد تلك القرارات على جودة المعلومات المحاسبية .

المطلب الأول : مفهوم وخصائص جودة المعلومات المحاسبية .

أولاً : مفهوم جودة المعلومات المحاسبية .

الجودة (QUALITY) كمصطلح مشتق من كلمة لاتينية(QHALAIS) يقصد بها طبيعة الشيء و درجة صلاحيته . كما عرفت الجودة بأنها تربط برنامج التشديد على المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبي عن طريق الحد من العيوب في الأداء ووضوح الشيء المراد تحقيقه¹ .

يقصد بمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية تلك الخصائص التي تنسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية ، و يؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية . كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من طرق

محاسبية بديلة ، و عادة ما تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عند إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق و الاساليب المحاسبية البديلة² .

كما تعني تا تتمتع به المعلومات المحاسبية من مصداقية التي تتضمنها التقارير المالية ، و ما تحققه من منفعة للمستخدمين و لتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف و التضليل و أن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية و الرقابية بما يحقق الهدف من استخدامها³ .

ثانياً :خصائص جودة المعلومات المحاسبية.

لقد اصدر مجلس معايير محاسبة المالية (fasb) البيان رقم 02 عام 1980 بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تتمثل في مجموعة الخصائص النوعية التي تعد كمعيار للمقارنة بين المعلومات الأفضل (الأكثر إفادة)

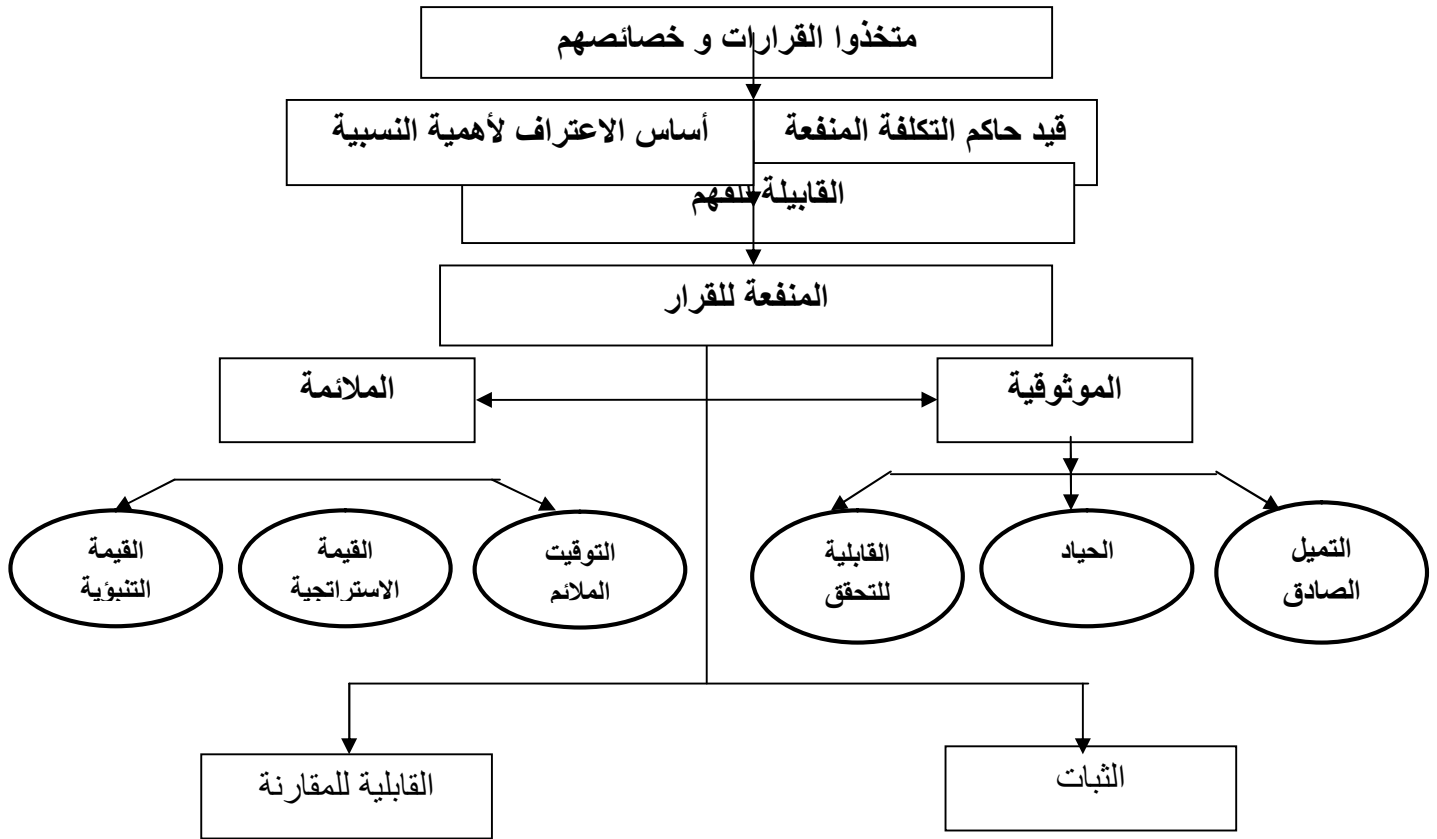
و المعلومات الأدنى (الأقل إفادة) لأغراض اتخاذ القرارات ، و علاوة على ذلك فقد وضع مجلس عددا من المحددات للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، والتي يمكن تلخيصها من خلال الشكل الآتي :

¹ ناصر محمد علي المجهلي ، خصائص المعلومات المحاسبية و آثاره في اتخاذ القرارات ، مذكرة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، الجزائر ، 2009/2008 ، ص 38.

² عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبة ، ذات السلاسل للطباعة و النشر ، الكويت ، 1990 ، ص 194

³ خليل ابراهيم ، المؤتمر الدولي الاول المحاسبة و المراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية ، جامعة مسيلة ، يومي 04 و 05 ديسمبر 2012 ، ص 64

شكل رقم (07) : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



ويمكن صياغة وشرح هذه الخصائص كآتي :

الملائمة :

تعرف الملائمة على أنها قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير قرار مستخدم المعلومات وبكلمات أخرى هي قدرة المعلومات على إيجاد فرق في اتخاذ القرار¹.

كما عرفها fasb بأنها تلك " المعلومات القادر إحداث تعبير في اتجاه القرار ، وذلك من خلال زيادة تأثيرها في التحكم بالحاضر واستيعاب الماضي من أجل التنبؤ بالمستقبل بموضوعية تنهل على مستخدمين تلك المعلومات عملية اتخاذ قرار أدق وأكفأ مهما لو كانت تلك المعلومات غير ملائمة"².

أن المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات المحاسبية التي تكون لها قيمة تنبؤية واسترجاعية تؤثر في اتجاه سلوك متخذي القرار ، وتؤثر فيه لتغيير القرار نحو الموفق الذي يتخذ بشأنه عند تقديمه في الوقت الملائم له قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في ذلك القرار.

¹ نعيم حسين دهمش، القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، دار المكاتب الوطنية، الأردن، 1995، ص 23.

² كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سبق ذكره، ص 293.

ويجب أن تتوفر فيه ثلاثة سيمات وهي :

أ. القيمة التنبؤية للمعلومات : وهي القدرة على تنبؤات حول آثار الماضي والحاضر والمستقبل ، حيث أن المعلومات المحاسبية ذات الصلة بعملية اتخاذ القرار تساعد مستخدميها القيام بعملية التنبؤ بالنسبة للأحداث في الماضي والحاضر والمستقبل ، فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما ستكون عليه في المستقبل¹ .

ب. القيمة الإسترجاعية للمعلومات :تمتلك المعلومات قيمة إسترجاعية عندما يكون لها القدرة على التغيير أو تصحيح التوقعات الحالية والمستقبلية ، كما يطلق خاصية القيمة الإسترجاعية للمعلومات أيضا بالتغذية العكسية ،وتساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة التوقعات السابقة ، وبالتالي يستخدم المعلومات في تقييم نتائج القرارات التي تبني على هذه التوقعات .

ت. التوقيت المناسب (الملائم) للمعلومات :يقصد بالتوقيت الملائم تقديم المعلومات في حينها ، بمعنى أنه يجب إتاحة المعلومات المحاسبية المالية لمن يستخدمونها عندما يحتاجون إليها ، وذلك لأن هذه المعلومات تفقد منفعتها إذا لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة إلى استخدامها ، أو إذا تراخى تقديمها فترة طويلة بعد وقوع الأحداث التي تتعلق بها بحيث تفقد فعاليتها في اتخاذ القرارات على أساسها² .

الموثوقية :

يقصد بها حسب البيان رقم 2 الصادر عن fasb هي " خاصية المعلومات في التأكد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة ، و أنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله"³ .

قد تكون المعلومات ملائمة ، ولكن غير موثوقة بطبيعتها وتمثيلها لدرجة أن الاعتماد عليها قد يكون مضللا ، فلكي تكون المعلومة مفيدة ينبغي أن تكون موثوقة وتمتلك المعلومات خاصية موثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز.

وعلى ذلك فإن موثوقية المعلومات تعني درجة الموضوعية المتضمنة والتي تسمح لمستخدميها بالتوصل إلى نفس النتائج ، أي نتائج بنفس القدر الموضوعي التي حوتها المعلومات .

إذن خاصية الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها ،ويجب أن تتوفر فيها ثلاثة سيمات وهي⁴ :

(أ)- الصدق في التعبير : و يقصد بها مطابقة الأرقام المعلومات المحاسبية للظواهر المراد التقرير عنها، و العبرة هنا يصدق تمثيل المضمون أو الجوهر و ليس مجرد الشكل، أي هل تمثل الأرقام يصدق ما حدث فعلا. و تتطلب خاصية الصدق في التعبير التحرر من نوعين من أنواع التحيز و هما :

¹ نعيم حسين دهش ، مرجع سبق ذكره ، ص 23.

² شارف خوخة ، مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الإقتصادية ، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية ، جامعة باجي مختار عنابة ، يومي 21 و 22 نوفمبر 2007 م ، ص 4.

³ فياض حمزة رملي ، نظم المعلومات المحاسبية (مدخل معاصر لأغراض ترشيد القرارات الغدارية) ، الأباي للنشر والتوزيع ، السودان ، 2011، ص 42.

⁴ رضوان حلوة حنان ، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير (دراسة معمقة في نظرية المحاسبة) ، دار وائل للنشر والتوزيع ،الأردن ، 2002 ، ص ، 205 ، 211.

✓ تحيز في عملية القياس: كما هو الحال عند تطبيق منهج التكلفة التاريخية أساس لقياس الأحداث الاقتصادية ، فهذا القياس يظهر تحيزا لصالح الإدارة تجاه المساهمين والمستثمرين .

✓ تحيز من القائم بعملية القياس: قد يكون تحيز القائم بالقياس إما مقصودا، كما في حالة الأمانة أو غير مقصودا، كما في حالة نقص المعرفة.

(ب)- الحياد: هو تحيز في عملية القياس بان يحدث ما يعبر عنه على جانب أكثر من جانب آخر، بدلا من إن يكون الحدوث متساوي الاحتمال على كلا الجانبين ، و هكذا فان الخلو من التحيز يمثل قدرة إجراء قياس على تقديم وصف دقيق للخاصية .

(ج)- القابلية للتحقق: وقصد بها وجود درجة عالية من الاتفاق فيما بين القائمين بالقياس المحاسبي ، الذين يستخدمون نفس الطرق القياس ، فإنهم يتوصلون إلى نفس النتائج ، فإذا وصلت أطراف خارجية (محاسبون آخرون أو مدققون مستقلون) إلى نتائج مختلفة ، فهذا دليل على أن المعلومات القوائم المالية غير قابلة للتحقق ، وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها ، فهي لا تتمتع بخاصية الموثوقية.

الخصائص الثانوية

(1)- الثبات: يقصد بالثبات أو ما يصطلح عليه بالتناسق تطبيق نفس الإجراءات المحاسبية على الأحداث المماثلة في المؤسسة الواحدة من دورة إلى أخرى ، أي إتباع نسق واحد في تسجيل الأحداث الاقتصادية و يقرر عنها بطريقة موحدة من دورة إلى دورة .

(2)- القابلية للمقارنة¹: يقصد بهذه الخاصية أن تعد المعلومات المحاسبية باستخدام نفس الأساليب و الإجراءات المحاسبية من عام لآخر و لنفس المؤسسات التي تعمل في المجال الاقتصادي ، و تمكن مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية أخرى ، أي ينبغي أن تكون الطرائق المحاسبية المعتمدة نفسها ، أو أن تتم عملية القياس و العرض بالنسبة لأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة و الأحداث الاقتصادية على أساس ثابت.

إضافة إلى هذا هناك قيدان رئيسيان على استخدام الخصائص السابقة هما:

✓ قيد الأهمية النسبية²: ويعني خاصية حاکمة لكافة الخصائص النوعية و يعتمد تطبيقها على اعتبارات كمية و نوعية أو خليط منهما معا، أما ما يتعلق بالجوانب النوعية لاختبار الأهمية النسبية فانه يمكن القول بصفة عامة أن البند يعتبر ذو أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بصورة محرفة إلى التأثير على متخذ القرار.

قيد التكلفة و المنفعة³ و تعني أن تكون المنافع المحققة و المتوقعة من المعلومات اكبر من تكلفة إمداد المنشأة بهذه المعلومات، حيث يلاحظ تعذر إمكانية قياس المنافع المتوقعة من المعلومات لعدم تحديد الدقيق لعدد، نوع و حدود مستخدمي هذه المعلومات.

¹ - إسماعيل علوي ، عبد الحليم سعدي " اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إرساء مبدأ الإفصاح و الشفافية في إطار حوكمة شركات و الحد من الفساد المالي و المحاسبي " الملتقى الوطني حول حوكمة شركات المالية للحد من الفساد المالي و الإداري ، جامعة محمد خيضر بسكرة يومي 06 و 07 ماي 2012 ص8.

² - قباض حمزة رملي ، مرجع سابق ص48.

³ -هادي رضا الصفار ، مبادئ المحاسبة المالية (الأسس العلمية و العملية

المطلب الثاني: معايير تحقيق جودة المعلومة المحاسبية.

أولاً : معايير قانونية¹:

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

ثانياً : معايير رقابية:

ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي تركز عليها كل من مجلس الادارة والمستثمرين ، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة ، وأجهزة الرقابة المالية في تنظيم المعالجة وكذلك دور المراجعين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد المراجعة للتأكد من سياستها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية ، أن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة .

ثالثاً:معايير مهنية :

تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير محاسبية والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية ، مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك بغية الاطمئنان على استثماراتهم ، والتي أدت بدورها لظهور الحاجة لإعداد التقارير المالية التي تتمتع بالنزاهة والأمانة.

رابعاً :معايير فنية .

إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات ، مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية . ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين ، وأصحاب المصالح بالمؤسسة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار .

المطلب الثالث:العوامل المؤثرة على جودة المعلومة المحاسبية .

تتأثر درجة جودة المعلومات المحاسبية بعدة عوامل وهي²:

أولاً : العوامل البيئية (البيئة المحاسبية): من أهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية مايلي :

- العوامل الاقتصادية:تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي ، ففي الإقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة إذا تم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملائمة لإحتياجات المستخدمين ، بينما في الإقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض أحكام المراقبة المركزية .
- العوامل الاجتماعية:تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل : اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت...الخ

¹ زرزار العياشي أثار تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات ، الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة ، واقع رهانات وأفاق ، أم البواقي ، يومي 07 و 08 ديسمبر 2010 ص 18.

² ناصر محمد علي المجبلي ، مرجع سبق ذكره ص 65 ، 72.

- **العوامل القانونية:** ان العوامل القانونية، وأهمها مجموعة من الأنظمة والقواعد القانونية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها خصوصا مع ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية والضريبة .
 - **العوامل الثقافية:** وتتمثل في المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية ، فالمستوى التعليمي يؤثر في الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام ، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل خاص .
- ثانيا: **العوامل المتعلقة بالمعلومات .**

تتأثر جودة التقارير المالية لمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار ، كما أن استخدام الحاسوب في الوقت الحاضر قد أثر على جودة المعلومات المحاسبية ، وكذلك الانتشار الواسع والسريع لشبكة الانترنت ، مما أدى إلى خفض كلفة الإنتاج والحصول على المعلومات وزيادة كمية المعلومات المالية لاحتياجات المؤسسة والمستخدمين ، وزيادة عدد المستخدمين للمعلومات في العالم في الوقت المناسب .

ثالثا: **تقرير مدقق الحسابات .**

يعتبر تقرير مدقق الحسابات الركيزة الأساسية في جودة المعلومات المحاسبية للتقارير المالية ، من خلال مراجعة التقارير المنشورة ، إطفاء الثقة في المعلومات الواردة بها ، والتحقق من أن إعداد وعرض التقارير المالية قد تم وفقا لمعايير المحاسبة المعتمدة وكذلك متطلبات القوانين المعمول بها.

المبحث الثالث: أبعاد المراجعة وعلاقتها بالمعلومة المحاسبية.

بالرغم من تعدد الأبعاد المختلفة لعملية المراجعة ، إلا أن الأبعاد المحاسبية تحظى باهتمام كبير و تشغل الحيز الأكبر من الإجراءات والأساليب المختلفة ، و سوف نتطرق في هذا المبحث الأبعاد المحاسبية للمراجعة.

المطلب الأول: المسائلة والرقابة المحاسبية.

تشمل المسائلة و الرقابة المحاسبية اللحظة التنظيمية و جميع وسائل التنسيق و الإجراءات الهادفة إلى اختيار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر الحسابات و درجة الاعتماد عليها ، ويضم هذا النوع عدة وسائل وهي على سبيل الحصر¹:

- إتباع نظام القيد المزدوج
 - إتباع نظام المصادقات
 - إتباع قيود التسوية من موظف مسؤول
 - وجود نظام مستندي سليم
 - إتباع نظام المراجعة الحسابات
 - فصل الوجببات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج و التخزين
- كما أشار تقرير لجنة « Cadbury » الصادر عام 1992 ، إلى أن يقوم المساهمون بمسائلة مجلس الإدارة ، و كل منها له دوره في تفعيل تلك المسألة ، فمجلس الإدارة يقوم بدوره في توفير البيانات الجيدة للمساهمين ، و على المساهمين القيام بدورهم في إبداء رغبتهم في ممارسة مسؤوليتهم كملاك ، بإضافة

¹ خالد أمين عبد الله ، علم تدقيق الحسابات ، مرجع سبق ذكره ، ص 230

إلى ذلك أشار البنك كريدي ليونه في القسم الرابع من يحمل عنوان المحاسبة عن المسؤولية ، بأن دور مجلس الإدارة إشرافي أكثر منه تنفيذي .

و إلى قدرة أعضاء مجلس الإدارة القيام بتدقيق فعال ، كما أشار في القسم الخامس منه الذي يحمل عنوان المسؤولية ، إلى ضرورة وضع آليات معينة ، تسمح بتوقيع عقاب على الموظفين التنفيذيين ، و كذلك أعضاء مجلس الإدارة إذا لزم الأمر ، كما أن تقرير منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية « OECD » الصادر عام 1999 ، أشار في المبدأ الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة ، إلى ضرورة المتابعة الفاعلة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس و كذلك مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين، يضاف إلى ذلك أن المعايير التي وضعتها بورصة نيويورك للأوراق المالية عام 2003 ، أشارت إلى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في جميع القرارات الأساسية للشركة.

المطلب الثاني: الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة.

تعد معايير المحاسبة و المراجعة بمثابة العمود الفقري و الركيزة الأساسية في تفعيل المعلومات المحاسبية ، فهي تمثل أحد الآليات التي تحت الشركات على إتباع القواعد السليمة للمحاسبة و إجراء المراجعة الدورية المستقلة بما فيه صالح الشركة ككل حيث لوحظ تطور جودة التقارير المالية خلال فترة الثمانينات بسبب تجميل القوائم المالية.¹

و تعتبر ضعف ممارسة المحاسبة من الممارسات السلبية ، وأنها في حاجة ماسة إلى المزيد من الدعم للوصول إلى الممارسة السليمة مع إعادة النظر في معايير المحاسبة والتدقيق المطبقة ، ولذا فقد تم الأخذ بالكثير من معايير المحاسبة الدولية ، كما أن تطبيق الحوكمة يحد من الفلسفة الواقعية ، واستخدام نظرية الوكالة التي تشجع حركة الإدارة في اختبار السياسة المحاسبية ، وبالتالي فالحركة تعارض الاتجاه نحو الالتزام بمعايير محاسبية محددة ، وتساعد في حسم مشكلة إساءة استخدام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق.²

المطلب الثالث : تحقيق الإفصاح والشفافية .

من المهم أن تظهر المعلومة في وقت معين و إلا ستفقد هذه المعلومة صلاحيتها و أهميتها ، كما شدد مجلس المبادئ المحاسبية APB في البيان رقم 4 الصادر عنه بتاريخ 1997 م على عنصر ترقية الإفصاح في النص التالي : " يجب إيصال المعلومات المحاسبية لمتخذ القرار في وقت مبكر وذلك إذا ما كان أي تأخير في إيصالها له سيؤثر على قراره"³.

وقد جرى العرف المحاسبي على أن يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في نهاية السنة المالية للشركة ، وتختار كل شركة سنتها المالية حسب ظروفها واحتياجاتها ، وان كانت معظم المؤسسات تفضل نهاية السنة الطبيعية سواء السنة الميلادية أو الهجرية ، ويجب أن يتم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالسنة المالية للشركة ، بعد انتهاء السنة المالية مباشرة دون تأخير لا داعي له ، أخذ في الاعتبار أن إقفال الحسابات الختامية بصورة دقيقة يستغرق بعض الوقت ، وقد تطلبت تشريعات معظم دول العالم فترة محددة كحد الأقصى لنشر القوائم المالية

¹ -وليد خالد حميد العازمي ، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلوم

² وليد خالد حميد العازمي ، مرجع سبق ذكره ، ص 53.

³ عبد المنعم عطا العلول ، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين ، 2012 م ، ص 34.

للشركات المساهمة بعد انتهاء سنتها المالية قليلة القيمة إذا يتم إصدار قوائم مالية دورية لفترات دورية أقل من السنة ، وذلك لأن الكثير من الأحداث الهامة قد تحدث خلال السنة¹. وهذا وتتعدد طرق الإفصاح في التقارير كالتالي².

- أن يتم عرض المعلومات بطرق يسهل فهمها .
- أن يتم ترتيب المعلومات بصورة منتظمة مرتبة ومنطقية حتى تسهل قراءتها .
- إظهار جميع المعلومات الهامة والضرورية وعرضها في مكان يسهل الوصول إليه حتى يتمكن مستخدمو هذه المعلومات من الاستفادة منها .

المطلب الرابع: مصداقية المعلومة المحاسبية .

يتضح من مظاهر الحياة الاقتصادية اليومية أن المعلومات المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالنشاطات الاقتصادية ، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كاف حول مصداقية هذه المعلومات أمرا ضروريا ، لذلك فإن عملية مراجعة الحسابات للمعلومة المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات ، حيث تقوم عادة مراجع الحسابات بتقديم ما توصل إليه من معلومات ونتائج عن طريق تقرير رسمي ، ويعتمد في مستواه على مجموعة من الأعمال المنفذة بطريقة صارمة من قبل مجموعة من العاملين الحاصلين على تقدير مهني معين في هذا المجال ، وهذا على اعتبار أن مراجع الحسابات هو طرف خارجي مستقل عن المؤسسة المعنية ، يقوم بإعطاء رأيه الفني المحايد حول المركز المالي للمؤسسة³.

وفي ظل هذا الاستخدام المتزايد للمعلومات المحاسبية والمتنوع ، ومن أجل ضمان قدر معين من الفاعلية ، فإنه يجب أن تكون هناك صورة واضحة لدور كل من الجهات المسؤولة عن إعداد ومراجعة واستخدام هذه المعلومات ، وفي ظل عدم وجود مراجع خارجي مستقل فإن الإدارة تكون مسؤولة مسؤولية كاملة عن ما تقدمه المعلومات المحاسبية ، ويتطلب هذا من الإدارة اتخاذ اجراءات وقرارات رقابية دقيقة ، كما أن مراجعة المعلومات المحاسبية من طرف المراجع المستقل لا يعني سقوط مسؤوليتها عن الإدارة ، حيث يعتبر رأي مراجع الحسابات حول المعلومات في مختلف المجالات ومن طرف مختلف الجهات ، حيث تتيح بثقة أكثر ، بحيث توفر عملية المراجعة تأكيدات منطقية تفيد أن المعلومات المالية للمؤسسة توفى وتعطي صورة صحيحة وعادلة حول ميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها ، وبالتالي فإن رأي مراجع الحسابات المستقل والذي يترجمه تقريره ، يمثل مقياس مصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة على أن يكون كل ذلك معدا وفقا للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف والمقبولة قبولا عاما ، والتي تعزز عملية مراجعة الحسابات وتزيد من ثقة مستخدمي المعلومات

¹ خالد أمين عبد الله ، الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأسمال العربية المحاسب القانوني ، العدد 92 ، مصر ، تشرين الأول 1995 م ، ص 44 .

² عبد المنعم عطا العلول ، مرجع سبق ذكره ، ص 35 .

³ إكرام الشاذلي ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2013/2012 ، ص 69 .

المحاسبية بأنها تتضمن أخطاء مادية أو تحريف مع اقتراض استقلال المراجع واطلاعه على المعلومات الكافية عن أعمال المؤسسة ، إضافة إلى تمتع المراجع بخبرة عالية في تنفيذ متطلبات إعداد التقارير والبيانات المالية.¹

¹ فاتح سردوك ، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية ، رسالة ماجستير في ادارة الأعمال ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، الجزائر ، 2004/2003 ، ص 21.

خلاصة الفصل :

تلعب الأبعاد المحاسبية للمراجعة دورا مهما في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لمختلف متخذي القرارات، وذلك من خلال الإفصاح والشفافية، وتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية، ولكي تكون هذه المعلومات ذات جودة يجب أن تتوفر فيها مجموعة من الخصائص الرئيسة المتمثلة في الملائمة والتي تعني توافق المعلومات مع احتياجات متخذي القرار، وخاصة الثقة التي يدونها تفقد المعلومات المحاسبية مصداقيتها. وهناك أيضا إلى جانب الخصائص الرئيسة خصائص ثانوية لا تقل أهمية عن سابقتها والمتمثلة في القابلية للمقارنة والاتساق والشمول، الأهمية النسبية.

الفصل الثالث :

الجانب التطبيقي لدور المراجعة في تحسين

جودة المعلومة المحاسبية .

تمهيد :

بعد الدراسة النظرية من خلال هذا البحث ، نقوم في هذا الفصل بإسقاط الجانب النظري المتناول في الفصلين السابقين على الواقع ، حيث أخذنا المؤسسة كميدان لإجراء هذه الدراسة محاولا بذلك إبراز الجوانب المتعلقة بموضوع دراستنا التمحور حول دور المراجعة في تحسين جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية .

إن بحثنا هذا مثله مثل أي بحث علمي يتطلب تحديد الإطار المنهجي للدراسة الميدانية ، طالما أن هذا يعتبر أساس تنظيم الأفكار والمعلومات ، من أجل البحث عن الحقائق والوصول إلى النتائج المرجوة ، ثم تطرقنا إلى الدراسة الإستبائية الخاصة ببحثنا هذا:

وقد قسمنا هذا الفصل ، إلى ثلاثة مباحث وهي كالتالي :

- المبحث الأول : تقديم مؤسسة نفضال.
- المبحث الثاني : الجانب المنهجي للدراسة الميدانية .
- عرض وتحليل نتائج الاستمارة.

المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة محل الدراسة .

المطلب الأول : التعريف بمؤسسة نפטال.

أولاً : نشأة مؤسسة نפטال.

تعود نشأة مؤسسة نפטال إلى المؤسسة الأم سوناطراك ، والتي تعتبر القلب النابض للإقتصاد الوطني ، وذلك لأهميتها الكبرى على الساحة الوطنية والدولية ، بفضل المهام الضخمة المستندة إليها ، ودورها الفعال على الصعيد الدولي ، فهي بمثابة شريان للإقتصاد الوطني الجزائري لما تقدمه من تغطية للاحتياجات الاقتصادية الوطنية من الطاقة ، وكانت عبارة عن قسم تجاري لشركة سوناطراك مكلف بتوزيع المحروقات على المستوى الوطني ، وعند إعادة هيكلتها ، انبعث منها العديد من المؤسسات ، ومنها المقاطعة الوطنية لتكرير وتوزيع المنتجات البترولية ، وكانت مقسمة إلى دوائر مختصة (محروقات ، زيوت ، الغاز المميع ، شحوم).

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

- NAFTAC : تقوم هذه المؤسسة بتكرير المواد البترولية ومشتقاتها .
- NAFTAL : المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المواد البترولية.

وقد جاء اسم نפטال من تركيب كلمتي " نفط " وهو النشاط المخصص لهذه المؤسسة ، و " ال " وهي الحروف الأولى من كلمة الجزائر.

ثانياً : مهام مؤسسة نפטال.

تتمثل مهام المؤسسة الوطنية البترولية فيما يلي :

- تسويق وتوزيع الوقود والزيوت الخاصة بقطاع الطيران وقطاع البحرية .
- تسويق وتوزيع الزيوت.
- تسويق وتوزيع سيرغاز.
- تخزين ونقل كل المواد البترولية المسوقة عبر القطر الوطني.
- تطوير هياكل التخزين والتوزيع لضمان تغطية أحسن لحاجيات السوق .
- السهر على تطبيق المخططات السنوية ، والمخططات طويلة المدى ذات الصلة مع أنظمة المؤسسة ، ومراعاة تغطية حاجيات سوق من المواد البترولية .
- السهر على وضع مقاييس متعلقة بالأمن الصناعي فيما يخص المحافظة وحماية البيئة من التعكير ، ويظهر هذا جلياً من خلال ترويجها لسيرغاز ، البنزين بدون رصاص ، البنزين الممتاز ... الخ ، إلى غير ذلك من الجهود المبذولة في هذا الميدان.
- تسهر مؤسسة نافتال على تحفيز العمال سعياً منها لتحسين أدائهم وتطوير منتجاتها.

- تبذل جهود كبيرة في رسكلة وتكوين العمال ، لذا خصصت مبالغ كبيرة تعد بالملايير لتكوين العمال ، كما أن مؤسسة نפטال تعمل جاهدة على تجنيد طاقاتها البشرية والمادية في فصل الشتاء لتغطية كل متطلبات منتوجاتها البترولية .

ثالثا : إمكانيات المؤسسة :

- تقدم مؤسسة نפטال للدولة ما يقارب 7,6 مليون طن سنويا من المنتوجات البترولية ومشتقاتها أي ما يعادل 51 % من الإستهلاك الوطني للطاقة ، وهذا بفضل جملة من الإمكانيات وهي ك
- 67 مركزا ومحطة لتوزيع وتخزين الوقود والزيوت ، والمطاط.
 - 44 مصنعا لتعبئة الغاز المميع.
 - 16 وحدة للزفت .
 - 59 محطة لتخزين الغاز.
 - 1576 محطة توزيع من 01 تابعة للقطاع الخاص.
 - 3250 شاحنة توزيع و 1750 شاحنة للصيانة .
 - 14550 نقطة بيع لدى الخواص.
 - 380 كلم أنابيب ضخ مشتقات البترول.
 - 80 % من الإستهلاك الوطني للمشتقات البترولية مسوقة عبر شبكة المحطات المتعددة الخدمات .

المطلب الثاني: تعريف المؤسسة محل الدراسة .

- تم إنشاء مقاطعة نפטال ببسكرة يوم 21 فيفيري 1984 ، بموجب قرار صادر عن إدارة مقاطعة نפטال المركزية المتواجدة في الشراكة بالعاصمة ، وقد كانت تشمل نشاطين رئيسيين هما :
- توزيع المحروقات ومشتقاتها (الزيوت ، المطاط ، الشحوم).
 - توزيع الغاز.

بموجب المرسوم رقم 84/70 المؤرخ في 24 نوفمبر 1984 تحولت وحدة نפטال إلى منطقة توزيع المحروقات والزيوت والعجلات المطاطية ، أما الغاز المميع فتابع إلى GPL الغاز المميع بباتنة ، مع العلم أنها كانت من قبل تابعة لمنطقة باتنة.

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

- المحروقات (ووقود ممتاز ، عادي ، مازوت).
- الزيوت بمختلف أنواعها .
- قارورات غاز السيارات.

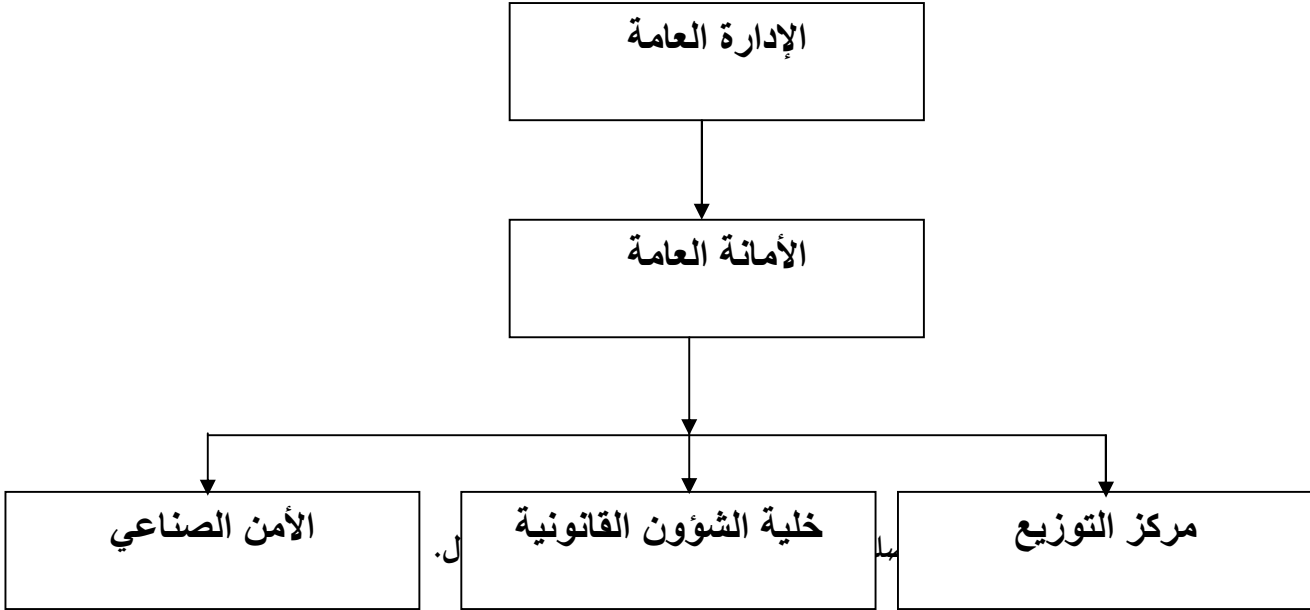
خامسا: الهيكل التنظيمي لمقاطعة نفظال ببسكرة.

يبين الهيكل التنظيمي المستويات الإدارية في المقاطعة .وكذلك الوظائف الموجودة بها وهذا ما سنتطرق إليه:

1. الإدارة العامة: تتمثل في مدير المنطقة ، إذ يعتبر المسؤول الأول عن إدارة الدوائر والمصالح والأقسام المكونة للمنطقة وتوجيهها والتنسيق بينها ، ويصدر الأوامر واللوائح في حدود صلاحيته ، كما يقوم بتعيين وتوجيه واقتراح الإطارات ، وهو المشرف مباشرة على ثلاثة خلايا تابعة له وهي : مركز التوزيع ، الأمن الصناعي ، خلية الشؤون القانونية.
2. الدوائر: وهي :

- دائرة المعلوماتية .
- دائرة الإدارة العامة .
- دائرة التجارة .
- الدائرة التقنية والنقل.
- دائرة المالية والمحاسبة واتي بدورها تشرف على عدة مصالح .

الشكل (08) : الخلايا التابعة مباشرة للإدارة العامة للمؤسسة.



الإدارة العامة : تتكون من مكتب الأمانة العامة والذي يعتبر همزة وصل بين مكتب المدير ومختلف الخلايا والدوائر الموجودة بالمؤسسة .

مركز التوزيع : يتكون هذا المركز من :

- رئيس المركز.
- مسير – المفوتر – أمين الصندوق - مراقب مستندات الوقود.
- رئيس المخزن – أمين مخزن – سائقوا الشاحنات .
- عمال عاديون (عمال التفريغ).

الأمن الصناعي :يمثلها مسؤول وهو حلقة وصل بين الإدارة و العمال ، تقع عليه وجبات ومسؤوليات كبيرة ومهمة مرتبطة مباشرة بحياة العمال وسلامة الممتلكات ، وهو مراقب ومنفذ ومشرف على تطبيق إجراءات نذكر منها :

- وضع معايير الأمن والسلامة والصحة المهنية .
- العمل على منع الأسباب والأفعال التي تؤدي إلى الإصابة أو الحوادث أثناء العمل .
- عمل تقييم وتخمين وتحليل المخاطر سواء المقرر العمل أو الآلات والوجبات .
- مراقبة المحطات المسييرة تسييرا مباشرا.

خلية الشؤون القانونية:

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

- إعداد ومراقبة عقود واتفاقيات المؤسسة.
- متابعة منازعات المؤسسة.
- تسيير صفقات المؤسسة .
- تسيير الذمة العقارية للمؤسسة .
- تمثيل المؤسسة أمام مختلف المؤسسات ، والمحاكم ، ومصالح الأمن ، مفتشية الأمن ... الخ.

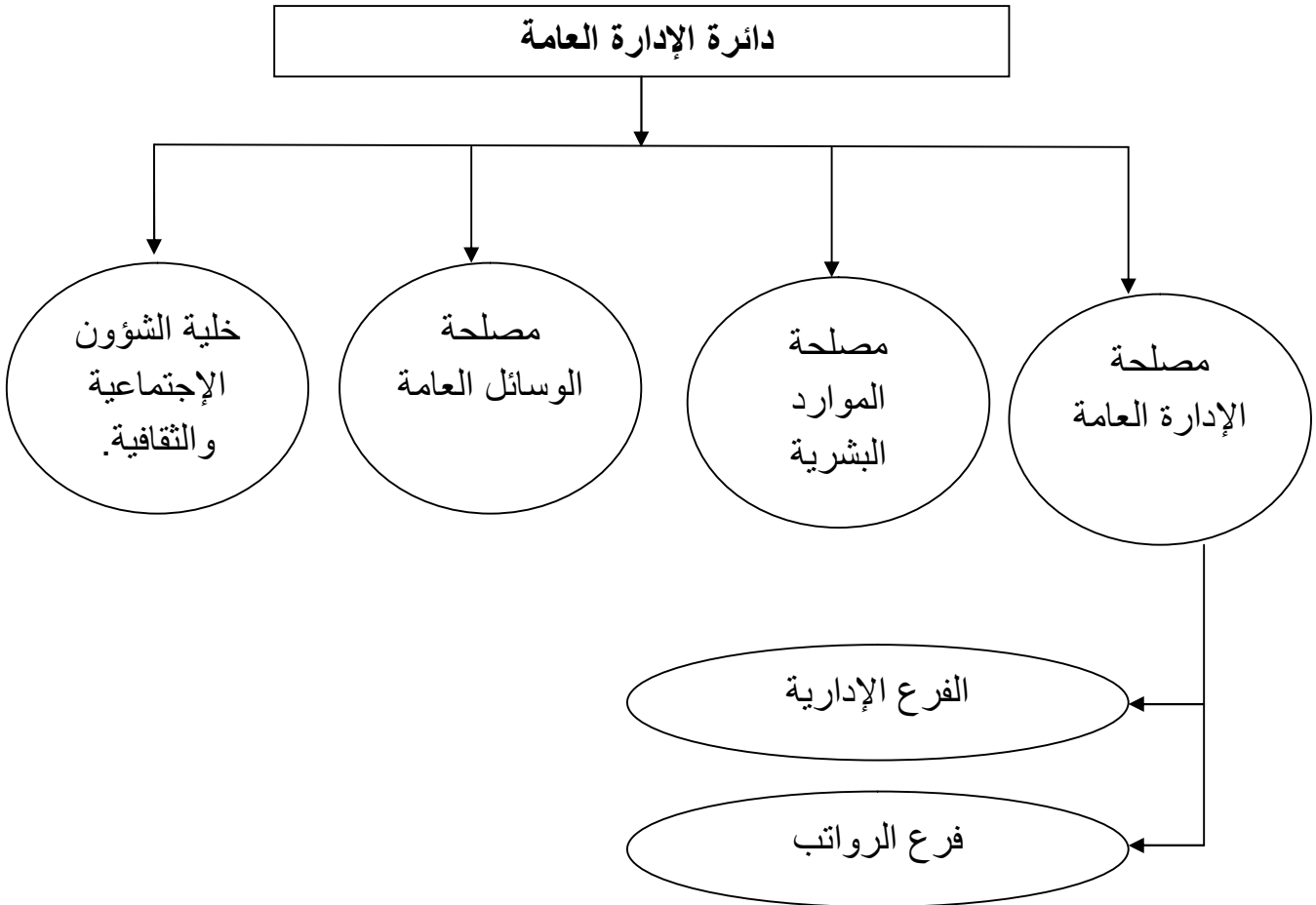
الدوائر:

يمكن توضيحها كما يلي :

1. دائرة المعلوماتية :تتكون هذه الدائرة من مصلحتين هما:
أ. مصلحة الإعلام الآلي والتسيير :حيث يتم في هذه المصلحة انجاز تقارير المراكز ومتابعة نتائج النشاط الإقتصادي شهريا . كذلك إعداد قوائم عن مردودية النشاط بالمركز .
ب. مصلحة النظام والشبكة : وتتمثل في ما يلي :
 - إدخال ملفات النشاطات في الحاسوب وإرسالها عبر الشبكة المعلوماتية إلى المديرية العامة بالشرافة.

- مراقبة وتحديث البرامج المتعلقة بجميع الدوائر والمصالح .
 - مراقبة عمل جميع محطات الخدمات التابعة للمؤسسة .
2. دائرة الإدارة العامة : تعتبر العصب الأساسي للمؤسسة من حيث التسيير ومتابعة العمال من الناحية الإدارية والاجتماعية ، وتنقسم إلى :
- أ. مصلحة الإدارة العامة : وهي مصلحة تهتم بتسيير شؤون العمال من حيث الرواتب والعطل وتنقسم الى فرعين الفرع الإداري ، وفرع الرواتب .
- ب. مصلحة الموارد البشرية : وهي مصلحة تهتم بمتابعة مسيرة العامل منذ نشأة علاقة العمل إلى نهايتها بما في ذلك الإعداد والتكوين .
- ج. مصلحة الوسائل العامة : تقوم هذه المصلحة بتهيئة جميع الأقسام بالوسائل ، التجهيزات المادية والمكاتب والآلات .
- د. خلية الشؤون الاجتماعية والثقافية : وتهتم بتنظيم نشاطات اجتماعية .

الشكل (09):دوائر الإدارة العامة والمصالح العامة .



المصدر: مصلحة المالية والمحاسبية – نفضال.-

3. دائرة التجارة : تشرف وتتابع المعاملات التجارية والتسويقية على مستوى المؤسسة وتتكون من ثلاثة مصالح وهي :

أ. مصلحة الزيوت : وهي مصلحة تسهر على تلبية متطلبات الزبائن وفق دفتر أعباء ، أو المخطط الإنتاجي السنوي .

ب. مصلحة المطاط : وهي مصلحة منوطة بمهام تسويق العجلات بكافة أحجامها ونوعياتها على مستوى السوق الداخلية .

ج. مصلحة الشبكة :تعتبر هذه المصلحة حجر الزاوية داخل إدارة التجارة ، وذلك لما يقوم به من ربط بين مختلف المحطات الممونة من طرف مؤسسة نפטال.

د. مصلحة المديونية :من مهامها السهر على متابعة مديونية المؤسسة لدى الزبائن وتحصيلها في الآجال المحددة .

4. الدائرة النقدية والنقل :وتنقسم إلى :

أ. مصلحة النقل :تتكون من رئيس المصلحة ومفتش العتاد المتحرك ، حيث يهتمان بالعتاد المتحرك المتمثل في الشاحنات وصيانتها.

ب. مصلحة الإستغلال والصيانة :وتتمثل مهام هذه المصلحة في صيانة التجهيزات والمعدات الخاصة بالمنطقة .

ج. مصلحة الدراسات والإنجاز : تقوم هذه المصلحة بالدراسات الميدانية ، وإعداد جميع التقارير الخاصة باشتغال واحتياطات الوحدة.

5. مصلحة المالية والمحاسبية :وتنقسم إلى :

أ. مصلحة المحاسبة العامة :مهمتها تسجيل و إثبات العمليات المحاسبية التي تخص الوحدة ، كما تقوم بإعداد الميزانية الختامية للسنة المالية للوحدة .

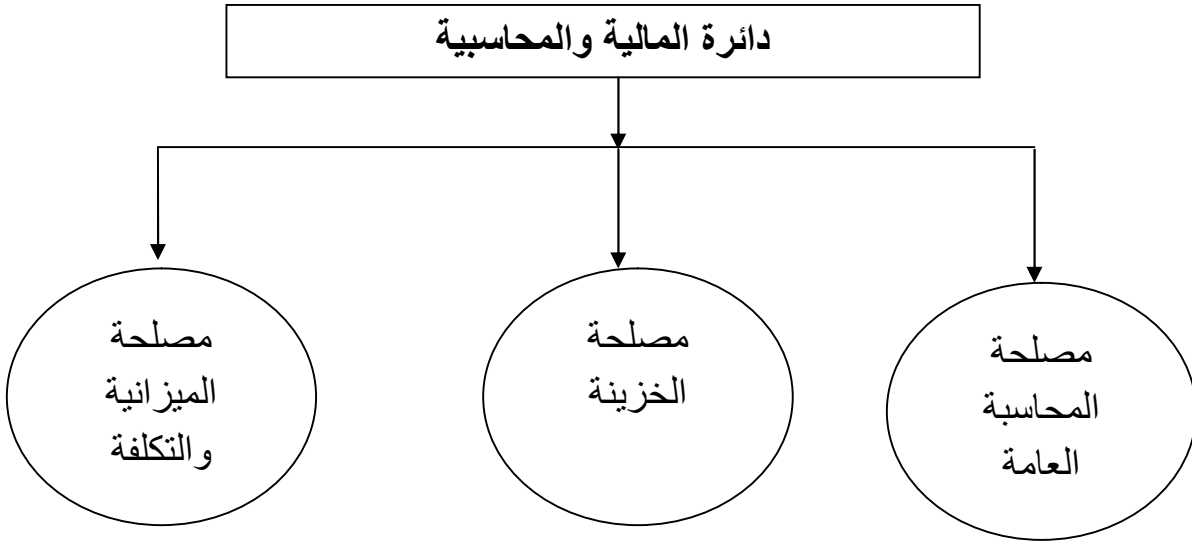
ب. مصلحة الخزينة : وتنقسم بدورها إلى :

● فرع المصاريف : والذي يقوم بتسديد جميع النفقات الخاصة بالشراء ، كما تقوم بدفع الرواتب للعمال والأجور.

● فرع الإيرادات : يقوم بالتحويلات المصرفية لإيرادات المقاطعة لصالح المديرية العامة لمؤسسة نפטال.

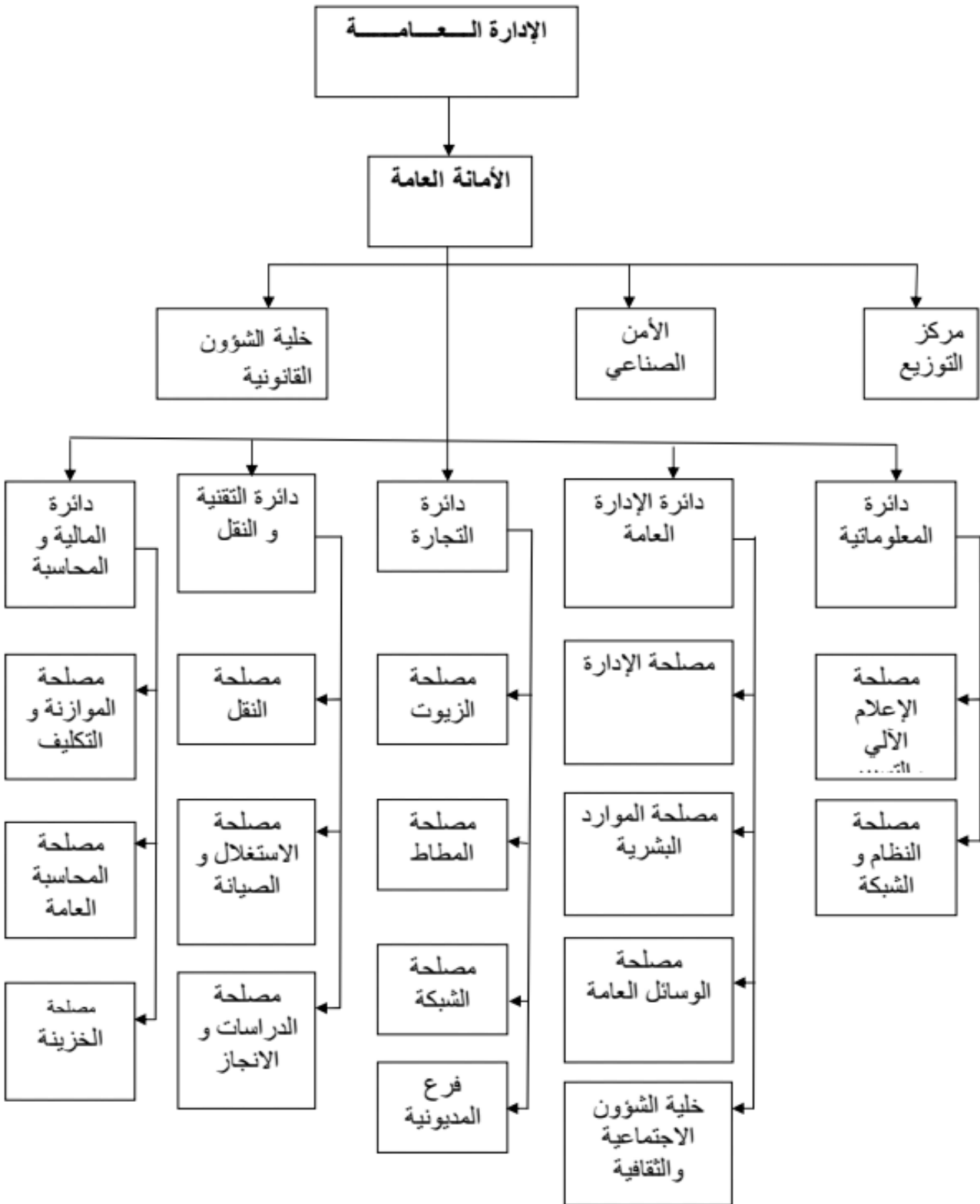
● مصلحة الميزانية والتكلفة : تتكفل بإعداد الميزانية التقديرية ، وكذا تقدير الأموال الضرورية اللازمة لضمان السير الحسن للوحدة .

الشكل (10): دائرة المالية والمحاسبة .



المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة – نفضال-

الشكل رقم (11): الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفضال



المبحث الثاني : الجانب المنهجي للدراسة الميدانية .

سنحاول في هذا المبحث العمل على عرض وتحليل النتائج ، حيث قمنا بإعداد استمارة استبيان شاملة لمختلف متغيرات الدراسة ، ودعمها بمجموعة من المقابلات مع غالبية محافظي الحسابات ، وسيتم في هذا المبحث عرض عينة ، وتحليل أدوات جمع البيانات المعتمد عليها .

المطلب الأول :مجتمع وعينة الدراسة .

الفرع الأول : مجتمع الدراسة .

يتمثل أفراد مجتمع الدراسة في جميع محافظي الحسابات والأساتذة الجامعيين والمحاسبين ، وقد تم إختيار عينة عشوائية وتوزيع الاستمارة عليهم .

الفرع الثاني : عينة الدراسة.

تم تحديد عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية الطبقية من مجتمع الدراسة ، وقد بلغ حجم عينة الدراسة 30 عينة ، وتم توزيع الاستبيان على جميع أفراد العينة واستردادها .

المطلب الثاني : اعداد الاستبيان وهيكله .

الفرع الأول : إعداد الاستبيان .

يعرف الاستبيان على أنه " ذلك النموذج الذي يضم مجموعة من الأسئلة ، التي تدور حول موضوع ما ، يتم تقديمه إلى المبحوثين بطريقة أو أخرى ، توجه للإدارة أو المؤسسات محل الدراسة ، بهدف الحصول على البيانات عن الموضوع المراد دراسته"⁷³ .

وقد تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات ، لما يتميز به من سرعة في الوقت ، حيث كانت بشكل مغلق أي على المجيب أن يضع رمزا على الإجابة التي يختارها.

أما عملية انجاز الاستبيان مرت بالمراحل التالية :

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

⁷³ عبد الله محمد عبد الرحمن ، محمد علي بدوي ، مناهج وطرق البحث العلمي ، دار المعرفة الجامعية ، بيروت ، لبنان ، 1999 ، ص 369.

الفرع الثاني : هيكل الاستبيان.

تم تقسيم استمارة الاستبيان إلى جزئين :

1. الجزء الأول : شمل هذا الجزء المعلومات الشخصية للعينة تحت الدراسة (المؤهل العلمي ، التخصص العلمي ، طبيعة العمل ، الخبرة).
2. الجزء الثاني : تم تقسيم هذا الجزء تماشياً مع طبيعة الموضوع إلى ثلاثة محاور تشكل في مجملها 19 عبارة .

✓ المحور الأول : ضم 7 عبارات حول مراجعة الحسابات.

✓ المحور الثاني : ضم 7 عبارات حول جودة المعلومة المحاسبية.

✓ المحور الثالث : ضم 5 عبارات حول مساهمة المراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية.

وقد تم استعمال مقياس ليكارت الثلاثي لتحديد آراء أفراد العينة في العبارات التي تضمنها محاور الاستبيان كما هو موضح في الجدول .

الجدول رقم 03: مقياس الإجابة على العبارات .

التصنيف	غير موفق	محايد	موافق
الدرجة	1	2	3
المتوسط المرجح	(1,59 – 1)	(2,19 – 1,60)	(3 – 2,20)

المصدر: إعداد الطالب.

المبحث الثالث: معالجة نتائج الاستبيان ودراسة تحليل النتائج.

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى معالجة نتائج الاستبيان ودراسة وتحليل لأفراد العينة وتحليل النتائج.

المطلب الأول: معالجة نتائج الاستبيان.

بغية تسهيل عملية التحليل ، وعقب التحصيل النهائي لإمارات الاستبيان ، تم تجميع وتبويب إجابات الأفراد العينة في برنامج spss الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان ، ومن بين هذه الأساليب نجد:
الفرع الأول: معامل الثبات الفاكرونباخ .

يستخدم لقياس العلاقة بين الفقرات واتساقها حيث أن معامل الثبات يأخذ قيمة تكون محصورة بين 0 و 1 ، فإذا كانت قيمة معامل الثبات مرتفعة فإن هذا يعني أن المؤشر يدل على ثبات الاستبيان ، وبالتالي صلاحية وملائمة هذا الاستبيان.

الفرع الثاني: التكرارات والنسب المئوية.

بغية التفريق بين فئات العينة ، وبناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة ألي إجمالي العينة ، وتم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الإستبيان.
الفرع الثالث: المتوسطات الحسابية.

باعتبار أحد مقاييس النزعة المركزية ، تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة ، فتم فتح احتساب المتوسط الحسابي لكل عبارات المحاور.
الفرع الرابع: الإنحرافات المعيارية.

لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي ، تم احتساب الإنحراف المعياري لكل عبارة من المحاور الثلاثة ز
المطلب الثاني: دراسة وتحليل أفراد عينة الدراسة.

الفرع الأول:معامل الثبات.

تم اختيار عبارات إستبيان البحث المستخدمة في جميع البيانات ، وذلك بإستخدام معامل الفاكرونباخ الحساب الثبات ، وكانت النتائج كما يلي :

الجدول رقم 04: معامل الثبات والصدق

المتغير	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
المحور الأول	07	0,529	0,105
المحور الثاني	07	0,509	0,264
المحور الثالث	05	0,497	0,275
إجمالي المعاملات	19	0,511	0,214

المصدر: إعداد الطالب ومخرجات برنامج SPSS

تحليل معامل الثبات والصدق :

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معامل الثبات للمحور الأول هو: 0,529، في حين أن معامل الثبات المحور الثاني هو: 0,509، أما المحور الثالث فكان معامل الثبات هو: 0,497، وبالتالي هي قيم مقبولة كونها تفوق المعدل المناسب المقدر ب: 0,5، أما عن قيم معامل الصدق فهي أيضا قييم مقبولة .

الفرع الثاني : المؤهل العلمي .

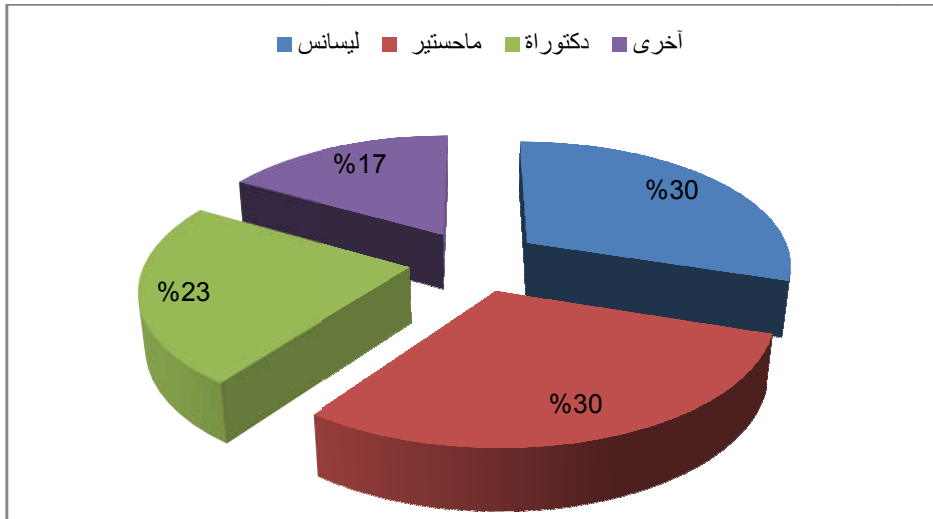
الجدول رقم 05: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي .

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية	النسبة التراكمية
ليسانس	09	%30	%30
ماجستير	09	%30	%60
دكتوراة	07	%23,3	%83,3
أخرى	05	%16,7	%100
المجموع	30	%100	

المصدر: إعداد الطالب ومخرجات برنامج SPSS .

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أكبر نسبة من عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي هي حاملي شهادة ليسانس ، والماجستير ، حيث بلغ عددهم ، ولكل منهم نسبة 30% لكل مؤهل منهما ، وبلغ عدد حاملي شهادة الدكتوراة 23,3% ، في حين بلغ حاملي شهادات أخرى نسبة 16,7% ، وهذا يعد مؤشرها يدل على أن أغلبية الأفراد لديهم المؤهل العلمي الكافي لفهم أسئلة الإستهبيان.

الشكل رقم (12): دائرة نسبية للمؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة.



الفرع الثالث: التخصص العلمي.

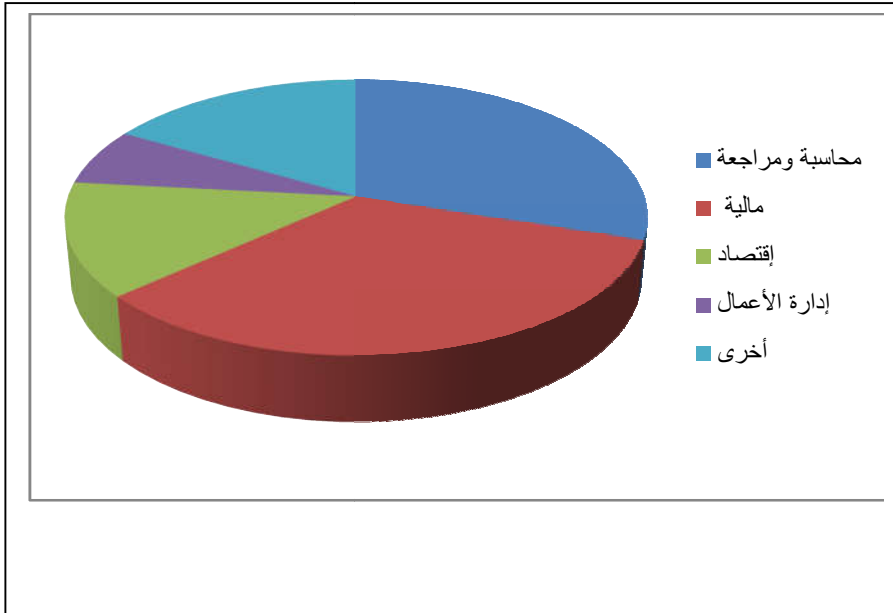
جدول رقم 06: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب التخصص العلمي .

النسبة التراكمية	النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
%30	%30	09	محاسبة ومراجعة
%63,3	%33,3	10	مالية
%76,7	%13,3	04	إقتصاد
%83,3	%6,7	02	إدارة الأعمال
%100	%16,7	05	أخرى
	%100	30	المجموع

المصدر: إعداد الطالب.

نلاحظ من الجدول أعلاه توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث التخصص العلمي ، حيث بلغ عدد المتخصصين في المالية 10 أفراد بنسبة %33,3 من إجمالي العينة ، أما متخصصي المحاسبة والمراجعة بلغ عددهم 09 أفراد بنسبة %30 ، أما المتخصصين في مجالات أخرى فبلغ عددهم 05 بنسبة %16,7 ، أما متخصصي الإقتصاد فعددهم 04 بنسبة %13,3 ، فحين بلغ عدد الأفراد المتخصصين في إدارة الأعمال 02 بنسبة %6,7 ، الأمر الذي يعزز الإرادة العينية الحكم على دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية .

الشكل رقم (13): دائرة نسبية للتخصص العلمي لأفراد العينة.



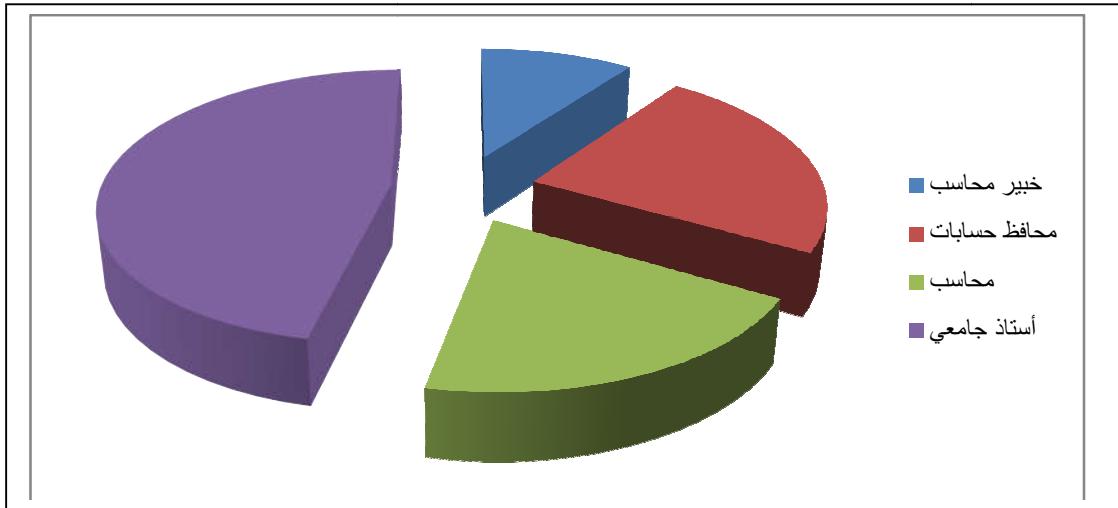
الفرع الرابع : طبيعة العمل .

جدول رقم 07:توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب طبيعة العمل.

النسبة التراكمية	النسبة المئوية	التكرار	طبيعة العمل
%10	%10	03	خبير محاسب
%33,3	%23,3	07	محافظ حسابات
%53,3	%20	06	محاسب
%100	%46,7	14	أستاذ جامعي
	%100	30	المجموع

المصدر: إعداد الطالب ومخرجات SPSS

الشكل رقم (14): التمثيل البياني لطبيعة عمل أفراد العينة.



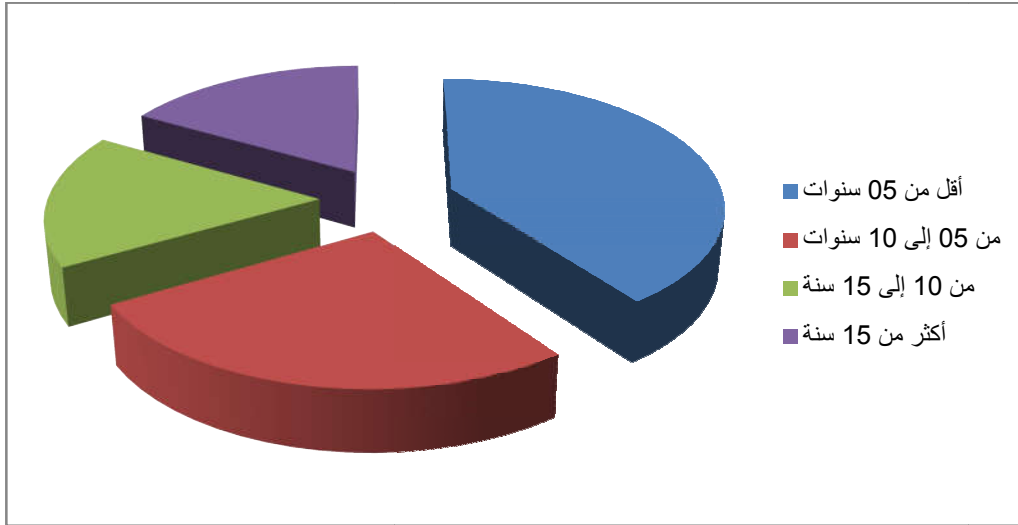
الفرع الخامس : حسب الخبرة .

الجدول رقم 08: توزيع أفراد المجتمع حسب الخبرة .

النسبة التراكمية	النسبة المئوية	التكرار	الخبرة
%40	%40	12	أقل من 05 سنوات
%66,7	%26,7	08	من 05 إلى 10 سنوات
%83,3	%16,7	05	من 10 إلى 15 سنة
%100	%16,7	05	أكثر من 15 سنة
	%100	30	المجموع

المصدر: إعداد الطالب ومخرجات SPSS.

الشكل (15) : دائرة نسبية تمثل خبرة أفراد العينة.



المطلب الثالث : تحليل النتائج.

سنقوم في هذا المطلب بحساب المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري ودرجة الموافقة لكل محور.

الفرع الأول : بالنسبة للمحور الأول.

يمكن دراسة الكشف على إجابات أفراد العينة بخصوص ومراجعة الحسابات من خلال حساب المتوسط الحسابي الذي يعبر على متوسط آراء أفراد العينة ، و الإنحراف المعياري الذي يقيس درجة تشتت الآراء بخصوص و عبارات المحور الأول .

الجدول رقم 08: تحليل اتجاه آراء أفراد العينة.

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الرتبة	اتجاه آراء أفراد العينة
01	2,73	0,583	01	موافق
02	2,63	0,718	03	موافق
03	2,40	0,675	06	موافق
04	2,53	0,629	05	موافق
05	2,57	0,568	04	موافق
06	2,63	0,615	02	موافق
07	2,39	0,611	07	موافق
المتوسط الحسابي الإجمالي	2,54	0,628		

المصدر: إعداد الطالب ومخرجات SPSS

خاتمة عامة

نلاحظ من الجدول أعلاه أن اتجاهات مجتمع الدراسة ايجابية نحو عبارات المحور الأول مراجعة الحسابات .

حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 2,54 والذي يقع في الفئة الثالثة من فئات المقياس الثلاثي لليكارث وهي الفئة التي تشير إلى خيار موافق ، وانحراف معياري قدره 0,628.

حلت العبارة الأولى في المركز الأول بمتوسط حسابي قدره 2,73 وانحراف معياري قدره 0,583 ، بتقدير موافق ، حيث إتفق أفراد العينة على أن المراجع يمتلك مؤهلات علمية وكفاءة مهنية عالية للقيام بمهنة المراجعة.

أما العبارة السادسة في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 2,63 ، وانحراف معياري قدره 0,615.

المركز الثالث كان للعبارة الثانية بمتوسط حسابي 2,63 ، وانحراف معياري قدره 0,718.

أما المركز الرابع فكان للعبارة الخامسة بمتوسط حسابي قدره 2,57 ، وانحراف معياري قدره 0,629.

المركز السادس للعبارة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 2,40 وانحراف معياري قدره 0,675 ، وتم الإتفاق على أن المراجع يظهر في تقريره كافة الحقائق التي تم اكتشافها دون تدخل أي طرف.

المركز السابع و الأخير للعبارة السابعة بمتوسط حسابي قدره 2,39 وانحراف معياري قدره 0,611.

الفرع الثاني : بالنسبة للمحور الثاني .

سيتم حساب المتوسط الحسابي ، والانحراف المعياري .

الجدول رقم 09: تحليل اتجاه آراء أفراد العينة.

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	اتجاه آراء أفراد العينة
08	2,40	0,814	03	موافق
09	2,33	0,711	05	موافق
10	2,40	0,621	02	موافق
11	2,43	0,728	01	موافق
12	1,93	0,828	07	محايد
13	2,30	0,877	06	موافق
14	2,40	0,814	04	موافق
المتوسط الحسابي الإجمالي	2,31	0,769		

المصدر: إعداد الطالب ومخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن اتجاهات آراء أفراد العينة اختلفت من موافق ، ومحايد ، حيث انحصر المتوسط الحسابي لعبارات المحور الثاني بين 1,93 و 2,43 وانحراف معياري ما بين 0,621 و 0,877.

خاتمة عامة

احتلت العبارة رقم 11 المركز الأول بمتوسط حسابي قدره 2,43 وانحراف معياري قدره 0,728 بإتجاه آراء موافق.

المركز الثاني للعبارة رقم 10 بمتوسط حسابي قدره 2,40، وانحراف معياري قدره 0,621، بإتجاه موافق.

العبارة رقم 08 في المركز 3 بمتوسط حسابي قدره 2,40، وانحراف معياري قدره 0,814، موافق

المركز الخامس كان للعبارة رقم 09 بمتوسط حسابي 2,33 ، وانحراف معياري قدره 0,711 موافق.

أما المركز السادس فكان للعبارة 13 بمتوسط حسابي قدره 2,30، وانحراف معياري قدره 0,877. موافق.

المركز السابع للعبارة 12 بمتوسط حسابي قدره 1,93 وانحراف معياري قدره 0,828، محايد. مما يدل على أن

أفراد المدعمة مع الدراسة ، اجتمعوا على أن المعلومات المحاسبية لا تعتبر مفهومة لكافة المستخدمين .

الفرع الثالث : بالنسبة للمحور الثالث .

سيتم حساب المتوسط الحسابي ، والانحراف المعياري .

الجدول رقم 10: تحليل اتجاه آراء أفراد العينة.

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	اتجاه آراء أفراد العينة
15	2,07	0,740	05	محايد
16	2,37	0,765	04	موافق
17	2,60	0,724	01	موافق
18	2,47	0,730	03	موافق
19	2,47	0,571	02	موافق
المتوسط الحسابي الإجمالي	2,58	0,706		

المصدر: إعداد الطالب ومخرجات SPSS

- من الجدول أعلاه أن آراء أفراد العينة اختلفت بين مواقف ومحايد بمتوسط حسابي محصور بين 2,07 و 2,60 وبانحراف معياري بين 0,571 و 0,765.
- المركز الأول كان للعبارة رقم 17 بتقدير موافق ، حيث اتفق أفراد المجتمع على أن هناك مجموعة من المعايير التي يجب أن تتوفر في تقرير مراجع الحسابات حتي يلبي حاجيات مستخدمي المعلومات المحاسبية ، وبلغ المتوسط الحسابي 2,60 وانحراف معياري 0,724.
- في المركز الثاني العبارة 19 بمتوسط حسابي 2,47 وانحراف معياري 0,571. بتقدير موافق .
- في المركز الثالث العبارة 18 بمتوسط حسابي 2,47 وانحراف معياري 0,730. بتقدير موافق .
- في المركز الرابع العبارة 16 بمتوسط حسابي 2,37 وانحراف معياري 0,765. بتقدير موافق .

- في المركز الخامس العبارة 15 بمتوسط حسابي 2,07 وانحراف معياري 0,740 وبتقدير محايد مما يدل على أن مراجعة الحسابات لا تعتبر مصدر أساسي للمعلومات المحاسبية .

الخلاصة :

للمراجعة دورا كبيرا وهاما في المؤسسة من خلال قيام المراجع بفحص ، وتدقيق المعلومات المحاسبية في إطار تحكمه مجموعة من المبادئ والمعايير المتعارف عليها وترشده في عمله ليكون على أكمل وجه ، وكذلك من خلال اتباع أساليب وإجراءات للخروج برأي فني محايد حول عدالة وصحة ومصداقية الوضعية المالية للمؤسسة .

ومن خلال دراستنا هذه حاولنا إسقاط الجانب النظري على الواقع بعرض مهام المراجع ، وكانت جل ملاحظتنا على مدى تأثير المراجع على مصداقية المعلومة المحاسبية ، وقد توصلنا إلى أن له دور مهم من خلال المهام التي يقوم بها ، وكذلك النصائح والإرشادات التي يقدمها من أجل الحصول على معلومات محاسبية ذات مصداقية ، وجودة عالية ، وتكون لنجاح واستمرارية المؤسسة.

خاتمة عامة :

لقد تطرقنا في هذه الدراسة إلى دور المراجعة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال محاولة الإجابة عن الإشكالية المطروحة ، ما مدى مساهمة المراجعة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟ من خلال ما تم عرضه في الجانب النظري المتعلق بمراجعة الحسابات وجودة المعلومات المحاسبية ، والقيام بدراسة ميدانية وذلك قصد الإجابة عن الإشكالية الرئيسية الفرعية تم اختيار صحة الفرضيات من عدمها والتي تم وضعها كإجابة مؤقتة.

الفرضيات .

الفرضية الأولى: والتي تنص على أن مراجعة الحسابات فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات لأي منشأة ، وأن أهميتها تكمن بالدرجة الأولى لاكتشاف الغش والأخطاء في الحسابات ، ولقد تم تأكيدها لأن المراجعة هي عملية يقوم بها المراجع من خلال فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر فحصا منظما ودقيقا وتهدف المراجعة بالدرجة الأولى إلى تقييد الحسابات والعمليات تقييدا سليما و اكتشاف الأخطاء و التلاعبات تصحيحه ومنع حدوثه.

الفرضية الثانية: من أهم المعايير المراجعة القيام بالخطوات التي ترتبط بتنفيذ عملية المراجعة والإجراءات الفنية لهذه العملية لأن القيام بعملية المراجعة يتطلب التخطيط والإشراف الجاد كما تركز على عنصر الوقت .

الفرضية الثالثة: يرتبط مفهوم جودة المعلومات المحاسبية بالخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية ، لأن هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات المحاسبية ، وتصبح هذه الأخيرة أكثر فائدة من مجال تنشيط القرارات.

الفرضية الرابعة: تساهم مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ، ومن خلال هدف المراجعة اكتشاف الأخطاء والتلاعبات وعدم حدوثه مرة أخرى ، مما يزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية.

النتائج :

من أهم النتائج التي تم الوصول إليها من خلال النظري والتطبيقي نجد:

- مراجعة الحسابات جاءت نتيجة الحاجة إليها ، وتطورها كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي .
- تتيح عملية المراجعة لمراجع الحسابات فرصة استخدام المعلومات المحاسبية بثقة أكبر ، حيث توفر لهم تأكيدات منطقية والتي تفيد بأن مالية المؤسسة توفر وتعطي صورة عادية حول ميزانية هذه المؤسسة .
- تعمل على مراقبة الأنظمة الرقابية الداخلية في المؤسسة ، وبالتالي الحصول على المعلومات المحاسبية موثوقة ، أي تعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة.

- ضرورة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في وقت معين وإلا ستفقد هذه المعلومات صلاحيتها وأهميتها ، وأن يتم الإفصاح عنها بطرق يسهل فهمها .
- تعد المعلومات المحاسبية خير وسيلة للتعبير عن الكم الهائل من العمليات المالية التي تنشأ بين الأعوان الاقتصاديين.
- يوفر مراجع التقرير الذي بعده بمعلومات محاسبية خالية من التحيز ، والتي تزيد في ثقة مستخدمي التقارير المالية .

التوصيات:

- ضرورة العمل على تحسين جودة التقارير المالية من خلال توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- ضرورة قيام الهيئات المهنية المعنية بمهنة المحاسبة والمراجعة ، بالإشراف والرقابة المستمرة على مكاتب وشركات المراجعين ، للوقوف على مدى التزامهم بمبادئ الاستقلال ، والأمانة والسلوك المهني ، والعمل وفق المعايير المراجعة الدولية والقوانين المحلية.
- العمل على التأكد من نزاهة مراجع الحسابات وشفافيتها ، وذلك لتأثيرها في تحسين جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية .
- ضرورة جعل المعلومات المحاسبية مفهومة لكافة المستخدمين .

قائمة المصادر والمراجع:

الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة وآخرون ، نظم المعلومات المحاسبية ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، 2003.
2. أمين أحمد السيد لطفي ، إرشادات المراجعة ، دار النهضة العربية ، مصر ، 1993.
3. السيد محمد ، المراجعة والرقابة المالية ، دار الكتاب الحديث ، مصر ، 2002.
4. اسماعيل السيد ، نظم المعلومات لإتخاذ القرارات الإدارية ، المكتب العربي الحديث ، الإسكندرية ، مصر ، 2003.
5. إيمان فاضل الساهراني ، هيثم محمد الزغبى ، نظم المعلومات الإدارية ، دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان الأردن ، 2004.
6. ابراهيم سلطان ، نظم المعلومات الإدارية ، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر ، 2005.
- 7.
8. النقيب كمال عبد العزيز ، مقدمة في نظرية المحاسبة ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2004.
9. طلال محمد الحجاوي وآخرون ، أساسيات المعرفة المحاسبية ، اليازوري للنشر والتوزيع ، عمان الأردن ، 2009.
10. عباس مهدي الشيرازي ، نظرية المحاسبة ، ذات السلاسل للطباعة و النشر ، الكويت ، 1990 .
11. عبد الحي مرعي ، اسماعيل جمعة ، المعلومة المحاسبية وبحوث العمليات ، الدار الجامعية ، مصر 1998.
12. عبد الرحمان الصياح ، نظام المعلومات الادارية ، دار البارودي والتوزيع ، عمان ، 1998.
13. عبد الله محمد عبد الرحمن ، محمد علي بدوي ، مناهج وطرق البحث العلمي ، دار المعرفة الجامعية ، بيروت ، لبنان ، 1999.
14. عبد المالك إسماعيل حجر ، نظم المعلومات المحاسبية ، دار الفكر المعاصر ، صنعاء ، 2002.
15. فياض حمزة رملي ، نظم المعلومات المحاسبية (مدخل معاصر لأغراض ترشيد القرارات الغدارية) ، الأباي للنشر والتوزيع ، السودان ، 2011.
16. عبد السلام أبو قحف ، التسويق مدخل تطبيقي ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، مصر 2002 .
17. كمال الدين الدهراوي ، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية ، دتر الجامعية الاسكندرية ، 2003/2002.
18. لبيب ع والفيومي م : أصول المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث ، الأزاريطة ، الإسكندرية
19. نعيم حسين دهمش ، القوائم المالية والمبديء المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما ، دار المكاتب الوطنية ، الأردن ، 1995.
20. خالد أمين ع : علم تدقيق الحسابات ، الناحية النظرية ، مطبعة الإتحاد عمان ، 1980.
21. منصور احمد ، "دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة " ، الدار الجامعية ، طبعة 2003 ، الإسكندرية.
22. محمد سمير الصبان ، الأصول العلمية للمراجعة النظرية والتطبيق ، دار النهضة العربية ، 1988.
23. عصام الدين محمد متولي ، المراجعة وتدقيق الحسابات ، دار النشر صنعاء ، 2013.

24. فتحي رزق السوافيري ، د. سمير كامل محمد ، د. محمود مراد مصطفى الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، 2002 .
25. هادي رضا الصفار ، مبادئ المحاسبة المالية (الاسس العلمية و العملية) .
26. العميرات أحمد صالح ، المراجعة الداخلية الاطار النظري والمحتوى السلوكي ، دار النشر للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 1990 .
27. وليد خالد حميد العازمي ، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلوم .
28. محمد سهوان ، الوجيز في المراجعة وتدقيق الحسابات ، جمعية عمال المطابع ، مصر ، ثدون تاريخ النشر
29. محمود محمد عبد السلام البيومي ، المحاسبة والمراجعة ، شركة الجلال للطباعة ، مصر ، 2003 .
30. علاء عبد الرزاق و آخرون ، تقنيات المعلومات الإدارية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2000 .
31. حسين حريم ، السلوك التنظيمي ، سلوك الأفراد والمنظمات ، الدار الجامعية الإسكندرية ، 1977 .
32. فريد النجار ، إدارة منظمات التسويق العربي الدولي ، الإسكندرية ، مصر ، 1998 .
33. عبد الرزاق محمد قاسم ، نظم المعلومات المحاسبية ، مكتبة دار الثقافة ، القاهرة ، 1998 .
34. عطية هاشم أحمد ، نظام المعلومات المحاسبي ، الدار الجامعية ، مصر ، 2000 .
35. ENTIENNE : l'audit interne pourquoi et comment ; les editions organisation ; France 1989 ; p 20 .
36. Lionnel.cet gerra .v : audit et control interne ; aspects financiers ; operation et strategique ; 4emme

الرسائل الجامعية:

37. طاهر شاهر يوسق القشي ، مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الاليكترونية ، أطروحة دكتوراة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، الأردن ، 2003 .
38. أحمد محمد مخلوف ، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2006/2007 .
39. نور الدين مزهودة ، تقييم أداء نظام المعلومات في المؤسسة الإقتصادية ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير (غير منشور) ، كلية العلوم للإقتصادية والتسيير جامعة بسكرة ، 2008 .
40. سردوك فاتح ، دور المرجع الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومة المحاسبية ، مذكرة ماجستير الكلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و التجارية ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2004/2005 .
41. سليمان عيتر ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، 2011/2012 .
42. ناصر محمد علي المجهلي ، خصائص المعلومات المحاسبية و آثاره في اتخاذ القرارات ، مذكرة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، الجزائر ، 2008/2009 .
43. عبد المنعم عطا العلول ، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين ، 2012 .

44. إكرام الشاذلي ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2013/2012 .

المجلات والملتقيات:

45. لعماري احمد ,طبيعة واهمية النظام المعلومات المحاسبية ,مجلة العلوم الانسانية ,العدد الاول , جامعة محمد خيضر ,بسكرة ,نوفمبر ,2002.

46. القانون التجاري للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، المادة 609 .

47. خليل ابراهيم ، المؤتمر الدولي الاول المحاسبة و المراجعة في ظل بيئة الاعمال الدولية ، جامعة مسيلة ، يومي 04 و 05 ديسمبر 2012 .

48. شارف خوخة ، مفاهيم جودة المعلومات للمحاسبة لترشيد القرارات الاقتصادية ، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية ، جامعة باجي مختار عنابة ، يومي 21 و 22 نوفمبر 2007 م.

49. إسماعيل علوي ، عبد الحلیم سعیدی " اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إرساء مبدأ الإفصاح و الشفافية في اطار حوكمة شركات و الحد من الفساد المالي و المحاسبي " الملتقى الوطني حول حوكمة شركات المالية للحد من الفساد المالي و الاداري ، جامعة محمد خيضر بسكرة يومي 06 و 07 ماي 2012 .

يعبر مضمون المذكرة بأي حال عن رأي صاحبه