



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أكلي محند أولحاج - البويرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الموضوع

مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين جودة نظام  
المعلومات في المؤسسة

مذكرة مقدمة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر  
في العلوم المالية والمحاسبية تخصص: محاسبة ومراجعة

الأستاذ المشرف

من إعداد الطالبة:

- زلاسي رياض

- عباس سهيلة

لجنة المناقشة

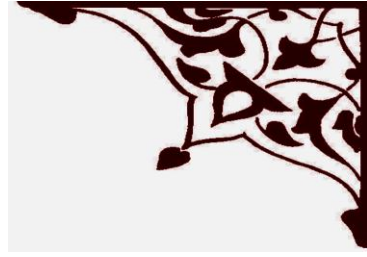
رئيس اللجنة

- يحيوي احمد

ممتحنا

- رزقي إسماعيل

الموسم الجامعي: 2018 / 2019



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



## الإهداء

الحمد لله الذي جعلنا نصل إلى هذه المرتبة من العلم وأهدي عملي إلى :

الأرض الطيبة التي تحملت مصائب الدهر رغم النوائب لا تزال شامخة بلدي الجزائر

إلى من هي رمز سعادتني وأمل حياتي إلى معبد الحب والحنان إلى من شاركتني الأفراح والأحزان ومن

راحتها باعت ولسعادتني إشترت إلى أحلى لفظ على لساني أُمي الحبيبة حفظها الله

إلى تاج رأسي الذي كان دوماً بجانبني نور يبحث عن دربي علمي إلى الذي بذل كل ما استطاع من أجل

مستقبلي إلى من أعطى ولم يطلب إلى أبي حفظه الله

إلى سندي و قوتي في الحياة و في أعينهم اصدق البسمات إلى إخوتي و أخواتي حفظهم الله خاصة اختي

الصغيرة جزاها الله كل الخير ووفقها في تحقيق احلامها

إلى من اسر فؤادي و نور حياتي و على شاطئه رسمت سفن أفراحي إلى الذي كلما نظرت إلى عينيه إزدت

تعلقاً بالحياة

أتقدم بخالص الشكر والامتنان إلى الأستاذ المشرف زلاسي رياض الذي قبل الإشراف على هذه

المذكرة و عرفانا بالجهود التي بذلها في سبيل انجازها

إلى رفيقاتي في الجامعة و صديقاتي في الحياة

pageborders.org

المُلخَص

## المخلص:

تهدف هذه الدراسة للإجابة على الإشكالية التالية: الى أي مدى يمكن للمراجعة الداخلية المساهمة في تحسين جودة نظام المعلومات؟ كما حاولت التطرق الى أهم جوانب هذه الوظيفة التي أصبحت لا غنى عنها في تسيير المؤسسات وذلك ببيان أهميتها أهدافها، خطواتها والإجراءات التي يتم الاعتماد عليها أثناء القيام بهذه المهنة خاصة بعد تطور التكنولوجيا للوسائل المساعدة على تحقيقها ونخص بالذكر برامج وأنظمة المعلومات الحديثة والتي سهلت من مهمة التأكد من صحة القوائم المالية والسجلات المحاسبية المنصوص قانونا بمسكها وذلك بما تقدمه هذه الأنظمة من معلومات ذات جودة عالية تساعد في اتخاذ قراراتها والتنبؤ بما يشكل عائقا امام تحقيق سياساتها.

ولتحقيق هذا الهدف قمنا بتقديم إطار نظري موضوع الدراسة وكذلك إطار تطبيقي تمثل في إجراء دراسة ميدانية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية امشداله وهذا لمعرفة واقع نظام المعلومات بالمؤسسة ومدى مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين جودة هذا أنظمة المعلومات فيها وذلك بالاعتماد على دراسة حالة الذي يمكن من التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة إضافة إلى الملاحظات والمقابلات مع دراسة وتحليل مختلف الوثائق والبيانات والمعطيات ذات الصلة.

## Résumé :

Cette étude a pour objectif de répondre au problème suivant: dans quelle mesure l'audit interne peut-il contribuer à améliorer la qualité du système d'information?

Afin d'atteindre cet objectif, nous avons présenté un cadre théorique pour l'étude, ainsi qu'un cadre appliqué représentant une étude de terrain dans l'établissement hospitalier public, afin de déterminer la réalité du système d'information de l'établissement étudié et la contribution de l'audit interne à l'amélioration de la qualité de ce système. Aspects du sujet et a révélé ses dimensions à travers les visites sur le terrain de l'institution en plus des observations et des entretiens avec l'étude et l'analyse de divers documents, données et données connexes

الفهرس



الصفحة	المحتوى
	شكر وتقدير
	الإهداء
	الملخص
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
أ-ج	المقدمة
	<b>الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية</b>
	تمهيد
02	<b>المبحث الأول: عموميات حول المراجعة</b>
03	المطلب الأول: ماهية المراجعة وتطورها
05	المطلب الثاني: أهمية المراجعة وأهدافها
08	المطلب الثالث: أنواع المراجعة ومعاييرها
22	<b>المبحث الثاني: عموميات حول المراجع</b>
22	المطلب الأول: مؤهلات وصفات المراجع
24	المطلب الثاني: أتعاب المراجع وآداب وسلوك المهنة
26	المطلب الثالث: حقوق وواجبات المراجع ومسؤولياته



28	المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية
28	المطلب الأول: مدخل للمراجعة الداخلية
32	المطلب الثاني: مفاهيم، خصائص و أهمية المراجعة الداخلية
37	المطلب الثالث: أنواع برامج المراجعة الداخلية
38	المبحث الرابع: فاعلية إجراءات المراجعة الداخلية
38	المطلب الأول: إجراءات المراجعة الداخلية
39	المطلب الثاني: فاعلية لجنة المراجعة الداخلية
43	المطلب الثالث: أهداف المراجعة الداخلية
	الفصل الثاني: دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة نظام المعلومات
	تمهيد
52	المبحث الأول: ماهية المعلومات والنظام
52	المطلب الأول: ماهية المعلومات
56	المطلب الثاني: ماهية النظام
59	المطلب الثالث: أنواع النظم
61	المبحث الثاني: ماهية نظام المعلومات
61	المطلب الأول: تطور ومفهوم نظام المعلومات
63	المطلب الثاني: أهمية نظام المعلومات و أهدافه
65	المطلب الثالث: التحديات التي تواجه نظم المعلومات

66	المبحث الثالث: ماهية الجودة
66	المطلب الأول: مفهوم الجودة وتطورها التاريخي
68	المطلب الثاني: أهمية وأسباب الاهتمام بالجودة
69	المطلب الثالث: أبعاد ومحددات الجودة
70	المبحث الرابع: دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة نظام المعلومات
70	المطلب الأول: خطوات وأساليب المراجعة الداخلية لنظام المعلومات
73	المطلب الثاني: المراجعة الداخلية في لنظام المعلومات
	المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة نظام المعلومات
	الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية بامشداله
79	تمهيد
79	المبحث الأول: تقديم المؤسسة العمومية الإستشفائية قاسي يحي بامشداله
79	المطلب الأول: تعريف المؤسسة العمومية الإستشفائية بامشداله
80	المطلب الثاني: اهداف المؤسسة العمومية الاستشفائية
82	المطلب الثالث: المهام والخدمات
	المبحث الثاني: تنظيم المؤسسة العمومية الإستشفائية قاسي يحي بامشداله
84	المطلب الأول: مصالح المؤسسة العمومية الإستشفائية بامشداله
85	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية وتنظيم مكتب الدخول

88	المطلب الثالث: وسائل وجمهور المؤسسة العمومية الإستشفائية بامشداله
90	المبحث الثالث: المراجعة الداخلية وتحسينها لجودة نظام المعلومات في المؤسسة
90	المطلب الأول: أنظمة المعلومات المطبقة في المؤسسة وعلاقتها بوظيفة المراجعة
91	المطلب الثاني: أنظمة المعلومات وعلاقتها بمصالح المؤسسة
94	المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة نظام المعلومات للمؤسسة
97	الخاتمة
99	قائمة المراجع

# قائمة الجداول

## فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
10	الجدول رقم 1-1: مراحل تطور اهداف المراجعة	01
15	الجدول رقم 1-2: الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية	02
22	الجدول رقم 1-3: الأنواع الأربعة لتقارير المراجعة	03
31	الجدول رقم 1-4: مراحل تطور المراجعة الداخلية و أهدافها	04

# قائمة الأشكال

## فهرس الاشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
17	الشكل رقم 1-1: معايير المراجعة	01
54	الشكل رقم 2-2: الفرق بين البيانات ، المعلومات ، و المعرفة و الحكمة	02
54	الشكل رقم 2-3: خصائص المعلومات	03
58	الشكل رقم 2-4: تحول البيانات الى معلومات	04
58	الشكل رقم 2-5: دور المعلومات في صنع القرارات	05
86	الشكل رقم 3-6: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية امشداله	06
88	الشكل رقم 3-7: الهيكل التنظيمي لمكتب الدخول للمؤسسة الاستشفائية امشداله	07
91	الشكل رقم 3-8: علاقة انظمة المعلومات بمصالح المؤسسة	08
94	الشكل رقم 3-9: علاقة انظمة المعلومات بمصالح المؤسسة	09
96	الشكل رقم 3-10: أنظمة المعلومات المدعمة للمراجعة الداخلية	10

# المقدمة



## المقدمة

يشهد عالمنا المعاصر في مجال ثورة المعلومات تغيرات معتبرة انعكست آثارها على ميادين الحياة، ومع التطور الكبير الذي حصل في علم المحاسبة وبخاصة التطور التكنولوجي وظهور الأنظمة المحاسبية المحوسبة ، أصبح من الضروري أن يكون هناك إعطاء مزيد من الاهتمام في نظم المعلومات الذي يعتبر بدوره أهم مورد للمعلومة لدى المؤسسة والذي تستخدمه المؤسسة كمادة لتوفيرها وكذلك تقديم صورة واضحة و صادقة عن الواقع المالي والاقتصادي للمؤسسة وهو يعتمد على جمع لبيانات الناتجة عن العمليات اليومية والمستمرة للنشاط الاقتصادي للمؤسسة والتي تعتبر مخرجات الأنظمة الفرعية للنظام المعلومات بالمؤسسة إذ يقوم بتسجيلها وتحليلها و عرضها على شكل قوائم مالية و للتأكد من صحة و دقة هاته المخرجات ومدى تعبيرها عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة يتطلب وجود وسيلة تضبط المخرجات و مد مصداقيتها وتمثل هاته الوسيلة فبالمراجعة الداخلية و التي تكون وظيفة مستقلة في المؤسسة تقوم بكشف الأخطاء والتلاعبات والغش في مخرجات نظام المعلومات المحاسبي والتقييم الدوري للسياسة المحاسبية والمالية والتأكد من أنها تسير حسب الخطة الموضوعية، وكذلك التأكد من دقة البيانات المحاسبية المستعملة في الدفاتر والسجلات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسة المتبعة من طرف المؤسسة ونظرًا لدور التدقيق الداخلي وأهميته في تقييم والتأكد من صحة البيانات والمعلومات والتقارير والقوائم المالية التي يفرزها نظام المعلومات ، و تعزيز المصدقية و الاعتمادية فيهاو للتأكد من السياسات والإجراءات المرسومة خالية من المخالفات و الأخطاء بما يكفي المحافظة على أصول المنظمات من التلاعب والاختلاس وضمان استمرارية عمل المنظمات جاءت هذه الدراسة للوقوف على أثر التدقيق الداخلي او المراجعة الداخلية على جودة نظام المعلومات لتقديم المقترحات و التوصيات المناسبة في ظل النتائج التي سيتوصل إليها الباحث

## أولاً: الإشكالية

مما سبق يمكن صياغة إشكالية بحثنا التي نطرحها في السؤال التالي:  
الى أي مدى يمكن للمراجعة الداخلية المساهمة في تحسين جودة المعلومات في المؤسسة؟  
ومن أجل الإجابة على هذا الإشكالية ابد من طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو مفهوم المراجعة ؟
- ما المقصود بنظم المعلومات وما هي الأنظمة الفرعية له؟
- كيف يتأثر نظام المعلومات بالمراجعة الداخلية على داخل المؤسسة؟

## ثانياً: الفرضيات

ولإجابة على الأسئلة الفرعية المطروحة، تم اعتماد مجموعة من الفرضيات التالية:

- تعتبر المراجعة الداخلية مرجعاً هاماً للمعلومات الصحيحة والدقيقة.
- يعد نظام المعلومات عنصراً أساسياً في توفير المعلومات اللازمة بالجودة المطلوبة.

• تؤثر المراجعة الداخلية على نظام المعلومات داخل المؤسسة.

### ثالثا: أسباب اختيار الموضوع

- أهمية المعلومة التي ينتجها نظام المعلومات داخل المؤسسة وضرورة التقييم الدائم لإجراءات المتبعة، للحصول على معلومات موثوق فيها إلى جانب تفادي واكتشاف أي شكل من أشكال الأخطاء والغش.
- تعتبر المراجعة الداخلية العمود الفقري للمراجعة الداخلية والخارجية، وذلك من خلال تقييم المعلومات واكتشاف الأخطاء، وتحديد مسؤولية مرتكب الخطأ إن وجد.
- التحسيس بأهمية الموضوع فهو من جهة يتطرق إلى نظام المعلومات ومن جهة أخرى إلى المراجعة الداخلية

### وعملها رابعا: أهداف الدراسة

- من الأهداف التي يسعى إليها الباحث هي محاولة:
- إبراز إطار ظهور مفهوم نظام المعلومات.
- عرض لمختلف مكونات نظام المعلومات.
- إبراز مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين نظام المعلومات، وأثر ذلك على تحسين نوعية المعلومات المحاسبية والإدارية.

### خامسا: أهمية الدراسة

تتجلى أهمية البحث من خلال تسليط الضوء على أهمية قيام نظام المعلومات المحاسبية بضمن قدر أكبر من الثقة والدقة في المعلومات وما ينجر عنه من مراقبة لمختلف الأنظمة الوظيفية في المنظمة باعتبارها المصدر الرئيسي لتدفقات البيانات والتي تعتبر مدخلات لأنظمة المعلومات ، وهو ما يستلزم التعمق في دراسة النظام والإجراءات التي تتحكم في تسيير تنقل البيانات والمعلومات فيما بينها.

### سادسا: منهج الدراسة

لإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات المتبناة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي الذي مكنتنا من وصف وتحليل الجوانب النظرية للموضوع بغرض التعرف على المراجعة الداخلية ودورها في تحسين النظام المعلومات بالإضافة إلى المنهج دراسة حالة الذي يمكننا من التعمق في الموضوع من خلال الزيارة الميدانية للمؤسسة محل الدراسة.

### سابعا: هيكلية الدراسة

إن دراستنا هذه مقسمة إلى جزأين: جزء نظري مبني على المفاهيم وقد تم في فصلين، وجزء تطبيقي عملي خاص بالدراسة الميدانية التي تم إجرائها في المؤسسة العمومية الإستشفائية بامشده. سنتطرق في الفصل الأول إلى عموميات حول المراجعة والذي ينقسم إلى أربع مباحث، حيث يشمل المبحث الأول على عموميات حول المراجعة من تعاريف و تطور تاريخي، أما المبحث الثاني عموميات حول المراجع ،

و المبحث الثالث على الاطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية و المبحث الرابع على إجراءات للمراجعة الداخلية اما الفصل الثاني فيحتوي على اربع مباحث وهي المبحث الأول ماهية المعلومات والنظام ، أما المبحث الثاني على ماهية نظام المعلومات ، و المبحث الثالث على ماهية الجودة و المبحث الرابع على دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة نظام المعلومات في حين يتكون الفصل الثالث من ثلاث مباحث وهي المبحث الأول تقديم المؤسسة العمومية الإستشفائية قاسي يحي بامشداله ، أما المبحث الثاني فقد تناول تنظيم المؤسسة العمومية الإستشفائية بامشداله ، و المبحث الثالث على المراجعة الداخلية وتحسينها لجودة نظام المعلومات في المؤسسة.

## الفصل الأول

### الإطار النظري للمراجعة الداخلية

- المبحث الأول: عموميات حول المراجعة
- المبحث الثاني: عموميات حول المراجع.
- المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية
- المبحث الرابع: إجراءات فاعلية المراجعة الداخلية.

**تمهيد**

ان المتتبع لأثر المراجعة الداخلية عبر التاريخ يدرك بان هذه الأخيرة جاءت نتيجة الحاجة الماسة اليها بالنظر إلى الأهمية البالغة التي تتميز بها وظيفة هذا النوع من المراجعة داخل المؤسسات بصفة عامة اذ كان لا بد ان تخصص لها دراسات وأبحاث تقف على مفاهيمها، أهميتها، أهدافها واهم التطورات التي عرفتتها اذ إن هذه المهنة تأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة كما أنها لا تمس فقط الجانب المالي والمحاسبي كما يظنه البعض، و إنما يتسع نطاق تطبيقها والأهداف المرجوة منها باتساع الأنشطة الموجودة في المؤسسة، ما يسمح بالتحكم أكثر بها، وهذا من أجل تحقيق أكبر ربح و فائدة للمؤسسة. وحتى نوضح مهنة المراجعة بصفة عامة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة ، فإننا سنتطرق في هذا الفصل المعنون بالإطار المفاهيمي

للمراجعة الداخلية إلى أربع مباحث مقسمة كالتالي:

**المبحث الأول:** عموميات حول المراجعة

**المبحث الثاني:** عموميات حول المراجع.

**المبحث الثالث:** الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية.

**المبحث الرابع:** إجراءات فاعلية المراجعة الداخلية

## المبحث الأول: عموميات حول المراجعة.

عرف الانسان التدقيق منذ بدا الفرد يزاول نشاطه لإشباع رغباته وحاجاته و حاجات غيره و كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية و وظيفة المراجعة من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جليا من خلال انفصال الملكية عن التسيير على خلاف ما كان سابقا وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبتها بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذا وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محايد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل و إجراءات خاصة تسهل له مهمته (1) .

ولقد كان ظهور المراجعة وتطورها أمرا حتميا بسبب التطور في شكل المؤسسة وتعدد أصنافها وتوسع فروعها مما زاد من صعوبة مراقبة تسيير المؤسسة من جانب التدفقات النقدية والمالية مما أدى ببعضها الى فصل الملكية عن التسيير بغية الحفاظ على أموال الملاك من أشكال التلاعب والإسراف والوقوف على صحة السجلات والمستندات المحاسبية ومصداقية المعلومات المقدمة مما اوجب تبني مراجعة توائم التطور الذي عرفته المؤسسة. توسع المؤسسة وتشعب وظائفها مع زيادة عقدها وتفرعها.

و تهدف المراجعة كعلم إلى التحقق من إمكانية اعتماد متخذي القرارات، أو عدم اعتمادهم على التقارير المالية وما يؤيدها من مستندات وسجلات خاصة بالمؤسسة، وتعتبر المراجعة عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض تأكيد درجة مسaire هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية، فهي بذلك عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المحاسبية المرتبطة بالعمليات التي قامت بها المؤسسة، وكذلك التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها، و من خلال هذه العملية يتمكن المراجع من أن يبدي رأيا فينا محايدا حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية على واقع المؤسسة(2).

وكمدخل إلى هذا المبحث سنتطرق إلى التطور التاريخي الذي شهدته وظيف المراجعة ، وأهم التعاريف التي أعطيت لها، وأيضاً مختلف أنواعها والفروض التي تقوم عليها، بالإضافة إلى المعايير التي تحكمها.

1-الدكتور عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، جامعة الموصل، العراق، 1999، ص 11

2- بلعيد وردة، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة مسيلة، 2013/2014، ص16

## المطلب الأول: ماهية المراجعة وتطورها

نظرا لأهمية المراجعة كان لابد من الوقوف على ماهيتها ومختلف التطورات التي شهدتها من خلال النقاط التالية:

### الفرع الأول: ماهية المراجعة

هناك عدة تعاريف لوظيفة المراجعة وفيما يلي سنتطرق الى اهم مفاهيمها وهي:

#### أ-التعريف الأول

التدقيق او المراجعة علم يتمثل في مجموعة المبادئ و المعايير والقواعد والأساليب التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد في تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة و عن مركزه المالي في نهاية فترة محددة و منه يتضح أن التدقيق علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة، حاولت المنظمات المهنية و الجمعيات العلمية للمحاسبين و المراجعين إرساءها خلال حقبة طويلة من الزمن، كما أن للتدقيق طرقه و أساليبه و إجراءاته التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية و محتويات الدفاتر و السجلات المالية وللتدقيق أهداف تتمثل في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في نهاية مدة محددة فالمراجعة اذن عملية منظمة و ممنهجة لجمع و تقييم الأدلة و القرائن لتحديد مدى توافق و تطابق بين النتائج المتوصل اليها والمعايير المقررة (1) وتشمل على:

**1-الفحص:** و هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها و تنظيمها في السجلات اليومية و الدفاتر المحاسبية.

**2-التحقيق:** وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة

**3-التقرير:** وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

#### ب- مفهوم المراجعة من منظور منظمة العمل الفرنسي

تعريف منظمة العمل الفرنسي وهو مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام (2).

#### ج- مفهوم المراجعة من منظور جمعية المحاسبة الأمريكية

تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية: هي عمل يتهم نظمة للحصول على الأدلة و القرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتوصيل نتائجها لأطراف المستخدمة لهذه المعلومات (3)

1- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، المراجعة والمراقبة الداخلية، السعودية، 1990، ص2

2- قداري ليندة ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر، جامعة الوادي، 2014/2015، ص3

3-قداري ليندة ، نفس المرجع او الصفحة،

### د-التعريف الرابع:

عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة. ويجب ان تمثل وتدلل على عمليات المنشأة المالية أو نتائجها أو الحقائق المتصلة بها أو مركزها المالي تمثيلاً صحيحاً بدون أي مبالغة أو تقصير (1) يدل هذا التعريف أن المراجعة قد تكون جزئية أي مراجعة جزء معين فقط، من أعمال سواء كان هذا الجزء من أعمالها العادية أو الاستثنائية الغير متكررة أو إجراء بحث معين لمساعدة الإدارة في اتخاذ بعض القرارات التي تتعلق بنتائج الاحداث الاقتصادية.

### هـ-التعريف الخامس

عملية منظمة ومنهجية لجمع و تقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة و الاحداث الاقتصادية لتحديد مدى توافق و تطابق بين هذ و تبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة وهذا التعريف يتضمن (2):

**1-المراجعة عملية منظمة ومنهجية:** وجود تخطيط مسبق واستراتيجية معينة من اجل تحقيق اهداف وأغراض المراجعة.

**2-الأدلة والقرائن:** وهي البيانات المحاسبية (اليومية، دفتر الأستاذ.) والمعلومات المالية (الفواتير، الكمبيالات الشيكات..) إضافة الى الملاحظات، الاستفسارات، المراسلات مع العملاء والجرد.

**3- الموضوعية:** التزام المراجع بالحياد والابتعاد كل البعد عن التحيز في جمع وتقييم الادلة والقرائن.

**4-التوافق و التطابق:** مطابقة القوائم المالية أو المحاسبية للقواعد القانونية و المعايير والإجراءات والمبادئ المتعارف عليها والمعمول بها.

**5-تبليغ الأطراف المعنية بالنتائج:** اعداد المراجع تقريراً يبين فيه رايه حول عدالة القوائم المالية هذا التقرير سوف تستفيد منه اطراف مختلفة يمكن ان تتخذ قرارات لها علاقة بالمنشأة (ملاك، موردون، مستثمرون، مقرضون أجهزة حكومية، الراي العام).

### الفرع الثاني: التطور التاريخي للمراجعة

تشتق كلمة المراجعة أو التدقيق auditing من التعبير اللاتيني audire وتعني الاستماع، حيث كان المدقق يستمع في جلسة الاستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل كانت تتم بطريقة بدائية، وتحسنت عمليات التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المكتسبة .

1- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، نفس المرجع السابق، ص2.

2- قدراري ليندة ، نفس المرجع السابق ، ص 3



بدأت مهنة المحاسبة والتدقيق في صورة جهود فردية للقيام ببعض العمليات بحيث لم يبرز تدقيق الحسابات إلا بعد ظهور المحاسبة إذ يقوم الموظفون العموميون فيها بالاحتفاظ بسجلات لمراقبة الإيرادات وتدبير الأموال و أن حكومتي مصر واليونان كانتا تستعينان بخدمات المحاسبين والمدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة فكان المدقق في اليونان يستمع القيود المثبتة للدفاتر والسجلات للوقوف على صحتها.

وأدى ظهور نظرية القيد المزدوج في القرن الخامس عشر (1) إلى سهولة وتبسيط وانتشار تطبيق المحاسبة والتدقيق، ولعبت كذلك السياسة المالية والضريبة دورا هاما وبارزا في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق أين ظهرت أداة رقابة جديدة هي الرقابة والفحص الضريبي.

ويبين التطور التاريخي لمهنة تدقيق الحسابات أن أول جمعية للمحاسبين أنشأت في فينيسيا (شمال إيطاليا) سنة 1581م وكان على من يرغب مزاولة مهنة المحاسبة والتدقيق أن ينظم إلى عضوية هذه الجمعية وكانت تتطلب سنوات ليصبح الشخص خبير محاسبة وقد أصبحت عضوية هذه الكلية في عام 1969م شرطا من شروط مزاولة أما في الجزائر فكانت المؤسسات الجزائرية مقيدة مهنة التدقيق ثم اتجهت دول أخرى إلى تنظيم هذه المهنة. بنصوص فرنسية إلى غاية 1975م غير أنه في سنة 1970م كانت الرقابة على المؤسسات الوطنية مطبقة عليها نصوص قانونية.

تقوم الجمعية العامة أو مدير المؤسسة بتعيين مراجع الحسابات في كل مؤسسة ذات طابع صناعي أو تجاري وذلك لتؤمن من صحة حساباتها وتحليلها للوضع الخاص بالأصول والخصوم ولمأمور أو مراجع حسابات واجبات محددة كما أن له حقوق أيضا في بداية الثمانينات أصبحت المؤسسة الجزائرية تطبق عملية المراجعة مع تطبيق نظام الرقابة الداخلية المحكم بالنسبة للمؤسسة الوطنية أما في سنة 2000م فالجمعيات الممولة من طرف الدولة تفرض عليهم مراقبة ومراجعة حساباتها من طرف مأمور الحسابات.

### المطلب الثاني: أهمية المراجعة وأهدافها

بعد الوقوف على ماهية المراجعة وتطورها في المطلب الأول سنتحدث عن أهمية المراجعة والهدف من القيام بها .

#### الفرع الأول: أهمية المراجعة

إن ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدثت تغيرات جذرية في عالم الصناعة والتجارة بصفة خاصة وفي مجالات الحياة بصفة عامة فتحول المصنع الصغير إلى مؤسسة كبيرة ذات نشاطات متنوعة ووسائل مختلفة واعتماد أسلوب اللامركزية الإدارية في تسيير هذه الأخيرة وتبعها ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات فكان لا بد من إحالة عملية التسيير واعداد الكشوف والقوائم لذوي الخبرة والاختصاص ضف الى ذلك حاجة فئات المجتمع الى معلومات مثبتة في التقارير الرسمية(2) مثلما هو الحال لدى المستثمرين الذين يعتمدون على القوائم المالية

1-عبد الفتاح الصحن واحمد نور و علي أبو الحسن، الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة للاسكندرية، مصر، 1989، ص3

2-هادي التميمي، مدخل الي التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر، الاردن، 2006، ص20

(الحسابات الختامية) وما فيها من بيانات والتي تقدمها المشروعات المختلفة قبل اتخاذ أي قرار بتوجيه مدخراتهم وينبغي أن نذكر أيضا الهيئات الحكومية المختلفة وأجهزة الدولة المحددة التي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات الحسائية في أغراض كثيرة نذكر منها التخطيط الاستراتيجي التنفيذ والإشراف والمراقبة على المؤسسات التي لها مساس بالمرافق العامة وفرض الضرائب المختلفة وتحديد الأسعار وبعض السلع والخدمات الضرورية وتقرير لمنح... الخ.

### الفرع الثاني: أهداف المراجعة

إن الغرض الرئيسي للمراجعة الداخلية هو مساعدة جميع أعضاء إدارة المشروع على تأدية مسؤولياتهم

بطريقة فعالة وذلك

بتزويدهم بتحليل موضوعية للبيانات و بتقارير صحيحة عن نشاط المشروع بوجه عام و هناك نوعين من الأهداف:

أهداف تقليدية, وأخرى حديثة أو متطورة (1)

#### أولا: الأهداف التقليدية

بدورها تنفرع إلى :

##### أ - أهداف رئيسية :

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسائية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها

- إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي

##### ب - أهداف فرعية

. اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش .

. تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك .

. اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا .

. طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم .

. معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة

تقديم التقارير المختلفة وملا الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق(2)

#### ثانيا: الأهداف الحديثة المتطورة

- مراقبة خطط الإدارة ومشاريعها المستقبلية ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها

وطرق معالجتها وتقييم نتائج الأعمال ووفقا للنتائج المرسومة

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

- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع .

1- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ، مرجع سبق ذكره، ص5

2- عبد الرزاق محمد عثمان ، مرجع سبق ذكره ، ص 12

- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.

- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء المحاسبية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.

- دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي والإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم.

ومن خلال هذه الأهداف العامة للمراجعة يمكن استخراج عدة مبادئ نذكر منها (1):

**1- الشمولية:** نقصد بهذا المعيار أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية أي

أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقيدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبياً، عدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.

**2- الوجود:** هو أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة يتأكد (( استثمارات، مخزونات ) لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى ( الديون . النفقات، الإيرادات المراجع أيضاً من وجودها أي من واقعيتها بحيث لا تمثل حقوقاً أو ديواناً أو إيرادات أو نفقات وهمية.

**3- الملكية:** نقصد بمبدأ الملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلا أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية بحيث لم تدمج للأصول عناصر ليس ملكاً للمؤسسة لكنها موجودة في الخارج قد تم تسجيلها أيضاً ، تعتبر كل الحقوق التي ليست ملك للمؤسسة كالتزامات خارج الميزانية ولا بد أن تقيده في دفاتر خاصة تبين طبيعتها، هذا بحيث إذ لم تكن الملكية للمؤسسة لا يحق لها تسجيلها في الوثائق المحاسبية ومن حق المراجع التأكد من صحة الملكية وذلك بوجود مستند قانوني (2).

**4- التقييم:** معنى هذا المبدأ هو أن كل العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كما تتيح للمراجع مقدرة الحكم على مدى قوة النظام الموضوع و نقط الضعف فيه و على ماذا يقيم النظام ويقترح التعديلات المناسبة والتي من شأنها تعزيز هذا الأخير ، وعادة ما تقيم الأصول على أساس التكلفة غير المستنفذة أو التكلفة التاريخية أو السوق أو أيهما أقل، وذلك طبقاً لمبادئ محاسبية متفق عليها، كما تفرض بعض النشرات الحديثة الإفصاح عن التكاليف التاريخية المعدلة بمستوى الأسعار والتكاليف الجارية للمخزون والمباني والمعدات بالمؤسسات الى غيرها من الممتلكات، وقد يتم إلى الأسعار اليومية المعلن عنها في الصحف المالية، أو عن قيم السوق لبعض الأصول الأخرى كالمخزون الزائد ، فغنها تقدر عن طريق التقديرات

1- دكتور سعودي بلقاسم، المراجعة الداخلية ، جامعة محمد بوضياف-المسيلة، 2016، ص14.  
2- بلعيد وردة، مرجع سبق ذكره، ص 23.

المحايدة (1)

**5-التسجيل المحاسبي:** نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها

وتركيزها باحترام المبادئ

المحاسبية المتعارف عليها وبعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ونقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي أدرجنا فيها ما يجب وأخيرا نتطرق إلي تطور دور وأهداف المراجعة تاريخيا من خلال النقاط التالي :

- قبل عام 1900م كان الهدف من التدقيق اكتشاف التلاعب والاختلاس و الأخطاء، ولذلك كان التدقيق التفصيلي ولا وجود لنظام الرقابة الداخلية و يقصد بها كل الوسائل المستخدمة في تنظيم الداخلي للمشروع و في تنسيق الاعمال التي تحقق كل من المحافظة على موارد المشروع و حمايتها من الضياع و الاختلاس ، التحقق من دقة البيانات الحسابية ، و كذا قياس مدى التماشي مع السياسات التي تضعها المؤسسة.

- من 1905م إلى 1940م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى صحة وسلامة المركز المالي بالإضافة إلى اكتشاف التلاعب والأخطاء ولذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية.

- من 1940م إلى 1960م: كان الهدف من التدقيق تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته وتم التحول نحو التدقيق الاختباري الذي يعتمد على متانة وقوة نظام الرقابة الداخلية .

- من 1960م حتى الآن: أضيفت أهداف عديدة (2)

-مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حقق من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إلى الأهداف المحددة

-تقييم نتائج الأعمال بالنسبة إلى الأهداف المسطرة.

- تحقيق أقصى قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع

-القضاء علي الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة في جميع نواحي النشاط .

-تخفيض خطر التدقيق وذلك لصعوبة تقدير آثار عملية التدقيق علي العميل أو المنشآت محل التدقيق .

### المطلب الثالث: أنواع المراجعة ومعاييرها

لقد تعددت أنواع المراجعة وكذا المعايير التي جاءت من اجل ضبط ممارسة هذه المهنة وهذا ما سنحاول الامام به في هذا المطلب من خلال مجموعة من النقاط نسردها كما يلي:

#### الفرع الاول: أنواع المراجعة

بالنظر الى طبيعة المراجعة، نطاقها، حتميتها، وقت القيام بها، الهدف منها، استقلاليتها نجد عدة

تصنيفات او تقسيمات لهذه الوظيفة سياتي شرحها كما يلي:

1-عبد الفتاح الصحن، مرجع سبق ذكره، ص 151

2-بن عمارة منصور، الملتقى العلمي الدولي لمعايير المراجعة الدولية ، جامعة سعد دحلب، الجزائر ، 2011، ص 04 .

الجدول رقم 1-1: مراحل تطور اهداف المراجعة

المدة	الامر بالمراجعة	المراجع	اهداف المراجعة
من 2000 قبل المسيح الى 1700 ميلادي	الملك ، الامبراطور ، الكنيسة ، الحكومة	رجل الدين ، كاتب	معاينة السارق على اختلاس الأموال ، حماية الاموال
من 1700 ميلادي الى 1850 ميلادي	الحكومة ، المحاكم التجارية و المساهمين	المحاسب	منع الغش ، معاينة فاعليه ، حماية الأصول
من 1850 ميلادي الى 1900 ميلادي	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المحاسبة او قانوني	تجنب الغش و تأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 ميلادي الى 1940 ميلادي	الحكومة و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	تجنب الغش و الأخطاء ، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 ميلادي 1970 ميلادي	الحكومة ، البنوك و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة	الشهادة على صدق و سلامة و انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 ميلادي الى 1990 ميلادي	الحكومة ، هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية و احترام المعايير المحاسبية و معايير المراجعة
ابتداء من 1990 ميلادي	الحكومة ، هيئات أخرى و المساهمين	شخص مهني في المراجعة و المحاسبة و الاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: حازم هشام اللوسي، الطريق إلى علم المراجعة و التدقيق ، دار النهضة العربية ، ليبيا ، 2003 ، ص 111

### أولاً: المراجعة من حيث طبيعة المؤسسة

تتضمن المراجعة نوعين (1):

**1- مراجعة المؤسسات العمومية:** تنصب المراجعة العامة على المنشأة ذات الصفة الحكومية أو غير الحكومية في حد ذاتها والتي تخضع لقواعد الحكومة الموضوعية، أما الأموال المستغلة في هذه المنشأة لها صفة عمومية وتمتلكها الدولة ولها صفة رقابة مباشرة عليها، كما تقيد المصالح الحكومية حساباتها بطريقة خاصة تختلف عن تلك المتبعة في المنشآت التجارية أو الصناعية، إلا أن طريقة المراجعة واحدة في كلتا الحالتين كما انتقل عدد كبير من الشركات المساهمة فيما بعد إلى الملكية العامة بالرغم من احتفاظ هذه الشركات بصفتها القانونية وأصبح للدولة حق الرقابة عليها و مراجعة حساباتها والهيئات العامة وما يتبعها من شركات وجمعيات ومنشآت، لأن انتقال المراقبة من مراقبي الحسابات الخاصين بجهاز مركزي يقتضي فترة انتقال، فإن القانون نص على جواز تعيين مراقبي الحسابات من بين من يزاولون المهنة خارج القطاع العام حتى يتم تشكيل إدارة خاصة بهذا الجهاز.

**2- مراجعة الشركات الخاصة:** هي مراجعة المنشآت التي تكون ملكيتها للأفراد سواء شركات الأموال أو شركات الأشخاص أو منشآت فردية أو جمعيات ونوادي وسميت بالمراجعة الخاصة لأن الذي يمتلك رأس المال المحدود هو من الأفراد، فهناك عدة أشخاص في شركات المساهمة وفرد واحد في المؤسسات الفردية، وتختلف علاقة المراجع بأصحاب هذه المنشآت، وذلك حسب طبيعة العقد الموجود بينهما وحسب درجة الالتزام، فشركات المساهمة مثلاً ملزمة بتعيين مراجع خارجي ليراجع لها حساباتها وأوراقها الختامية والعكس لشركة ذات الفرد الواحد الذي له أن يختار المراجع والهمة المسندة إليه.

### ثانياً: المراجعة من حيث نطاق عملية التدقيق

نتطرق إلى نوعين من عملية التدقيق (2)

**1- المراجعة الكاملة أو التدقيق الكامل:** كان التدقيق قديماً وحتى عهد قريب يتم بفحص جميع العمليات المقيدة بالدفاتر والسجلات وما تتضمنه من بيانات أو حسابات خالية من الأخطاء والتلاعب والغش أي تدقيق كامل تفصيلي، إذ كانت المشاريع صغيرة وعملياتها قليلة وكنتيجة لتطور ميادين الصناعة والتجارة وما صاحبها من تعدد المشاريع وكبر حجمها أصبح التدقيق مستحيلاً ومكلفاً وغير عملي لما يتطلبه من جهد كبير ووقت طويل، مما أدى إلى تحول هذا التدقيق إلى تدقيق كامل اختياري وقد ساعد هذا الاتجاه على زيادة اهتمام المشاريع بأنظمة الرقابة الداخلية وأدواتها وتحقيق نظام دقيق متين لها، حيث أصبحت كمية الاختيارات

1- الدكتور اقسام اعمر، دروس و محاضرات في مقياس التدقيق و مراجعة الحسابات ، جامعة ادراة ، الجزائر ، 2015، ص25

2-عبد الرزاق محمد عثمان ، مرجع سبق ذكره ، ص 15

وحجم العينة تتوقف على مدى مكانة ودقة أنظمة الرقابة الداخلية، فالفرق بين الكامل التفصيلي والكامل الاختياري يقتصر على نظام التدقيق فقط وليس بالأصول والمبادئ المحاسبية.

**ب - التدقيق الجزئي أو المراجعة الجزئية:** هي العمليات التي يقوم بها المدقق وتكون محدودة الهدف أو موجهة لغرض معين كفحص العمليات النقدية خلال فترة معينة أو فحص حسابات المخازن و التأكد من جرد المخزون و يهدف هذا النوع إلى الحصول على التقرير المتضمن خطوات التي اتبعت والنتائج التي توصل إليها الفحص ولا يهدف إلى الحصول على رأي في محاييد على مدى عدالة القوائم المالية ومدى دلالتها للمراكز المالية ونتيجة الأعمال كما هو في التدقيق الكامل، ويجب على المدقق في التدقيق الجزئي الحصول على عقد كتابي يوضح المهمة المطلوب قيامه بها ليحمي نفسه ولا ينسب إليه تقصيره في الأداء (1).

### ثالثا: من حيث حتمية القيام بالمراجعة نجد فيها نوعين

**1- المراجعة الإلزامية:** تتميز المراجعة الإلزامية بوجود عنصر الجبر والإلزام ومن تم يمكن الجزاء على المخالفين لأحكامها وكذلك يجب أن تتم المراجعة وفقا لقواعد ونصوص وإجراءات المنصوص عليها وعلى المراجع أن يتحقق من أن عملية تعيينه لم تتم بمخالفة الأحكام القانونية.

وفي ضوء هذه المراجعة فإن المراجع يؤدي عمله بالطريقة التي يراها مناسبة وضرورية كما أنه لا يجب أن توضع أية قيود أو حدود على المراجع أثناء تأديته لواجباته حتى ولو كانت هذه القيود واردة في القوانين التنظيمية للمؤسسة، وفي صورة قرارات صادرة عن الجمعية العامة للمساهمين تعتبر مثل هذه القيود كأنها لم تكن في مواجهة المراجع الذي يعتبر مسؤول إذا ما رضخ لهذه القيود.

**2- المراجعة الاختيارية:** هي قيام المراجع باختيار عينات بغرض فحصه لعمليات المشروع تمهيدا لإبداء رأيه في التقارير المالية (2) في حقيقة الأمر إن مراجعة الحسابات الاختيارية تقرير القيام بها يرجع إلى أصحاب المؤسسة أنفسهم وإلى غيرهم من أصحاب المسألة والمصلحة فيه، وبناء ذلك فإن عملية تعيين مراجع الحسابات في المشروعات الفردية أو شركات الأشخاص يرجع إلى أصحاب المؤسسة.

وفي بعض أنواع الشركات مثلا شركة الأموال فإن أمر تعيين مراجع الحسابات إلزامي بناء على النصوص والتشريعات الصادرة عن الدولة. ويرجع ذلك إلى الدور الذي تلعبه المؤسسات في الاقتصاد القومي، وبناء على ذلك فإنه يتعين إسناد عملية مراجعة الحسابات لمراجع مستقل لشركات الأموال سواء كانت تابعة للقطاع العام أو الخاص.

1- محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، المكتب الجامعي الحديث، مصر ، 2007 ، ص44  
2- قداري ليندة، مرجع سبق ذكره، ص 6

#### رابعاً: من حيث وقت عملية التدقيق

يتضمن نوعين (1):

**1- التدقيق النهائي:** يقصد به بداية التدقيق في نهاية الفترة المالية للمنشأة، بعد أن تكون الدفاتر قد أقيمت وقيود التسوية قد أجريت والقوائم المالية قد أعدت، ويمتاز هذا النوع بضمان عدم حدوث أي تعديل في البيانات المثبتة في الدفاتر والتغير في أرصدة الحسابات بعد تدقيقها حيث تبدأ عملية التدقيق بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر .

**2- التدقيق المستمر:** يقصد به قيام عملية التدقيق والفحص بصفة مستمرة إذ يقوم المدقق أو مندوبه بزيارة المنشأة بفترات متعددة خلال السنة المالية لتدقيق وفحص البيانات المثبتة بالدفاتر والسجلات، بالإضافة إلى التدقيق النهائي للقوائم المالية في نهاية السنة المالية بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر. يتم هذا النوع ويسير وفق برنامج مرسوم يعده ويجهه المدقق على ضوء دراسته وتقييمه لأنظمة الرقابة الداخلية .

#### خامساً: التدقيق حسب الهدف

ينقسم هذا التدقيق إلى أربعة أقسام (2):

**1- التدقيق المالي:** يتعلق هذا النوع من التدقيق بفحص أنظمة الرقابة الداخلية وسجلات المستندات

المحاسبية بقصد إعطاء رأي مستقل عن مدى دلالة الميزانية على المركز المالي الحقيقي للمشروع وعن مدى إظهار الحسابات الختامية للنتائج الفعلية لهذا المشروع.

**2- التدقيق الإداري:** من أجل تدقيق الكفاءة الإنتاجية للإدارة، على المدقق أن يتأكد من أن أموال المشروع

يتصرف فيها بشكل اقتصادي. بحيث يحصل على أحسن أو أفضل منفعة لأقل تكلفة ممكنة ويتضمن هذا النوع من التدقيق التأكد من صحة الإجراءات الإدارية ومن الرقابة المالية على التكلفة .

**3- التدقيق الإهداف:** يهدف هذا النوع إلى التعرف فيما إذا كان المشروع قد حقق الأهداف التي تأسس

من أجلها وتعني التدقيق القانوني وهو تأكد المدقق من أن المنشأة طبقت نصوص الأنظمة التي تصدرها الدولة،

فمثلاً على مدقق الحسابات التأكد من تطبيق الشركات لقانون الشركات رقم 14 الصادر 1964م

وتعديلاته، بالإضافة إلى ذلك فإنه على المدقق التأكد من تقييد الشركة بنظامها الداخلي وعقد تأسيسها.

**4- التدقيق الاجتماعي:** التأكد من أن المنشأة قد حققت أهدافها الخاصة والأهداف العامة تجاه البلد الذي

تعمل به. فشركة المساهمة مثلاً تسعى إلى تحقيق الأرباح وفي نفس الوقت عليها مراعاة تحقيق الأهداف

الاجتماعية والصحيحة للمجتمع الذي تعمل لخدمته.

1- حازم هاشم الالوسي ، الطريق الى علم المراجعة و التدقيق ، دار الكتب الوطنية ، ليبيا ، 2003 ، ص61

2- أسامة عبد المنعم عبد الجبار ، دور المدقق الداخلي في مواجهة ظاهرة الفساد المالي ، مجلة الإدارة و الاقتصاد ، العدد 61 ، 2012 ، ص 64.



سادسا: المراجعة من حيث استقلاليتها وحيادها

تتضمن هذا النوع من المراجعة نوعين منها

1- **المراجعة الداخلية:** هو نشاط تقيمي داخل المشروع بغرض فحص و تحقيق النواحي المحاسبية و المالية كأساس لخدمة إدارية تعرف المراجعة الداخلية بأنها الفحص المنظم للمشروع ودفاتره وسجلاته بواسطة جهة داخلية أو مراجعين تابعين كموظفين للمشروع، ولعل السبب في نشأة هذا النوع من المراجعة يرجع أساسا إلى كبر حجم المشروعات وتعدد وتنوع عملياتها المالية وكذا الابتعاد التدريجي للإدارة العليا للمشروع عن تفاصيل تنفيذ السياسات والخطط الموضوعية، الأمر الذي استلزم وجود إدارة وقائية ورقابية تضمن التحقق من عمليات المشروع وجديتها فور إتمامها أو حدوثها.

ويهدف هذا النوع من المراجعة إلى تحقيق أكبر كفاية إدارية وإنتاجية ممكنة للمشروع عن طريق محو الإسراف واكتشاف أخطاء التلاعب في الحسابات والتأكد من صحة البيانات التي تقدم للإدارة لتسترشد بها في رسم خططها واتخاذ قراراتها ومراقبة تنفيذها، إلا أن وجود قسم إدارة داخلية للمراجعة بالمؤسسة لا يغني عن تكليف المراجع الخارجي بفحص ومراجعة

حسابات، فالطريقة التي ينفذ بها المراجع الخارجي عمله تختلف عن الطريقة التي يتبعها المراجع الداخلي(1).

2- **المراجعة الخارجية:** تقوم بها جهة مستقلة من خارج المؤسسة وقد تكون مكتب من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالنسبة لمؤسسات القطاع الخاص والجهاز المركزي بالنسبة للقطاع العام. حيث أن الوظيفة الأساسية للمراجع الخارجي هي فحص مستندي لدفاتر وسجلات المؤسسة فحصا فنيا دقيقا ومحايدا للتحقق من أنها قد تمت فعلا في إطار إجراءات سليمة وصحيحة تثبت جديتها.

إن عمل المراجع الخارجي لا يقتصر على تحقيق الهدف السابق فحسب بل يتعداه ليشمل إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية أو بيان مدى تنفيذ السياسات الموضوعية للمؤسسة أو فحص لغرض خاص مثل شراء المؤسسة أو إدماج المؤسسة، والمراجعة الخارجية تقع عادة في نهاية المدة المالية كما أنها شاملة وكاملة حيث أن المراجع يعمل دون قيد ويتطلع على ما يريد متى ما شاء وهي إلزامية تفرضها القوانين إلا أنها اختيارية أي تتم عن طريق عينة من كل نوع من أنواع العمليات المالية ومراجعتها دون القيام بمراجعة العمليات كلها. وختاما فإن تقرير المراجع الخارجي يرد نتيجة المراجعة وعادة ما يكون موضع ثقة وتقدير لما يتمتع به من استقلال وحياد وعلم وخبرة ودراية وهو بالطبع مسؤول عما يتضمنه التقرير من بيانات وحقائق مالية وآراء مسؤولة على ذلك تحددها القوانين السائدة والمعمول بها(2).

1- غسان فلاح المطارنة ، تدقيق المحاسبات المعاصرة الناحية النظرية ، دار المسيرة ، عمان ، 2006 ، ص 25  
2- مسعود صديقي ، دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، مجلة الباحث ، الجزائر ، 2002 ، ص 30

ويوضح الجدول التالي أهم الاختلافات بين المراجعة الداخلية والخارجية(1)

**الجدول رقم 1-2: الفرق بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**

المراجعة الخارجية	المراجعة الداخلية
<ul style="list-style-type: none"> <li>- يقوم بها شخص مهني مستقبل المؤسسة</li> <li>- هدفه الأول هو خدمة طرف ثالث (المساهمين مثلا)</li> <li>- لإعطائه معلومات معتمدة عليها</li> <li>- ينصب عمله على إبداء رأي فني محايد في مدى مصداقية القوائم المالية</li> <li>- فحصه يكون على فترات و في الحالة العادية مرة في السنة</li> <li>- فحصه للعمليات الداخلية بهدف تحديد مدى مراجعته و دقة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- يقوم بها موظف من المنشأة</li> <li>- هدفه الأول خدمة الإدارة</li> <li>- ينصب عمله على اكتشاف الأخطاء ومنع التلاعبات</li> <li>- فحصه يكون مستمر على مدار السنة</li> <li>- فحصه للعمليات الداخلية الرقابة تهدف إلى التحسينات و التماشي مع السياسات الموضوعة و الإجراءات التنظيمية</li> </ul>

المصدر: غسان فلاح مطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 26

**سادسا: المراجعة حسب الاهتمام وهي نوعين**

**1- المراجعة المالية والمحاسبية وهي أيضا تنقسم إلى نوعين:**

**1-1/ المراجعة القانونية:** وهي مراجعة الحسابات الإجبارية بمقتضى القانون الذي يلزم كل مؤسسة تجارية على تعيين محافظ الحسابات لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. يقوم هذا المراجع المخول قانونا و المسجل في قائمة المراجعين القانونيين بتهمته التي تنتهي بإصدار تقرير سنوي يتضمن ملاحظاته على حسابات المؤسسة ورأيه الفني المحايد بالمصادقة أو الرفض والتي هي حكم على سلامة وصراحة الحسابات السنوية للمؤسسة (الميزانية، جدول حسابات النتائج والجرد)، هذا النوع من الحسابات يتم عن طريق عمليات صبر الآراء أي أن المراجعة ليست شاملة لكل حسابات المؤسسة ولكل أنظمتها كون هذه المهمة مكلفة، وهي خارج نطاق ما يطلب من محافظ الحسابات (1).

**1-2/ المراجعة التعاقدية:** وهي مراجعة يقوم بها مراجع مهني في إطار تعاقدية والفحص هو تطهير الحسابات أي الحصول على حسابات واقعية وصحيحة أي الوصول إلى ميزانية جديدة وتعتمد هذه الطريقة في حالة وجود أخطاء كثيرة في الميزانية تمس بمصداقيتها ولا يكون بإمكان الإطارات المالية في المؤسسة المشغولين

1- محمد بوتين، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر ، 2005 ، ص29

بالمهام الروتينية بعمليات البحث والتنقيب فتلجأ إلى طرف خارجي مختص بهذا العمل ويتطلب عدة سنوات لأنها مراجعة شاملة لمحاسبة المؤسسة ومحاولة تفسير كل الحسابات بالرجوع إلى تاريخ المؤسسة ثم اقتراح الحلول والتعديلات للوصول إلى القوائم الصحيحة.

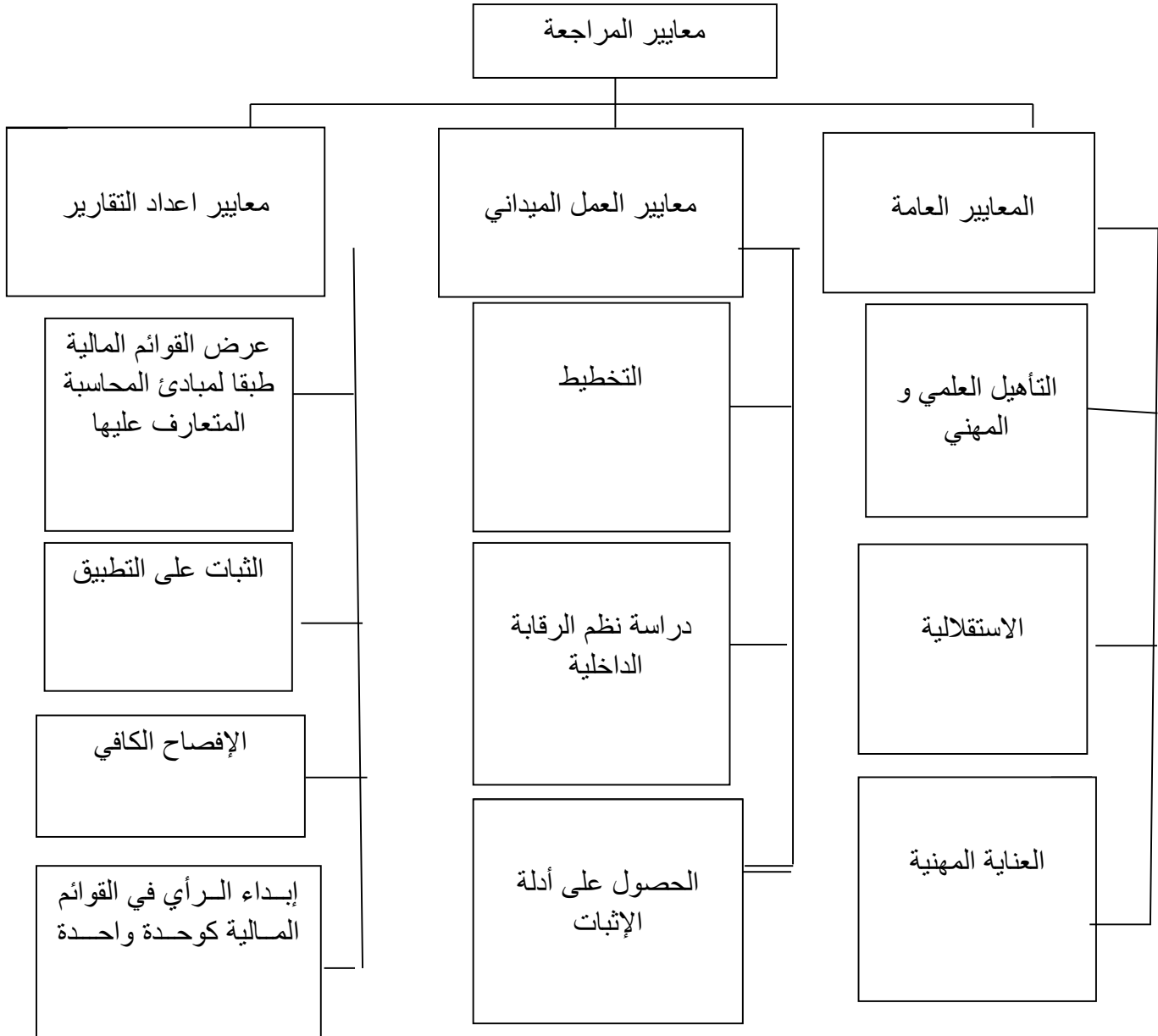
**2- المراجعة العملية:** نشأت بعد المراجعة المالية والمحاسبية يتعلق الأمر بمراجعة أنظمة وإجراءات تسيير المؤسسة والحكم على مدى فعاليتها وتحقيقها ولا يتعلق الأمر بمراجعة الحسابات. المراجعة المالية والمراجعة العملية يتكاملان فيما بينهما بحيث أن نجاح التسيير ورشاد القرار يتعلق بجودة المعلومات المالية المعتمد عليها وفعالية وكفاءة أنظمة إجراءات التسيير (1).

### الفرع الثاني: معايير المراجعة

تعتبر معايير المراجعة المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها، وفي هذا الإطار سوف نميز بين ثلاثة أقسام أساسية من المعايير المتعارف عليها في مجال المراجعة الا وهي المعايير الشخصية معايير العمل الميداني وقواعد وضع التقرير مثلما يوضح الشكل التالي:

1-محمد بوتين ، نفس المرجع السابق ، ص 17

الشكل رقم 1-1: معايير المراجعة



المصدر: زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية و تكنولوجيا المعلومات ، مكتبة بن موسى السعيد للنشر و التوزيع، الوادي ، 2010 ، ص 20

### أولاً: المعايير العامة

وهي معايير تخص شخص المدقق بتأهيله ونوعية عمله فهي تحتوي على الصفات الشخصية لمدقق الحسابات و يتكون من ثلاث معايير (1):

#### 1- معيار التأهيل العلمي والعملية للمدقق ويشمل:

- التأهيل العلمي والدراسي

- التأهيل العلمي و الخبرة المهنية

- الربط بين التأهيل العلمي والعملية ومتطلبات الأداء المهني

-. الخبرة العلمية في مجال الممارسة العملية لتدقيق واستمرار التعلم أثناء الممارسة مع تلقي التدريبات الكافية الرسمية والغير رسمية، إذ أن توفر المؤهل العلمي مع الخبرة العملية والتدريب الكافي تحقق في مجملها مستوى الكفاءة الأزمة للمدقق للقيام بعمله وحسن أدائه وتحسين فعالية أداءه.

#### 2- معيار قاعدة الاستقلال: تتوقف على استقلاليته وحياده في إبداء رأيه ولا يوجد درجات في عدم

الاستقلال ، يجدر التفرقة بين نوعين من الاستقلال فالأول يخص الاستقلال المهني وهو ضروري لممارسة المهنة، وتحكمه معايير ذاتية مما يؤدي إلى التحرر من الرقابة أو السلطة العليا إذ يعتمد على نفسه ولا يكون تابعا لعملية إبداء الرأي والثاني خاص باستقلال التدقيق فهو مرتبط

بعملية إبداء الرأي في القوائم المالية ويعني ذلك التزام المدقق بالموضوعية وعدم التحيز عند إبداء رأيه

#### 3- المعيار قاعدة العناية المهنية الملائمة: تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق وعلى درجة ودقة القيام

بمهامه، ويسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية والمهنية، هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم وتتطلب أداء مهني يتفق مع حجم وضخامة وتعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات والخيارات فإن كل بند يتم اختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة (2).

#### ثانياً: معايير العمل الميداني:

وهي تخصص العمل الميداني والمعايير المطبقة والمعتمدة ميدانياً في تطبيق المراجعة وفي هذا الإطار نجد أربعة معايير وهي:

1- مسعود نجبية ، مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين نظام المعلومات المحاسبي ،مذكرة ماستر ،جامعة محمد خيضر، بسكرة ،

2015،ص10

1-عبد الرزاق محمد عثمان ، مرجع سبق ذكره ، ص 23

- 1-المعيار قاعدة التخطيط السليم للعمل والإشراف الملائم مع المساعدين:** تتطلب أولاً اختيار المساعدين المناسبين ثم ضرورة تنفيذ عملية التدقيق وفقاً لخطة ملائمة، فمسؤولية القيام بقدر كافٍ من التخطيط المسبق تقع على المدقق ومساعديه وذلك لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة، إذ يجب إعداد برنامج تدقيق لكل عملية للتأكد من تحدي خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق. تحتاج عملية التدقيق إلى تخطيط دقيق ومتابعة، فينبغي تخطيط ومتابعة عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية وفحص وتدقيق مستندي وعمليات تحقيق الأصول والخصوم ونتيجة عمليات المشروع، فهو ما يسمى ببرنامج التدقيق حيث يخضع لتقييم مستمر في ضوء نتائج الفحص .
- 2-معيار قاعدة دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق وإنما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة، والوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق والإجراءات التي ينبغي التركيز عليها بدرجة كافية أكثر من غيرها واستمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات والأساليب المستخدمة وإلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه عن مدى فعالية وكفاءته ويمر هذا النظام بثلاث خطوات رئيسية وهي (1) :
- الإلمام بنظام الموضوع: يتحقق بالمتابعة والملاحظة والاطلاع واستخدام قائمة الاستقصاء النموذجية لتحديد الكيفية التي يعمل بها هذا النظام.
- تحديد الكيفية التي يسير عليها النظام: قد يكون هذا الأخير سليماً نظرياً ولكنه غير مطبق واقعياً وذلك بتتبع العينات الإحصائية.
- تحديد مدى ملائمة ودقة الإجراءات الموضوعية المستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات .
- 3-معيار قاعدة كفاية وملائمة أدلة الإثبات:** ضرورة حصول المدقق على قدر كافٍ من أدلة وقرائن الإثبات الملائمة لتكون أساساً سليماً يركز عليها عند التعبير عن التقارير المالية وذلك عن طريق الفحص المستندي والتدقيق الحسابي والانتقادي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات .
- 4-معيار توثيق العمل:** يوثق عمل المراجعة دوماً بملفات عمل يتم مسكها بغرض توثيق المراجعات التي تم القيام بها وتدعيم النتائج المتوصل إليها، هذه الملفات تسمح بتنظيم أفضل للمهمة وتعطي دلائل على اتخاذ الاحتياطات والاحترازات الضرورية قبل الوصول إلى النتائج والأحكام النهائية (2).

1-نواف محمد عباس الرماحي ، مراجعة المعاملات المالية ، دار صفاء لنشر و التوزيع ، عمان ، 2009 ، ص 48

2- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ، مرجع سبق ذكره ، ص 18

### ثالثاً: قواعد وضع التقرير

وهو آخر فرع حيث يتضمن الإجراءات المتبعة في كتابة التقرير النهائي للمراجع ونجد فيه المعايير التالية:

**1- قاعدة استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى أن الحسابات والقوائم المالية قد أعدت وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ولا يقتصر ذلك على مدى القبول العام للطرق المطبقة فيها المبادئ، ويتطلب من المدقق إبداء الرأي فيما إذا كانت المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية مبادئ متعارف عليها أم لا.

والمقصود بالقبول العام للمبادئ المحاسبية أن المبدأ يلقي تأييداً واستخداماً ملائماً وليس ضروري أن يكون استخدامه من قبل أغلبية المحاسبين، وينبغي على المدقق التركيز على أن المبادئ المستخدمة تحقق أمرين: - تحدد تأثير عمليات المشروع، وأنها تستخدم الأساس السليم للملائم لتحقيق بالإيرادات ويعمل على تحقيقها في الفترات المحاسبية المتعلقة بها

- أن تتضمن إجراءات إعداد وعرض القوائم المالية وعدم الانحياز وأن تعبر بأقصى درجة ممكنة عن الصدق في البيانات التي توفرها الطرق المحاسبية للمهتمين بالمركز المالي.

**2- قاعدة تجانس استخدام المبادئ المحاسبية:** يجب أن يتضمن التقرير إشارة إلى مدى التجانس أو ثبات تطبيق استخدام المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى وتهدف هذه القاعدة إلى ضمان قابلية القائمة المالية للمقارنة وبيان طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ وأثرها على هذه القوائم (1).

**3- قاعدة الإفصاح الكامل في القوائم المالية:** يجب أن يتضمن التقرير التحقق من كفاية وملاءمة الإفصاح كما تعبر عنها القوائم المالية والتي ينبغي أن تشمل على بيانات ومعلومات والعرض السليم للقوائم ومدى كفاية البيانات والدقة في ترتيبها وتبويبها وتوضيح كافة المعلومات المتعلقة بالأصول والخصوم والتي تتطلب إيضاحات أفضلت عند إعداد القوائم المالية وذلك لتقديم بيانات تساعد على العرض السليم لها دون الإعلان عن أسرار المشروع أو الإضرار به. ومن المفيد أن يأخذ المدقق الاعتبارات التالية للحكم على ملاءمة الإفصاح وكفايته (2) :

- وجود مبررات لعدم الإفصاح لتضارب المصالح فقد يكون الضرر للمشروع يفوق الفوائد العائدة للغير، ويلعب عامل الأهمية دوراً كبيراً في مجال الإفصاح لارتباطه بالمصلحة العامة ويقاس باحتمال تأثيرها على المستثمر العادي والأهمية لا تتوقف على قيمة العنصر النسبية فقط بل تتوقف على أهمية المعلومات لمستخدمي القوائم المالية.

1- وليم توماس ، امرسون هنكي ، المراجعة بين النظري و التطبيق ، ترجمة و تعريب احمد حامد حجاج ، دار المريخ، الرياض، 2006، ص 63

2- إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة و التدقيق و المراجعة، مرجع سبق ذكره ، ص 12

- القوائم المالية المتفق عليها قد تكون غير ملائمة فيما يتعلق بالإفصاح عن أوضاع وتوقعات هامة قد تكون ضرورية لاتخاذ القرارات.

- إن محتويات القوائم المالية ظاهرة بشكل صريح وكامل، ولا تحمل أكثر من معنى أو تحمل شكاً في معناها. يحتاج قارئ أو مستخدم القوائم المالية إلى معلومات هامة عن الأحداث الهامة التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ انتهاء الإجراءات الرئيسية للتدقيق مما يحتم ضرورة الإفصاح عن تلك الأحداث، وحسب هذه الأخيرة يكون الإفصاح ضروري إذا كان لها تأثير مباشر أو غير مباشر بعناصر القوائم المالية والعكس صحيح.

**4- قاعدة إبداء الرأي في القوائم المالية:** يجب على المدقق التعبير عن رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، وفي حالة امتناعه عن إبداء الرأي في أمور معينة فعليه يجب أن يتضمن تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك وينبغي أن يوضح تقريره بصورة واضحة طبيعة الفحص الذي قام به ودرجة مسؤولياته على القوائم المالية، ويتخذ المدقق في مجال التعبير عن رأيه في القوائم أخذ أربعة مواقف طبقاً لقواعد التدقيق (انظر الجدول الموالي) (1).

-النظيف.

-النظيف مع فقرة تفسيرية

-المقيد

-السلي.

تنطوي فقرة الرأي في تقرير المدقق على اعتبارات هامة تمثل الأركان الرئيسية لمعرفة طبيعة مسؤولية

المدقق في مجال التعبير عن رأيه (2):

-اعتقاد المدقق والذي يمكن أن يكون أقوى من مجرد الانطباع وأقل من المعرفة الإيجابية الكاملة بدقة وخبرة أو ضمان لتوفير الأسس المناسبة للتعبير عن رأيه ولذلك فعملية التدقيق ليست تأميناً أو تأكيداً أو ضمان لعدم وجود أي نوع من الغش أو الأخطاء لهذا فإن الاعتماد على تقرير المدقق ينطوي على درجة معينة من المخاطر، وتعتبر قواعد التدقيق محاولة جادة ومستمرة للحد من تلك المخاطر بشكل كبير وملحوظ.

-المدقق مقتنع بمستوى الدقة في القائمة المالية ويتحمل عدم مسؤولية توافر الدقة الملائمة والكاملة ويضمن

خلو القائمة من سوء العرض والتشويه الجوهرى لتلك القوائم المالية بغض النظر عن مصدره خطأ أم تلاعب، العرض والتشويه الجوهرى لتلك القوائم المالية بغض النظر عن مصدره خطأ أم تلاعب.

-إن إبداء رأيه لا يقتصر على النتيجة النهائية لقائمة الدخل بل مسؤولاً عن إبداء الرأي على مكونات القائمة التفصيلية وفقاً لما استقر عليه في الممارسة العملية وذلك لأهمية القائمة ودورها في التحليل المالي.

1 - نواف محمد عباس الرماحي ، مرجع سبق ذكره ، ص 52

2 - احمد محمد مخلوف، مراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية، رسالة ماجستير، الجزائر، 2006/2007، ص 66



الجدول رقم 1-3: الأنواع الأربعة لتقارير المراجعة

شروطه	نوع التقرير
<p>في حالة تحقيق الشروط الخمس التالية :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- تضمين كافة القوائم ( قائمة المركز المالي ، الدخل ، الأرباح المحتجزة ، الدفعات النقدية )</li> <li>- اثبات المعايير العامة الثلاثة بكافة جوانب عملية المراجعة</li> <li>- جمع الأدلة الكافية لالتزام بمعايير العمل الميداني</li> <li>- تم اعداد القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها</li> <li>- عدم وجود حالات تستدعي إضافة فقرات تفسيرية او تعديل بلغة التقرير</li> </ul>	النظيف.
<p>تم اجراء المراجعة على نحو كامل ، و التواصل الى نتائج مرضية عن عرض القوائم المالية بعدالة ، و لكن يرى المراجع انه من الضروري إضافة معلومات أخرى للتقرير</p>	النظيف مع فقرة تفسيرية او تعديل الصياغة
<p>يستنتج المراجع ان القوائم المالية كوحدة تتسم بعدالة العرض و لكن تم تقييم مجال المراجعة بشكل يتسم بالاهمية النسبية او عدم الالتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها عند اعداد القوائم المالية</p>	المقيد
<p>يستنتج المراجع ان القوائم المالية لم تعرض بعدالة ( الراي السلبي ) او يرى المراجع عدم قدرته على التواصل لراي عن مدى عدالة القوائم المالية (الامتناع عن ابداء الراي ) و ذلك في حالة عدم حصوله على ادلة كافية ، و جود بعض الأمور التقديرية التي يصعب على المراجع التأكد من صحتها او حالة عدم استقلاليتها</p>	السلبي

المصدر: نواف محمد عباس الرماحي ، مرجع سبق ذكره ، ص 52

## المبحث الثاني: عموميات حول المراجع

لا يمكننا دراسة المراجعة الداخلية من دون تسليط الضوء على الحلقة الرئيسة في هذه الدراسة الا وهي الشخص الذي يقوم بها الا وهو المراجع ومن خلال هذا المبحث سنتطرق الى جوانب عدة لمهنة هذا الأخير.

### المطلب الأول: مؤهلات و صفات المراجع

#### اولا: مؤهلات المراجع

- يجب أن تكون له شهادة الليسانس على الأقل في الاقتصاد (فرع العلوم المالية أو التسيير أو التخطيط) والليسانس على الأقل في العلوم التجارية والمالية (فرع المالية أو المحاسبية أو التسيير) وشهادة المدرسة الوطنية للإدارة (فرع الاحتمساب) أو شهادة جامعية تعادل في نفس الاختصاص شهادة الدراسات العليا في التجارة (فرع مالية أو محاسبية) وفضلا عن ذلك خبرة مهنية قدرها خمس سنوات في مجال المالية أو المحاسبة أو التسيير - يجب أن يكون اسمه مقيّد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين و يتضمن هذا السجل ثلاث جداول:

- جدول المحاسبين

- جدول محافظي الحسابات

- جدول مساعدي المحاسبين

ولتنفيذ هذا السجل هناك إجراءات هي:

- 1- تقديم طلبات القيد أحد الجداول الثلاث للجنة القيد، الطلب يتوفر فيه اسم الطالب ولقبه وسنه وجنسيته ومحل إقامته ومؤهلاته العلمية وتاريخ حصوله عليها وتاريخ مزاولته المهنة.
- 2- تقرر اللجنة بعد التحقق من توفر الشروط في الطالب قيد اسمه في السجل ويجب على اللجنة أن تفصل في كل طلب مدة أربعة أشهر من تاريخ تقديمه وأن تعلن بقرارها فور صدوره وإلا اعتبر الطلب مرفوض. (1)

#### ثانيا: صفات المراجع (2)

- 1- ان يكون مقيّد في السجل العام للمحاسبين والمراجعين بوزارة المالية
- 2- أن يكون المراجع على معرفة واسعة وإدراك لنظريات المحاسبة وطرق تطبيقها عمليا وأن يكون قادر على فهم طريقة تقييد كل قيد وصياغته بالصورة الصحيحة فمن المستحيل على شخص أن يراجع عملية بصورة صحيحة إلا إذا كان قادرا على إعدادها محاسبيا.
- 3- أن يكون على علم تام بأصول المراجعة ونظريتها وأن يكون ذا خبرة في هذا المضمار نتيجة لتمرينه وخبرته العملية التي اكتسبها أثناء مراجعته وأيضا يجب أن تكون له ثقافة عامة وواسعة في مجال المراجعة مما يسمح له

1- عبد الرزاق محمد عثمان ، مرجع سبق ذكره ، ص 31.

1- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ، مرجع سبق ذكره ، ص 24 .

بتحديد وتوسيع دائرة معارفه.

4- أن يزود نفسه بالمعلومات الخاصة بالمنشأة التي يراجع حساباتها عن طريق زيارة أماكن الإنتاج فيها وأن يطلب شرح ما أغمض عليه من نواحيها الفنية وذلك بالقيام بالاستفسارات اللازمة والمقابلات الشخصية مع الأطراف ذات الصلة بمجال المراجعة.

5- أن يكون دقيقاً غير متهاون في المشاكل التي يقابلها سواء كانت كبيرة أو صغيرة وملاحظة كل ما له علاقة بموضوع عمله.

6- أن يكون سريع البديهة حاضر الفهم، لبقاً في إلقاء الأسئلة ومولعاً بمبادئ علم النفس التي يستخدمها عند معاملته مع الغير، لا داعي أن يسيء الظن بموظفي المنشأة إلا إذا جمع أدلة وقرائن تدل على الموظف وله الحق أن يقدم قرار إدانته.

7- أن يكن حليماً ودبلوماسياً في احتكاكه ومعاملته مع موظفي المؤسسة، وأن لا يقيم علاقات شخصية تغطي على عمله. وتغلب ميزاته للأمر وتجعله مجاملاً لهم. بل يعمل في جو من الود والاحترام والتعاون لمنفعة المؤسسة.

8- أن يكون قوي الشخصية أميناً إلى أقصى حدود الأمانة، فهو يراقب حسابات الغير وهؤلاء يعتمدون على رأيه الفني السليم، كما يجب عليه أن يحافظ على أسرار عملائه.

9- أن يكون ذا جد ومثابرة على العمل شجاعاً يقول الحق في تقريره دون مواربة أو محاباة (1)  
10- يجب أن يكون مراقب الحسابات واقعياً، له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين.

### ثالثاً : تعيين المراجع

إن عملية اختيار مدقق الحسابات عملية معقدة وشاقة لذلك يجب أن تكون هناك معايير تستخدم للمفاضلة بينهم لذلك نتبع عدة خطوات منها كيفية تعيينه أو عزله . تغييره وأتباعه وآداب وسلوك المهنة المتبعة .

تعيين مدقق الحسابات وكيفية عزله وتغييره ومن أجل تعيينه يجب إتباع الخطوات التالية (2)

1 - يجب أن يتم اختبار مدقق الحسابات مرة كل ثلاث سنوات ويتم التجديد مرة واحدة .

2- يجب أن يتم اختيار مدقق الحسابات من قبل لجنة من مديري المؤسسات اعتماداً على كفاءته .

3- يجب الحصول على قائمة بجميع مدققي الحسابات الذين تقدموا للمنافسة وجمع معلومات متكاملة عنهم

4- يتم اختبار ثمانية مدققين فقط من تلك القائمة

1- عبد الرزاق محمد عثمان ، مرجع سبق ذكره ، ص 30  
2- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني ، مرجع سبق ذكره ، ص 26

- 5- يطلب منهم تقديم عرض مبدئي .
  - 6- يتم فحص العروض بدقة كاملة، ويتم التركيز على سمعة المكتب وخبرته السابقة وحجم الأتعاب وفريق التدقيق.
  - 7- يتم مقابلة المدققين الثمانية، وطلب أية معلومة إضافية ويتم تصنيفهم إلى ثلاث فقط .
  - 8- يسمح لمن تم اختياره لفحص نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتقديم عرضه الرسمي المفصل.
  - 9- تتم المفاضلة بين المدققين الثلاث بواسطة لجنة الاختبار وفقا للمعايير التالية (1):
- 1- مجموعة معايير إجراءات التدقيق .
  - 2- مجموعة معايير تقارير التدقيق.
  - 3- مجموعة معايير التأهيل العلمي والمهني .
  - 4- مجموعة معايير تنظيم المكتب سمعته وعلاقاته.
  - 5- مجموعة معايير جنسية فريق التدقيق.
  - 6- مجموعة معايير الخدمات الأخرى.
- أما بالنسبة لتغييره وعزله فاللجنة التي عينته هي التي تستطيع تغييره وعزله وهذا في جميع المؤسسات فعند تعيين المراجع توضع له

ضمانات كافية للقيام بعمله في جو يخلو من التهديد في عمله وبدون أي ضغط من القائمين بإدارة المؤسسات، وعند اتخاذ قرار العزل يعطي للمراجع الحق في الرد على الأسباب التي من أجلها طلب عزله، ويكون كل قرار يتخذ في شأن استبدال مراقب بغيره على خلاف ما سبق.

#### المطلب الثاني: أتعاب المراجع وآداب وسلوك المهنة

- تحديد أتعاب المراجع باتفاق بينه وبين عميله حيث من المفروض أن يكون تقرير الأتعاب بقرار من مجلس الإدارة بحيث يتقاضى المراجع أتعابه بعد إنجاز عمله أي بعد تقديم تقرير عن الميزانية العمومية وعلى هذا فإن أتعابه تعتبر مبلغا مستحقا بالنسبة لحساب السنة المالية التي قام بمراجعتها.
- أما بالنسبة للآداب وسلوك المهنة فإنها تقضي على المراجع الجديد أن يقوم بالاتصال بالمراجع القديم واستئذانه في قبول العمل المعروض عليه وأن يطلب منه تركه هذه المراجعة فمثلا قد يستقبل المراجع القديم لضغط عليه من مجلس الإدارة نظرا لوقوفه موقفا حازما فيما يخص قرارات مجلس الإدارة التي لا يراها متماشية مع الصالح العام للمؤسسة.... الخ، بحيث إذا تعرف المراجع الجديد على هذه الأسباب فإنها تفيده في موقفه إزاء قبول أو رفض عملية المراجعة المعروضة عليه.

1-دكتور ايمن عبد الله ، مقدمة في المراجعة ، جامعة أبو ظبي، الامارات 2011، ص23

وهذا المبدأ في السلوك المهني يساعد على رفع قيمة المهنة أمام أفراد الجمهور ويدل على تماسك أعضائها مما يصعب على الأفراد والشركات استخدام المراجع في سبيل أغراضهم الخاصة.

كما أن هناك أعمال تعتبر مخلة لآداب وسلوك المهنة وهي (1):

- 1- إذا زاول عمل المراجعة للاشتراك مع شخص غير مرخص له بمزاولة المهنة طبقاً للقوانين المعمول بها.
- 2- إذا منح المراجع عمولة أو سمسة أو حصة من أتعابه لشخص من أفراد الجمهور نظير حصوله على عملية أو أكثر.
- 3- إذا حاول الحصول على عمل من أعمال المهنة بطريقة تتنافى مع أخلاقياتها كإعلان وإرسال المنشورات.
- 4- إذا لجأ أو فاوض العملاء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة للحصول على عمل يقوم به زميل آخر.
- 5- إذا لجأ إلى التأثير على موظفي أو معاوني زميل له ليتركوا خدمة الزميل ويلتحقوا بخدمته.
- 6- إذا لم يراع في اتفاقيته مع العملاء تناسب أتعابه مع الجهد والوقت وحجم الأعمال.
- 7- إذا سمح أن يقرن اسمه لتقديرات وتنبؤات لنتائج عمليات مستقبلية بطريقة قد تؤدي إلى الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات.
- 8- إذا وقع على بيانات تتعلق بالمنشأة وله مصلحة جدية فيها دون أن يشير صراحة إلى وجود هذه المصلحة.
- 9- إذا لجأ إلى منافسة زميل له في الحصول على عمل بطريقة عرض أتعاب وقبول أتعاب نقل بدرجة ملحوظة عن أتعاب زميله دون سبب معقول.

### المطلب الثالث : حقوق وواجبات المراجع والمسؤولية التي عليه

بعد الاطلاع على أتعاب و ادأب مهنة لمراجع سنتقل الى ذكر اهم حقوقه و ابرز واجباته والمسؤولية الكبيرة التي يتحملها اتجاه هذه الواجبات لأن مهنة المراجعة مهنة دقيقة وصعبة، فيجب أن يقوم بعمله كما يجب لكي لا تكون عليه في المستقبل أي جنحة أو جنابة وبالخصوص على الأمانة المهنية وفيما يلي سنذكر اهم هذه الحقوق الواجبات.

#### أولاً: حقوق المراجع أو مدقق الحسابات (2)

- 1- الإطلاع على الدفاتر والمستندات وفحص حسابات الشركة .
- 2- الحق في الاستفسار والسؤال عن كافة البيانات والإيضاحات من المديرين أو غيرهم من كل ما يساعدهم
- 3- جرد خزائن الشركة ليقف على ما تحويه من أوراق مالية أو غيرها وأن يتحقق من جميع موجودات الشركة والتزاماتها.

1- مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ، دليل آداب و سلوك المهنة ، AICPA code of Ethics

2- عبد الرزاق محمد عثمان ، مرجع سبق ذكره ، ص 17

- 4- حق حضور الجمعية العامة، وأن يتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة إلى الاجتماع .
- 5- له الحق في دعوة الجمعية العامة للإنقاذ وذلك في حالات الاستعجال.
- 6- له الحق في موافاته بصورة الأخطاء أو البيانات التي يرسلها مجلس إدارة المساهمين لحضور الجمعية العامة .

### ثانيا: واجبات المراجع(1)

- 1- فحص حسابات الشركة والتحقق من القيود والكشف عن الأخطاء والتحقق من الحسابات الختامية تمثل الواقع وأن الميزانية العمومية صحيحة.
- 2- التحقق من قيام الأصول والخصوم وأنه مطابق للأسس العامة للمحاسبة.
- 3- أن يقدم الاقتراحات التي يراها صالحة لحسن سير الشركة.
- 4- اختيار اختباره للعمليات المثبتة بالدفاتر على ضوء نظام المراقبة الداخلية المطبق في المؤسسة بحيث ليس من واجبه مراجعة كافة العمليات بالدفاتر .
- 5- فرض أن الميزانية ملخصا حيويا لمراكز الحسابات المتعلقة بالأصول والخصوم وواجبه التحقق من سلامة هذه الفرضية .
- 6- على المراجع أن يتحقق من أن المؤسسة قد طبقت قواعد المحاسبة العامة.
- 7- على المراجع أن يراعي سلامة التطبيق لنصوص القوانين والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق المتعلقة بالمؤسسة.
- 8- على المراقب أن يحضر الجمعية العمومية ويتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الاجتماع.
- 9- أن يتلو المراقب تقريره على الجمعية العمومية

### ثالثا: مسؤولية المراجع أو محافظ الحسابات

إن مسؤولية المحافظين تكون إما مدنية أو جنائية فالأولى في حالة إهمالهم أو خطئهم في المراقبة أو عدم قيامهم أصلا بها أما الثانية فيسأل المراجع من الجرائم التي يرتكبها أو يشترك في ارتكابها ضد مصلحة الشركة وأيضاً(2):

- يتحمل محافظو الحسابات المعتمدون المسؤولون طبقا لقانون الإجراءات الجزائية كل تقصير عن القيام بالالتزام القانوني.
- يترتب على محافظ الحسابات مسؤولية انضباطية تجاه المنظمة الوطنية عن كل مخالفة، ويتم الطعن في العقوبات الانضباطية أمام الشخص المختص طبقا للإجراءات المعمول بها، ويعتبر المراقب محل بالأمانة المهنية

1- المرسوم التنفيذي رقم 96-136، الجريدة الرسمية العدد 24، 1996، قانون اخلاقيات المهنة المحاسبة.

2- محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 37

أي غير مسؤولاً:

- 1- إذا لم يذكر في تقريره ما عمله من تحريف أو تمويه في هذه الأوراق.
  - 2- إذا لم يكشف عن حقيقة مادية علمها أثناء تأدية مهمته ولا تفصح عنها الأوراق التي تشهد بصحتها.
  - 3- إذا أهمل إهمالاً مهنياً خطوة من خطوات فحصه أو تقريره.
  - 4- إذا أبدى رأياً برغم عدم حصوله على البيانات الكافية لتأكيد الرأي ولم يشير إليه في تقريره.
  - 5- إذا تغافل عن الحصول عن إيضاحات كان يمكنه الحصول عليها أثناء المراجعة.
  - 6- إذا لم يتضمن في تقريره جميع الحدود التي فرضت عليه وكذا كل الانحرافات عما تتطلبه الأصول المهنية وما تقتضيه المراجعة المتفق عليها.
- نستخلص أنه يجب أن تكون هناك مؤهلات وصفات معينة تتوفر في الشخص لكي يصبح مراجع بآتم المعنى ويصبح له دور في المؤسسة حيث يفصله يتم إيضاح عدة أشياء من بينها صفة الرقابة الداخلية قوي أم ضعيف .
- تعتبر الرقابة الداخلية نقطة البداية بالنسبة لمهام مراقب الحسابات، والأساس الذي يركز عليه عند إعداده لبرنامج المراجعة، وتحديد مدى الاختبارات التي سيقوم بها ومعرفة بأي نظام رقابة سيعمل الشيء الذي سنتطرق إليه في كل من المبحث الثالث والرابع من هذا الفصل.

1- دكتورة نادية فضيل ، شركات الأموال في القانون الجزائري ، ديوان المطبوعات الجزائرية ، ، الجزائر، 2007 ، ص 377

### المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للمراجعة الداخلية

وسوف نقوم بعرض للمراجعة الداخلية أكثر تفصيلا من خلال هذا المبحث، والذي يحتوي على طبيعتها وتطورها في المطلب الأول، وكذا مفاهيمها، خصائصها وأهميتها في المطلب الثاني، وكذا أنواع برامجها في المطلب الثالث.

#### المطلب الأول: مدخل للمراجعة الداخلية

إن الوصول إلى مفهوم دقيق للمراجعة الداخلية يقتضي استعراض أساسيات لها، منذ بداية نشأتها التاريخية مروراً بكافة الفترات الزمنية التي مرت بها، وسيتم عرض تفاصيل للمراجعة الداخلية من خلال(1):

#### الفرع الأول: طبيعة المراجعة

إن التطور العلمي والتكنولوجي الذي عرفته دول العالم عبر الأزمنة ، وما عرفه قطاع الأعمال من تطور ، و ظهور الشركات الكبيرة المتعددة الجنسيات في معظم دول العالم وحاجتها لعملية المراجعة وإلى معلومات موثوقة ودقيقة حول نشاطها ، والتوجيه نحو استثمارات مفضلة يكون العائد فيها مقبولاً هذا من جهة، ومن جهة ثانية زيادة الفساح المالية في منظمات الأعمال الناتجة عن عدم صدق المعلومات المتعلقة بالبيانات المالية أدى إلى إفلاس كبرى الشركات وخاصة الشركات التي تقوم بعملية التدقيق. لدليل على زيادة الاهتمام الكبير بالمراجعة الداخلية من أجل إعطاء ثقة أكبر لأصحاب المشروع والمستفيدين منه بأن الأعمال يتم إنجازها وفقاً لما هو مخطط وأن الأنظمة والقوانين يتم احترامها والعمل بها، وأن المحافظة على أصول والتزامات المؤسسات والشركات تصبح حقيقة لا بد منها.

لذلك تعددت مفاهيم وآراء الباحثين حول طبيعة المراجعة الداخلية فمنهم من يراها أسلوب علمي أو خطه تنظيمية، وآخرون يعتبرونها وظيفة إدارية حتمية ونشاط علمي مستقل ولما كانت عملية المراجعة الداخلية تتم بعد تنفيذ العمليات المحاسبية فقد كان اكتشاف الأخطاء والغش وضبط البيانات المحاسبية يمثل العمل الأساسي للمراجع الداخلي، والتحقق من سلامة السجلات والبيانات والمحافظة على أصول الشركات والمؤسسات نتيجة حتمية للتطور التكنولوجي الذي صاحبه وظيفة المراجعة الداخلية، فقد اعتبرت كمنشأ للتحسين ومساعدة الإدارة في حكمها عن كيفية التنفيذ للأنشطة المختلفة، وذلك من خلال تأسيس برامج للمراجعة الداخلية. ومسؤوليات المراجع الداخلي تتطلب عندئذ مراجعة وتقييم للخطط والسياسات والإجراءات والسجلات ويكون مسئولاً عن إنجاز هذه الأعمال مسئولية مباشرة عن صحتها وسلامتها، لذلك تعد وظيفة المراجع الداخلي استشارية لا يترتب عنها سلطة على العاملين بالإدارات والأقسام التي يتولى مراجعة وتقييم عملها (2).

ومن هنا يقوم المراجع الداخلي بممارسة نشاط تقييمي لمساعدة الإدارة في حكمها لتنفيذ أنشطتها، ووقائي من

1- عبد الفتاح صحن، مرجع سبق ذكره ، ص 147

2- عبد الفتاح صحن و احمد نور و علي أبو الحسن ، مرجع سبق ذكره ، ص 19



خلال مراجعة الأحداث والوقائع الماضية، وإنشائي ليشمل كل نشاطات الشركات والمؤسسات ، والالتزام القانوني والنشاط الإداري والتدقيق على الأهداف الاستراتيجية لهذه الشركات والمؤسسات ومعالجة القصور في التخطيط الاستراتيجي الذي ينتج عن عدم إمكانية ربط أنظمة المعلومات بأهداف المؤسسات والشركات. إلى حتمية قيام إدارة المراجعة الداخلية بتقييم وبصفة عامة تشير معايير الأداء الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الى مدى التعرض للمخاطر المرتبطة بحكومة الشركات والعمليات ونظم المعلومات المتعلقة بإمكانية الاعتماد على سلامة المعلومات المالية والتشغيلية، فعالية وكفاءة العمليات، حماية الأصول، الالتزام بالقوانين واللوائح والعقود وبناء على ذلك يمكن تلخيص طبيعة المراجعة الداخلية في العناصر التالية (1):

- 1- تعد نشاط داخلي مستقل في المؤسسات.
- 2- أداة رقابة بغرض انتقاد وتقييم جميع الرقابات الأخرى.
- 3- وظيفة استشارية أكثر منها وظيفة تنفيذية.
- 4- يمتد نشاطها إلى جميع الرقابات الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلي.
- 5- تعمل على تقييم الرقابة المحاسبية.

#### الفرع الثاني: تطور المراجعة الداخلية

إن أول من عرف المراجعة هم قدماء المصريين واليونانيين، الذين استخدموا المراجعين من أجل التأكد صحة الحسابات العامة حيث كان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المسجلة بالدفاتر والسجلات للتأكد من سلامتها وخلوها من التلاعب والأخطاء وإثبات صحت عمليات التسجيل، ومع مرور الزمن تطورت المراجعة شأنها في ذلك شأن كافة النواحي العلمية والمهنية التي تتطور وتتقدم بمرور الزمن وأيضاً بروز المنظمات الدولية والمؤسسات الاقتصادية الضخمة، كل ذلك أدى إلى تطور المراجعة إن التوسع الكبير في الأنشطة الاقتصادية وازدياد حجم الشركات والمؤسسات وانتشارها جغرافياً، وانفصال الملكية عن الإدارة كل ذلك زاد من أهمية الدور الذي تلعبه المراجعة في عملية الضبط المالي لهذه الأنشطة أما بالنسبة للمراحل التاريخية التي مرت بها عملية المراجعة فهي موضحة في الجدول رقم (2):

1- مسعود نجية ، مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين نظام المعلومات المحاسبي ،مذكرة ماستر ،جامعة محمد خيضر، بسكرة ،

2015،ص18

2-عبد الرزاق عثمان ، مرجع سبق ذكره ، ص 79

الجدول رقم 1-4: مراحل تطور المراجعة الداخلية و أهدافها

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص	اهمية الرقابة الداخلية
قبل سنة 1500	اكتشاف التلاعب الإداري، والاختلاسات	فحص تفصيلي	عدم الاعتراف بها.
1850-1500	اكتشاف التلاعب الإداري، والاختلاسات	فحص تفصيلي	عدم الاعتراف بها
1850 - 1500	اكتشاف التلاعب الإداري، والاختلاسات اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختبارات و لكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الاعتراف بها
1905 - 1933	تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي للمؤسسة اكتشاف التلاعب الإداري، والاختلاسات	فحص تفصيلي بالإضافة لإجراء مراجعة إختبارية	اعتراف مبدئي
1940-1933	تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي للمؤسسة اكتشاف التلاعب الإداري، والاختلاسات	مراجعة إختبارية	بداية الاهتمام بالرقابة الداخلية
1960-1940	تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي للمؤسسة	مراجعة إختبارية	اهتمام و تركيز أكثر
من 1960 الى يومنا هذا	تحديد مدى سلامة و صحة تقرير المركز المالي للمؤسسة	مراجعة إختبارية	اهتمام و تركيز أكثر على مجال الرقابة الداخلية بالمؤسسة

المصدر: -عبد الرزاق عثمان ، مرجع سبق ذكره ، ص 79

تعود بداية الاهتمام بالمراجعة الداخلية إلى سنة 1941 واقتصارها في بادئ الامر على النواحي المالية و المحاسبية، وكانت تسعى في ذلك الوقت إلى حماية مصالح المؤسسات والشركات وممتلكاتها من أخطار الغش و السرقة و الضياع، والتلاعبات الادارية وغير الادارية وذلك عن طريق فحص دقة المعلومات المحاسبية واختيار و تقييم الوسائل و الاجراءات المتبعة لحماية الأصول كما نالت المراجعة الداخلية اهتماما كبيرا في العديد من الدول و هي بذلك كانت تهدف للحماية و الوقاية المتقدمة، ونتيجة لذلك تم نشر كتاب عن المراجعة الداخلية بعنوان المراجعة الداخلية الحديثة و تأسس مجمع أو معهد المرجعين بأمريكا، كما انشأ له فرعا في لندن سنة 1948، وهو يضم حاليا آلاف الأعضاء الداخليين في أكثر من مائة دولة ولقد ساهم هذا المعهد في إبراز اهمية وظيفة المراجعة الداخلية وتطورها عن طريق الاشراف على مجموعة كبيرة من الابحاث في المراجعة الداخلية و إصدار مجلة علمية دورية تتناول مجال المراجعة الداخلية بالدراسة و التحليل و تعرض الخبرات المكتسبة، فضلا عن قيامه بإصدار عدة قوائم توضح مسؤوليات المراجع الداخلي وواجباته وتعبّر عن التطور في أهداف و نطاق المراجعة الداخلية، ومن ضمن تلك الإنجازات أيضا الموافقة على بيان بمسؤوليات المراجعين الداخليين و تطوير هيكل عام للمعرفة و دليل للسلوك، و تحديد برامج التعليم المستمر، و التأهيل المهني، بالإضافة إلى تبني معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (1)

و قد تركزت المراجعة الإدارية خلال الفترة الممتدة من 1940 إلى 1950 في كثير من التنظيمات فقط على مجال المراجعة المالية، حيث ارتبطت إدارات المراجعة الداخلية بشكل كبير بتحليل القوائم المالية للإدارة، أما الآن فقد أخذت المراجعة الداخلية في اعتبارها مدى واسع من المسؤوليات، نتيجة كبر حجم المؤسسات والشركات و انتشار فروعها جغرافيا. كما لجأت الإدارة العليا إلى تفويض السلطات والمسؤوليات و أصبحت في حاجة إلى تقارير دورية دقيقة عن سير العمل في الشركات والمؤسسات و فروعها تساعدها في التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات، و أدى ذلك إلى ضرورة تطوير المراجعة الداخلية و توسيع نطاقها بحيث تشمل مساعدة الإدارة في القيام بمسؤولياتها في التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات عن طريق فحص و تقييم مدى فعالية الاساليب الرقابية سواء محاسبية أو إدارية في متابعة تنفيذ الاعمال، ومد الإدارة العليا (خاصة مجلس الإدارة) (بصفة مستمرة بالحقائق والمعلومات و التقارير التي تعكس أثر القرارات الادارية على تنفيذ الاعمال ونتائج الانشطة داخل هذه الشركات والمؤسسات و تقديم التوصيات اللازمة لتلافي أوجه القصور القائمة ومن ثم فقد أصبحت المراجعة الداخلية في مفهومها الحديث تهدف إلى الحماية و البناء و الإصلاح. ومن هنا يتضح أن المراجعة الداخلية قد بدأت كوظيفة يقوم بها شخص واحد، وتكونت أساسا لأداء عملية التحقق والمطابقة الحيادية للمستندات قبل العمل بها، وبمرور الوقت تطورت المراجعة الداخلية لتصبح نشاطا وظيفيا يتطلب خبرة مهنية مرتفعة المستوى

1-عبد السلام عبد الله السعيد ابو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية، رسالة ماجستير، الجزائر، 2010، ص64

حيث امتدت لتشمل تقييم كفاءة وفعالية مراحل عمليات التنظيم سواء كانت أعمال مالية او غير مالية (1). تلك التغييرات أدت إلى تكوين أقسام للمراجعة داخل الشركات والمؤسسات، كأداة رئيسية يقوم بها مدير قسم المراجعة بحيث يتم تقديم تقاريرها وتتبع مسؤولياتها عن طريق الادارة أو لجان المراجعة. ويمكن القول بوجه عام أن وظيفة المراجعة الداخلية قد ارتبطت تاريخيا بفحص المعلومات المحاسبية داخل التنظيم، ومن هنا فإن هذا الجزء سوف يركز على الجوانب المحاسبية لهذا النظام، مع ذلك فقد تطورت المراجعة الداخلية بشكل متزايد، حيث تم التوسع في تلك الوظيفة لتمثل في فحص مدى كفاءة وفعالية التنظيمات، ونتيجة لذلك فقد زادت حجم الموازنات المقررة للمراجعة الداخلية، كما تزايدت حجم وجودة إدارات أو أقسام المراجعة الداخلية بشكل جوهري. وما قام به مجمع أو معهد المرجعين الداخليين يمكن اعتبارها الخطوة الأساسية في مجال التجسيد المهني للمراجعة الداخلية حيث ساهم منذ إنشائه في تطوير المراجعة الداخلية واتساع نطاق الانتفاع بخدماته، وقد عمل المعهد على تدعيم وتطوير المراجعة الداخلية عن طريق بذل الجهود المختلفة من أجل المضي قدما في هذه المهنة، حيث تم في سنة 1947 إصدار أول قائمة تتضمن مسؤوليات المراجع الداخلي وفي سنة 1957 تم إدخال تعديلات عليها، وفي سنة 1964 تم اعتماد دليل مفهوم للمراجعة الداخلية على أنها مراجعة للأعمال والسجلات التي تتم داخل الشركات والمؤسسات بصفة مستمرة أحيانا، وبواسطة موظفين متخصصين لهذا الغرض (2).

### المطلب الثاني: مفاهيم خصائص وأهمية المراجعة الداخلية

سننتقل في هذا المطلب الى أهمية المراجعة الداخلية وقبل ذلك سنذكر اهم المفاهيم التي أطلقت عليها

#### الفرع الأول : المفاهيم المختلفة للمراجعة الداخلية

سيتم في هذا الشأن تناول مجموعة من المفاهيم الحديثة للمراجعة الداخلية وهي:

#### اولا: المفهوم الأول لمجمع المراجعين الداخليين

المراجعة الداخلية وظيفة تقييم مستقلة مقررة داخل أحد منظمات الأعمال تهدف فحص وتقييم أنشطتها باعتبارها أداة لخدمة هذا التنظيم. ويتضح من هذا المفهوم وجود العديد من المظاهر الهامة لوظيفة المراجعة الداخلية التي يتعين التركيز عليها من خلال ما تضمنته المصطلحات التالية :

1- ثناء علي القباني ، نادر شعبان السواح ، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني ، الدار الجامعة ، مصر ، 2006 ، ص 24 .

2- لطفى امين السيد ، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعة ، مصر ، 2007 ، ص 2

يشير اصطلاح داخلي إلى تنفيذ وظيفة المراجعة الداخلية داخل الشركات والمؤسسات عن طريق العاملين المسؤولين المختصين فيها.

2- يشير اصطلاح وظيفة التقييم المستقلة إلى أنه ليس هناك أية قيود أو حدود على حكم المراجع الداخلي.

3- يشير اصطلاح مقرررة على أن إدارة المنظمة تختص على وجه التحديد بخلق وظيفة المراجعة الداخلية.

4- المراجعة الداخلية هي جهاز داخل المؤسسة الذي يصبو الى تقدير المعلومات لاسيما تلك المعلومات التي تعني بالجانب المحاسبي داخل المؤسسة (1) .

5- يشير اصطلاح أنشطة إلى أن كافة أنشطة التنظيم تقع داخل نطاق المراجعة الداخلية.

6- يشير اصطلاح كخدمة للتنظيم إلى أن المراجعة الداخلية توجد لمساعدة أو لفائدة اجمالي التنظيم، كما

يقترح اصطلاح خدمة أيضا إلى أن المراجعة الداخلية تعتبر نشاطا استشاريا وليس نشاطا تنفيذيا.

بوجه عام تعتبر المراجعة الداخلية وظيفة رقابية من خلالها يتم فحص و تقييم مدى كفاية و فعالية نظم الرقابة الداخلية الأخرى ولذلك تعتبر جزء من نظام الرقابة الداخلية تتمثل في نشاط مستقل يقوم به قسم أو إدارة من إدارات الشركة أو المؤسسة و مهمته مراجعة وفحص كل العمليات المختلفة والمؤيدة بأدلة اثبات ، بالإضافة إلى مراجعة وفحص كل ماتم تسجيله في الدفاتر اليومية ، والسجلات وصولا إلى مختلف عناصر الكشوف و التقارير المالية و تقييم أداء الادارات و الاقسام في المؤسسة لإعداد تقارير تقدم إلى الادارة العليا بنتائج هذا التقييم." كما يتضح أن المراجعة الداخلية بالرغم من كونها نظاما من أنظمة الرقابة الداخلية و أحد مقوماتها الرئيسية و خاصة في الشركات و المؤسسات الكبرى إلا أنها تتمتع بالاستقلال الكامل في مباشرة مهامها ، و لذلك يجب ان تتبع لأعلا مستوى إداري في التنظيم حتى تتمكن من فحص وتقييم كافة المستويات الرقابية بشكل حيادي دون تعرضها لأي مؤثرات أو ضغوط. و لذلك يفضل إتباعها من طرف الإدارة مباشرة، و في حالة وجود لجنة مراجعة في الشركة أو المؤسسة تكون تبعية المراجعة الداخلية لها مباشرة لضمان تحقيق الاستقلال الكامل لها، و يعكس المفهوم كذلك مدى التطور الذي طرأ على طبيعة ومجال المراجعة الداخلية والذي أصبح يتضمن ما يلي(2):

1- التحقق من دقة المعلومات المالية و إمكانية الوثوق بها و دراسة الطرق المستخدمة لقياس وعرض هذه المعلومات.

2- دراسة وتقييم طرق حماية الأصول و التحقق من وجود تلك الأصول.

3- فحص النظم الموضوعة للتحقق من الالتزام بالسياسات و الخطط و الاجراءات والقوانين التي يكون لها أثر واضح على العمليات و التقارير.

4- تقييم مدى اقتصادية وكفاءة استخدام الموارد.

5- فحص العمليات للتحقق من أن النتائج تتوافق مع الأهداف المحددة.

ولقد انعكس تطور مفهوم ومجال المراجعة الداخلية على شكل برنامج المراجعة الذي يعده المراجع

الداخلي، ففي السنوات الأولى لظهور المراجعة الداخلية كان برنامج المراجعة يركز على مراجعة العمليات المالية وفحص عناصر المركز المالية، وفحص وتقييم طرق حماية الأصول والتحقق من وجودها، ولكن بتطور مفهوم المراجعة الداخلية واتساع مجالها أصبح برنامج المراجعة يتضمن تقييم كافة نواحي النشاطات الأخرى بجانب النواحي التقليدية، ومن ثم يقوم المراجع الداخلي بإعداد برنامجه من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة وليس من خلال الكشوف المالية و الحسابات فقط كما كان يحدث من قبل. ويستخلص من هذا المفهوم ما يلي (1):

1- المراجعة الداخلية وظيفة تقييم مستقل ويقصد بها أن يكون المراجع الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها أو بتدقيقها وأن يتبع إدارياً لأعلى مستويات الهيكل التنظيمي للمؤسسة كمجلس الإدارة أو لجنة المراجعة، وذلك للمحافظة على موضوعيته وإصدار أحكام غير منحازة.

2- هدف المراجعة الداخلية هو فحص وتقييم كافة الإجراءات لخدمة أنشطة المؤسسة نفسها وليس إدارتها أو أي جهة أخرى سواء داخلية أو خارجية.

3- لجنة المراجعة الداخلية تتفحص كافة أنشطة المؤسسة، وهذا يستوجب بالضرورة عدم وجود تحديد على نطاق عمل المراجعة الداخلية وتتم الصلاحيات للدخول والاطلاع على أية مستندات أو وثائق يطلبونها دونما عائق أو ممانعة أو تأخير.

4- مراجعة كفاية وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات لتحسينها بتكاليف معقولة.

5- يحق للمراجع الداخلي الذهاب إلى أبعد من الرقابة المالية والعمليات المحاسبية بحيث يشمل جميع قطاعات وأنشطة المؤسسة وعملياتها التشغيلية.

**ثانياً: حسب جمعية المراجعين الداخليين أو المدققين الداخليين سنة 1945 المراجعة الداخلية**

"عبارة عن نشاط تقوم مستقلة بعمل بصفة أساسية في مجال الموضوعات المحاسبية والمالية ولكن من الجائز أن يتعامل في بعض المسائل ذات الطبيعة المستقبلية." وفي سنة 1971 عرفته بأنه نشاط تقوم مستقلة في المؤسسة لمراجعة كل العمليات لخدمة الإدارة، وكان آخر مفهوم أصدرته هذه الجمعية سنة 1978 "ان المراجعة الداخلية أو التدقيق الداخلي وظيفة تقوم مستقلة أنشئت داخل المشروع لغرض خدمته عن طريق فحص ومراجعة أنشطته المختلفة" (2)، كما يعرف بأنه مجموعة من أوجه النشاط المستعملة داخل المؤسسة تنشئها الإدارة للقيام بخدمتها في تحقيق العمليات والنود وبشكل مستمر لضمان دقة البيانات المحاسبية والإحصائية وفي التأكيد من كفاية

1- محمد التهامي الطواهر ، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 2003 ، ص9

2- حسين القاضي ، حسين دحدوح ، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية الدولية ، دار وراق للنشر ، عمان ، 1999 ، ص13

الاحتياطات المتخذة لحماية أصول وعمال المؤسسة، ومن التحقق من إتباع موظفي المؤسسة للسياسات والخطط والإجراءات الإدارية المرسومة لها في قياس صلاحية تلك الخطط والسياسات وجميع وسائل الرقابة والتفتيش الداخلية عليها وبذلك يصل المشروع إلى درجة الكفاية الإنتاجية الممكنة.

### ثالثاً: حسب معهد المدققين الداخليين الأمريكي طبقاً لنشرة سنة 1997

المراجعة الداخلية نشاط تأكيد استشاري مستقل وموضوعي مستقل داخل المؤسسة مصمم لمراقبة وتحسين إنجاز أهداف المؤسسة من خلال التحقق من إتباع السياسات والخطط والإجراءات الموضوعية واقتراح التحسينات اللازم إدخالها حتى تصل إلى درجة الكفاية الإنتاجية القصوى<sup>1</sup>

### رابعاً: حسب نشرة لسنة 1999 لمعهد المدققين

المراجعة الداخلية نشاط نوعي مصمم لإضافة قيمة للمؤسسة لتحسين عملياتها وهو يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها بإيجاد منهج منظم وصارم لتقييم وتحسين كفاءة عمليات إدارة الخطر، الرقابة، والتوجيه التحكم (1). لذلك فالمراجعة الداخلية تعتبر وظيفة مستقلة وموضوعية يتم إنشاؤها داخل المؤسسة لفحص وتقييم أنشطتها المختلفة وذلك بغرض مساعدة المسؤولين داخل المؤسسة في القيام بمسئولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة والفاعلية، وذلك عن طريق توفير التحليل، والتقييم، والتوصيات، والمشورة للمراجعة تمثل عملية فحص، ونوعية من المعلومات، تقوم على الاستقصاء، تهدف إلى التحقق من سلامة الكشوف المالية، وتعكس احتياجات مستخدمي تلك الكشوف، وإيصال هذا الرأي إلى الأطراف المعنية. لمعاونتها في الحكم على مدى جودة، ونوعية هذه المعلومات، وتحديد مدى الاعتماد عليها ومن خلال تحليل المفاهيم السابقة للمراجعة الداخلية يمكن التوصل إلى مجموعة من الخصائص.

### الفرع الثاني: خصائص المراجعة الداخلية

تتميز وظيفة المراجعة بعدة خصائص نذكر منها (2):

- 1- المراجعة الداخلية وظيفة مستقلة عن بقية النشاطات والعمليات التي تخضع لفحص المراجع الداخلي، وهذا الاستقلال يعد حجر الزاوية في موضوعية نتائج وتوصيات المراجع الداخلي ومدى ملائمتها وقبولها والاعتماد عليها وبدون هذه الاستقلالية تكون نتائج وتوصيات المراجع الداخلي بعيدة عن الموضوعية وتعتبر فيها شيء من التحيز للنشاطات التي تشارك فيها.
- 2- إعطاء صور عامة و المساعدة على التحكم في أنشطتها و فاعلية عملياتها و الاستعمال الفعال لمواردها.
- 3- اتسعت مهام ومسؤوليات المراجع الداخلي الصادرة سنة 1994 من قبل المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين

1- جمعية المحاسبين القانونيين، معايير المراجعة الداخلية، السعودية، 2004، ص1

2- الصبان و اخرون، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 1998، ص 21

يلاحظ أن المعهد الأمريكي للمراجعين أو المدققين الداخليين حاول التوسع في مفهوم المراجعة الداخلية لدرجة وصفه بأنه رقابة إدارية وأن هذا التوسع له ما يبرره من وجهة نظر المعهد حيث أراد أن يوجد أساس لمفهوم المراجعة الداخلية يتفق مع طموح المؤسسة وأعضائها حيث كانت النظرة السائدة آنذاك أن المحاسبين والمراقبين الماليين في الشركات مصدر خوف وقلق وانزعاج للعاملين في خطوط السلطة المختلفة ودقة البيانات المحاسبية اللازمة في رسم السياسات العامة للمؤسسة وتجري التعديلات على الطرق والوسائل الإدارية في الرقابة وذلك لأجل مسايرتها في التطورات التجارية (1).

### الفرع الثالث: أهمية المراجعة الداخلية

لقد ازدادت أهمية المراجعة الداخلية في الوقت الحالي وأصبح نشاطا تقويميا لكافة الأنشطة والعمليات في المؤسسة، ومن ثم تطوير هذه الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية، كما زادت أهميتها نظرا للأسباب التالية (2):

1- تطور حجم الشركات والمؤسسات، وانتشارها جغرافيا وعلى نطاق واسع مما أدى إلى تباعد المسافة بين الإدارة العليا وبين كافة العاملين، كذلك تعدد منتجاتها وتشابك معاملها وحاجة عملائها إلى بيانات آمنة وموثوق فيها حيث أن مصالحهم لا تسمح لهم بانتظار حتى يتم تدقيق القيود من قبل مدقق (أو محافظ الحسابات الخارجي). لذا تحتاج تلك المؤسسات إلى أعمال التدقيق الداخلي للتأكد من صحة بياناتها المالية والمحاسبية أول بأول.

2- ظهور الشركات المساهمة وحاجة الجمعية العمومية إلى معلومات لسلامة استثمار أموالها وصحة وعدالة الإفصاح عن البيانات والكشوف والحسابات الختامية المنشورة.

3- التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية، وذلك من خلال تسليط الأضواء على الطريقة التي يتم بها إنجاز الأنشطة والعمليات داخل المؤسسة فإنها تصبح أداة رقابية هامة تساعد الإدارة العليا على مواجهة الظروف الاقتصادية المعقدة.

4- تحول التدقيق الخارجي إلى أسلوب التدقيق الاختياري يعتمد فيه على حجم العينة التي يتم اختيارها في الغالب على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة ومن المكونات الرئيسة لتنظيم الرقابة الداخلية تكون مطمئنة للمراجع الخارجي أكثر من المؤسسة التي لا يوجد فيها مدقق داخلي.

5- الحاجة إلى توفير بيانات ومعلومات مثبتة في التقارير يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات الإدارية سيما القرارات المتعلقة باستخدام الموارد المتاحة. كما إن مسؤولية الإدارة عن حماية أموال المؤسسة ضد السرقة أو الاستخدام غير المرغوب به إضافة إلى منع الأخطاء والغش وتقليل فرص ارتكابها تقع على عاتق الإدارة ولكي

1- محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة علي شهادة الايزو، ص 6

2- فيصل الشوارة، فلسفة و ميمانيكة عمل التدقيق، مجلة الأسمدة العربية عدد 18، الأردن، 1998، ص 17



تحلي الإدارة نفسها من هذه المسؤولية لا بد من توفير نظاما سليما للرقابة والمراجعة الداخلية من شأنه التأمين على الأموال وحمايتها كذلك إيجاد الوسائل اللازمة لاكتشاف أية أخطاء أو تلاعب في حال حدوثها وحتى لا تتراكم آثارها. وفي الغالب فإن الإدارة العليا تحصل على المعلومات من مصدرين:

-معلومات من الإدارات التنفيذية.

-معلومات واردة في تقارير مدققي الحسابات الخارجيين.

**6-** إتباع أسلوب اللامركزية الإدارية أو الاستقلال التنظيمي للإدارات ضمن الهيكل التنظيمي لقد ترتب على انتهاج أسلوب اللامركزية الإدارية في المؤسسة الكبيرة ضرورة قيام الإدارة العليا لتلك المؤسسات بالتأكد من مدى التزام الإدارات القطاعية التابعة لها لما وضعت من خطط وسياسات عامة وان تلك الإدارات تحقق العائد المتوقع منها على رأس مال المستثمر وتستخدم مواردها بكفاءة وتحقق نتائج فعالة ما لم تلجأ بين الحين والآخر إلى تقسيم أداء تلك الإدارات وفقا لمعايير الأداء الموجودة عهدت بها إلى دائرة المراجعة الداخلية (1).

### المطلب الثالث: أنواع برامج المراجعة

لا يمكن وضع برنامج موحد للمراجعة بكافة أنواعها بحيث يطبق على المؤسسات المختلفة أو حتى المتماثلة وذلك بسبب اختلاف الظروف الخاصة بكل مؤسسة والتي تميزها عن غيرها وبشكل عام فان هناك نوعين من برامج المراجعة هما (2):

#### أولا: برامج مراجعة ثابتة مطبوعة

تحتوي على كل الخطوات، يطلب من مساعدي المراجع التقييد بها مع تعديلها في نقطة أو أكثر في ضوء ما يحصل عليه من معلومات أو بيانات من المؤسسة واهم مزاياها ما يلي

- 1- إنها تعليمات صريحة وواضحة لخطوات العمل الواجب إتباعها.
- 2- إنها ضرورية في المشاريع الكبيرة والمتشعبة لأحكام خطة العمل.
- 3- إنها تساعد على تقسيم العمل بين المراجع وبين مساعديه لكل حسب خبرته وكفاءته وتخصصه.
- 4-إنها تظمن المراجع إلى عدم السهو عن اتخاذ بعض الإجراءات أو الخطوات الضرورية كما تحول دون التكرار لبعض الخطوات.
- 5-تعتبر أساسا لعمليات المراجعة في الأعوام المقبلة. وتعتبر سجلا كاملا بما قام به المراجع وتستخدم كدليل في حال المنازعات وتستخدم كأداة رقابة على المساعدين.

1- ثناء علي قباني، نادر شعبان السواح، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر 2006، ص

2-لطفي امين السيد، مرجع سبق ذكره، ص 351.

ثانياً: برامج مراجعة متدرجة

يتم إعدادها أثناء التنفيذ وتحتوي على:

أ- تحديد الخطوط العريضة لعملية المراجعة

ب- التفاصيل وكمية الاختبارات فيتم تقريرها أثناء القيام بعملية المراجعة.

هذا النوع من البرامج يترك لموظفي مكتب المراجعة مجالاً واسعاً لاستخدام خبرتهم ودرايتهم الفنية في إتباع ما يرونه مناسباً وضرورياً من الخطوات والأساليب. يتطلب هذا النوع من المراجع خبره عملية واسعة وممارسه كافيه، وتأهيل علمي وعملي مناسبين، حيث يقوم العديد من المراجعين باستخدام الإجراءات التحليلية في كل مرحلتي التخطيط والتنفيذ.

### المبحث الرابع: فاعلية إجراءات المراجعة الداخلية وأهدافها

سنتطرق في هذا المبحث الى ثلاث نقاط أساسية في ثلاث مطالب وهي خطوات الأساسية لهذه المهنة في المطلب الأول ومن ثم فاعلية لجانها في المطلب الثاني وفي الأخير سنتطرق الى الاهداف المرجو تحقيقها من هذه الوظيفة.

#### المطلب الأول: اجراءات المراجعة الداخلية

يجول التخطيط لإجراءات المراجعة الداخلية دون تجاهل المراحل الهامة من التدقيق ويسهل التعرف على المشاكل الرئيسية. ويجول دون تكليف المدققين بمهمات لا تناسب مع قدراتهم وخبراتهم كما يهدف الى إيجاد طرق جديدة وفعالة للاتصال بين المستويات المختلفة في الإدارة باستخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية ولتحقيق ذلك يجب تنفيذ الخطوات التالية (1):

#### الخطوة الأولى: تتمثل في جمع المعلومات ذات العلاقة بالنشاط للتدقيق من مصادره المختلفة للحصول على

فهم لطبيعة هذا النشاط كما أن هذه المصادر تعتمد على كون النشاط يدقق لأول مرة أو أنه جرى تدقيقه سابقاً ويمكن تلخيص هذه المصادر بما يلي:

- تقارير وملفات التدقيق السابق.
- توفير المعلومات عن الجهة الخاضعة للتدقيق.
- الاجتماع مع إدارة النشاط
- السياسات، الخطط، الإجراءات، التعليمات والاتفاقيات المتعلقة بالنشاط.
- الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي.
- الموازنة التقديرية، والمعلومات المالية عن النشاط.
- نتائج التدقيق الخارجي.

#### الخطوة الثانية: اختيار فريق التدقيق والموارد الأخرى، إن اختيار عدد ومستوى وخبرة المدققين اللازمة يجب أن

يعتمد على تقييم درجة تعقيد المهمة والوقت اللازم لتنفيذها، كما يجب أخذ مهارات ومعرفة وتدريب المدققين بالاعتبار عند اختيار الفريق لتنفيذ المهمة ومدى إمكانية الاعتماد على مصادر خارجية

#### الخطوة الثالثة: المسح الأولي، وهنا يجب القيام بعملية مسح للعمليات والمخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية المرتبطة

بالنشاط وذلك لكي يكون على بصيرة من أعمال النشاط، ولتحديد المواطن التي سيتم التركيز عليها وكذلك اقتراحات وتعليقات إدارة وموظفي الجهة التي تخضع للتدقيق. وإجراءات المسح الأولي تبدأ بالاجتماع الافتتاحي مع مسؤولي النشاط الخاضع للتدقيق ودراسة الوثائق والمعلومات التي تم الحصول عليها، وصف وتوثيق إجراءات العمل لتقييم نظام الرقابة الداخلية، والقيام بالإجراءات التحليلية مثل النسب والاتجاهات حول النشاط.

1- خليفة كمال و اخرون ، دراسات في النظرية المراجعة و تطبيقاتها ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2006 ، ص 211

**الخطوة الرابعة:** الاتصال والتنسيق مع الأطراف ذات العلاقة من أدبيات المعاملة الجيدة للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي إشعار الجهة التي ستخضع للتدقيق قبل البدء في التدقيق بإرسال إشعار من المراجع إليها بنية إجراء التدقيق على النشاط خلال الفترة التي يتم تحديدها، وبعد استلام الرد من الجهة المعنية على المدقق المعين لمهمة التدقيق الاتصال بالجهة المنوي تدقيقها والاتفاق على تاريخ ووقت ومكان الاجتماع وذلك لتهيئة الجهة الخاضعة للتدقيق وعلى المراجع أن يولي اهتمامًا كبيرًا لدرجة تأثير الأمور ذات الحساسية للتغيرات على النتائج التي تظهرها المعلومات المالية (1).

### المطلب الثاني: فاعلية لجنة المراجعة الداخلية

إن وجود نظام رقابة داخلية فاعل بالمؤسسة، هو أحد المسؤوليات الرئيسة لمجلس الإدارة وتمثل المهمة الأساسية للجنة المراجعة في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية، وتقديم مقترحات مجلس الإدارة من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أغراض الشركة أو المؤسسة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة. ويحق لأعضاء لجنة المراجعة، وبدون أي قيود أو موانع الاطلاع على كافة المعلومات والبيانات والتقارير والسجلات، والمراسلات، التي ترى فيها اللجنة أهمية الاطلاع عليها وعلى مجلس الإدارة اتخاذ كل الإجراءات التي تكفل للجنة القيام بمهامها.

### الفرع الأول: مهام لجنة المراجعة ومجال عملها

يشمل نطاق عمل اللجنة القيام بكل الأعمال التي تمكنها من تحقيق مهامها، و منها (2):

- 1- دراسة الكشوف المالية السنوية كأولوية قبل اعتمادها ونشرها بغرض التوصل إلى قناعة بأنها لا تتضمن أي عبارات أو بيانات أو معلومات غير صحيحة ذات أهمية نسبية، وأنه لم يحذف من هذه الكشوف أي بيانات أو معلومات أو مبالغ ذات أهمية نسبية ينتج عن حذفها كشوف مالية مضللة.
- 2- دراسة السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة قبل اعتمادها وأي تغيير في هذه السياسات، وتقديم ما تراه اللجنة من مقترحات بشأنها، أخذًا في الاعتبار مدى ملائمة السياسات المحاسبية لطبيعة أعمال الشركة أو المؤسسة وأثرها على المركز المالي لها ونتائج أعمالها.
- 3- التحقق من كفاية تصميم الأنشطة الرقابية في الشركة أو المؤسسة، وفاعلية تصميمها بطريقة مناسبة تمكن من الحد من وقوع الغش والأخطاء، واكتشافها فور وقوعها، وفاعلية تنفيذ الأنشطة الرقابية بطريقة تمكن من التحقق من وجود تنفيذ الأنشطة الرقابية والثبات في تنفيذها.

1- سعودي بلقاسم ، مرجع سبق ذكره ، ص 12

2- مها رزق نجم ، العوامل المؤثرة في تحديد اتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة ، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين ، 2012 ، ص 77

4-الإشراف على عمليات التقصي ذات العلاقة بالغش أو الأخطاء التي تقع في الشركة، أو أي أمور أخرى ترى اللجنة أهمية تقصيها.

5-دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المحاسب، وتكون اللجنة حلقة الوصل بين المراجع الخارجي ومجلس الإدارة، بما يمكن المراجع الخارجي من القيام بعمله بمنأى عن أي قيود أو تأثيرات من قبل مجلس الإدارة.

6-وتتولى اللجنة اقتراح المحاسب للسنة المالية التالية طبقاً لإجراءات اختيار المحاسب المرفقة بهذه القواعد، والتحقق من أن الخدمات المهنية التي يقدمها المحاسب اقتصر على مراجعة القوائم المالية للشركة والخدمات المهنية الأخرى التي يقدمها للشركة تنفيذاً لمتطلبات نظامية محددة، كما تقترح اللجنة عزل المحاسب مع بيان الأسباب والحفاظ على حق المحاسب في المطالبة بالتعويض عن أي ضرر يصيبه بسبب تغييره إذا تم التغيير في وقت غير لائق أو غير مبرر مقبول.

7-التحقق من استقلالية المراجعين الداخليين، ودراسة خطة عمل المراجعة الداخلية في الشركة، ونطاق الفحص والتقارير التي تصدر عنها، وتقديم أي مقترحات من شأنها تأكيد استقلالية المراجعين الداخليين، والرفع من كفاءة ما يقومون به من أعمال وبتكلفة معقولة. وتكون اللجنة حلقة الوصل ما بين مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين. كما تقوم اللجنة بدراسة طلبات الترشيح لوظيفة مدير المراجعة الداخلية في الشركة والمكافآت و البدلات و المزايا الأخرى المخصصة له وترشيح الشخص الأكثر ملاءمة، مع بيان الأسباب، والنظر في إنهاء عمل مدير المراجعة الداخلية سواء بسبب الاستقالة أو العجز أو الإغفاء، ورفع ما يتم التوصل إليه من توصيات في هذا الشأن إلى مجلس الإدارة.

8-اتخاذ ما يلزم للتأكد من عدم مخالفة الشركة للأنظمة والقوانين السارية.

9-الاستعانة كلما دعت الحاجة بمستشارين مستقلين للقيام بدراسات متخصصة تساعد اللجنة على تنفيذ مهامها وتحديد أتعابهم.

10- يتعين على اللجنة إعداد دليل عمل يبين الإجراءات التنفيذية التي يتعين على اللجنة الالتزام بها لتنفيذ مهامها وما تضمنته القواعد العامة المنظمة لعمل لجنة المراجعة الداخلية من أحكام حيالها.

### الفرع الثاني: فاعلية وظيفة المراجعة الداخلية

أصبحت وظيفة المراجعة الداخلية من الوظائف المهمة لأغراض الرقابة والمساءلة المحاسبية. لذلك أصبح من الضروري التعرف على العوامل المحددة لفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية من ناحية، واستعراض الأنشطة الفنية المستخدمة في تنفيذ عملية المراجعة الداخلية بفاعلية في المجال المالي والمحاسبي والمجال التشغيلي من ناحية أخرى.

1-دكتور حسين احمد دحدوح، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية و فعاليتها في الشركات، دمشق، 2008، ص 263

2-عفاف سالم بصفر ، دور لجان المراجعة ، جامعة عبد العزيز، جدة ، 2007 ، ص 17

ويستهدف ذلك دعم دور المراجعة الداخلية في خدمة أغراض الرقابة والمساءلة المحاسبية. ويقصد بفاعلية وظيفة المراجعة الداخلية مقدرتها على تحقيق الأهداف المنوطة اليها وتعتمد فعالية وظيفة المراجعة الداخلية على العوامل الأربعة التالية(1):

1- استقلال المراجع الداخلي.

2- تفويض السلطة للمراجع الداخلي.

3- تحديد أهداف واضحة للمراجعة الداخلية.

4- توفير الموارد اللازمة لوظيفة المراجعة الداخلية.

وعلى هذا الأساس يحتاج دور وظيفة المراجعة الداخلية في المؤسسات المختلفة إلى توصيف رسمي لوظيفة المراجعة الداخلية، متضمناً تحديد أهدافها ونطاقها. كما يجب تحديد الترتيبات التي تكفل الاستقلال للمراجع الداخلي، وكذلك تحدي د مسؤولياته وواجباته وإقرار ميثاق وظيفة المراجعة الداخلية يعزز مصدر السلطة المفوضة للمراجع الداخلي ويجب توفير الموارد المطلوبة للوفاء بالأهداف وعلى الإدارة أن تقوم بتحديد أهداف واضحة لوظيفة المراجعة الداخلية عند إنشائها مع أخذ المخاطر المفترضة بعين الاعتبار. وسوف تحدد هذه الأهداف نطاق وظيفة المراجعة الداخلية الذي ينبغي تحديده في ميثاق وظيفة المراجعة الداخلي وينبغي أن تتطابق أهداف المراجعة الداخلية مع أهداف المؤسسة وأغراضها وأن تبدو تدعيماً لمساعي الإدارة نحو إنجاز السياسات والأهداف المرسومة(2):

ومن الأنشطة التي تمارسها وظيفة المراجعة الداخلية أن المخاطر تشير إلى احتمال أن الأحداث قد تقع وقد تهدد تحقيق أهداف المؤسسات، كما أن نظم الرقابة هي عبارة عن المقاييس التي يتم وضعها بفاعلية لمنع أو اكتشاف الفشل وتفويض السلطة داخل المؤسسة أمر ضروري للقيام بالعمل وإنجازه، وتفويض السلطة الذي يعتمد على المهارة والمعرفة والخبرة ومعايير الأداء يعد ضرورياً للوفاء بالمسؤوليات الوظيفية ويحتاج المراجعون الداخليون إلى تفويض السلطة مباشرة أعمالهم ومقابلة أفراد المؤسسة، وفحص المستندات، وملاحظة العمليات من أجل جمع أدلة الإثبات. وغالباً ما يفوض مجلس الإدارة السلطة للمراجع الداخلي ويصدق عليها. وفي جميع الأحوال من الضروري والإدراك لدور وظيفة المراجعة الداخلية وغرضها عبر المؤسسة كلها. ويجب أن تكون حقوق المراجع الداخلي في الوصول للمعلومات والاتصال بالأفراد معروفة جيداً كما ينبغي بيان حدود ذلك بوضوح تام. كما أن الوفاء بمسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية يسمح للمراجعين الداخليين من تكوين أحكام

1- محمد مصطفى سليمان ، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري ، الدار الجامعية القاهرة ، 2009 ، ص 194

2- المصفي الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ، المراجعة الداخلية، 2011، ص 4

وأراء بالاعتماد على تفسيرهم للأدلة والقرائن التي تم تجميعها. وسوف تعتمد فعالية وظيفة المراجعة الداخلية على مصداقيتها والاعتماد عليها. ويعتمد ذلك على تأكد مديري الإدارات والعمليات التي تخضع للمراجعة من كفاءة المراجع الداخلي ومقدرته على عمل مثل هذه الأحكام والآراء عن العمليات المسئولون عنها. ويتطلب ذلك أن يكون أفراد إدارة المراجعة الداخلية ذوي مهارات ومعرفة وخبرة ومكانة ملائمة. هذا وينبغي ألا يكون للمراجع الداخلي سلطة تغيير أي شيء في الحالات الخاضعة للفحص. فالتغيير أمر اختياري للإدارة المسئولة، أما دور المراجع الداخلي تكمن في الملاحظة وإعداد التوصيات اللازمة فقط (1).

ان استقلال المراجع الداخلي يتطلب أن يتمتع المراجع باستقلال تام على أساس الوضع التنظيمي، وعلى أساس الموضوعية التي تمكنه من الأداء السليم لواجباته، وكي تخدم المراجعة الداخلية هدف البناء، ينبغي أن تكون أحكامها غير متحيزة، ويتحقق ذلك فقط من خلال الموضوعية. واستقلال وظيفة المراجعة الداخلية يعني حرية تخطيط وتنفيذ العمل والاتصال بأعلى مستويات الإدارة والتحرر من كل مسؤوليات التشغيل وحرية قرار التعيين والعزل والحوافز والمكافئات لجميع أعضاء إدارة المراجعة الداخلية. وكذلك يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بالنزاهة وأي افتراض بتعارض المصالح يقلل من مصداقية النتائج والتوصيات التي تقدمها، وأيضا الاعتقاد السليم في نتائج العمل الذي يقومون به.

ولكي يكون المراجع الداخلي مستقلا يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية (2):

- 1- يجب أن ترتفع المكانة التنظيمية للمراجع الداخلي وأن يتبع الإدارة العليا، وأن يتحرر من أية رقابة استشرافية، أو من أي تأثير من الإدارة في أي مجال يخضع للمراجعة.
- 2- يجب أن يحظى المراجع الداخلي بالتأييد الكامل من الإدارة في كل القطاعات. ويتضمن ذلك وضع ميثاق وظيفته المراجعة الداخلية الذي يتضمن تحديداً واضحاً ورسمياً لأهداف وظيفته المراجعة الداخلية وسلطاتها ومسئولياتها والوضع التنظيمي للمراجع الداخلي، ونطاق وظيفته المراجعة الداخلية.
- 3- يجب أن يكون تعيين رئيس إدارة المراجعة الداخلية وعزلة من اختصاص المدير العام أو لجنة المراجعة.
- 4- يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بالاستقلال الذهني، وأن يكون قادراً على صنع الأحكام وإبداء الرأي دون تحيز.

5- يجب أن يتحرر المراجعون الداخليون من التأثيرات غير الضرورية التي يمكن أن تؤثر جوهرياً على نطاق عملهم والأحكام أو الأداء التي يتم إصدارها في تقرير المراجعة.

ويستخلص مما ذكره من العناصر السابقة أن أهم استقلال المراجع يرتبط بالموضوعية التي يتمتع بها وتجنب

1- سعودي بلقاسم ، مرجع سبق ذكره ، ص 21

2- عوض بن سلامة الرحيلي ، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات ، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، العدد، 1، السعودية، 2008، ص 29

تعارض المصالح والوضع التنظيمي للمراجع الداخلي

### المطلب الثالث: أهداف المراجعة الداخلية

إن الهدف الأساسي من المراجعة الداخلية هو مساعدة الإدارة في القيام بأعبائها وخاصة فيما يتعلق بالأمور التالية(2):

1- التحقق من دقة المعلومات المالية و إمكانية الوثوق بها ودراسة الطرق المستخدمة لقياس وعرض هذه المعلومات.

2- دراسة وتقييم طرق حماية الأصول والتحقق من وجود تلك الأصول.

3- فحص النظم الموضوعة للتحقق من الالتزام بالسياسات و الخطط و الإجراءات و القوانين التي يكون لها أثر واضح على العمليات و التقارير.

4- فحص العمليات للتحقق من أن النتائج تتوافق مع الأهداف المحددة.

. ما أشار بيان مسؤوليات المراجعين الداخليين الصادر عن مجمع المراجعين الداخليين إلى هدف المراجعة الداخلية على النحو التالي:

يتمثل هدف المراجعة الداخلية في مساعدة كافة أعضاء الإدارة في الاطلاع على مسؤولياتها بشكل فعال عن طريق تزويدهم بأنواع معينة من التحليلات والتقييمات والمقترحات بالإضافة إلى التعليمات الملائمة بخصوص الأنشطة محل الفحص، ويرتبط المراجعون الداخليون بكل مرحلة من أنشطة المؤسسة والتي قد تمثل خدمة للإدارة. ويمتد ذلك الارتباط إلى مدى أوسع من السجلات المحاسبية والمالية إلى الحصول على فهم كامل بالأعمال والأنشطة محل الفحص. " ولذلك تم تحديد العديد من الأنشطة الرئيسية للمراجعة الداخلية خاصة ب:

1-مدى كفاية نظم الرقابة المالية والتشغيلية والالتزام بتطبيقها

2-مدى الالتزام بسياسات والخطط والاجراءات المقررة

3-المدى الذي من خلاله يتم المحاسبة على الأصول وحمايتها من الخسارة

4-مصدقية وإمكانية الاعتماد على المعلومات التي يتم التقرير عنها بواسطة الإدارة.

5-أداء العاملين والادارة.

تحدد هذه الأهداف والأنشطة الخمسة ذات الصلة ما يسمى بنطاق عملية المراجعة التشغيلية وهو قلب ومحور النشاط الرئيسي لعملية المراجعة الداخلية المعاصرة. فلم تعد المراجعة الداخلية محصورة على الأمور المالية فحسب

1-نقا احمد ، دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار دراسة حالة مجمع صيدال، رسالة ماجستير، جامعة الاغواط ،الجزائر، 2007 ،



حيث أصبح دورها أكثر ابتكاراً لأنها توفر الفرصة في إلقاء بعد نظر عميق عن قضايا غير ظاهرة بسهولة للإدارة على سبيل المثال و فورات التكلفة المتوقعة لمراكز توزيع المنتجات على المستهلكين المحليين، فلقد انعكس تطور مفهوم ومجال المراجعة الداخلية على شكل برنامج المراجعة الذي يعده المراجع الداخلي ففي السنوات الأولى لظهور المراجعة الداخلية كان برنامج المراجعة يركز على مراجعة العمليات المالية وفحص عناصر المركز المالي وفحص و تقييم طرق حماية الأصول و التحقق من وجودها لكن بتطور مفهوم المراجعة الداخلية و اتساع مجالها أصبح برنامج المراجعة يتضمن تقييم كافة نواحي النشاطات الأخرى بجانب النواحي التقليدية، ومن ثم يقوم المراجع الداخلي بإعداد برنامجه من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة وليس من خلال الكشوف المالية والحسابات فقط كما كان يحدث من قبل و لاعتبار المراجعة فحص انتقادي للكشوف المالية، وكل ما هو محاسبي ومالي في تقرير مجلس الادارة. لذلك فإن الهدف الأساسي للمراجع هو إعطاء رأي مدعم بأكثر براهين إثبات حول شرعية وصدق الوثائق.

وبصفة عامة أن الأهداف هي الغايات المتوقعة أو المرجو تحقيقها من نشاط معين، وتمثيل الهدف الأساسي للمراجع الحيادي المستقل في التعبير عن رأيه في الكشوف المالية هذا الرأي الذي يمثل محصلة لإجراءات طويلة استنباطية واستقرائية وأحكام منطقية، ولغرض تكوين رأي المراجع فانه يجب تحقيق أهداف ستة للمراجعة عند مراجعة أرصده حسابات الكشوف المالية والتحقق منها، وهذه الأهداف تستخدم كأهداف وسيطة، كما أنها ترشد في التطبيق العملي لمعايير المراجعة، بمعنى أنها تتطلب التحقق من عناصر أساسية تمثل أهداف المراجعة وهي(1):

**1- عرض الكشوف المالية:** يقوم المراجع بالتحقق من عناصر القوائم المالية المقدمة و التأكد ان تبويبها والإفصاح عنها قد تم طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها(1)، ومن هنا فان على المراجع أن ينفذ إجراءات المراجعة لتحقق من صحة السجلات و الكشوف المالية، وبالطبع فان الإفصاح يشمل ما جاء في صلب الكشوف أو ما ألحق بها في شكل ملاحظات أو مرفقات، وان هدف عرض الكشوف يجب أن ينفذ ويستوفي لكافة العناصر الجوهرية بالكشوف المالية.

**2- شرعية وصحة العمليات المالية:** يقوم المراجع بالتحقق من شرعية وصحة العمليات ليتضمن هدفين فرعيين، أولهما انه للمساعدة على التحقق من شرعية وصحة العمليات فان هذه العمليات يجب أن تكون مؤيده ومدعمه بنظام جيد للرقابة الداخلية، ومن هنا كانت مسؤولية المراجع المتعلقة بدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعمول به بالنسبة لكل عمليه من العمليات المالية المسجلة بالدفاتر، وذلك لان دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية يساعد المراجع على تقرير طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات الأساسية الواجب أدائها بالنسبة

لكل رصيد من أرصده الحسابات المختلفة، وبحيث يتمكن المراجع من إبداء رأيه بخصوص صدق عرضها، وبالطبع فلو أن لدى العميل نظام رقابة داخليه قوي وفعال فإن هذا يعد كدليل على أن هناك احتمال كبير أن العمليات المالية التي نتج عنها أرصدة الحسابات يمكن الاعتماد عليها أكثر مما لو كان هذا النظام للرقابة الداخلية ضعيفا، أما الهدف الفرعي الآخر فإنه يتطلب من المراجع التأكد من أن هناك تأييد مستندي ملائم للعمليات المالية التي تنتج عنها هذه الأرصدة للحسابات، وبالطبع سيختلف حتما مثل هذا التأييد المستندي باختلاف طبيعة نشاط العملاء وعملياتهم المالية، إلا أن بعض التأييد المستندي يجب أن يكون موجودا بالنسبة لكل العمليات المالية، حتى يمكن التحقق من صحتها وشرعيتها، وإن مثل هذا الهدف يجب أن يتحقق ويطبق بالنسبة لكافة عناصر وارصده الحسابات الناتجة عن العمليات المالية.

**3- ملكية الحقوق والالتزامات:** على الرغم من أن الحيازة قد تكون دليلا مقبولا على ملكية بعض الأصول، إلا أن المراجع يجب أن يعتمد على بعض الإجراءات الأخرى التي تؤكد له أن الأصول المسجلة بالدفاتر تملكها المؤسسة فعلا، ولعل الإجراء المتبع غالبا للتحقق من هذه الملكية إنما هو بفحص المستندات الدالة على هذه الملكية، فعلى سبيل المثال يفحص المراجع سندات أو صكوك ملكية الأصول، وعقود المبيعات للتحقق من ملكية المخزون، كما أن عقود الإيجار توفر وسيلة مناسبة للتحقق من الملكية في حال الأصول المشتراة عن طريق عقود الإيجار التمويلي. وبالنسبة للأصول المملوكة للآخرين والمؤجرة للعميل فإن المراجع يجب أن الملكية في حال الأصول المشتراة عن طريق عقود الإيجار التمويلي. وبالنسبة للأصول المملوكة للآخرين والمؤجرة للعميل فإن المراجع يجب أن يتحقق من أن المدفوعات المقابلة لاستخدام هذه الأصول اعتبرت مصروفات ولم يتم رسملتها (1)، وهكذا نجد أن المدفوعات مقابل استخدام الأصول المؤجرة بعقود إيجار تشغيلية يجب أن تحمل كعبء على الدخل في كل فترة.

أما فيما يتعلق بالالتزامات فإنه يجب أن يتحقق المراجع من صدق هذه الالتزامات المسجلة بالدفاتر، وفي ذات السياق يتحقق المراجع من أن حسابات الدائنين بالدفاتر تمثل مطالبات لدائنين حقيقيين، وهذا يتحقق من خلال ما يعرف بالمصادقات وهي أكثر أدلة الإثبات المستندية صلاحية وإقناعا، والتي سيستخدمها المراجع في إجراء التحقيق من الوجود، فالمصادقات تستخدم عموما للتحقق من وجود النقدية بالبنوك وحسابات المدينين أو الدائنين أو المخزون الخ، وهي تمثل دليلا للإثبات يمكن الاعتماد عليه والثوق فيه بدرجة كبيرة، ذلك لأنها أنشئت خارج مؤسسة العميل وأيضا سلمت وحولت مباشرة إلى المراجع دون تعرضها لمخاطر احتمال تغييرها بواسطة العميل وتحريفها.

1/ - بن مسعود جيبية، مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين نظام المعلومات المحاسبي، مذكرة ماستر، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014/2015، ص6/5

**4- استقلالية الفترة المالية :** يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن الإيرادات والتكاليف قد تم تسجيلها بشكل ملائم بين الفترات المحاسبية، وهذا يتطلب من المراجع التحقق من أن كل العمليات المالية التي حدثت قبل هذه الفترة المحاسبية قد سجلت كجزء من نشاط هذه الفترة، وبالمثل يجب أن يتحقق المراجع من أن العمليات المالية التي تخص الفترة التالية لم تدرج ضمن نشاط هذه الفترة الحالية موضع المراجعة، وهذا الهدف يتطلب غالباً ضرورة فحص المستندات ذات الأرقام المسلسلة خلال السنة، وتتبع أو مطابقة هذه المستندات على سجلات الفترة، كما أن هذا الهدف يتطلب أيضاً، إعادة حساب قيم معينة كالاستهلاك والاستنفاد، فضلاً عن تحديد كافة الإيرادات المقبوضة مقدماً والمصروفات المستحقة، وهذا الهدف يجب أن يتحقق ويطبق لكل عناصر الكشف المالية، لكنه غالباً ما يكون أكثر أهمية بالنسبة لبعض العناصر عنه بالنسبة للبعض الآخر(1).

**5- التقويم :** يمثل تقويم الأصول غير النقدية هدفاً هاماً بالنسبة للمراجع وعادة ما تقوم الأصول على أساس التكلفة غير المستنفذة أو التكلفة التاريخية، أو السوق أيهما أقل، وذلك طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، كما أن هناك بعض الآراء الحديثة تتطلب الإفصاح عن التكاليف التاريخية المعدلة بمستوى الأسعار والتكاليف الجارية للمخزون والمباني والمعدات بالمؤسسات الكبيرة، وقد يتم المراجعة والتحقق من التكاليف التاريخية "بفحص أدلة الإثبات المستنديه، كالعقود وفواتير البيع، كما أن قيم السوق للأوراق المالية المتداولة يتم التحقق منها بالرجوع إلى الأسعار اليومية المعلنة في الصحف المالية، أما قيم السوق لبعض الأصول كالمخزون الراكد أو المتقادم فإنه يمكن التحقق منها عن طريق التقديرات المحايدة، وحتى وقتنا الحاضر فإن إفصاح العميل عن التكاليف التاريخية المعدلة بمستوى الأسعار والتكاليف الجارية غير مطلوب مراجعتها،" ومع هذا فإن المراجع لا زال يتحمل بعض المسؤولية بخصوصها، إما بالنسبة لأغلب الالتزامات فإنها تقوم على أساس القيمة النقدية المطلوبة لسدادها في تاريخ الميزانية، وهذا الهدف من أهداف المراجعة يجب أن يستوفى ويطبق بالنسبة لكافة الأصول غير النقدية(2).

**6- الوجود:** مثل التحقق والتأكد من الوجود هدفاً من أهداف مراجعة كافة حسابات الأصول والخصوم وحقوق الملكية فمسؤولية المراجع الأساسية فيما يتعلق بحسابات الأصول والحقوق تتمثل في التأكد من أن الأصول والحقوق موجودة فعلاً، أما فيما يتعلق بحسابات الخصوم فإن مسؤولية المراجع تتمثل في التحقق من أن الالتزامات الموجودة مسجلة بالدفاتر،

وهذه الأهداف السابقة تستخدم كحلقة وصل بين معايير المراجعة وإجراءاتها، أو مع الوسيلة التي تتحول من خلالها معايير المراجعة إلى إجراءات، "ويجب تحقيق بعض الأهداف أو كلها عند تدقيق أرصده القوائم المالية.

1- بن مسعود نجيبة ، نفس المرجع السابق، ص7

2- بن مسعود نجيبة ، نفس المرجع والصفحة.

فحص السجلات المحاسبية والتقارير ينتج للمراجع الداخلي مقدرة على الحكم على مدى قوة النظام الموضوع ونقاط الضعف فيه كما تحقق المراجعة الداخلية أهداف أخرى يمكن بيان جزء منها كما يلي:

❖ **أهداف أساسية:** من بين أهم تلك الأهداف نذكر منها (1)

- 1- التحقق من مدى التزام العاملين بالسياسات والخطط والإجراءات والقوانين.
- 2- تحديد مدى ملاءمة إجراءات المحاسبة عن الأصول ومدى كفاية حماية والأمان لتلك الأصول
- 3- التحقق من مدى مصداقية وسلامة المعلومات وفحص الوسائل المستخدمة في تبويب وقياس وتقرير هذه المعلومات.

4- تقييم مدى كفاءة واقتصادية استخدام موارد المؤسسة واقتراح ما تراه من تعديلات وتحسينات ملائمة

❖ **أهداف ثانوية:** إضافة إلى تلك الأهداف الأساسية فإن التدقيق الداخلي يقوم ب (2):

- 1- تقديم خدمات استشارية تلبية للاحتياجات الإدارية.
  - 2- فحص نظم المعلومات المحاسبية للتأكد من فعاليتها وصحتها.
  - 3- منع أو الحد من ارتكاب الأخطاء والغش والتلاعب.
  - 4- القيام بدراسات وبحوث بناء على طلب الإدارة.
  - 5- التحقق من دقة البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والخطط
- تعكس الإجراءات تصرفات وممارسات محددة يجب أدائها أو السلوك الواجب أدائه، في حين أن المعايير تمثل أهداف نوعية أو كيفية يجب استيفائها، هذه الإجراءات سيتم تلخيصها في برنامج المراجعة، كما أنها تمثل الخطوات اللازمة لتحقيق الأهداف، ومن ثم فإن الإجراءات يتم تحديدها لمقابلة وتحقيق أهداف المراجعة المحددة وبرنامج المراجعة عبارة عن خطة عمل المراجع التي يتبعها في مراجعته السجلات والدفاتر وما تتضمنه من بيانات، كما تحتوي هذه الخطة على الأهداف الواجب تحقيقها والخطوات التي ستأخذ في سبيل تحقيق هذه الأهداف، والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة، والشخص المسئول عن تنفيذها. والبرنامج يحقق عدة أغراض منها انه ملخص لما يجب أن يقوم به المراجع من أعمال، وهو أيضا تعليمات فنية تفصيلية يطلب المراجع تنفيذها من مساعديه مراجعته، ومن هنا يأتي دور البرنامج في كونه أداة رقابة وتخطيط يستطيع المراجع بواسطتها تتبع عملية المراجعة وعدد الساعات التي أمضيت في كل عملية.

ومن الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند تصميم البرنامج:

-التقييد بنطاق عملية المراجعة كاملة كانت أم جزئية، لان لكل منها خطوات معينة كفيلة بتحقيقها

1-وجدي حامد حجازي، أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، مصر، 2010، ص12

2-نادر شعبان إبراهيم السواح، النقود البلاستيكية واثار المعاملات الالكترونية على المراجعة الداخلية للبنوك التجارية، الدار الجامعة مصر، 2006، ص141،

-مدى كفاءة نظام الرقابة الداخلية الموجود بالمؤسسة، حيث على ضوء درجة الكفاية تلك، يتحدد نطاق عملية المراجعة.

-الاستخدام وسائل المراجعة التي تمكن المراجع من الحصول على قرائن قوية في حجيتها.

- إتباع طرق المراجعة التي تلائم ظروف كل حالة، فلكل مؤسسة ظروفها الخاصة والتي على ضوءها يقوم المراجع بإعداد برنامج المراجع الملائم.

## خلاصة الفصل الأول

تضمن الفصل الأول العديد من المفاهيم الأولية ذات العلاقة بطبيعة المراجعة كنشاط علمي مستقل بالمؤسسة وتطورها من عملية تأكيد الحسابات إلى عملية الضبط المالي للأنشطة والتحقق من سلامة الكشوف المالية، كما ازدادت أهميتها من عصر إلى آخر نظرا لتطور الأنشطة ورفع كفاءتها الإنتاجية مما ساهم في إنشاء قسم أو مصلحة مستقلة خاصة بالمراجعة الداخلية على مستوى هيكلها، والعمل على دعمها بموارد بشرية ذات تأهيل علمي وعمل يمكنها من تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية مطلوبة.

لذلك يعد وجود قسم أو مصلحة للمراجعة الداخلية من أهم العناصر والمقومات لنظام الرقابة الداخلية الفعال، وأداة هامة لتقييم مدى فعالية تلك النظام المتبع في تحقيق الأهداف المرجوة منه عن طريق التحقق من أن التنفيذ يتم وفقا لما هو وارد باللوائح والتعليمات، ومن ثم فهي تساعد إدارة ومجالس هذه المؤسسات على القيام بمسؤولياتها عن طريق فحص وتقييم، وإبداء الرأي في السياسات والخطط والإجراءات، والتسجيلات لمختلف بنود الكشوف المالية.

ولعل من أهم أسباب الاهتمام بالمراجعة الداخلية في العصر الحديث هو فصل الإدارة عن الملكية وكبر حجم المشروعات وظهور المؤسسات متعددة الجنسيات والتي تمتاز بتعدد مالكيها وتعقيد عملياتها. لذلك يكون من الضروري وضع أنظمة للرقابة الداخلية تكفل حسن سير العمل والالتزام بسياسات وتعليمات الإدارة العليا أو المؤسسة الأم. ولا يتأتى ذلك إلا من خلال تناول مجموعة من الاساسيات ذات التأصيل العلمي والعملية للمراجعة الداخلية.

## الفصل الثاني

### دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة نظام

### المعلومات في المؤسسة

- تمهيد
- المبحث الأول: ماهية المعلومات والنظام
- المبحث الثاني: ماهية نظام المعلومات
- المبحث الثالث: ماهية الجودة
- المبحث الرابع: دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة نظام المعلومات

## تمهيد

يشهد العالم في ظل العولمة تطورا عميقا و سريعا على المستوى الاقتصادي والسياسي والاجتماعي والتكنولوجي، ونتيجة لعمق هذا التطور وسرعته في مجال تكنولوجيا المعلومات دخل العالم عصر مجتمع المعلومات، وفي الوقت الراهن و في ظل التنافس الدولي الحاد أصبحت المعلومات والمعلوماتية المادة الأولية لأي نشاط إنساني، فنجد معظم دول العالم المتقدم تتسابق فيما بينها لوضع استراتيجياتها وخططها لتطوير تكنولوجيا المعلومات وهذا ما صاحبه ظهور وانتشار الحواسب الآلية التي أضحت بمثابة ضرورة حتمية تحتاجها جميع المؤسسات لميزتها القوية في معالجة وتخزين كم هائل من المعلومات بطريقة منظمة وسريعة ودقيقة بالإضافة إلى تطور أجهزة الاتصال والأقمار الصناعية، فأصبح في مقدرة الباحث مهما بعد عن مصدر المعلومات من الوصول إليها وإعادة تشكيلها ليستثمرها في أبحاثه .

كان لأهمية المعلومات وتقنياتها أكبر الأثر في بروز لفظ " المعلوماتية " وغيرها من المصطلحات الأخرى " كعلم المعلومات " و " تكنولوجيا المعلومات " التي تدرس كل وظائف و تقنيات المعلومات وإسهاماتها في البحث والإدارة والاقتصاد والعلم بصفة عامة، ومع ظهور مدخل النظم أصبح يستخدم مصطلح " نظام المعلومات " كأسلوب معاصر من الأساليب الإدارية الحديثة التي تساعد في ترشيد العملية الإدارية لمواجهة التحديات في عصر يتسم بالتغيير المستمر تسيره المعلومة باعتبارها موردا أساسيا، لذلك أضحي لمفهوم نظم المعلومات دورا جوهريا وحيويا في الفكر الإداري والمعلوماتي المعاصر يجب الإلمام به و التعرف على سماته و تطوراته المختلفة . من هذا المنطلق فإن هذا البحث يحاول إلقاء الضوء على المفاهيم المرتبطة بالمعلومات من جهة وبالنظام من جهة أخرى من تعريف وخصائص وأنواع وغيرها في مبحث أول. أما المبحث الثاني فقد خصص للتحدث عن نظام المعلومات وكل ما يتعلق به من مفهوم وأهمية وأهداف وكذا الصعوبات التي يواجهها .



## المبحث الأول : ماهية المعلومات والنظام

تعتبر المعلومات حالياً من أهم الموارد التي تعتمد عليها المؤسسة بالإضافة إلى الموارد الأخرى كالأموال، والعنصر البشري والمواد الخام وغيرها لذا تزايد الإقبال علي استهلاكها من قبل أطراف متعددة سواء من داخل الوحدة أو من خارجها وتزايد العبء علي العاملين في مجالها الذين عليهم مقابلة هذا الطلب المستمر والمتزايد علي المنتج النهائي الذي يقدمه هذا النظام أي المعلومات خاصة مع تعدد هؤلاء المستخدمين وتنوع رغباتهم (1)،

## المطلب الأول: ماهية المعلومات

هناك خلط بين مصطلح المعلومات والبيانات في السياق اليومي لاعتقاد البعض أنهما مرادفان لبعضهما، وهذا ما سنحاول التطرق إليه بالإضافة إلى إبراز أهم خصائص وأنواع المعلومات وكذا كيفية الحصول عليها.

## أولاً: تعريف المعلومات

لا يمكن التحدث عن تعريف للمعلومات دون الحديث عن البيانات، فبالرغم من أن البعض يستخدمهما على أساس أنهما مترادفين لمعنى واحد إلا أنه توجد مفاهيم التي بواسطتها يمكن من خلالها التفريق بينهما . يعرف شيلي و كاشمان "shelly et cashman" البيانات على أنها : " تمثيل لحقائق أو مبادئ أو تعليمات في شكل رسمي لاتصالات، والتفسير، والتشغيل بواسطة الأفراد أو الآلات الأوتوماتيكية." كما يعرف لوكاس "Lucas" المعلومات على أنها : " تعبر عن حقيقة، أو ملاحظة أو إدراك، أو أي شيء محسوس، أو غير محسوس يستخدم في تدنية عدم التأكد بالنسبة لحالة أو حدث معين و يضيف إلى معرفة الفرد أو الجماعة." كما يمكن إعطاء التعريف التالي لكل من البيانات والمعلومات .

البيانات هي عبارة عن مفاهيم لغوية او رياضية او رمزية خالية من المعنى الظاهري متفق عليها لتمثيل الأشياء او الأشخاص او الاحداث وهي بحاجة لان تخضع الى عمية معالجة لتتحول الى معلومات وهذه المعالجة تتم عن طريق الجمع او التصنيف او الترتيب او الترميز او الاختصار او الترجمة او الجدولة.... الخ و غرض هذه المعالجة هو تحويل المفاهيم الخالية من المعنى الظاهري الى مفاهيم ذات معنى تساعد في عملية صنع القرارات و حل المشاكل و تتم المعالجة بعدة طرق لعل أهمها المعالجة الحاسوبية التي تتميز بقدرتها الهائلة على معالجة حجوم ضخمة من البيانات بسرعة عالية جدا (2) ومن خلال هذه التعريفات يمكن استنتاج ما يلي :

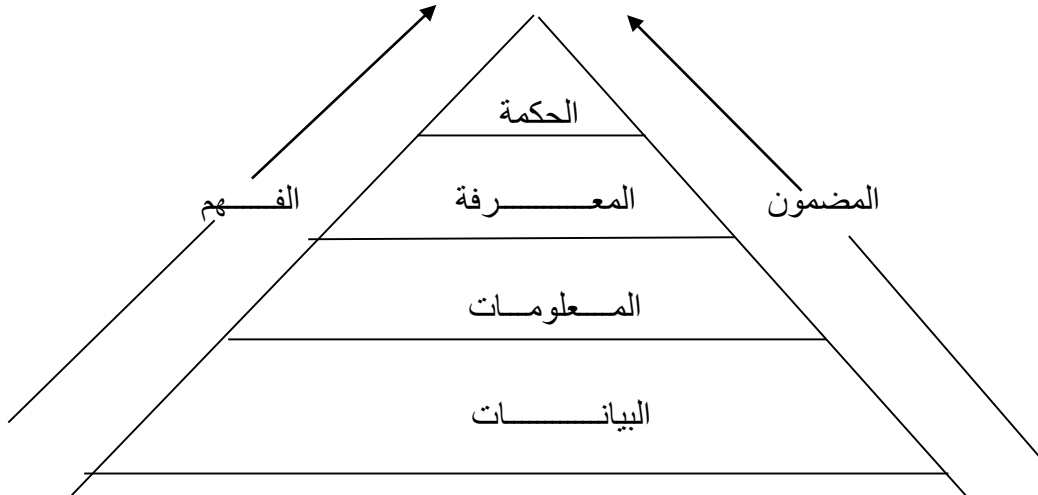
البيانات عبارة عن أرقام أو كلمات أو حقائق خام إذا عولجت، أي تم تنقيتها وتصنيفها أو تبويبها أو معالجتها حسابياً أو رياضياً، تحولت إلى بيانات معالجة. أما المعلومات فهي بيانات سبق معالجتها في المرحلة الأولى، والتي تعطي لنا معلومات كاملة تكون لها فائدة في ترشيد وظائف الإدارة. تختلف المعلومات عن المعرفة فالمعرفة تمثل

1-الدكتور عماد الصباغ ، نظم المعلومات ماهيتها ومكوناتها ، جامعة قطر ، الدوحة، 2000، ص12

2-نظم المعلومات المحاسبية، المستوى الثاني، الفصل الدراسي الأول، كود 136. ص15.

حصيلة او رصيد خبرة و دراسة طويلة يملكها شخص ما في وقت معين ويختلف ذلك رصيد المعرفة لدى الشخص الواحد من وقت إلى آخر بحصوله على مقادير جديدة من الخبرة كما يوضحه الشكل التالي (1)

الشكل رقم 2-2: الفرق بين البيانات ، المعلومات ، و المعرفة و الحكمة

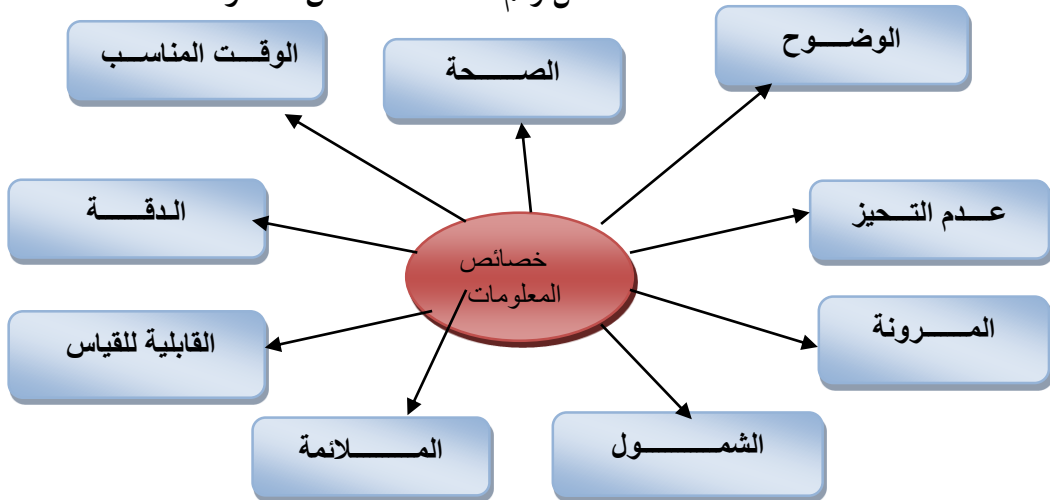


المصدر: الدكتور دادو مراد، مطبوعة لمقرر الاتصال وأنظمة المعلومات، جامعة الجزائر3، 2017/2016، ص 28

### ثانيا: خصائص المعلومات

تتميز المعلومات بمجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر فيها حتى تكون ذات جودة و فعالية وقابلة للاستعمال، من أهم هذه السمات نذكر الصفات الملخصة في الشكل التالي

الشكل رقم 2-3: خصائص المعلومات



المصدر: محمد فتحي عبد الهادي، عبد المجيد صالح بوعزة، المعلومات ودورها في اتخاذ القرارات وإدارة الأزمات، الأردن، 1995، ص. 15.

- 1- الشمول: بمعنى الاكتمال لأنه من أجل اتخاذ قرار فإنه يلزم توفر كل المعلومات المطلوبة له
- 2- الصحة: ويقصد بها درجة خلو المعلومات من ا طأ، لأن المعلومات الخاطئة قد تؤدي إلى قرارات خاطئة
- 3- الدقة: وتشير إلى درجة الدقة التي يمكن الوصول إليها، والتي تناسب مختلف المستخدمين ومختلف التطبيقات
- 4- الملائمة: ونعني بها مدى ملائمة المعلومات لموضوع البحث
- 5- الوقت المناسب: ونعني به تتوفر المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ قرار أو إجراء نشاط ما
- 6- الوضوح: ويشير إلى الدرجة ال يجب أن تكون فيها المعلومات خالية من الغموض
- 7- المرونة: ونعني بها قابلية المعلومات للتكيف للاستخدام في أكثر من تطبيق، ومن قبل أكثر من مستخدم
- 8- عدم التحيز: خلو المعلومات من التحيز، فالمعلومات المنحازة تؤدي أيضا إلى اتخاذ قرارات خاطئة
- 9- قابلية للقياس: وتشير هذه الخاصية إلى إمكانية قياسها في شكل كمي، حتى يمكن الاستفادة منها

### ثالثا: خصائص المعلومات

يمكن ان نجد عدة تصنيفات للمعلومات لعل أهمها مايلي (1):

- 1- معلومات إنجازية: وهي المعلومات التي يحتاجها الإداري في اتخاذ قرار لانجاز عمل أو مشروع (بتعيين موظف أو شراء جهاز... الخ)
- 2- معلومات إنمائية (تطويرية): وهي المعلومات التي يحتاجها الإداري في تطوير وتنمية القدرات وتوسيع المدارك في مجال العمل والحياة، مثل المعلومات التي يتلقاها المتدربون من الدورات التدريبية.
- 3- معلومات تعليمية: و تحتاجها الإدارة في المؤسسات التعليمية مثل الجامعات والمعاهد.
- 4- معلومات بحثية: وتشمل التجارب واجرائها ونتائج الأبحاث وبياناتها.
- 5- معلومات اسلوبية نظامية: وتشمل الأساليب العلمية التي تمكن الباحث من القيام ببحثه بشكل اكثر دقة .

### رابعا: مصادر المعلومات

- يمكن جمع المعلومات من عدة مصادر والتي غالبا ما يتم تقسيمها إلى مصادر أولية يتم الحصول على المعلومة من خلالها مباشرة، ومصادر ثانوية يتم الحصول على المعلومة من خلالها منقولة. إلا أننا سنتبنى تقسيم آخر يشير إلى وجود اربعة مصادر للحصول على المعلومات هي (2):
- 1- المصدر التاريخي: ويشمل المعلومات المنشورة وغير المنشورة والمحفوظة التي تجمع من قبل أجهزة الدولة أو الهيئات العلمية أو مراكز البحوث، ومن أمثلة هذه المصادر نجد :

1- معلومة/ <https://ar.m.wikipedia.org/wiki/>

2- علاء الكيلاني السالمي، اساسيات نظم المعلومات الادارية، دار المناهج للنش، قطر، 2014، ص16.

\*الإحصائيات والنشرات التي تصدر عن الوزارات المتخصصة والمتعلقة بجميع الفعاليات في الدولة.

\*الكتب والمطبوعات المتوفرة في المكتبات الرسمية والعامه.

**2- المصدر الميداني :** يهتم هذا المصدر بجمع البيانات من مصدرها الأصلي عندما يتعذر الحصول عليها من مصدرها التاريخي أو في حال عدم وضوحها ودقتها، ويتم ذلك من خلال استخدام المقابلة الشخصية، التجربة والتسجيل، الملاحظة و الاستبيانات.

**3- بنوك المعلومات :** يتم الحصول على المعلومات المطلوبة من عدد من بنوك المعلومات العالمية أو الإقليمية أو المحملة بالمعلومات على أجهزة الحواسيب المتوفرة وذلك بالتعامل مع شبكات المعلومات المحلية والعالمية المتاحة.

**4- الشبكات الدولية :** حيث يمكن الآن الحصول على المعلومات المطلوبة من مصادرها الأصلية من خلال شبكة المعلومات الدولية (الانترنت)

### خامسا: أساليب جمع المعلومات

هناك أساليب عديدة لجمع المعلومات من المصادر المذكورة سابقا، ويمكن حصرها فيما يلي :

**1- أسلوب التسجيل او الحصر الشامل :** حيث يتم جمع المعلومات عن كل وحدة من الوحدات المكونة للمنظمة الخاضعة للدراسة، مثل التعداد السكاني العام وفي الأبحاث ذات الفترات المتباعدة ولا تستخدم غير المحدودة وهذه الطريقة تعطي بيانات متكاملة الا انها تحتاج الى الجهد، الوقت و المال الكثير و تزداد هذه المتطلبات وتتضاعف كلما ازداد حجم عدد افراد المجتمع.

**2- أسلوب المسح بالعينات :** حيث يتم جمع المعلومات عن موضوع الدراسة من خلال اختيار عينة تمثل مجتمع الدراسة تمثيلا صحيحا وتحمل جميع صفات المجتمع ويتم اختيار المفردات بطرق علمية وهذا الأسلوب يقلل الجهد، الوقت والمال ويعرفها البعض على انها دراسة خصائص المجتمع من خلال دراسة عينة مسحوبة منه على ان تحمل العينة اقصى درجة من الدقة.

### **المطلب الثاني: ماهية النظام**

بعد ان تطرقنا الى ماهية المعلومات في المطلب الأول سنعرج ومن خلال هذا المطلب الى ماهية النظام فحتى يتم تحقيق هدف معين مهما كانت طبيعته لا بد من محاولة إيجاد تفاعل فعال بين مختلف العناصر التي لها علاقة بتحقيق هذا الهدف، وهذا في إطار منظم يطلق عليه اسم النظام، وهو ما سنحاول التحدث عنه فيما يلي.

### أولا: تعريف النظام

يمكن إعطاء عدة تعريفات للنظام منها :

- "مجموعة من العناصر المترابطة المتناسقة التي تعمل مع بعضها البعض ضمن علاقات محددة (1)

1- وحدة الحداثة للطباعة والنشر، آلية الحداثة الجامعة، الموصل، العراق، 2000، ص15

- عرف جيفري جوردن النظام على انه "مجموعة او تجمع من الأشياء المرتبطة ببعض التفاعلات المنتظمة او المتبادلة لأداء وظيفة معينة"

- كما عرف وليم تاجرت النظام على انه : "مجموعة من النظم الفرعية وعلاقتها المنتظمة في بيئة معينة لتحقيق الأهداف المرجوة"

وقنوات اتصال مخصصة، من أجل تحقيق هدف محدد من خلال استقبال المدخلات ومعالجتها وإجراء بعض العمليات عليها لإنتاج مخرجات مفيدة"

من خلال ما سبق يمكن إعطاء التعريف المبسط الآتي :

"النظام هو مجموعة من العناصر التي تتفاعل فيما بينها من أجل تحقيق هدف معين."

### ثانياً: خصائص النظام

تميز النظام بمجموعة من الخصائص التي لا بد ان تتوفر فيه لكي يكون جيداً وناجحاً، نلخصها فيما يلي : (1)

1-ارتباط وتكاملية عناصر النظام : يجب أن تنظم قاعدة البيانات بأسلوب يسمح بتحقيق تنسيق في تداول البيانات فيما بين التطبيقات المختلفة.

2- بساطة النظام : إمكانية استخدام وسائل بسيطة ومفهومة لبيان محتويات قاعدة البيانات.

3-انسيابية المعلومات: أي توافر قنوات الاتصال التي تسمح بمرور المعلومات داخل النظام، وحرية حركتها بين أطراف النظام.

4-تخفيض التكلفة : يجب اختيار أساليب التخزين التي تخفض تكلفة التخزين إلى الحد الأدنى

5-استقلال البيانات : يجب أن تكون البيانات المخزنة في قاعدة البيانات مستقلة استقلالاً منطقياً فيما بينها

6-السرية والأمان : أي حماية البيانات من أخطار التسرب والضياع والسرقة والفقْد والتعديل غير المسموح به .

7-إمكانية البحث : يجب أن يجري تنظيم قاعدة البيانات بطريقة تمكن من إجراء عمليات البحث بأسلوب مرِن وبوقت قصير

### ثالثاً: عناصر النظام ومكوناته

يتكون النظام مهما كان من ثلاثة عناصر اساسية وهي المدخلات (البيانات)، العمليات او

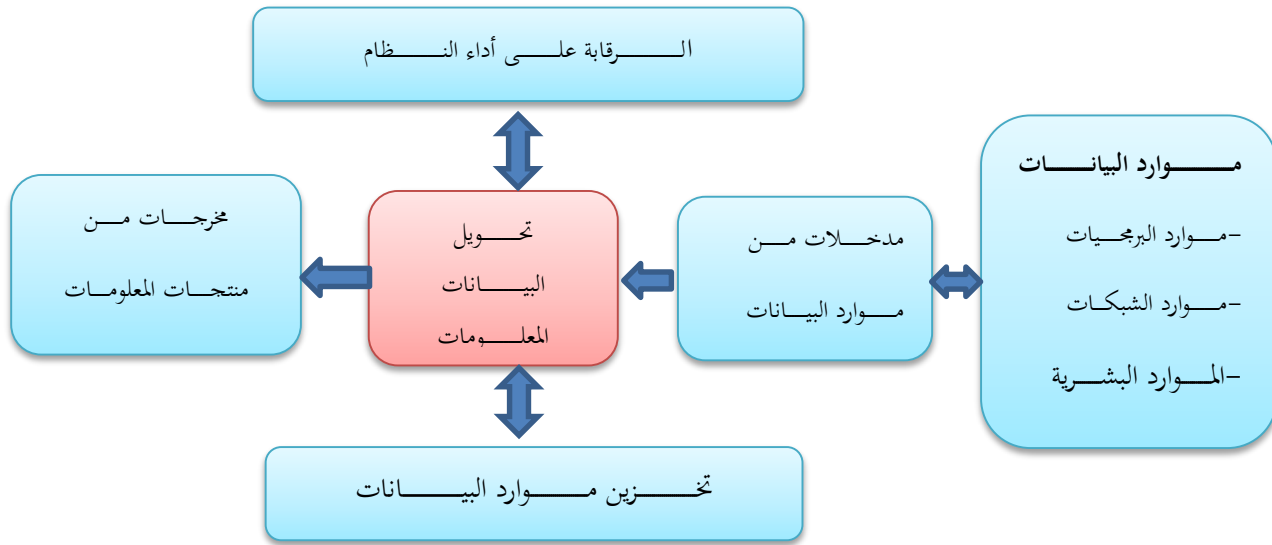
المخرجات(المعلومات)، التغذية العكسية والرقابة و تلعب نتائج هذا الأخير دور مهم في اتخاذ القرارات انظر

الشكلين 1 و 2 : (2)

1 - نظم المعلومات، محاضرة، جامعة الاندلس للعلوم الطبيعية، سوريا، ص 161

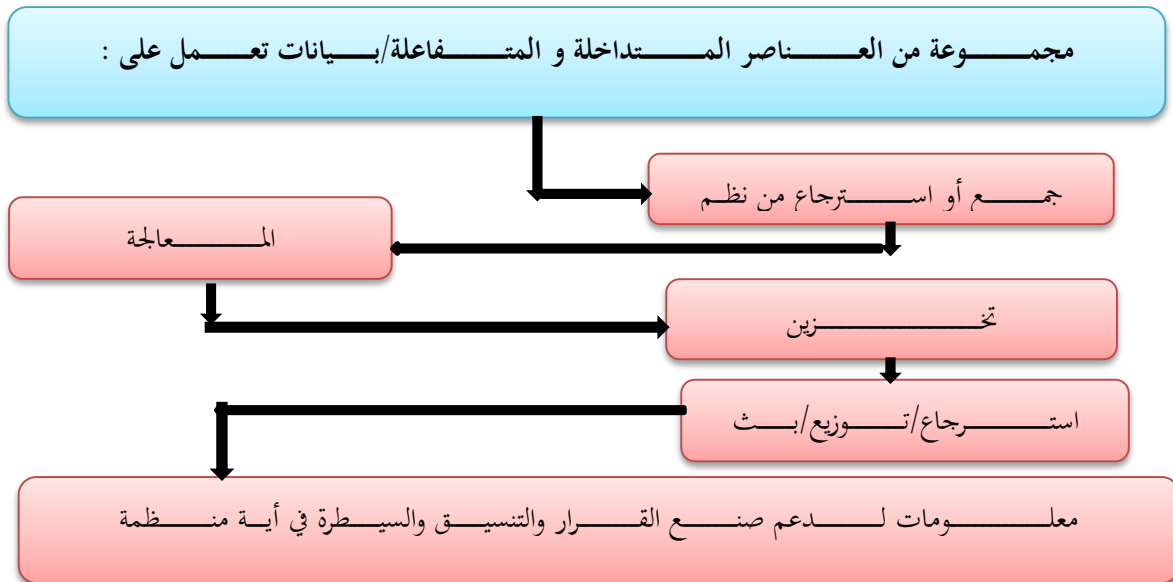
2-علي فاضل دخيل الموسوي ،نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني و دوره في تعزيز امن المعلومات المالية،رسالة ماجستير، العراق، 2012 ، ص 14

الشكل رقم 2-4: تحول البيانات الى معلومات



المصدر: نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني و دوره في تعزيز امن المعلومات المالية، نفس المرجع السابق ، 2012 ، ص 14

الشكل رقم 2-5: دور المعلومات في صنع القرارات



المصدر: نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني و دوره في تعزيز امن المعلومات المالية، نفس المرجع السابق ، ص 14

- 1- المدخلات: حيث ان البيانات تشكل مدخلات النظام ولأنها متعلقة بعمليات الوحدة الاقتصادية فيجب ان تجمع وتدخل الى النظام من للمعالجة اللاحقة فالمستندات والوثائق التي تصور العمليات المالية بين الوحدة الاقتصادية والبيئة المحيطة تشكل مدخل النظام المحاسبي.
- 2- المعالجة: هي عملية تحويلية يتم من خلالها تحويل المدخلات الى مخرجات كما انها مجموع العلاقات المبرمجة والأنشطة التحويلية التي تقوم بمعالجة المدخلات وتحويلها إلى مخرجات بحيث يكون انجازها مرتبط بتحقيق الأهداف
- 3- المخرجات: يتم ايصال المعلومات للمستفيدين وفق اشكال متعددة كالتقارير والجداول والقوائم والاشكال البيانية وهذه المعلومات يطلق عليها مخرجات نظام المعلومات حيث ان الهدف الرئيس لأي نظام معلومات هو انتاج المعلومات المناسبة لمتخذي القرارات.
- 4- التغذية العكسية : هي المخرجات التي ترسل الى النظام ثانية كمصادر للمعلومات ويمكن ان تكون التغذية العكسية داخلية ( داخل الوحدة الاقتصادية) او تكون خارجية (خارج الوحدة الاقتصادية) حيث أن العديد من المخرجات لنشاط محدد قد تكون هي الأخرى مدخلات بغرض معالجتها.
- 5- الرقابة: ان المدخلات والمعالجة والمخرجات خاضعة في النظام لعملية التدقيق والرقابة الداخلية) اجهزة الوحدة المحاسبية المختصة (وكذلك الى عملية التدقيق والرقابة الخارجية (مراقب الحسابات او اي جهة أخرى).

#### رابعاً: حدود النظام وإمكاناته

- هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في ديناميكية النظام ويعتمد عليها إمكاناته ومخرجاته، إذ تتحدد إمكانات أي نظام بالحدود التي يتحرك ضمنها والقيود المفروضة على عناصره والتي تتمثل في الآتي :
- 1- البيئة الداخلية للنظام : وهي العناصر والعوامل والعلاقات والنشاطات الملموسة وغير الملموسة التي يتعامل معها النظام وتكون ضمن سيطرة وتصرف النظام، وهي تمثل الحد الذي يفصل البيئة الداخلية و الخارجية للنظام.
  - 2- البيئة الخارجية للنظام : وهي جميع العوامل التي تكون خارج سيطرة وتصرف النظام، وبالتالي فهي تمثل إمكانات صعبة للنظام كونها غير متوفرة ومتاحة.
  - 3- قنوات الاتصال : تتحدد إمكانات النظام من خلال تعدد وتنوع قنوات الاتصال بين عناصر النظام، وانسيابية المعلومات بشكل بسيط ومنظم بين عناصره مما يؤدي إلى السرعة والسلامة في الحصول على المخرجات المطلوبة.
  - 4- فعالية العمليات: كلما كانت عملية المعالجة لعناصر النظام وعملياته التحويلية كفؤة وفعالة ومنظمة كلما كان النظام ناجحاً وكلما تم توجيه عملياته بدقة وكلما استطاع النظام تقديم مخرجات مفيدة وبالصورة المناسبة.

1- الدكتور محمد السعيد خشبة، أساسيات النظام، نظام المعلومات المفاهيم و التكنولوجيا دار الاشعاع للطباعة، مصر، 1987، ص 49

### المطلب الثالث: أنواع النظم

تتم النظم عادة باستقطاب بمعالجة وتبويب وتنظيم المكونات والعناصر المكونة لها من اجل استغلالها وسرعة الاستفادة منها بحيث أصبحت دراسة النظم لها دور مهم في جميع نواحي الحياة خاصة النواحي العلمية حيث يعتمد عليها في اتخاذ القرارات فكلما كانت المخرجات المتحصل عليها من بيانات ومعلومات صحيحة ساهم ذلك في تطوير المنشأة لذلك يمكن إدراج عدة تقسيمات للنظم منها(1):

#### 1- النظام المفتوح والنظام المغلق: يعرف النظام الاول بعلاقات مستمرة ومتفاعلة مع البيئة ويؤثر فيها ويتأثر

بها، ويعتبر وجود أي نظام مفتوح معتمدا بشكل رئيس على العلاقات المتبادلة بينه وبين بيئته، فهو يحتاج إلى بعض المدخلات من البيئة ليقوى على الاستمرار، ولتظهر آثاره في البيئة نتيجة للعمليات التي يقوم بها، ويعتبر الإنسان والحاسوب الآلي خير مثال على النظم المفتوحة التي تتبادل علاقات مستمرة بين كل منها وبين البيئة . وأما النظام المغلق فهو النظام الذي يتفاعل مع نفسه جزءا أو كلاً، وهذا النظام نادر الوجود، أما النظام المغلق نسبيا أو جزئيا فانه شائع الوجود مثل الساعة التي تعمل بالبطارية والتي تستمر في عملها وأدائها.

#### 2- النظام الرئيسي والنظام الفرعي : أي نظام يكون مستقل بذاته يكون نظاما واحدا وكاملا، ويمكن أن يكون

النظام رئيسيا ويتكون من مجموعة من النظم الفرعية التابعة للنظام الرئيسي بحى يكون كل نظام فرعي نظام كامل يؤدي عملا متكاملا وهدفا محددًا، ويمكن تجزئة النظام الفرعي إلى مجموعة نظم فرعية جزئية وهكذا، مثل : النظام المالي في المنظمة يمكن أن يجرأ إلى مجموعة نظم فرعية مثل نظام المقبوضات، نظام المساهمين، نظام الاستثمار، نظام الدم، نظام الضرائب. كما يمكن تقسيم النظم إلى أنواع أخرى هي :

#### 3-النظم المفاهيمية والنظم التجريبية : وهي النظم التي تعتمد النماذج والنظريات وتتم بالهياكل النظرية التي

قد لا يكون نظير في الواقع

العملي، أما النظم التجريبية فهي نظم عملية ملموسة لها مكونات من آلات وموارد وطاقة وعنصر بشري وغيرها، وغالبا مت بنى النظم التجريبية على النظم المفاهيمية وبالتالي فهي تحول المفاهيم إلى ممارسات عملية.

#### 4-النظم الاصطناعية والنظم الطبيعية: النظم الاصطناعية هي النظم التي من صنع الإنسان وهي متعددة أما

الطبيعية فهي التي لا يتدخل الإنسان في تكوينها أو صنعها.

#### 5- النظم الدائمة والنظم المؤقتة : النظم الدائمة هي التي تستمر لفترة زمنية أطول من أعمار مستخدميها، أما

النظم المؤقتة فهي النظم التي يتم تصميمها لخدمة أهداف محددة خلال فترة معينة ثم يتم حلها.

1 - الدكتور محمد السعيد خشبة ، نفس المرجع السابق ، ص 11



## المبحث الثاني: ماهية نظام المعلومات

تعتمد المؤسسة في سيرها على مجموعة من الأنظمة التي تساعد على تسيير مواردها واتخاذ قراراتها، من بين هذه الأنظمة نجد نظام المعلومات الذي يعد أهم الأنظمة خصوصاً في الوقت الحالي وفي المنظمات المعاصرة التي تعتمد أساساً على المعلومات، والتي تثبت أنها الأقوى في السيطرة على حرب المعلومات.

## المطلب الأول: تطور ومفهوم نظام المعلومات

محاولة من المؤسسات التحكم في الكم الهائل من المعلومات التي تحتاجها والتي تنتجها، قامت بإنشاء أنظمة للمعلومات، الهدف منها هو وضع مجموعة أدوات تسهل عملية تجميع، معالجة، وبث المعلومات لمختلف الشركاء والمتعاونين. و نظم المعلومات هي فرع بسيط من الفروع الكثيرة التي انتهجتها التكنولوجيا و خصتها في مجال الدعم الإداري والفني لمختلف المستويات الادارية (1) هذه الأنظمة ظهرت لأول مرة خلال سنوات الستينات وتطورت إلى غاية جعلها آلياً كلياً بالاستخدام المكثف لأدوات الإعلام الآلي حيث أصبحت المعلوماتية تسمح للفرد بالمعالجة السريعة والدقيقة للمعلومات، وقدرة هائلة للتخزين في أماكن قليلة التكلفة (أقراص CD, DVD)، بالإضافة لإنتاج وثائق جيدة النوعية. وقد ظهر لأول مرة منصب مدير أنظمة المعلومات في الهيكل التنظيمي للمؤسسات خلال بداية الثمانينات، وأصبح اليوم يسمى مدير المعلوماتية، حيث أن دوره لم يكن واضحاً في تلك الفترة. كما أن هناك سؤالين هامين طغيا على وظيفة أنظمة المعلومات وهما :

س1: كيف تستخدم المعلوماتية لتحقيق تفوق تنافسي؟

س2: كيف نتأكد من أن استثماراتنا منسجمة مع استراتيجية المؤسسة؟

ورغم هذا التطور النوعي، إلا أن مشكل تبادل المعلومات بقي مطروحاً مع بقاء الورق وسيلة لذلك، والتي أثبت أن أنظمة المعلومات الكلاسيكية معقدة وبطيئة لتلبية الاحتياجات المتطورة للمؤسسة. ومنه جاءت الضرورة الملحة لتوفير المعلومات بالدمج بين المعلوماتية و وسائل السمع البصري والاتصالات اللاسلكية، والتي سمحت بتحسين الاتصال واقتسام كل أنواع المعلومات بين الوحدات مهما كانت المسافة التي تفصلها عن بعضها البعض. من الأسباب التي أدت إلى زيادة الاهتمام بنظم المعلومات هو ظهور ثلاثة اتجاهات حديثة في النظم والمنظمات، والتي هي :

1- الاتجاه نحو الاقتصاد القائم على خدمات المعلومات : لقد تحولت الولايات المتحدة الأمريكية واليابان وألمانيا، وغيرها من القوى الصناعية الكبرى من التركيز على الاقتصاد الصناعي إلى الاقتصاد القائم على خدمات المعلومات والمعرفة، لذلك فقد أصبحت المعلومات والمعرفة أساسية لخلق الثروة في تلك الدول. كما أصبحت المعلومات تمثل القاعدة لكثير من السلع والخدمات كثيفة المعلومات مثل صناعة برامج الكمبيوتر والخدمات

1-عبادي انس، دور نظم المعلومات في تحسين أداء الشركات الاتصالات، رسالة ماجستير، جامعة حلب، سوريا، 2014، ص16

المصرفية، في حين تعتمد صناعات بالكامل على المعلومات مثل خدمات قواعد البيانات التجارية.

2- **الاتجاه نحو عولمة الاقتصاد** : هناك تزايد مستمر في عدد من الدول المتقدمة التي يعتمد اقتصادها على الاستيراد والتصدير والتجارة الخارجية، حيث تمثل التجارة الخارجية أكثر من 25% من السلع والخدمات التي تنتجها الولايات المتحدة الأمريكية، وترتفع هذه النسبة في دول مثل اليابان وألمانيا. ويعني ذلك أن نجاح المنظمات اليوم وفي المستقبل يتوقف على قدرتها على العمل على نطاق عالمي. وقد أدى توجه نحو عولمة الاقتصاد إلى رفع قيمة تكنولوجيا المعلومات للمنظمات، فنظم المعلومات هي التي توفر للمنظمات إمكانيات الاتصالات وأدوات تحليل المعلومات واتخاذ القرارات.

3- **ظهور شكل جديد من المنظمات** : تتصف المنظمة التقليدية بالتنظيم المركزي والذي يعتمد على مجموعة ثابتة من إجراءات العمل لإنتاج سلع أو خدمات نمطية على نطاق واسع، أما الشكل الجديد لمنظمة الأعمال فهو التنظيم المسطح (الأقل هرمية) وغير المركزي والذي يعتمد على ترتيبات عمل مرنة ومعلومات فورية لتوفير منتجات على نطاق واسع لملائمة أسواق ومستهلكين محددين. إن كثرة الباحثين والمتخصصين الذين تناولوا هذا الموضوع أدت إلى عدم وجود تعريف محدد له، ولكن فيما يلي نورد بعض التعريفات الخاصة بالموضوع :

- **نظم المعلومات هي** : " هو بيئة تحتوي على عدد من العناصر التي تتفاعل فيما بينها و مع محيطها بهدف جمع البيانات و معالجتها حاسوبيا و بث المعلومات لمن يحتاجها لصناعة القرارات (1).

- **نظم المعلومات هي** : "مجموعة من الموارد والوسائل والبرامج والأفراد والمعطيات والإجراءات التي تسمح بجمع ومعالجة وإيصال المعلومات على شكل نصوص، صور، رموز... في المؤسسة" (2).

- **نظم المعلومات هي** : "النظم المكونة من مجموعة من الافراد و الإجراءات و المصادر و الموارد و التي تحول وتبث المعلومات في المنظمة.

من خلال ما سبق يمكن إعطاء التعريف التالي (3):

"نظم إدارة المعلومات هي النظم التي تمتد المستويات الإدارية المختلفة بالمعلومات الضرورية لغرض قيام الإدارات في هذه المستويات بوظائفها بشكل كفاء وجيد، وهذه النظم تعتمد اعتمادا كبيرا على الحاسوب في تهيئة هذه المعلومات."

1-الدكتورة دوري زكريا و احمد علي صالح،الفكر الاستراتيجي وانعكاساته على نجاح منظمات الاعمال، دار النشر يازوري،عمان،2009،ص62

2-بن مسعود نجيبة ، مرجع سبق ذكره، ص39

3-الدكتورة زياد عبد الحليم الذبية، نضال محمود الرحيمي، عمر عبد لجعيدي، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، كلية علوم الاقتصادية غزة، فلسطين، 2011، ص 10

### المطلب الثاني : أهمية نظام المعلومات وأهدافه

مما لا شك فيه ان للنظام أهمية بالغة لتصميمه واهداف عدة تسعى المؤسسات لتحقيقها من خلاله وهذا ما سيأتي شرحه فيما يلي :

#### الفرع الاول: أهمية نظام المعلومات

تتضح أهمية نظم المعلومات فيما يلي(1) :

- تطوير اعمال الشركة من خلال تفعيل عمليات الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات بشكل يتناسب مع واقع النشاط وبأسلوب ديناميكي يساهم في تطوير اداة الشركة .
- تساعد في ادارة حركة البيانات داخل المنشأة و العمل على تحليلها و توصيلها الى الادارة العليا و المستفيدين من موظفين او زبائن او جهات خارجية اخرى.
- قدرتها على تحسين عمليات وأداء جميع أنواع وأحجام المنظمات، حيث أنها توفر المعلومات اللازمة في الوقت المناسب مما يساعد على القيام بالمهام بطريقة أحسن.
- مساندة عملية اتخاذ القرارات، حيث تعتبر المعلومات الركيزة الأساسية التي يبني وفقها أي قرار وكلما كان نظام المعلومات جيدا وفعالاً كلما كان القرار يميل إلى الصواب أكثر .
- تدعيم الأعمال التعاونية بين فرق العمل مما يؤدي إلى تقوية المركز التنافسي للمنظمة في السوق الذي تعمل فيه، من خلال تسهيل حركة المعلومات بينهم.
- زيادة مساهمة نظم المعلومات المستندة على الانترنت في تحقيق نجاح المنظمات الحديثة التي تعمل في ظل منافسة عالمية تتميز بالحدة وسرعة النمو وعدم التأكد .

#### الفرع الثاني: أهداف نظام المعلومات

مما لا شك فيه ان نظام المعلومات الجيد والفعال في جميع المؤسسات على اختلاف أنواعها يسعى الى تحقيق مجموعة من الأهداف والمزايا ولعل أهمها نجد(2):

#### اولا: الأهداف العامة لنظام المعلومات

تمثل هذه الأهداف فيما يلي:

- 1- **الاقتصاد في تكلفة تشغيل النظام:** يجب عدم تصميم هيكل الرقابة الداخلية والتقارير وطرق معالجة البيانات يدويا أو الكترونيا وما إلى ذلك لنظام المعلومات، بحيث تساوي أو تزيد منافعه عن تكلفته.
- 2- **ملائمة المخرجات :** يجب أن تكون مخرجات المعلومات دقيقة، ويمكن توصيلها لرجال الإدارة في وقت مناسب لاتخاذ القرارات، وحتى يتوفر كل هذا يجب أن تكون وسائل جمع البيانات موضع ثقة.

2/1 - الدكتور عماد الصباغ، نظم المعلومات " ماهيتها و مكوناتها " ، جامعة الدوحة ، قطر ، 2000 ، ص 44

**3- بساطة هيكل التنظيم:** يفقد النظام منافعه كلما تعقد هيكله، نظرًا لعدم استطاعة موظفي المؤسسة فهم مكوناته مما يحد من قدرتهم على استخدامه

**4- المرونة:** يجب أن يكون النظام قادرًا على استيعاب تغيرات احتياجات الإدارة للمعلومات، كما يجب أن يحتوي على إجراءات احتياطية يسمح باستمرار عمليات معالجة البيانات إذا ما حدث أي خلل.

### ثانيا: أهداف النظام في تلبية احتياجات الإدارة العليا

إن مسؤولية التخطيط طويل الأجل (التخطيط الاستراتيجي) تقع على الإدارة العليا بالمؤسسة فهي التي تضع الأهداف العريضة مثل الوصول إلى مستوى معقول من الأرباح وإنتاج سلع ذات مستوى عال من الجودة، وبالتالي فإن قرارات الإدارة العليا تكون لها أثر شامل على كافة أجزاء نشاط المؤسسة فيكون من الصعب تحديد أنواع المعلومات اللازمة لاتخاذ قراراتها بشكل محدد، بالإضافة إلى هذا فإن معظم المعلومات اللازمة لإعداد الخطط طويلة الأجل لا تتوفر في نظام المعلومات الداخلية بالمؤسسة فاتخاذ مثل هذه القرارات يعتمد على معلومات تتعلق بالبيئة الخارجية مثل نصيب المؤسسة من المبيعات على مستوى سوق السلع في الأمد الطويل أو حالة الاقتصاد الوطني مستقبلا و أثره على نشاط المؤسسة وغالبا ما تؤدي تعدد بيانات التخطيط والرقابة التي تحتاجها الإدارة العليا إلى عجز نظام المعلومات المحاسبة عن تزويدها بالمعلومات النوعية والكمية المطلوبة، وهنا تنشأ مشكلة النظام ولهذا السبب يجب أن يتعرف الخبير الاستشاري على احتياجات الإدارة العليا من المعلومات ، والتأكد من مدى فعالية النظام الحالي للمعلومات في توفرها.

### ثالثا: أهداف نظام المعلومات في تلبية احتياجات الإدارة التنفيذية

غالبا ما تتعلق قرارات هؤلاء المدراء بأوجه نشاط معروفة تخص إدارة وأقسام محددة، وتتعلق بعمليات السنة الجارية (عكس قرارات الإدارة العليا ) ويسهل استخراج تلك المعلومات داخليا.

### **المطلب الثالث : التحديات التي تواجه نظم المعلومات**

تواجه نظم المعلومات عدة عراقيل وعقبات تصعب من الوصول إلى نظام معلومات فعال من أهمها:

**1- بعض المعلومات العامة لا يمكن إدخالها في النظام :** تتميز بعض المعلومات الضرورية لعمليات صنع القرارات بصعوبة او استحالة إدخالها الى نظم المعلومات وذلك لصعوبة التعبير عنها بشكل نظامي مثل الأفكار بشأن تقديم منتجات جديدة، آراء المستهلكين حول منتج معين، خطط المنافسين، القرارات السيادية التي تصدرها الدولة (1).

الدكتور عماد الصباغ، نفس المرجع السابق ، ص 46

- 2- المعلومات عادة ما تحتاج إلى سياق يمكن تفسيرها من خلاله: غالبا ما تهتم المعلومات في المنظمات بالبيانات الكمية نظرا لسهولة إدخالها، وهذه البيانات قد لا تكون على درجة عالية من الأهمية عند اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المنظمة ما لم يتم ربطها مع معلومات أخرى، وبالتالي فإن قيمة المعلومات تتوقف إلى حد كبير على وجود سياق يتم تفسيرها من خلاله. يتوقف هذا السياق على ما يتوافر لدى مستخدم المعلومات من معرفة أساسية، مثال ذلك رصيد المخزون لا يكون له قيمة إلا إذا تم ربطه بمعلومات أخرى مثل حجم الطلب المتوقع.
- 3- قيمة المعلومات تتناقص بمرور الزمن: تتناقص قيمة المعلومات بشكل سريع مع مرور الزمن، فالمعلومة ذات القيمة العالية الآن قد لا تكون كذلك مستقبلا، فتوقيت ظهور المعلومة يحدد إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، فمثلا رصيد المنظمة في أحد البنوك يمثل معلومة ذات قيمة عند لحظة إصدار شيك معين .
- 4- التغيرات البيئية تؤدي إلى تغيرات في الاحتياجات من المعلومات: نتيجة لديناميكية البيئة المحيطة بنظم المعلومات فقد تواجه المنظمة بعد إنفاقها مبالغ طائلة ومجهودات ضخمة أثناء دراستها لاقتناء نظام معلومات معين يخدم احتياجاتها في ضوء حصتها في السوق بأنه تم إدماجها مع منظمة أخرى أو ظهور تشريعات جديدة مما يؤدي إلى تغير حصتها السوقية في السوق ومن ثم يصبح ما بذلته المنظمة من مال وجهد غير ذي جدوى .
- 5- تكنولوجيا الحاسب الآلي في تغير سريع: يعد التغير والتطور السريع والملموس في تكنولوجيا الحاسبات من التحديات التي تواجه نظم المعلومات، حيث أن هذا التطور يؤدي إلى تقادم نظم المعلومات المبينة على الحاسب الآلي بعد فترة قصيرة من اقتنائها مما يؤدي بالمنظمة إما إلى تغيير النظام وما يترتب عليه من أعباء مالية أو الإبقاء عليه وهو ما تفضله المنظمات توفيراً للتكاليف وهو ما يؤدي إلى استخدام نظم معلومات أقل حداثة .
- 6- النقص الملحوظ لدى العمالة الفنية الماهرة: إلى زيادة تكاليف عنصر العمل، وارتفاع معدل الدوران بين العاملين في إدارات وأقسام نظم المعلومات بالمنظمة.
- 7- المتطلبات من العمالة في تغير مستمر: أن تعلم الفرد المهنة مرتبطة بالحاسب الآلي ثم استمرار مزاولته لها مدى الحياة أمر غير وارد، فنتيجة للتطور السريع في تكنولوجيا الحاسبات والمعلومات والصلة الوثيقة بين تكنولوجيا المعلومات وحياة المنظمات فقد استلزم الأمر أن يعيد العاملون والإداريون تعلمهم وتدريبهم بشكل متكرر ومستمر لكي يواكبوا التغيرات السريعة بما لديهم من أدوات .
- 8- التوقعات المعالي فيها: يدرك القليل من الأفراد أن هناك مجهودا أو تكلفة تبذل من أجل الحصول على نظام فعال للمعلومات، وقد ظهر هذا الاتجاه كنتيجة لفعالية استخدام نظم المعلومات في العديد من التطبيقات التي يمكن ملاحظتها مثل نظم حجز تذاكر الطيران، وبرامج الفضاء، وقد أدى هذا إلى أن المديرين يتصورون أنه يمكن تصميم نظام معلومات متكامل يربط المنظمة ككل بأقل تكلفة وخلال فترة زمنية وجيزة .

### المبحث الثالث: ماهية الجودة

يقصد بمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية: بأنها تلك الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسوم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عون إعداد التقارير المالية فوي تقوم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة وعليه فان تحديد هذه الخصائص يعتبر حلقة وصل ضرورية بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المقومات الأخرى للإطار الفكري الحاسوبي.

#### المطلب الأول: مفهوم الجودة وتطورها التاريخي

بالرغم من الاهتمام المتزايد بموضوع الجودة إلا أن الملاحظ أن هناك اختلافات في تعريف الجودة وفقا لاختلاف وجهات النظر للكتابات في هذا الموضوع.

#### الفرع الأول: مفهوم الجودة

لقد تعددت المفاهيم التي اطلقت على الجودة وسيظهر ذلك بوضوح من خلال التعريفات التالية:

- يرى كروسبي Crosby أن الجودة هي " المطابقة للمواصفات ويقول بأن الجودة هي مسؤولية الجميع، و رغبات المستهلك هي أساس التصميم " (1)
  - يرى جوران Juran أن: " الجودة هي كفاءة الاستعمال كما انها مجموع الصفات والخصائص للسلعة أو الخدمة التي تؤدي إلى القدرة على تحقيق رغبات معلنة أو مفترضة " (3)
  - أما ديمينج Deming فيرى أن " الجودة توجه إلى احتياجات المستهلك الحالية و المستقبلية " (3)
  - تعريف توفاشي Taguchi: بأن الجودة هي تفادي الخسارة التي يسببها المنتج للمجتمع بعد إرساله للمستعمل ويتضمن ذلك الخسائر الناتجة عن الفشل في تلبية خصائص الأداء والتأثيرات الجانبية الناجمة.
  - أما المعهد الوطني الأمريكي للمعايير يعرفها كما يلي: " الجودة هي جملة مجموعة من خصائص المنتج تحدد مدى ملاءمة المنتج لكي يقوم بتأدية الوظيفة المطلوبة منه كما يتوقعها المستهلك " (4)
- فضلا عن ذلك فان مفهوم الجودة الحديث أخذ بحسب كل التعاريف ووجهات النظر السابقة كي تكون فاعلة .

#### الفرع الثاني: التطور التاريخي للجودة (5)

اولا: مرحلة فحص الجودة او التفتيش (1900-1940): كان التركيز على التحديد الواضح لمواصفات المنتج وبالتالي فإن المنتجات المطابقة للمواصفات الفنية يمكن تسليمها إلى العميل أما المنتجات غير المطابقة

2/1- بن احسن نصر الدين، مكانة الجودة في المؤسسة الخدمية، مذكرة ماستر، جامعة باتنة، الجزائر، 2008/2009، ص14

3- الدكتور رعد الصرن، قسم إدارة أعمال، عوامل قياس جودة المعلومات المطبقة في شركة الاتصالات، جامعة دمشق، 2013، ص 123

4- فلاق محمد، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو، ملتقى سكيكدة، ص22

5- فلكاوي نجوى، تنمية الموارد البشرية وفق معايير الجودة الشاملة، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، الجزائر، 2016/2017، ص138

للمواصفات الفنية فإنها إما أن تتلف أو يعاد العمل عليها أو يتم بيعها بأسعار أقل أي إن عملية فحص المنتج كانت تركز فقط على اكتشاف الأخطاء.

### ثانيا: مرحلة مراقبة الجودة

كانت الجودة هنا تهدف إلى تقليل نسبة المعيبات (العيب في المنتجات) مستخدمة بالإضافة للمرحلة الأولى تطبيق الأساليب الإحصائية في ضبط الجودة لأداء أنشطة الجودة والتحقق من مطابقة المنتج لمقاييس الجودة و، على الرغم من أن مراقبة الجودة أكثر تقدما من مجرد مدخل الفحص إلا أن التقدم في إدارة الجودة جعل الاعتماد على مراقبة الجودة غير كافي بل وغير ملائم بمفرده لتحقيق التحسين المستمر.

### ثالثا: مرحلة تأكيد الجودة

إن تأكيد الجودة لا يهتم فقط بالمنتج، بل يهتم أيضا بالموارد التي تساهم في العملية الإنتاجية، كالمواد الأولية، التجهيزات، واليد العاملة. كما تقوم أيضا بتقويم فعالية نظام الجودة بصفة مستمرة لاكتشاف مواطن القصور وتلافيها، وهذا 00% هدف تحسين مستوى الجودة وتلبية احتياجات العميل.

### المطلب الثاني: أهمية وأسباب الاهتمام بالجودة

#### الفرع الاول: أهمية الجودة

للجودة أهمية استراتيجية كبيرة سواء على مستوى المستهلكين أو مستوى المؤسسات على اختلاف أنشطتها على مستوى الوطني للبلاد إذ أنها تمثل أحد أهم العوامل الأساسية التي تحدد حجم الطلب على منتجات المؤسسة ويمكن تناول هذه الأهمية كالتالي(1).

#### اولا: سمعة المؤسسة

تستمد المؤسسة شهرتها من مستوى جودة منتجاتها، ومحاولة تقديم منتجات تلي رغبات وحاجات زبائن المؤسسة فإذا ما كانت منتجات المؤسسة ذات جودة منخفضة فيمكن تحسين هذه الجودة لكي تحقق المؤسسة الشهرة والسمعة الواسعة والتي تمكنها من التنافس مع المؤسسات المماثلة في الصناعة أو القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة.

#### ثانيا: المسؤولية القانونية للجودة

تزايد باستمرار عدد المحاكم التي تتولى النظر في الحكم في قضايا مؤسسة تقوم بتصميم منتجات أو تقديم خدمات غير جيدة في إنتاجها أو توزيعها.

#### ثالثا: المنافسة العالمية

تكتسب الجودة أهمية متميزة إذ تسعى كل مؤسسة إلى تحقيقها لأهدافها والتمكن من تحقيق المنافسة

1- زين الدين شخحي، بوكوع محمد، الانتقال من نظام الجودة ايزو 9001 الى نظام الجودة الشاملة، مذكرة ماستر، جامعة تلمسان، الجزائر ، 2011ص 20/19

فكلما انخفض مستوى الجودة في منتجات المؤسسة أدى ذلك إلى إلحاق الضرر بأرباح المؤسسة.

#### رابعاً: حماية المستهلك

عندما يكون مستوى الجودة منخفضاً يؤدي ذلك إلى إجحام المستهلك عن شراء منتجات المؤسسة. إن عدم رضا المستهلك هو فشل المنتج الذي يقوم بشرائه وبسبب انخفاض الجودة أو عدم جودة المواصفات الموضوعية ظهرت جماعات حماية المستهلك وحمائته وإرشاده إلى أفضل المنتجات الأكثر جودة وأماناً.

#### خامساً: التكاليف وحصة السوق

تنفيذ الجودة المطلوبة لجميع عمليات ومراحل الإنتاج من شأنه أن يتبع الفرص لاكتشاف الأخطاء وتلقيها لتجنب تحمل كلفة إضافية إلى الاستفادة القصوى من زمن الآلات عن طريق الزمن العاطل عن الإنتاج وبالتالي تخفيض الكلفة وزيادة ربح المؤسسة

#### الفرع الثاني: أسباب الاهتمام بالجودة

هناك عدة أسباب قادت المؤسسة إلى الاهتمام بالجودة والسعي لتطبيقها وتتجلى هذه الضرورة في (1):

##### أولاً: الضرورة المالية

إن العيوب والأخطاء في جودة المنتجات تؤدي بالمستهلك والمؤسسة إلى تحمل تكاليف باهظة تتمثل أساساً في تكاليف إصلاح المنتج المعيب، وتكاليف أجور العمال، وبناءً على تقدير الخبراء فيأهم الدول الصناعية الأوروبية فإن أكثر من 10% من الناتج الخام يمثل ضياعاً وتبديراً في المواد الأولية والمنتجات المصنعة الطاقة ووقت العمل وهذا يجبر القول أن أخطاء الجودة تعبر عن تبذير يؤدي إلى ارتفاع سعر التكلفة وانخفاض الأرباح والمنافسة للمؤسسة.

##### ثانياً: الضرورة التجارية

الجودة تعتبر أساس القدرة التنافسية خصوصاً وأن الصناعة تمر بمراحل هامة، فارتفاع أسعار الطاقة والمواد الأولية زيادة على منافسة المنتجات الأجنبية و متطلبات السوق الدولية، و الحاجة الماسة لرفع الصادرات، كل هذه العوامل تجعل المؤسسة في وضعية حرجة .

#### المطلب الثالث: أبعاد ومحددات الجودة

##### أولاً: أبعاد الجودة

كما هو الحال بالنسبة لمفهوم الجودة لا يوجد اتفاق بين الباحثين حول الأبعاد أو الجوانب التي تحدد مستوى الجودة إلا أن معظم الباحثين اجمعوا على الأبعاد التالية:

1-فواز التميمي، احمد الخطيب، ادارة الجودة الشاملة ومتطلبات التأهيل للأيزو 9001، الاردن، 2008، ص19



- 1-الأداء: الكيفية التي يتم بها أداء الوظيفة.
  - 2-الهيئة او المظهر :الخصائص المحسوسة للسلعة.
  - 3-المطابقة: التوافق مع المواصفات المحددة بموجب العقد او من قبل الزبون.
  - 4-القابلية :. اداء العمل المطلوب تحت ظروف تشغيلية محددة في فترة زمنية محددة.
  - 5-الجمالية: الروتق والشكل .
- ويمكن إضافة ابعاد أخرى للجودة نذكر منها:
- الخدمات المقدمة :حل المشكلات و الاهتمام بالشكاوي و الاقتراحات.
  - الصلاحية (العمر التشغيلي المتوقع) :حيث أن لكل آلة أو منتج عمر تشغيلي محدد بشكل مسبق.
  - الاستجابة: مدى تجاوب البائع مع العميل مثل لطف وكياسة البائع في التعامل مع العميل.
  - السمعة : الخبرة والمعلومات السابقة عن المنتج كأن يحمل العميل فكرة أن المنتج الذي يشتريه من أفضل المنتجات في السوق.

#### الفرع الثاني: محددات الجودة (1)

##### أولاً: التصميم

يشير التصميم إلى غرض المصمم في تضمين بعض الخصائص أو عدم تضمينها في المنتج أو الخدمة، و يجب أن يأخذ المصمم متطلبات المستهلك في الاعتبار بالإضافة إلى القدرات الإنتاجية والتصنيفية للمنتج أو الخدمة، و اعتبارات التكاليف عند التقييم للمنتجات و الخدمات.

##### ثانياً: التوافق مع التصميم

وهو ما يسمى بجودة التطابق، و يشير هذا المحدد إلى درجة تطابق المنتج أو الخدمة وتحقيقها لغرض التصميم و هذه بدورها تتأثر بمجموعة من العوامل، مثل القدرات الإنتاجية ك، قدرة الآلات و المعدات و مهارة العاملين و التدريب و الحوافز ، أما تعتمد أيضا على عمليات الرقابة لتقييم التطابق و تصحيح الانحرافات .

1-بن أحسن ناصر الدين، مكانة الجودة في المؤسسة الخدمية، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009، ص21

### المبحث الرابع: مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين جودة نظام المعلومات

إن إجراءات المراجعة الداخلية تخدم عمل المدقق في تقييم المخاطر وتقديرها ووضع التصور لها مما تمكنه من تحديد الاعتماد على النظام المعلومات المحاسبية، وذلك القيام بأساليب الرقابة والتي سوف نتطرق لها. في هذا المبحث.

#### المطلب الأول: خطوات وتقنيات المراجعة لنظام المعلومات.

يقصد بخطوات المراجعة "ذلك البرنامج وتلك التدابير التي يجب على المراجع القيام بها لتحقيق أهداف المراجعة ولا توجد اختلافات جوهرية بين إجراءات المراجعة في النظم اليدوية والنظم الحاسوبية سواء أن الأخيرة تمكن من الاستفادة من قدرات الحاسب في أداء معظم مهام المراجعة لذلك فإن الحاسوب يمكن المراجع من استخدام إجراءات مراجعة مختلفة عن تلك المطبقة في ظل النظم اليدوية وذلك نظرا لأسباب التالية(1):

- عدم توافر جميع الأدلة المستندية الورقية الملموسة والتي يمكن قراءتها للتحقق من تنفيذ الإجراءات الرقابية المستخدمة في النظم الحاسوبية، مما يضطر المراجع إلى استخدام أساليب بديلة معتمدة على الحاسوب كليا أو جزئيا بحسب مستو تطور النظام في إجراء اختبارات الالتزام بالسياسات والإجراءات الرقابية.

- يمكن للمراجع قراءة الملفات و السجلات الحاسوبية بواسطة الحاسوب مما يتطلب استخدام جهاز الحاسوب في جمع أدلة المراجعة.

- تتميز معالجة البيانات بالحاسوب بالسرعة والدقة العالية مما يؤدي إلى انخفاض احتمال حدوث أخطاء الإهمال.

#### الفرع الأول: خطوات المراجعة في ظل نظام المعلومات

يمكن تقسيم خطوات المراجعة في ظل النظام المعلومات المحاسبي الى المراحل التالية (2):

##### أولا: المراجعة المبدئية

- يقوم المراجع بهذه الخطوة في بداية تشغيل النظام الحاسوبي وتهدف هذه الخطوة إلى تنويع فكرة واضحة عن آلية تدفق العمليات داخل نظام المعلومات الآلي، وتتم هذه المرحلة بإتباع الخطوات التالية:
- 1- جمع المعلومات عن قسم الحاسوب مثل موقع القسم واسم مدير وعدد الأفراد العاملين به ومستواهم العلمي مهامهم ومسؤولياتهم الأساسية والعرف على الناحية الفنية للحاسب المستخدمة.
  - 2- تحديد التطبيقات الحاسوبية الأساسية التي يتم تنفيذها باستخدام الحاسوب.
  - 3- تحديد مدى استخدام الحاسوب في التطبيقات الحاسوبية وتحديد مدى الاعتماد على الحاسوب من خلال

1- فرجاني لطيفة، المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات، مركز أبحاث للمعلومات الإسلامية جامعة بن غازي، ليبيا، ص14

2- الدكتور ادريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير واجراءات، دار النهضة العربية، لبنان، 1996، ص343

دراسة زمن الحاسوب المستخدم في تنفيذ المهام وعدد أنواع العمليات التي يتم تشغيلها من خلاله وقيمة المعلومات الصادرة عنه.

### ثانياً: اختبارات الالتزام

يقوم المراجع في هذه المرحلة بفحص وسائل الرقابة قبل تشغيل النظام الحاسوبي، والهدف من هذه المرحلة تحديد مواقع القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية وبالتالي تحديد إمكانية الاعتماد عليه، وكذلك حجم بهاو وطبيعة أدلة المراجعة المطلوبة وتوقيت القيام بالمراجعة وتحديد الأنشطة والعمليات التي تحتاج إلى التركيز عليها والتي يتم على أساسها تحديد حجم الاختبارات التفصيلية. وتهدف اختبارات الالتزام إلى الإجابة على الأسئلة التالية:

- هل تم تطبيق الإجراءات الرقابية الضرورية؟

- كيف يتم تنفيذ هذه الإجراءات؟

- من الذي يقوم بتنفيذها؟

ويشكل عام فإن البرامج الحاسوبية تتضمن أدوات رقابية متعددة يتم وضعها من قبل المبرمجون ومحللو النظم بتضمينها فيها وذلك لنقل جزء من مهمة فحص العمليات من الأفراد إلى أجهزة الحواسيب.

### ثالثاً: الاختبارات التفصيلية

بعد التحقق من إمكانية الاعتماد على إجراءات الرقابة والثقة بها ينتقل المراجع من المراجعة المبدئية

واختبارات الالتزام إلى المرحلة الأخيرة للمراجعة وهي اجزاء الاختبارات التفصيلية وفحص مدى الثقة في تشغيل البيانات ويتم في هذه المرحلة التحقق من التالي (1):

1- التأكد من ان البيانات الأولية التي تم تغذية الحاسوب بها هي بيانات حقيقية وموثوق بها.

2- إجراء مراجعة فجائية أثناء تشغيل البرنامج على الحاسوب بها هي بيانات حقيقية وموثوق بها.

3- إجراء مراجعة فجائية أثناء تشغيل البرنامج على الحاسب.

4- التحقق من أن سند المراجعة والأدلة المؤيدة للتشغيل تمكن من الحكم على مدققة وكمالية البيانات المعدة إلكترونياً.

5- التأكد من أن مخرجات النظام من المعلومات سليمة ودقيقة ومتكاملة.

6- التأكد فيما إذا كان مخطط البرنامج له علاقة بتشغيل الآلات وان القائم بتشغيل الآلات له صلة بالملفات

والنسخ المحفوظة. فإذا تبين للمراجع دقة نتائج التشغيل واكتماها فانه يمكن أن يؤكد كفاية وفعالية أدوات الرقابة

وفي هذه الخطوة يقرر المراجع فيما إذا كانت هناك ضرورة إجراء مراجعة إضافية وبالتالي تعديل برامج المراجعة لاختذ التغييرات الطارئة بالحسبان.

### الفرع الثاني: تقنيات المراجعة الداخلية لنظم المعلومات

يعتمد المراجع الداخلي على تقنيات معينة للتحقق من مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات وأدوات الرقابة المرتبطة بمنشطة مؤسسة، وستتطرق إلى أهم أساليبها (1) :

#### أولاً: أسلوب المراجعة حول الحاسوب

تقوم المراجعة حول الحاسوب على اهتمام المراجع بالمدخلات والمخرجات فقط، دون النظر إلى ما يجري داخل الحاسوب من عمليات تشغيل للبيانات، بافتراض أن أنظمة الرقابة على التشغيل فعالة. ويعد هذا المدخل من أبسط مدخل التدقيق الإلكتروني، ويحتاج لتكاليف عالية كما أنه يحتاج لخبرات ومهارات عالية بالحاسوب، إلا أنه يعد فعالاً في ظل ازدياد اعتماد المنشآت على استخدام الأنظمة المحوسبة، وتعدد طرق التشغيل ومعالجة البيانات، وتنوع طرق الاحتيال وعدم مقدرة على ضبطها.

#### ثانياً: أسلوب المراجعة من خلال الحاسوب

في هذا المدخل تشمل إجراءات المراجعة على عملية تشغيل البيانات داخل الحاسوب بالإضافة إلى مراجعة المدخلات والمخرجات، حيث يقوم المراجع بالتأكد من صحة إدخال وتشغيل البيانات لدى العميل، وصحة المخرجات، عن طريق أخذ عينات وإعادة تشغيلها مرة أخرى إما بواسطة المراجعين أو بواسطة الخبراء في الشركة تحت المراجعة وبإشراف المراجع المسؤول.

#### ثالثاً: أسلوب المراجعة باستخدام الحاسوب

وفي هذا المدخل يستخدم المراجع بعض البرامج المساعدة، والتي بعضها يحتاج إلى مهارة وخبرة في مجال الحاسوب. ومن هذه الطرق ما يلي (2):

**1- منهج المحاكاة المتوازية:** في هذه الطريقة يقوم المراجع بمعالجة عينات من بيانات الشركة الفعلية باستخدام برامج تحاكي تلك التي

يستخدمها العميل، ثم يقوم بمقارنة نتائجه مع نتائج العميل. لننأى أن يتوخى الحذر في اختيار العينات التي تنون ممثلة لبيانات الشركة.

**2- البيانات الاختبارية:** في هذه الطريقة يقوم المدقق بإدخال عمليات مالية مع بيانات عمليات مالية للتأكد من صحة عمليات التشغيل ويجب أن تشمل هذه البيانات على عمليات مالية شرعية وغير شرعية حتى يتم التأكد من أن التشغيل ببرامج العميل يتم بصورة سليمة.

**3- الاختبار المتكامل:** يقوم المراجع بالتأكد من سلامة البيانات المدخلة للحاسوب والتأكد من التشغيل

1- لطيفة فرجاني، مرجع سبق ذكره، ص 16

2- منتدى المراجعين الداخليين العرب، www.arabinternalauditors.com، 2019/06/17

الداخلي للحاسوب وكذلك التأكد من سلامة المخرجات.

المطلب الثاني: المراجعة الداخلية لنظم المعلومات.

### أولاً: تعريف المراجعة الداخلية الحاسوبية

يمكن تعريفها كما يلي: " هي عملية جمع وتقييم الأدلة لتحديد ما إذا كان استخدام نظام الكمبيوتر يساهم في حماية أصول المؤسسة، ويؤكد سلامة بياناتها، ويحقق أهدافها بفاعلية، ويستخدم مواردها بكفاءة، وبناء على التعريف السابق فان هدف المراجعة لداخلية في ظل المراجعة الآلية للمعلومات يجب أن يتركز على التحقق من وجود(1):

1- نظم معلومات محاسبية ملائمة توفر المعلومات إعداد القوائم والتقارير السليمة بكفاءة عالية.

2- نظام فعال للرقابة الداخلية يمنع حدوث الأخطاء والمخالفات أو يقللها إلى حد ما ادني."

### ثانياً: أهمية المراجعة الداخلية لنظم المعلومات

لا يمكن للمراجع أداء مهمته في تدقيق العمليات المحاسبية الإلكترونية دون استخدام الحاسوب، وذلك لأسباب التالية (2):

- التطور المستمر في مهام واجراءات التدقيق نتيجة التشغيل الإلكتروني للبيانات المختلفة

- توفير الوقت اللازم لأداء عملية التدقيق وبما أن عملية المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات تتطلب بان

يكون لد المراجع معرفة ودراية بطبيعة النظام الإلكتروني، فانه من الأفضل مشاركة المدقق في تصميم الجوانب

الرقابية والتدقيق أنه يساهم في تحقيق الأمور التالية (2) :

1- ضمان اكتشاف الأمور الشاذة وتقليل احتمال التحايل والتلاعب بالحاسوب الإلكتروني نظراً لإمكانية وضع نظم رقابية أفضل.

2- تمكن المراجع من استخدام أساليب أفضل لجمع الأدلة والقرائن وتزيد من احتمال انتشاف الأخطاء والغش.

3- معالجة المشكلات المتعلقة بفقدان الدليل المستندي وعدم توافر مسار التدقيق.

4- تزويد المراجع بنسخ لكل البرامج المتعلقة بالتطبيقات المحاسبية الهامة والتعديلات عليها .

### ثالثاً: أهداف مراجعة نظم المعلومات الإلكترونية

تتمثل اهداف مراجعة نظم المعلومات الإلكترونية في التحقق من النقاط التالية:

1- امتلاك وتعديل البرامج وتطويرها يتم بموجب تفويض وموافقة الإدارة.

2- معالجة العمليات المالية والملفات والتقارير وأي سجلات إلكترونية أخرى تتم بدقة وبشكل كامل.

1- سردوك فاتح، دراسة اثر استخدام الحاسوب والإجراءات التحليلية على مراجعة الحسابات، المركز الجامعي الوادي، الجزائر، ص3

2- الدكتور صادق احمد مصطفى، ادارة خطر الاكتشاف في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات المجلة العلمية للكلية، 1998، ص341.

3- كل البيانات المصدرية التي بها أخطاء يتم تمييزها ثم معالجتها طبقا لسياسات الإدارة.

4- كل ملفات نظم المعلومات الإلكترونية تتميز بالدقة والسرية.

### المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في تحسين نظام المعلومات.

مما سبق ذكره نستنتج ان أن للمراجعة الداخلية مساهمة كبيرة و دور فعال في تحسين جودة نظم المعلومات وذلك من خلال تقليل أخطاء هذه الأخيرة إلى المستوى الأدنى المقبول ، وامكانية الحد من الاخطار من خلال بناء نظام رقابة سليم لهذه البيئة من اجل القيام بعملية التدقيق بكفاءة لتمكين مراجع الحسابات من القيام بواجباته بالكفاءة المهنية المطلوبة منه بحسب المعايير الدولية والمحلية للتدقيق ، مما أدى الى خلق تحديات جديدة للمراجع الداخلي في كيفية استعمال الحاسوب وفهم المكونات المادية للبرامج مما يمكنه من التخطيط الجيد لعملية المراجعة مما ينعكس إيجابا على جودة مخرجات نظام المعلومات خصوصا والمحاسبة عموما وتكمن أهمية استخدام الحواسيب ونظم المعلومات كونها تمكن المراجع الداخلي من معالجة كميات هائلة من العمليات ودراسة الملفات فوريات والوصول الى قاعدة البيانات بسرعة والتنقل بين أجهزة الحاسوب الأخرى مما يزوده بالمعلومات الكفيلة و الكافية من اتخاذ القرارات و تدعيمها(2) واذا كان استخدام الحاسوب ونظام المعالجة الآلية يساهم في حماية المؤسسة و تحقيق الأهداف الموضوعية بفاعلية والتأكد بان الموارد المتوفرة في المؤسسة تستخدم بكفاءة ف نجد ان عملية المراجعة هي عملية منظمة للحصول على أدلة تتعلق بتأكيد الإدارة على البيانات المالية وتقييم هذ الأدلة بصورة موضوعية من اجل التحقق من مدى مطابقة تأكيدات الإدارة للمعايير الموضوعية وتوظيف النتائج للأطراف ذات العلاقة، ويجب على المراجع أن يبلغ كلا من الإدارة العليا للمؤسسة ومجلس إدارتها بمواطن ضعف جوهرية في نظم الرقابة الداخلية أثناء عمليات فحص التقارير المالية ، أو تصحيحها قبل فحصها ويفضل ان تتسم الاتصالات بين المراجع والمنشأة محل المراجعة في صورة تقرير مكتوب، حتى يمكن تفادي احتمال سوء الفهم واذا التقى المراجع بتبليغ المسؤولين بالمنشأة شفويا فعليه أن يشير إلى ذلك بكتابة ملحوظة في دفاتر و سجلات المراجعة.

2- بن مسعود نجيبية ،مرجع سبق ذكره،ص81

## خلاصة الفصل الثاني

من خلال ما سبق يمكن القول أن المعلومات هي عبارة عن بيانات معالجة تلعب دوراً هاماً في المؤسسات في وقتنا الحالي الذي أصبح يعرف بـ "عصر السرعة" و"عصر المعلومات"، مما يضطر المؤسسات إلى وضع نظام خاص لنظام المعلومات والذي يسمح لها بالاستغلال الأمثل "بممكنها من جمع وتبويب وتحليل هذه المعلومات يعرف بـ للمعلومات المتحصل عليها والمحاولة من خلالها إلى تدنية التكاليف إلى أقل حد ممكن ومحاولة تحقيق ميزة تنافسية كما يجدر الإشارة إلى أن المعلومات أصبحت عنصراً أساسياً في . من خلال استعمالها في الوقت المناسب استراتيجية المؤسسة، حيث أن كل الدراسات أثبتت أن دور أنظمة المعلومات في المؤسسات أصبح لها بعد استراتيجي، وهو كذلك أداة لبناء وإعادة هيكلة أشكال المؤسسة، بالإضافة إلى أنه محرك أساسي لتطورها في محيط تنافسي صعب ومعقد ، لذا لا يمكن أن نتجاهل بأن نظم المعلومات هو تكامل العنصر البشري والوسائل المادية التي يستعملها كالآلات والحاسوب، والذي يسهر على إعداد المعلومات المناسبة والنافعة في الأوقات اللازمة وتحقيق السياسات المرسومة والاهداف المسطرة بالجودة اللازمة في الخدمات المقدمة .

## الفصل الثالث

# دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية أمشداله



## مقدمة الفصل

تعتبر الدراسة الميدانية تدعيما للجانب النظري وتعمقا في تفاصيله والوقوف على حيثياته تطبيقه في ميادين العمل المختلفة والمناسبة فهو المجال الذي يستطيع الباحث من خلاله النزول للواقع وكشف الحقائق وجمع المعلومات وتحليل البيانات الخاصة بالموضوع للوصول إلى نتائج يمكن الوثوق بها والاعتماد عليها بعد التحليل هذه المعلومات والتي يمكن من خلالها التأكد مدى صحة الفرضيات السابقة وعليه تناولنا في هذا الفصل ثلاث مباحث سيأتي شرحه بالتدقيق في هذا الفصل وهي كما يلي:

المبحث الأول: تقدم المؤسسة العمومية الإستشفائية قاسي يحي بامشرداله بعرض البطاقة الفنية والتنظيم الإداري لهذه المؤسسة

المبحث الثاني: التنظيم الإداري للمؤسسة العمومية الاستشفائية

المبحث الثالث: المراجعة الداخلية وتحسينها لجودة نظام المعلومات في المؤسسة

**المبحث الأول: تقديم المؤسسة العمومية الإستشفائية قاسي يحي بامشداله**

تعتبر المؤسسة العمومية الإستشفائية قاسي يحي بامشداله من أهم المرافق دائرة امشداله، فهي تؤدي دورا جد مهم في تقديم الخدمات الصحية لسكان الدائرة والدوائر المجاورة وفي هذا المبحث سنتناول العناصر التالية: تعريف ونشأة المؤسسة، أهدافها وتنظيمها الداخلي.

**المطلب الأول: تعريف المؤسسة العمومية الاستشفائية قاسي يحي بامشداله**

في هذا المطلب سنقوم بعرض البطاقة الفنية والتنظيم الإداري لهذه المؤسسة

**الفرع الأول: تعريف المؤسسة العمومية الاستشفائية بامشداله**

المؤسسة العمومية الاستشفائية بامشداله هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتوضع تحت وصاية الوالي، لتغطية الحاجيات الصحية لسكان دائرة امشداله و مجموعة البلديات مجاورة، وتحدد المشتملات المادية للمؤسسة الاستشفائية العمومية بامشداله بقرار من الوزير المكلف بالصحة كما تحتوي المؤسسة الاستشفائية امشداله على جناح الإدارة و مجموعة من المصالح سيأتي شرحها.

**الفرع الثاني: نشأة المؤسسة العمومية الاستشفائية بامشداله**

عملت الحكومة على تدشين العديد من المستشفيات عبر مختلف ربوع الوطن لتخفيض من الضغط المتزايد على مستشفيات الولاية من بينها مستشفى قاسي يحي بامشداله، تقع بناية المؤسسة العمومية الاستشفائية قاسي يحي في امشداله مركز و لقد جاء بناء هذا المستشفى بطلب من مديرية القطاع الصحي بولاية البويرة وذلك راجع إلى الاكتظاظ الذي عرفه المستشفى القديم "قاصدي مرياح" الواقع في إحدى الأحياء القديمة العائدة لفترة الاستعمار الفرنسي ومستشفى محمد بوضياف ، و تعتبر هذه المؤسسة الاستشفائية من اقدم و أكبر مستشفيات ولاية البويرة.

يضم المستشفى أجنحة لاستقبال المرضى منها:

1- جناح الإستعجالات.

2- جناح الطب العام.

3- جناح الجراحة العامة.

4- جناح الولادة.

5- جناح أكبر مخصص للإدارة ومكتب المدير والمصالح الاستشفائية.

بالإضافة إلى إنجاز مصالح أخرى مثل أمراض الكلى وتصفية الدم مع مركز الأشعة الطبية

تتكون المؤسسة من قسم استشفائي متخصص، وكل واحد منها يتكفل بمتابعة تخصص محدود هي على النحو

التالي:

1- الطب الداخلي

2- الإستجالات

3- طب الأطفال

4- طب العظام

5- الجراحة العامة

6- الإنعاش

7- أمراض النساء والتوليد

8- تصفية الدم

9- الفحص الطبي

### المطلب الثاني: الاهداف العلاجية للمؤسسة العمومية الإستشفائية امشداله

تتمثل الأهداف المؤسسة الاستشفائية العمومية امشداله في التكفل بصفة متكاملة ومتسلسلة، بالحاجات الصحية للسكان وفي هذا الإطار، تتولى على الخصوص المهام التالية:

- ضمان تنظيم وبرمجة توزيع العلاج الشفائي والتشخيص وإعادة التأهيل الطبي والاستشفاء.

- تطبيق البرامج الوطنية للصحة.

- ضمان حفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية.

- ضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة وتحديد معارفهم.

- مباشرة الحالات الإسعافية الأولية داخل وخارج الخدمات الطبية مثل حالات الإغماء والمغص الكلوي وحالات الصرع وغيرها.

- متابعة الحالات المرضية المزمنة مثل السكر - الضغط - أمراض القلب والربو.

- إسعاف حالات الجروح والحروق والكسور وتحويلها للمستشفى إذا احتاج الأمر.

- تحويل الحالات المرضية التي تحتاج إلى رعاية ثانوية إلى المستشفيات الجامعية (تيزي وزو، الجزائر العاصمة)

- منح الإجازات المرضية للطلاب والطالبات والمنسوبين في حدود الصلاحية نظاماً.

- تسجيل أسماء المراجعين والمراجعات في سجلات خاصة للرجوع لذلك إذا لزم الأمر أو باستخدام النظام الإلكتروني.

- حفظ التقارير الطبية والإجازات المرضية و التعاميم الصادرة والواردة.

- استلام طلبات الأدوية واللوازم الطبية والتأكد من الصلاحية قبل الاستلام وفق الضوابط.

- صرف الأدوية واللوازم الطبية وتسجيل ذلك لإعراض الجرد الشهري والسنوي.

- إعداد و توفير الاحتياج السنوي من الأدوية واللوازم الطبية.
- التنسيق والتعاون مع الأجهزة الحكومية الأخرى وتزويدها عن وجود فائض أو نقص وفق الضوابط لذلك مكافحة الأمراض المستوطنة الطفيلية والمعدية والحد من انتشارها.
- إعداد تقرير سنوي مفصل عن أعمال الخدمات الطبية مع الحرص على ذكر الصعوبات والمقترحات لتطوير العمل بها .
- نشر الوعي الصحي عن طريق إلقاء محاضرات تثقيفية داخل وخارج الجامعة وعمل مطويات لزيادة الوعي الصحي على مستوى الفرد والأسرة والمجتمع حول المشكلات والأخطار التي تهدد الصحة وسبل الوقاية فيها.
- آلية الكشف بالخدمات الطبية.
- تنظيم دخول المراجعين للعيادة من قبل الموظف المسئول والاستقبال.
- يتم استقبال المراجع وأخذ بياناته كاملة وفتح ملف لكل مراجع وفق أهلية العلاج بالخدمات الطبية.
- يقوم الممرض أو الممرضة بأخذ العلامات الحيوية (ضغط - حرارة وغيرها) ثم تحويل المريض لغرفة الكشف ليفحصه الطبيب.
- يفتح للمراجع الذي لديه مرض مزمنة ملف خاص حسب مرضه.
- بعد إجراء الكشف بتوجه المراجع لصرف العلاج من الصيدلية.
- على الصيدلي كتابه تعليمات العلاج بشكل واضح للمراجع.
- عند تبليغ الخدمات الصحية بحالة إسعافه داخل المؤسسة الاستشفائية يتم الكشف عنه من طرف الطاقم الطبي العام و المتخصص وإن استدعي الأمر يتم نقله بسيارة الإسعاف إلى أقرب المؤسسات الاستشفائية المجاورة حسب حالته المرضية

### المطلب الثالث: الاهداف التعليمية للمؤسسة العمومية الإستشفائية امشداله

تتكفل إدارة المؤسسة بمهام تكوين المتربصين في مختلف الآلات الطبية والإدارية وذلك بضمان تطوير خدماتها إمكانياتها لغرض:

1- منح الأطباء فرص الاستفادة من المنح الدراسية للخارج من اجل تطوير معارفهم بحضور المنتقيات والدورات الطبية

-استقبال المتربصين

-تدعيم تكوين الشبه الطبي والطبي.

-وضع خطة لنشاط الخدمات الصحية التوعوي والثقافي الصحي لكل فصل دراسي بالنسبة للمتربصين.

-عمل جولات ميدانية داخل قاعات الامتحان للتأكد من سلامة الطلاب.

إضافة الى خدمات أخرى متنوعة نذكر منها:

- إعداد الخطط السنوية لنشاطات للإدارة ومتابعة تنفيذها بعد اعتمادها.
- إدارة حركة وسائل النقل وتلبية جميع طلبات الوحدات الإدارية من هذه الخدمات.
- تحديد برامج الصيانة الدورية لوسائل النقل ومتابعة تنفيذها.
- الإشراف على حسن استخدام السائقين لوسائل النقل.
- تأمين احتياجات وسائل النقل من المحروقات والزيوت والمواد الاستهلاكية الأخرى.
- التأمين على وسائل النقل ومتابعة إنهاء إجراءات الحوادث.
- استكمال إجراءات رخص السير لوسائل النقل وتجديدها.
- تحديد احتياجات الإدارة من القوى العاملة والأجهزة والمواد ومتابعة تنفيذها.
- تحديد الاحتياجات التدريبية لموظفي / موظفات الإدارة لترشيحهم للبرامج التي تلي تلك الاحتياجات.
- إعداد تقارير دورية عن نشاطات الإدارة وإنجازاتها ومقترحات تطوير العمل بها ورفعها إلى مدير عام الشؤون الإدارية والمالية
- القيام بأعمال الصيانة الدورية والطارئة وتنظيم وإعداد البطاقات اللازمة لمتابعة حالة كل مركبة وبرنامج الصيانة المعد لها خلال الفترة الزمنية المقبلة وتأمين ما يحتاجه مركز الصيانة من قطع غيار شاملاً زيوت المحركات والإطارات.

### المبحث الثاني: التنظيم الإداري للمؤسسة العمومية الاستشفائية

ان كل مؤسسة عمومية تسير وفق نظام إداري معين يسهر على متابعة احترام مبادئها ومدير معين قانونيا من طرف المؤسسة الاستشفائية "قاسي يحي" كغيرها من المؤسسات العمومية فهي خاضعة لنظام إداري مهيكّل وفي هذا المبحث سنتطرق الى اهم المصالح والهيكّل التنظيمي للمؤسسة.

#### المطلب الأول: مصالح المؤسسة العمومية الاستشفائية

##### أولاً: مكتب المدير

يرأسه المدير وكلت له مهمة متابعة التسيير الحسن للمستشفى بعد تعيينه من وزارة الصحة، يمارس سلطته على الموظفين في إطار التنظيم المعمول به في المؤسسة وذلك بتحقيق علاقات إيجابية مع الموظفين لضمان التسيير الحسن للمستشفى ويكون مدعم باللس الطبي كلاهما يكمل الآخر كما يتفرع إلى مكتبين وثلاث مصالح رئيسية:

- أ- مكتب التوجيه العام.
- ب- مكتب الاتصالات.

##### ثانياً: مصلحة النشاطات الصحية

وهي مصلحة مجهزة بجهاز الكمبيوتر وموظفين أكفاء وقدامي في المستشفى يتكفون بكل النشاطات الصحية ويتفرع

منها عدة مكاتب:

- 1- مكتب الوقاية الصحية
- 2- مكتب التنظيم وتقييم نشاطات العناية.
- 3- مكتب الاستقبال والإعلام والتوجيه.
- 4- مكتب المداخيل المالية.

##### ثالثاً: مصلحة وسائل الإدارة

وهي مصلحة إدارية يعمل بها موظفين إداريين حيث يدرس فيها كل ما يتعلق بملفات موظفي المؤسسة وتتفرع الى:

- 1- مديرية الموارد البشرية.
- 2- مديرية المالية و الوسائل (الميزانية والحاسبة).

**رابعاً: مصلحة الخدمات والتجهيز والصيانة**

وهي مصلحة تم بمختلف الخدمات والتجهيزات الخاصة بالمؤسسة تتفرع هذه المصلحة إلى .:

أ- مكتب الخدمات الاقتصادية.

ب- مكتب التأسيس والتجهيز والصيانة

وكما يسهر طاقما إداريا مكونا من مجموعة من الاعوان الاداريين بمختلف الرتب، من مهندسين، تقنيين ومتصرفين وغيرها من الرتب و الكل يسهر على السير الحسن للمستشفى أما فيما يخص مسالة التمويل فإن الدولة هي التي تمنح للمؤسسة الاستشفائية ميزانية سنوية يتولى مدير المؤسسة توزيعها على مختلف الأقسام.

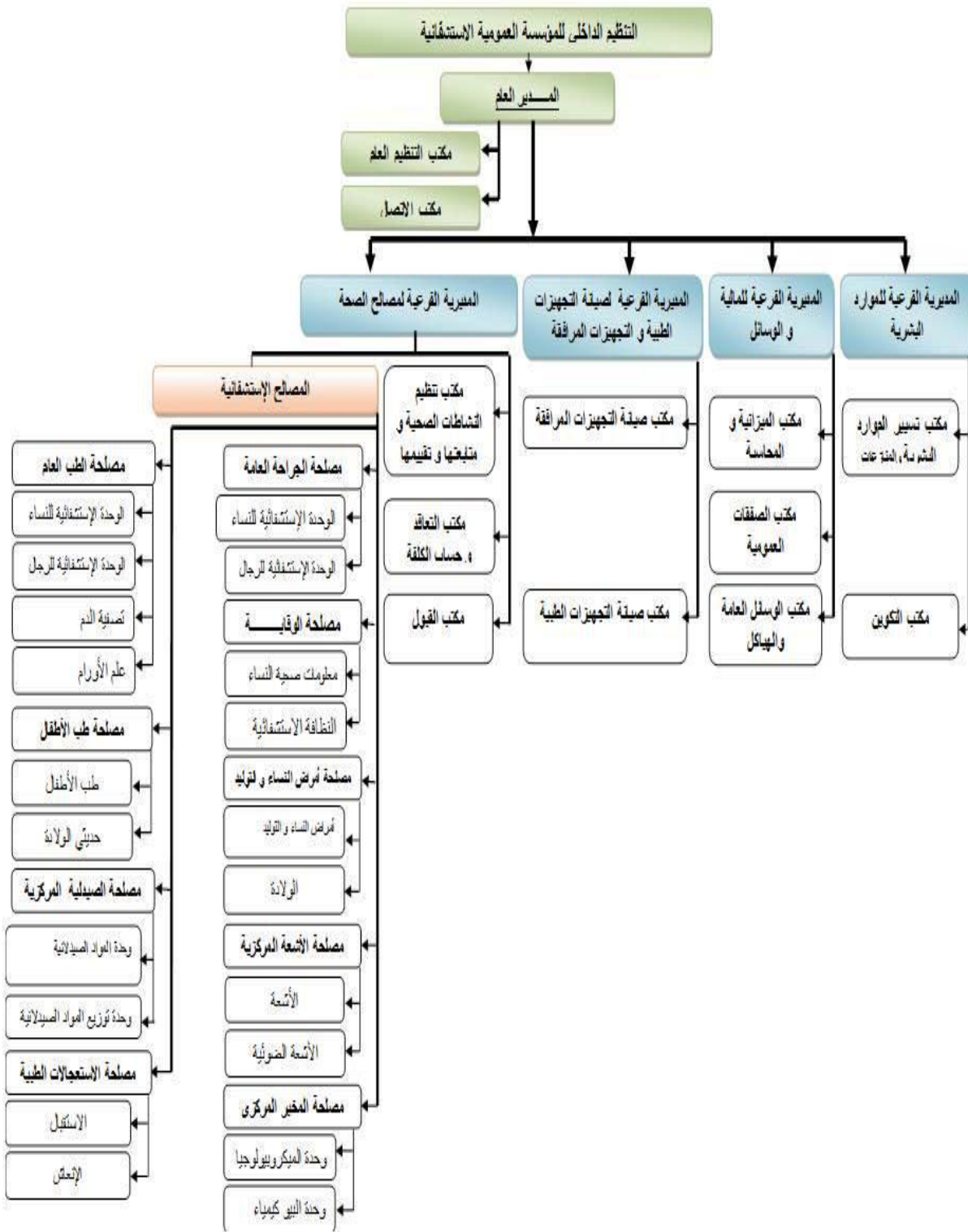
**المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية وتنظيم مكتب الدخول**

لقد تم يوضع الهيكل التنظيمي لإدارة المؤسسة الاستشفائية انطلاقا من القرار المشترك بين وزارة المالية ووزارة الصحة والوزير المنتدب لدى رئيس الحكومة المكلف بالإصلاح الإداري و الوظيف العمومي ومن خلال هذا الهيكل يتضح لنا دور ووظيفة كل مصلحة وتتم إدارة المؤسسة بواسطة مجلس الإدارة ويسيرها المدير والذي يلحق به تنظيم ومهام مكتب الدخول إضافة الى بقية المصالح كما تتمتع بهيئة استشارية تدعى المجلس الطبي تصرف المدير والذي يلحق به تنظيم ومهام مكتب الدخول.

**أولاً: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية امشدالة**

الشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي امشدالة:

الشكل رقم 3-6: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية امشداله



المصدر: مصصلحة الموارد البشرية



ثانيا: تنظيم ومهام مكتب الدخول

يعد مكتب الدخول من أهم المصالح الإدارية بالمستشفى، إذ لا يقتصر دوره على تسجيل حركة المرضى (دخول، إقامة وخروج المرضى) بل يسمح بتقييم واستغلال مجموعة من المعلومات والإحصائيات المرتبطة بحساب أيام الإقامة بالمستشفى.

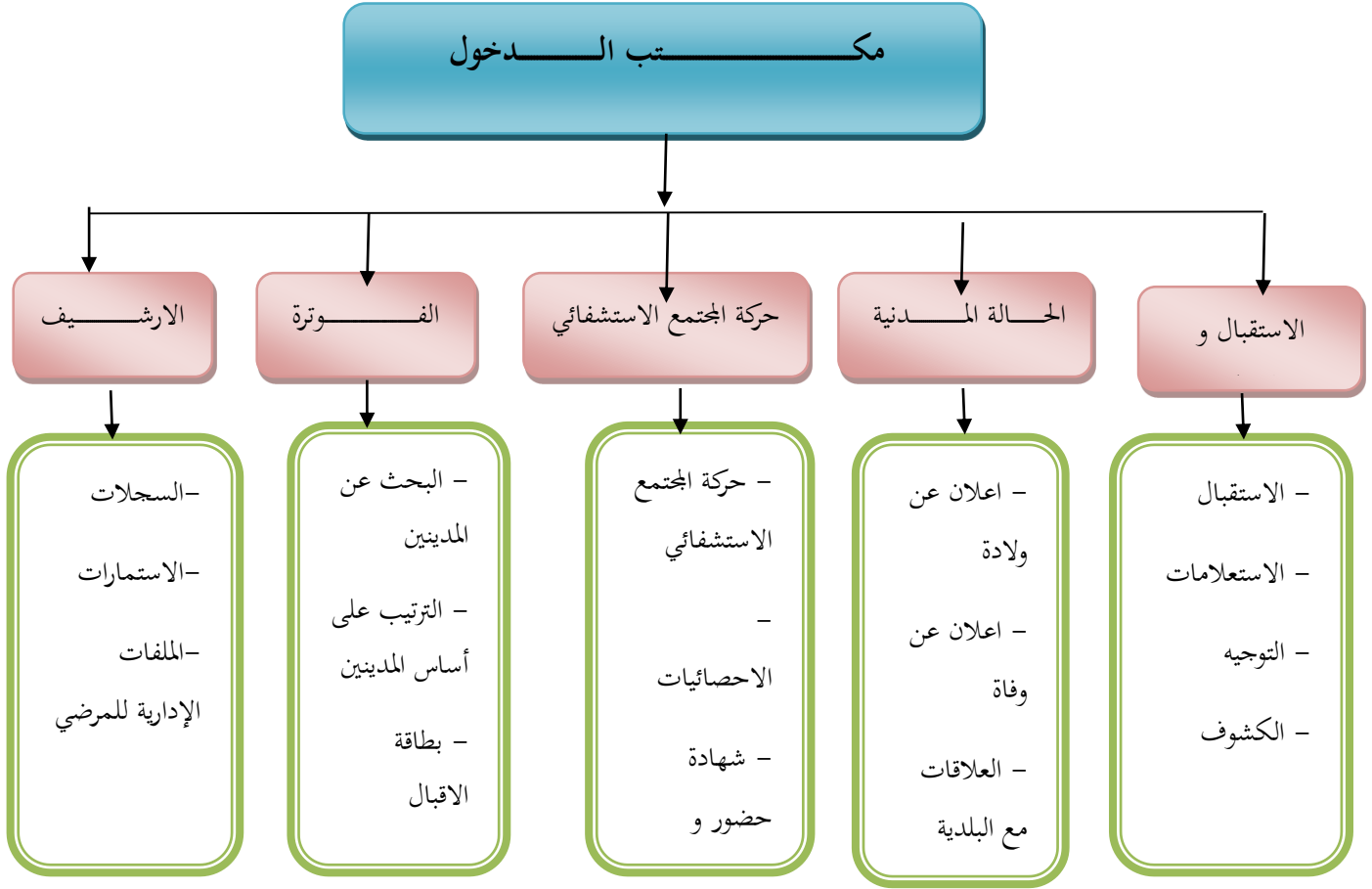
يرتبط نشاط أي مؤسسة أساس بمواردها المالية، والمؤسسات الصحية لا يمكن أن تشد عن هذه القاعدة العالمية وفي هذا السياق يكمن الهدف في إعطاء مكتب الدخول المصداقية وذلك بتحديث المهام التي تسمح بتسيير عقلائي والجيد للمؤسسات الاستشفائية وكما يشكل المنهل الرئيسي للإدارات، وأحد المصالح التي تعتمد عليها إدارة المستشفى وفي الواقع فإن أي نجاح في إطار الاستقلالية المالية للمؤسسات الصحية مرتبط بتنظيم وتسيير صارم لمكتب الدخول أين أضحت الفرصة مواتية لإعادة النظر في بعده العضوي نظرا لوضعيته الاستراتيجية في وسط المؤسسة الاستشفائية هذه لإعادة الهيكلة لمكتب الدخول لا بد أن تهدف إلى التكفل والتوزيع العام لمجموع العمليات التي تدخل في ميدان اختصاصه، ابتداء من دخول المريض حتى خروجه، حتى نصل إلى ترتيب وحساب تكاليف الاستشفائية التي تعتبر أهم مورد مالي بالنسبة للمؤسسة.

يناط بمكتب الدخول المهام التالية وهي موزعة على مراحل:

- 1- استقبال وقبول المرضى حسب إجراءات مختلفة.
- 2- إقامة واستغلال مختلف السجلات (الحالة المدنية، حساب أيام الإقامة بالمستشفى...).
- 3- المحاسبة المالية (حساب تكاليف الإقامة بالمستشفى أو الفحوصات الخارجية، والأتعاب الطبية)
- 4- متابعة المنازعات.
- 5- استغلال الإحصائيات.

يوضح الشكل الموالي الهيكل التنظيمي لمكتب الدخول للمؤسسة الاستشفائية امشداله :

الشكل رقم 3-7: الهيكل التنظيمي لمكتب الدخول للمؤسسة الاستشفائية امشداله



المصدر: مصلحة الموارد البشرية

المطلب الثالث: وسائل وجمهور المؤسسة العمومية الاستشفائية

هناك عدة وسائل يعتمد عليها من أجل إقامة علاقات عامة في داخل وخارج المؤسسة.

الفرع الاول: وسائل العلاقات العامة في المؤسسة الاستشفائية العمومية امشداله

اولا: الاجتماعات

وهي اجتماعات رسمية مخطط لها مسبقا، الهدف منها هو حل المشاكل العالقة في المؤسسة على مستوى كل المصالح والخدمات، بغرض التخطيط لمشاريع مستقبلية، إقامة تعديلات، إلغاء أو سن بعض القوانين يترأسها المدير العام للمؤسسة تكون هذه الاجتماعات بين:

✓ المدير ورؤساء الأقسام.

✓ المدير والعمال الطبيين أو شبه الطبيين.

✓ المدير والإداريين.

### ثانيا: الملصقات

عبارة عن وثائق رسمية تعلق في مختلف أقسام المؤسسة.

### ثالثا: الهاتف

توجد في المؤسسة الاستشفائية امشداله عدة أجهزة الهاتف ،حيث نجدها في: مكتب المدير، مكتب الاستقبال، مكاتب الإداريين، مكاتب رؤساء الأقسام، مكاتب أعوان الأمن...إلخ. تستخدم تقنية الهاتف للاتصال بين مختلف العمال داخل المستشفى لتسهيل عملية الإتصال.

### رابعا: الأنترنت

قامت إدارة المستشفى بإدخال تقنية الانترنيت لأجل مساعدة العمال على أداء واجباتهم وتسهيل الاتصال في الداخل والخارج.

### خامسا: جهاز الكمبيوتر

يوجد في كل مكتب من المكاتب المستشفى جهاز الكمبيوتر وذلك لتسهيل العملية الاتصالية من جهة، ولتسهيل العمل الإداري من جهة أخرى.

### سادسا: الرسائل المكتوبة

يقوم العمال بتقديم طلبا م وشكاويهم للمدير عن طريق الرسائل المكتوبة، حيث تقدم لرئيس القسم الذي يقدمها بدوره للمدير.

### سابعا: المنشورات والمطويات

اي وثائق توزع على الجمهور الخارجي دف القيام بعمليات التبرع بالدم لفائدة مرضى المستشفى، وكتابة شعارات وعبارات إنسانية على هذه المطويات بغرض التأثير على الجمهور.

الفرع الثاني: جمهور العلاقات العامة للمؤسسة الاستشفائية " قاسي يحي " ينقسم إلى جمهور داخلي داخل المؤسسة وخارجي الأطراف المتعاملة مع المؤسسة.

### اولا: الجمهور الداخلي

هم كل الموظفين الموجودين في المؤسسة بكل تخصصا م ومراكزهم وهم كالآتي

- ✓ مدير المؤسسة.
- ✓ نائب المدير.
- ✓ رئيس المستخدمين.
- ✓ رؤساء الأقسام
- ✓ الأطباء (العامون + الخاصون)

✓ شبه الطبيين.

✓ الإداريين.

✓ المقتصد.

✓ أعمال النظافة.

✓ أعمال المطعم.

✓ أعوان الأمن.

### ثانيا: لجمهور الخارجي

تتصل إدارة المستشفى بمختلف الشركات التالية:

✓ مختلف الشركات والمؤسسات الخاصة (شركات الأدوية و العتاد الطبي ....)

✓ مؤسسة المياه.

✓ مؤسسة سونلغاز.

✓ الخزينة العمومية و المراقب المالي

✓ شركة التأمين.

✓ البنوك.

✓ البريد والموصلات.

✓ الشرطة.

✓ الحماية المدنية.

✓ جمهور المواطنين.

المبحث الثالث: المراجعة الداخلية وتحسينها لجودة نظام المعلومات في المؤسسة

المطلب الأول: أنظمة المعلومات المطبقة في المؤسسة و علاقتها بوظيفة المراجعة

تقوم المؤسسة الاستشفائية باستغلال واستخدام مختلف برامج نظام المعلومات في وظائفها مما توفره هذه الأخيرة من ربح في الوقت وجودة في الأداء ونقص في التكاليف ومن اهم هذه البرامج المتبعة نجد :

**1-برامج معالج النصوص WORD:** ومن المعروف فهو البرنامج الذي يسمح بكتابة نص وفي الاغلبية

يستفيد منه موظفي المؤسسة على مستو كل المديريات في المراسلات فيما بينهم أو بين الفروع.

**2-المجدول EXCEL:**يسمح هذا البرنامج برسم جداول بطريقة سهلة وسريعة وهو مستغل خاصة في

المحاسبة المالية.

**3-برامج معالجة الصور:**والذي يستفيد منه موظفو المؤسسة في تسريع وتحسين بعض الأعمال.

تتضمن وظيفية المراجعة في ظل انظمة المعلومات السابقة الذكر فحص كافة مكونات النظام و هي :

- العاملون

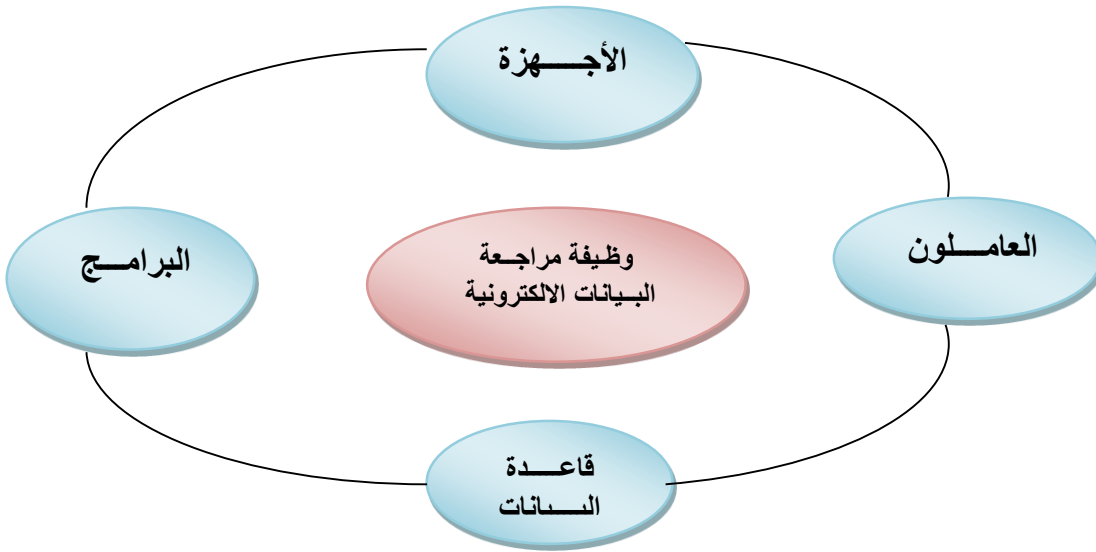
- الأجهزة البرامج

- قاعدة البيانات

بحيث تتكامل هذه المكونات مع بعضها البعض من اجل تحقيق أهداف المراجعة كما يوضحه الشكل التالي :

e

الشكل رقم 3-8: علاقة انظمة المعلومات بمصالح المؤسسة



المصدر: مصلحة الموارد البشرية

### المطلب الثاني: انظمة المعلومات وعلاقتها بمصالح المؤسسة

بعد ملاحظة الهيكل التنظيمي وزيارة المؤسسة محل الدراسة وجدنا أن أنظمة المعلومات المطبقة تظهر على شكل برمجيات خاصة تابعة مباشرة للمصلحة التي تتواجد فيها اذ يقوم الموظفين بطباعة الوثائق والمستندات الخاصة بها ( سند الطلب، وصل الاستلام، الفواتير، عقود التشغيل، وثائق الترسيم والاستفادة من المنح العائلية، الإحالة للتقاعد،.....) واستخراجها وحفظها بالنظام لتفادي ضياعها والرجوع اليه عند الحاجة فأنظمة المعلومات قدمت تسهيلات معتبرة لمختلف المصالح او المديريات تتمثل فيما يلي:

#### الفرع الاول: مديرية الموارد البشرية

من خلال:

- ضمان تسيير المستخدمين.
- العمل على تطوير الموارد البشرية.
- تنفيذ مخطط تكوين المستخدمين و المشاركة في تنظيم الامتحانات و المسابقات و تنويع التكوين الذي له علاقة بمهامه
- إعداد مخطط تسيير الموارد البشرية بالاتصال مع الهياكل المعنية و السهر على تنفيذه.
- إعداد برامج التكوين في ميادين تأطير المسؤولين ورؤساء الأقسام والمكاتب
- القيام بتحديد وإعداد مخططات وبرامج تكوين المستخدمين الإداريين والطبيين وشبه الطبيين وتحديد معارفهم وتحسين مستواهم
- المنازعات: يتم تسيير هذا الملف على مستوى المديرية و ذلك بالتنسيق مع المحامي بموجب اتفاقية مبرمة بين الطرفين، حيث يسهر على متابعة كل القضايا التي تكون المديرية طرف فيها .

#### الفرع الثاني: مديرية المالية و الوسائل

من خلال:

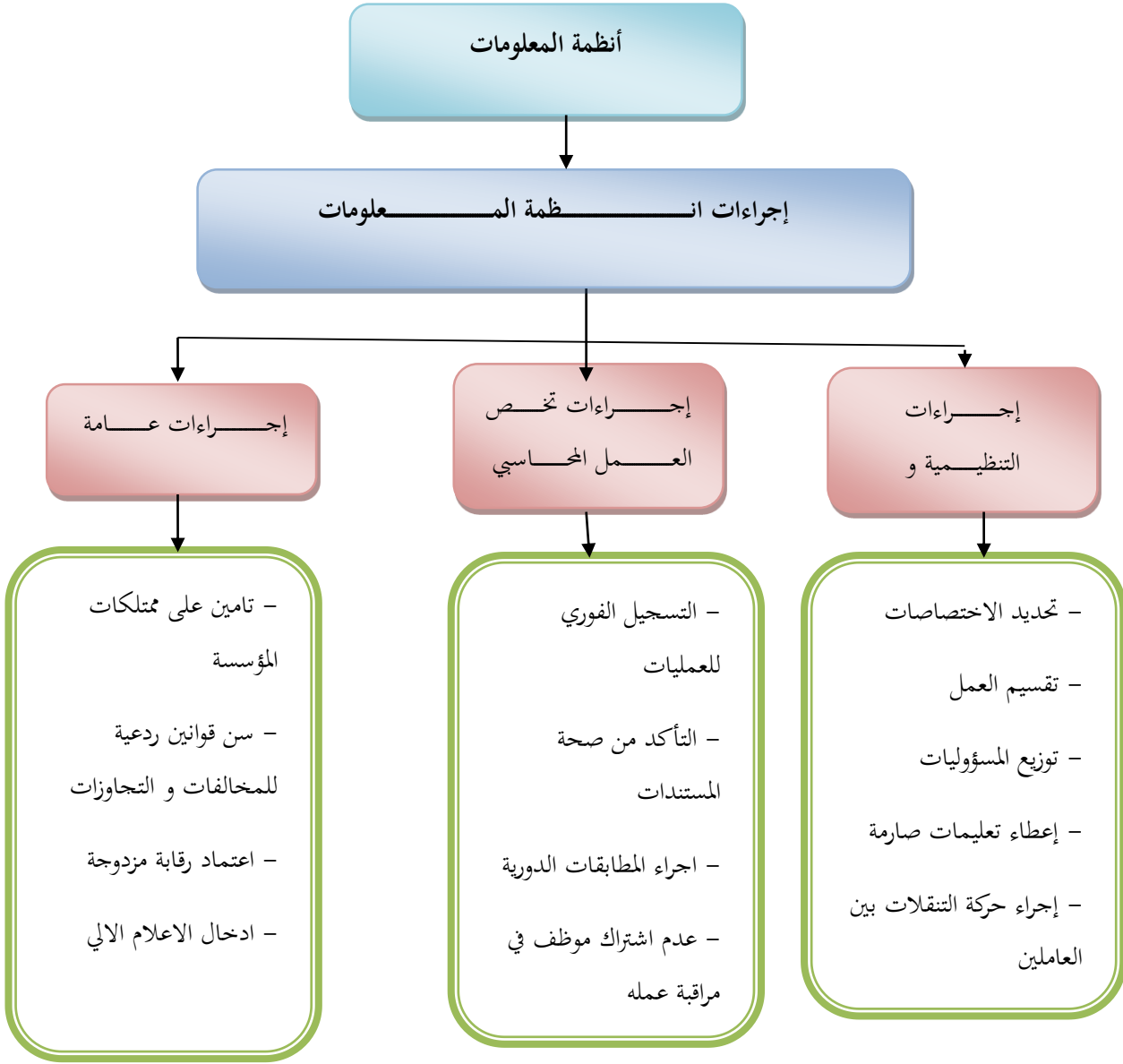
- تسيير وسائل الإدارة.
- ضمان تسيير الأملاك والمحافظة عليها.
- وضع قواعد و إجراءات متابعة و مراقبة الإعانات الممنوحة في الميزانية الابتدائية والمعدلة.
- ضمان إعداد ميزانية سير المؤسسة و تنفيذها.
- تقدير الحاجات المالية للمصالح و اقتراحها.
- تنظيم محاسبة المديريات.
- وضع الاعتمادات الضرورية لسير المديريات والأجهزة التابعة لها.
- استخراج كل من الحساب الإداري والحالة المالية للمؤسسة

الفرع الثالث: مديرية المصالح الصحية وصيانة التجهيزات

من خلال:

- مراقبة حظيرة السيارات وضمان حاجياتها من بنزين و صيانة
  - متابعة حالة السكنات الوظيفية التابعة للمؤسسة (شاغرة/قابلة للشغور)
  - تسيير ممتلكات وتجهيزات المؤسسة.
  - التنسيق مع مكتب الميزانية في اقتناء الأدوات المكتبية مستهلكة أو غير مستهلكة.
  - متابعة عملية جرد العتاد المقتنى من ميزانية التسيير و التجهيز.
  - التنسيق مع مديرية أملاك الدولة بإتلاف العتاد الغير صالح للاستعمال و بيعه عن طريق المزاد العلني.
  - مراقبة و متابعة كل عمليات تحويل العتاد من المؤسسة إلى المديریات التابعة لها.
- بالإضافة الى ذلك نجد ان إدارة المؤسسة تعتمد على أنظمة المعلومات في مختلف الإجراءات الإدارية التي تعتمد عليها على مستوى الفروع الإدارية والمصالح الصحية مثلما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم 3-9: علاقة انظمة المعلومات بمصالح المؤسسة



المصدر: مصلحة الموارد البشرية

### المطلب الثالث: دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة نظام المعلومات للمؤسسة

مما لا شك فيه أن المؤسسة تقوم بالمراجعة الداخلية بهدف حماية أصولها وممتلكاتها واكتشاف الأخطاء والغش، والتأكد من صحة التسجيلات المحاسبية، وذلك من خلال فحص القوائم والبيانات المالية المتعلقة بالمؤسسة وصولاً إلى إبداء رأي فني مستقل ومحيد حول عدالة القوائم المالية في نهاية سنة مالية معينة كما تهدف



إلى فحص انظمة المعلومات وإجراءاتها والسياسات الإدارية المرسومة بهدف التحقق من تنفيذها طبقا لما هو مخطط لها واكتشاف أي انحرافات عن التنفيذ فالمدقق الداخلي معني بمساعدة الادارة في تحمل مسؤولياتها وفحص وتقييم وسائل الرقابة فيها بقصد تدعيمها وتحسينها واقتراح ما يراه كفيلا لتعديلها وتطويرها بالاعتماد على المزايا والخدمات التي تقدمها أنظمة المعلومات والتي نذكر منها:

-تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة

-تسهيل عملية مراقبة المخزونات (مواد غذائية، مواد صيدلانية منسوجات طبية كواشف المخابر...) و كمياتها ونهاية صلاحيتها على المراجع .

- تمكين المراجع من القيام بتعقب مسار المراجعة بنجاح في ظل نظام المعلومات

- إمكانية التحقق من مسار العمليات المحاسبية في أنظمة المعلومات الخاصة بالمؤسسة بدا من المستندات والسجلات الأصلية .

-التحقق من المعلومات التي تم الادلاء بها في التقارير المالية والتي سبق إدخالها إلى أنظمة المعلومات داخل المؤسسة.

- اكتشاف و تصحيح الاخطاء ان وجدت أثناء القيام بالمعالجات المحاسبية في ظل نظام المعلومات الالكتروني.

- تعريف و تمييز كل عملية من عمليات تحديث السجلات بوضوح كامل

-سهولة الحصول على المعلومات مما يوفر للمراجع الكثير من الوقت الذي كان يستغرقه في البحث عن هذه المعلومات عندما كان الحاسوب غير مستعمل، وكانت المعلومات مخزنة في مستندات ورقية تحفظ في الأرشيف.

- تمكين المراجع من تعزيز أدلته اجمالا و تفصيلا في شكل أقراص مضغوطة.

- إجراء المقارنة بين نتائج التقارير و السجلات المختلفة التي تصدرها المؤسسة بسهولة

ورغم الدور الذي تلعبه المراجعة الداخلية في الحصول على معلومات صحيحة ودقيقة وذات مصداقية، الا

أنه قد يصادف المراجع وجود مخاطر تؤثر على عملية المراجعة الداخلية والتي يجب أن يأخذها في الحسبان والتي تتمثل فيما يلي:

-عدم التصميم الجيد للبرامج المستخدمة في المؤسسة.

-القيام بعمليات الغش واختلاس، كمحاولة إخفاء عجز عن طريق إدخال بيانات غير صحيحة مما يشكل خطر

على مصداقية المراجعة. والمراجع يمكن أن يكتشف هذه المخاطر باعتماد على قدراته الشخصية، أي أن يتوفر على

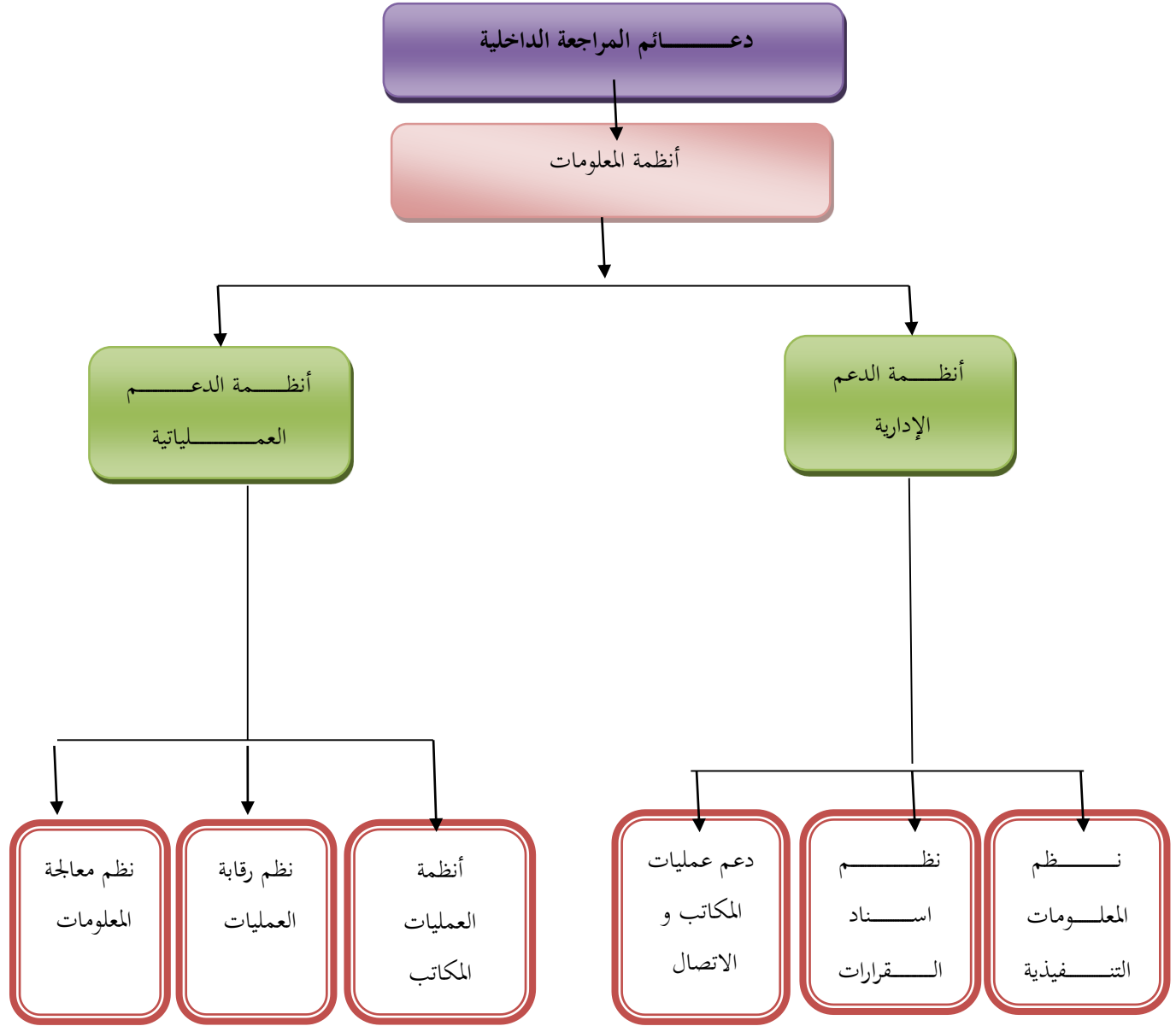
تكوين في مجال

الحاسوب للتمكن من الاطلاع على الملفات وفهم طريقة عمل مختلف البرامج

ويوضح الشكل المقابل أنظمة المعلومات التي تركز عليها المراجعة الداخلية في المؤسسة وتمثل بمثابة الدعائم

الأساسية لها.

الشكل رقم 3-10: أنظمة المعلومات المدعومة للمراجعة الداخلية



المصدر: مصلحة الموارد البشرية

**خلاصة الفصل الثالث:**

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري من هذا الموضوع، ومحاولة إسقاطه على ارض الواقع في الجانب التطبيقي تم التوصل الى النتائج التالية:

- المراجعة الداخلية تعتبر من أهم الآليات المساهمة في تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة بتوفير مسيرين يتمتعون بدرجة عالية من الكفاءة والخبرة للقيام بهذه المهنة.
- الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة في المستوى المطلوب له ارتباط وثيق بعملية المراجعة الداخلية لذا وجب على المسؤولين الوقوف على نقاط القوة والضعف في أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسات.
- تلعب أنظمة المعلومات و المعلومات المتحصل عليها دورا بالغا في عملية صنع القرار.
- إن وظيفة صنع القرارات لها أهمية بالنسبة لجميع الوظائف فهي تعتبر جوهر العملية الإدارية إذ نجدها ترتبط بعلاقة مباشرة او غير مباشرة في تحقيق اهداف هذه الوظائف.

## الخاتمة

يعتبر نظام المعلومات في المؤسسة بالركيزة الأساسية و اللبنة القاعدية في مختلف نشاطات المنشأة لكون هذه الأخيرة تنشط في ظل محيط متشعب ومليء بالتعقيدات ولها وظائف متعددة ومن ثم فإن مهمة تسييرها ليست بالأمر الهين خاصة الجانب المحاسبي منها فهو جزء أساسي وهام من نظام المعلومات ككل، يختص بجمع البيانات المحاسبية والأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة من واقع المستندات والتي تعتبر المصدر الخاص بإثبات كافة الوقائع ثم معالجتها حيث كان للتطورات الجديدة في مجال نظام المعلومات أثر على المراجعة، حيث ساهمت بشكل فعال في تحقيق السرعة والدقة في الحصول على المعلومات المحاسبية المفيدة والمناسبة والتي تعتبر بمثابة مخرجات نظام المعلومات داخل المؤسسة.

وكما رأينا في هذه الدراسة فإن نظام المعلومات المحاسبية ليس غاية في حد ذاته وإنما وسيلة لتحقيق جملة من الغايات في مقدمتها حاجات عدة أطراف داخلية وخارجية، وللتأكد من أن نظام المعلومات يعكس فعلا واقع الأحداث الاقتصادية بالمؤسسة فإن هذا يتطلب القيام بعملية مهمة تتمثل في عملية المراجعة الداخلية، حيث أن مخرجات نظام المعلومات هي مدخلات عملية المراجعة، كما يعتبر نظام المعلومات اللبنة الأساسية لعملية المراجعة الداخلية، وإن الهدف الأساسي من عملية المراجعة الداخلية هو إعداد تقرير يتضمن رأي المدقق حول عدالة القوائم المالية والتي هي عبارة عن مخرجات نظام المعلومات .

### اختبار صحة الفرضيات:

من خلال ما تناولته الدراسة من جوانب نظرية وتطبيقية توصلنا إلى النتائج المرتبطة بالفروض الموضوعية مسبقا كما يلي:

#### ➤ الفرضية الأولى:

بينت الدراسة النظرية صحة الفرضية حيث تلعب المراجعة الداخلية دورا هاما في تحسين جودة نظام المعلومات بالمؤسسة.

#### ➤ الفرضية الثانية:

اثبتت الدراسة النظرية صحة الفرضية حيث أنه يعد نظام المعلومات المحاسبية عنصرا أساسيا في توفير المعلومات الضرورية بالجودة المطلوبة.

#### ➤ الفرضية الثالثة:

بينت الدراسة التطبيقية صحة الفرضية يتميز عمل نظام المعلومات المحاسبي بالسرعة ودقة أكبر في معالجة البيانات وتقديم النتائج، إلى جانب إمكانية القيام برقابة داخلية آلية .

نتائج الدراسة

يمكن ان نخلص ومن خلال ما تم عرضه الى الوصول إلى النتائج التالية:

-المراجعة الداخلية تركز على مجموعة من المعايير والإجراءات التي تحكم هذه العملية وتعتمد على التقرير النهائي للمدقق.

-نظم المعلومات من أهم مصادر المعلومات خاصة المحاسبية منها فهو يعكس واقع الأحداث الاقتصادية بالمؤسسة ومدى مطابقة مخرجات نظام المعلومات المحاسبية للواقع الفعلي لها.

-إن درجة جودة المعلومات المحاسبية لهما تأثير كبير على دقة القرارات المتخذة من قبل مستخدمي هذه المعلومات.

توصيات :

توصلت الدراسة إلى بعض التوصيات والتي تتمثل فيما يلي:

-ضرورة التزام المراجع الداخلي بالمسؤولية والحيادة في الادلاء برأيه.

-حماية المراجع الداخلي بقوانين تكفل عدم تعرضه للضغط والابتزاز لان مهمته على قر كبير من الأهمية.

-السهر على سلامة أنظمة المعلومات وتأمينها و حمايتها من الضياع و الاختراق و التلاعب بها .

-ضرورة استخدام المراجع الداخلي لتكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة الداخلية من أجل تحسين عملهم.

أفاق البحث:

يمكن للدراسة ان تكون دافعا لطرح إشكاليات عديدة وبالتالي دراسات جديدة منها:

-استعمال البرامج الإلكترونية في عملية المراجعة الداخلية.

- استخدام تكنولوجيا المعلومات في مسك المحاسبة

-العوامل المؤثرة على مصداقية المعلومات المحاسبية.

-أثر نزاهة المراجع الداخلي في مصداقية المعلومات المحاسبية وعملية المراجعة.

## قائمة المراجع

الكتب

- 1-الدكتور عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية .
- 2- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مراجعة ومراقبة الداخلية.
- 3-الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، مراقبة ومراجعة داخلية.
- 4-عبد الفتاح الصحن واحمد نور و علي أبو الحسن، الرقابة و مراجعة الحسابات، مؤسسة شباب الجامعة، 1989،
- 5-هادي التميمي، مدخل الي التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر، 2006.
- 6- دكتور سعودي بلقاسم، المراجعة الداخلية ، جامعة محمد بوضياف-المسيلة، 2016.
- 7-بن عمارة منصور، الملتقى العلمي الدولي لمعايير المراجعة الدولية ، جامعة سعد دحلب ، 2011.
- 8- الدكتور اقاسم اعمر، دروس و محاضرات في مقياس التدقيق و مراجعة الحسابات .
- 9-محمد السيد سريا أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل ، مصر ، 2007 ، ط1.
- 10-حازم هاشم الالوسي ، الطريق الى علم المراجعة و التدقيق، دار الكتب الوطنية ، ليبيا ، ج1 ، ط1، 2003 .
- 11-غسان فلاح المطارنة ، تدقيق المحاسبات المعاصرة الناحية النظرية ، دار المسيرة ، عمان ، 2006 ، ط1 .
- 12-محمد بوتين ، المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية الى التطبيق.
- 13 - زين يونس ، عوادي مصطفى ، المراجعة الداخلية و تكنولوجيا المعلومات ، مكتبة بن موسى السعيد للنشر و التوزيع الوادي ، 2010 .
- 14-نواف محمد عباس الرماحي ، مراجعة المعاملات المالية ، دار صفاء لنشر و التوزيع ، عمان ، 2009 .
- 15-وليم توماس ، امرسون هنكي ، المراجعة بين النظري و التطبيق ، ترجمة و تعريب احمد حامد حجاج ، دار المريخ الرياض، 2006 .
- 16- دكتورة نادية فضيل ، شركات الأموال في القانون الجزائري ، ديوان المطبوعات الجزائرية ، ط2، 2007 .
- 17- لطفى امين السيد ، التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعة ، مصر ، 2007 .
- 18-حسين القاضي ، حسين دحدوح ، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية الدولية ، دار وراق للنشر ، عمان ، 1999 .
- 19-الصبان و اخرون ، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات ، الدار الجامعية /مصر 1998 .
- 20-محمد فلاق ، التدقيق الداخلي و علاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة علي شهادة الايزو .



- 21- ثناء علي قباني، نادر شعبان السواح ، المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني ، الدار الجامعية الإسكندرية ، مصر 2006 .
- 22- يوسف خوري محمد ، دراسات في مستجدات المراجعة ، دار الفكر العربي ، مصر ، 1983 .
- 23- خليفة كمال و اخرون ، دراسات في النظرية المراجعة و تطبيقاتها ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2006 .
- 24- دكتور حسين احمد دحدوح ، دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية و فعاليتها في الشركات ، دمشق ، 2008 .
- 25- عفاف سالم بصفر ، دور لجان المراجعة ، جامعة عبد العزيز جدة ، 2007 .
- 26- محمد مصطفى سليمان ، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي و الإداري ، الدار الجامعية القاهرة ، ط 2 ، 2009 .
- 27- وجدي حامد حجازي ، أصول المراجعة الداخلية مدخل عملي تطبيقي، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، مصر، 2010.
- 28- نادر شعبان إبراهيم السواح، النقود البلاستيكية واثـر المعاملات الالكترونية على المراجعة الداخلية للبنوك التجارية، مصر، 2006.
- 29- نظم المعلومات المحاسبية، المستوى الثاني، الفصل الدراسي الأول ، كود 136
- 30- الدكتور عماد الصباغ ، نظم المعلومات ماهيتها ومكوناتها ، جامعة قطر، 2000.
- 31- محمد فتحي عبد الهادي، عبد المجيد صالح بوعزة، المعلومات ودورها في اتخاذ القرارات وإدارة الأزمات، الأردن، 1995.
- 32- علاء الكيلاني السالمي، اساسيات نظم المعلومات الادارية، قطر، 2014.
- 33- الدكتور محمد السعيد خشبة ، أساسيات النظام ، نظام المعلومات المفاهيم و التكنولوجيا .
- 34- الدكاترة دوري زكريا و احمد علي صالح، الفكر الاستراتيجي وانعكاساته على نجاح منظمات الاعمال، دار النشر اليازوري، عمان، 2009.
- 35- الدكاترة زياد عبد الحلـيم الذبيـة، نضال محمود الرمحي، عمر عبد لجعيدي، نظم المعلومات في الرقابة و التدقيق ، كلية علوم الاقتصادية غزة .
- 36- الدكتور رعد الصرن ، قسم إدارة أعمال، عوامل قياس جودة المعلومات المطبقة في شركة الاتصالات، جامعة دمشق، 2013.
- 37- فواز التميمي، احمد الخطيب، ادارة الجودة الشاملة ومتطلبات التأهيل للأيزو 9001، الاردن، 2008 .
- 38- لطيفة فرجاني ، المراجعة في ظل المعالجة الالية للمعلومات، مركز أبحاث للمعلومات الإسلامية.
- 39- الدكتور ادريس عبد السلام اشتيوي، المراجعة معايير واجراءات، دار النهضة العربية، لبنان، 1996.
- 40- ثناء علي القباني ، نادر شعبان السواح ، المرجعة الداخلية في ظل التشغيل الالكتروني ، الدار الجامعية ، مصر
- 41- حسين القاضي ، حسين دحدوح ، اساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية الدولية ، دار وراق للنشر ، عمان

### الاطروحات / رسائل الماجستير/المجلات

- 1- فلكاوي نجوى، تنمية الموارد البشرية وفق معايير الجودة الشاملة، أطروحة دكتوراه، سطيف، 2018/2016.
- 2-نقاز احمد ، دور المراجعة الداخلية في دعم و تفعيل القرار دراسة حالة مجمع صيدال ، رسالة ماجستير الاغواط ، 2007
- 3-مها رزق نجم ، العوامل المؤثرة في تحديد اتعاب مدققي الحسابات الخارجيين في قطاع غزة ، رسالة ماجستير الجامعة الإسلامية غزة 2012 .
- 4- دور نظم المعلومات في تحسين أداء الشركات الاتصالات. رسالة ماجستير .حلب.2014.
- 5- نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني و دوره في تعزيز امن المعلومات المالية،رسالة ماجستير، العراق ، 2012 .
- 6-احمد الرشيدى ، مدى توافر الشروط الاستقلالية لمدققي الحسابات الخارجية في دولة الكويت ، رسالة ماجستير ، الأردن ، 2012 ، ص 12
- 7- احمد محمد مخلوف ،المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية ، رسالة ماجستير ، الجزائر
- 8-سردوك فاتح، دراسة اثر استخدام الحاسوب والإجراءات التحليلية على مراجعة الحسابات ،المركز الجامعي،الوادي،
- 9- زين الدين شيخي ،بوكرع محمد، الانتقال من نظام الجودة ايزو 9001 الى نظام الجودة الشاملة،مذكرة ماجستير، تلمسان، 2011.
- 10-عبد السلام عبد الله السعيد ابو سرعة، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية رسالة ماجستير ، الجزائر ، 2010.
- 11-مكانة الجودة في المؤسسة الخدمية، مذكرة ماجستير، بن احسن ناصر الدين، باتنة، 2009،
- 12- ليندة قداري، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة تخرج.
- 13- بلعيد وردة، مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة التخرج.
- 14- بن احسن نصر الدين،مكانة الجودة في المؤسسة الخدمية ،مذكرة تخرج،باتنة،2009/2008.
- 15- نجيبة بن مسعود،مساهمة المراجعة الداخلية في تحسين نظام المعلومات المحاسبي،مذكرة تخرج،2015/2014.

### مصادر الانترنت

- 1- معلومة <https://ar.m.wikipedia.org/wiki> 2019/06/17
- 2-منتدى المراجعين الداخليين العرب، [www.arabinternalauditors.com](http://www.arabinternalauditors.com).

### الملتقيات/المحاضرات

- 1- محمد فلاق، التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الجودة الايزو ، ملتقى سكيكدة.

2 - نظم المعلومات، محاضرة، جامعة الاندلس للعلوم الطبيعية، سوريا.

### المراسيم /المطبوعات /المجلات

1- المرسوم التنفيذي رقم 96-136، الجريدة الرسمية العدد 24، 1996، المواد 03/0405/06/07/13 قانون

اخلاقيات مهنة المحاسبة

2-الدكتور دادو مراد، مطبوعة لمقرر الاتصال وأنظمة المعلومات، جامعة الجزائر3، 2017/2016، ص 28

3-محمد التوهامي الطواهر ، مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر  
2003

4-الدكتور صادق احمد مصطفى، ادارة خطر الاكتشاف في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات المجلة العلمية لكلية  
1998،

5-مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، العدد118، [www.pdfactory](http://www.pdfactory)

6-فيصل الشواورة ، فلسفة و ميمانيكة عمل التدقيق ، مجلة الأسمدة العربية عدد 18 ، الأردن 1998 .

7- أسامة عبد المنعم عبد الجبار ، دور المدقق الداخلي في مواجهة ظاهرة الفساد المالي ،مجلة الإدارة و الاقتصاد ،  
العدد 61 ، 2012.

8 - وحدة الحدباء للطباعة والنشر، آلية الحدباء الجامعة، الموصل، العراق، 2000.

### مصادر أخرى

1-جمعية المحاسبين القانونيين ، معايير المراجعة الداخلية ، السعودية 2004،

2- المصفي الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين ، المراجعة الداخلية

، 2011، ، 3-مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ، دليل آداب و سلوك المهنة، 2006، AICPA code

، of Ethics