

الرقم التسلسلي:

رقم التسجيل: D.BFC / 3C / 04 / 13

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية.

التخصص: بنوك، مالية ومحاسبة.

العنوان

دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات في تحسين
جودة المعلومات المحاسبية
- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -

إعداد الطالب: بن قطيب علي

تاريخ المناقشة: 2017 / 02 / 04

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

أ. د/ سعيدي يحي	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد بوضياف / المسيلة	رئيساً
د/ قاسمي السعيد	أستاذ محاضر -أ-	جامعة محمد بوضياف / المسيلة	مشرفاً ومقرراً
أ. د/ أحمد قايد نور الدين	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد خيضر / بسكرة	مناقشاً
د/ زوبير عياش	أستاذ محاضر -أ-	جامعة العربي بن مهيدي / أم البواقي	مناقشاً
د/ حسين بلعجوز	أستاذ محاضر -أ-	جامعة محمد بوضياف / المسيلة	مناقشاً
د/ سعودي بلقاسم	أستاذ محاضر -أ-	جامعة محمد بوضياف / المسيلة	مناقشاً

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر و عرفان

في مثل هذه اللحظات يتوقف
اليراع ليفكر قبل أن يخط الحروف ليجمعها
في كلمات ... تتبعثر الأحرف وعبثاً أن يحاول
تجميعها في سطور
سطوراً كثيرة تمر في الخيال ولا يبقى لنا في نهاية المطاف إلا
قليلاً من الذكريات
وصور تجمعنا برفاق كانوا إلى جانبنا.....
فواجب علينا شكرهم ووداعهم ونحن نخطو خطواتنا الأولى في
عمار الحياة
ونخص بالجزيل الشكر والعرفان إلى كل من أشعل شمعة في
دروب عملنا
وإلى من وقف على المنابر وأعطى من حصيلة فكره لينير دربنا
إلى الأساتذة الكرام ونتوجه بالشكر الجزيل إلى الدكتور

قاسمي السعيد
الذي تفضل بإشراف على هذا البحث فجزاه الله
عنا كل خير فله منا كل التقدير والاحترام..

الإهداء

إلى من جرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حب
إلى من كلّت أنامله ليقدّم لنا لحظة سعادة
إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم
إلى القلب الكبير (والدي العزيز)
إلى من أرضعتني الحب والحنان
إلى رمز الحب وبلسم الشفاء
إلى القلب الناصع بالبياض (والدتي الحبيبة)
إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي (إخوتي)
الآن تفتح الأشرعة وترفع المرساة
لتنطلق السفينة في عرض بحر واسع مظلم
هو بحر الحياة وفي هذه الظلمة لا يضيء إلا
قنديل الذكريات ذكريات الأخوة البعيدة إلى
من أحببتهم وأحبوني
(أصدقائي)

المُلخص:

تهتم هذه الأطروحة بدراسة العلاقة بين التدقيق في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات كمتغير مستقل، جودة المعلومات المحاسبية كمتغير تابع، ولتجسيد ذلك تم تصميم استبيان وزع على عينة الدراسة البالغ عددها 34 عينة من المؤسسات الاقتصادية في ولاية تيارت، وقد تم تحليل مفردات الاستبيان باستخدام برنامج SPSS برنامج الحزم الاحصائية، تطرقنا في هذه الدراسة إلى الجانب النظري المفسر للتدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات وإلى الجانب النظري المفسر لجودة المعلومات المحاسبية ووقفنا على أهم المقاربات الحديثة التي تمكن التدقيق من تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، وتبسيط الضوء على مساهمة تكنولوجيا المعلومات والاتصال في تطوير دور وظيفة التدقيق، من أهم النتائج التي تم التوصل إليها هو وجود دور لتكنولوجيا المعلومات والاتصال في عملية التدقيق والتي تؤثر إيجابا على جودة المعلومات المحاسبية، مع الأخذ بعين الاعتبار لمخاطر التدقيق ومخاطر التكنولوجيا التي تمثل تهديدا حقيقيا لهذه المهنة وعلى ذلك يتم إيجاد السبل الكفيلة للتصدي لهذه المخاطر حتى يؤدي التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات دوره الحقيقي وبالتالي تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الالكتروني، تكنولوجيا المعلومات، جودة المعلومات المحاسبية.

Résumé :

L'objectif de cette thèse est d'étudier la relation entre l'audit à la lumière du traitement électronique de données en tant que variable indépendante et la qualité de l'information financière en tant que variable dépendante. Pour ce faire, un sondage a été élaboré et distribué sur un échantillon de 34 entreprises sur le territoire de la Wilaya de Tiaret. Les résultats du sondage ont été analysés par le biais d'un logiciel de statistiques appelé SPSS. Cette étude aborde, à la fois, la partie théorique qui explique l'audit à la lumière de la technologie de l'information et celle qui analyse la qualité de l'information financière, sans pour autant oublier les approches récentes les plus importantes qui permettent à l'audit d'atteindre la qualité de l'information financière. Notre étude met l'accent également sur la contribution de la technologie de l'information et de la communication dans le développement du rôle d'audit en tant que fonction. Comme le suggère les résultats, la technologie de l'information et de la communication joue effectivement un rôle essentiel vis-à-vis le processus

d'audit, qui à son tour, met en valeur la qualité de l'information financière. Il faut, en contre partie, prendre en considération les risques d'audit et de la technologie qui représentent une menace réelle pour cette profession et contre lesquels il est primordial de prendre des mesures afin que l'audit puisse remplir ses tâches à la lumière de la technologie de l'information et, par conséquence, mettre en valeur la qualité de l'information financière.

Mots clés : Audit électronique, technologie de l'information, qualité de l'information financière.

Abstract:

This thesis investigates the relation between auditing in the light of electronic data processing as an independent variable and the quality of financial reporting as a dependent variable. For the sake of this study, a survey was made and distributed on a sample of 34 economic corporations in the Wilaya of Tiaret. The results of the survey were analyzed using statistical packages software called SPSS. This paper discusses the theoretical part dealing with auditing in the light of information technology, as well as the theoretical part explaining the quality of financial reporting by displaying the most important and recent approaches that enable auditing to achieve financial reporting quality. Furthermore, this paper focuses on the contribution of information and communication technology in enhancing the role of auditing as a function. Results show that information and communication technology do play an important role in regards to the process of auditing which, in turn, enhances the quality of financial reporting. Noteworthy are the risks involved in both auditing and technology which represent a real threat to this profession, hence, the need to figure out ways and methods to face these risks so that auditing could perform its real role in an information technology context and, as a consequence, enhance the quality of financial reporting.

Keywords: E-auditing, information technology, quality of financial reporting.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
VIII	التشكرات
VIII	الاهداء
VIII	الملخص
VVIII	فهرس المحتويات
XVIII	قائمة الاختصارات
XVI	قائمة الجداول
XVVIII	قائمة الأشكال
	المقدمة العامة
ب	1. تمهيد
ج	2. الاشكالية
د	3. الفرضيات
د	4. أهمية الدراسة
د	5. أهداف الدراسة
هـ	6. أسباب اختيار الموضوع
هـ	7. منهجية الدراسة
هـ	8. هيكل الدراسة
و	9. حدود الدراسة
و	10. الدراسات السابقة
	الفصل الأول الإطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية
32	تمهيد
33	المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي
33	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للتدقيق المحاسبي ومفهومه
38	المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي
40	المطلب الثالث: معايير وأنواع التدقيق المحاسبي
42	المطلب الرابع: فروض ومبادئ التدقيق المحاسبي
47	المبحث الثاني: منهجية التدقيق المحاسبي

47	المطلب الأول: الحصول على معرفة عامة بالمؤسسة
50	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
56	المطلب الثالث: الحصول على أدلة الإثبات
58	المطلب الرابع: تقرير مدقق الحسابات
64	المبحث الثالث: نظام المعلومات المحاسبية
68	المطلب الأول: البيانات والمعلومات، الأهمية والمصدر والمستخدمون
74	المطلب الثاني: نظام المعلومات
81	المطلب الثالث: نظم المعلومات المحاسبية
82	المبحث الرابع: جودة المعلومات المحاسبية
82	المطلب الأول: ماهية المعلومات المحاسبية
85	المطلب الثاني: جودة المعلومات، ماهيتها، مفهومها
88	المطلب الثالث: جودة المعلومات المحاسبية، مفهومها، خصائصها
93	خلاصة الفصل الأول
	الفصل الثاني: دور التدقيق الالكتروني في تحسين جودة المعلومات المحاسبية
95	تمهيد
96	المبحث الأول: تكنولوجيا المعلومات والاتصال
96	المطلب الأول: الإطار النظري لتكنولوجيا المعلومات
107	المطلب الثاني: مكونات ومؤشرات التوجه نحو تكنولوجيا المعلومات والاتصال
109	المطلب الثالث: مزايا ومخاطر تكنولوجيا المعلومات
113	المطلب الرابع: الاستراتيجية التكنولوجية والذكاء الاقتصادي
116	المبحث الثاني: التدقيق في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات
116	المطلب الأول: الإطار النظري للتدقيق في ظل التشغيل الالكتروني
117	المطلب الثاني: معايير وإجراءات التدقيق في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات
122	المطلب الثالث: أهداف وأهمية التدقيق في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات
124	المطلب الرابع: مزايا ومخاطر التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات
129	المبحث الثالث: التدقيق الالكتروني ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية
132	المطلب الأول: القوائم المالية، المفهوم والأنواع
140	المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي، مفهومه، نجاعته في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية
143	المطلب الثالث: الاتجاه الايجابي لعصر المعلومات ودوره في تحسين جودة المعلومات
152	المطلب الرابع: الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات

157	المطلب الخامس: أمن المعلومات والتوقيع الإلكتروني كأداة لحماية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية
163	المطلب السادس: الغش والتلاعب الإلكتروني ودوره في عرقلة عملية التدقيق الإلكتروني
167	المبحث الرابع: الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات الإلكترونية وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية
167	المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات
172	المطلب الثاني: العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية
175	المطلب الثالث: دور حوكمة الشركات في تقليص فجوة التوقعات
176	المطلب الرابع: دور لجان التدقيق في تطبيق حوكمة الشركات
180	المطلب الخامس: الإجراءات التحليلية في التدقيق
182	خلاصة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر
184	تمهيد
185	المبحث الثالث: تكنولوجيا المعلومات والاتصال في الجزائر
185	المطلب الأول: تحديات التكنولوجيا ما قبل سنة 2002
187	المطلب الثاني: حصيلة إنجازات التكنولوجيا 2003-2013
195	المطلب الثالث: اتصالات الجزائر في طريق التحول
198	المطلب الرابع: تكنولوجيا المعلومات والاتصال في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية
204	المبحث الثاني: تطور التدقيق في الجزائر
204	المطلب الأول: التدقيق في الجزائر
211	المطلب الثاني: حوكمة الشركات في الجزائر
212	المطلب الثالث: لجان التدقيق في الجزائر
214	المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي
214	المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي
115	المطلب الثاني: المبادئ والاتفاقيات المحاسبية التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي
217	المطلب الثالث: مزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية
221	المبحث الرابع: المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر
221	المطلب الأول: مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي في الجزائر
226	المطلب الثاني: التوقيع والتصديق الإلكتروني في الجزائر كآلية مساعدة على تحقيق جودة المعلومات
231	المطلب الثالث: مسؤولية مؤدي خدمات التصديق الإلكتروني وصاحب شهادة التصديق الإلكتروني
235	خلاصة الفصل الثالث
	الفصل الرابع: منهجية الدراسة الميدانية

237	تمهيد
238	المبحث الأول: المؤسسة العمومية الجزائرية
238	المطلب الأول: تعريف المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية
241	المطلب الثاني: إعادة هيكلة المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية
243	المطلب الثالث: استقلالية المؤسسة الاقتصادية العمومية وعملية التطهير المالي
247	المطلب الرابع: خوصصة المؤسسات في الجزائر
249	المبحث الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر
249	المطلب الأول: واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر
251	المطلب الثاني: أنواع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر
252	المطلب الثالث: برنامج تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر
255	المبحث الثالث: الدراسة الميدانية
255	المطلب الأول: أدوات الدراسة الميدانية
257	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية
263	المطلب الثالث: اختبار ثبات أداة القياس وحدود الدراسة
265	المبحث الرابع: دراسة وتحليل مفردات الاستبيان
265	المطلب الأول: المعلومات العامة حول الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
270	المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان
280	المطلب الثالث: معامل الارتباط Correlation بين متغيرات الدراسة
282	المطلب الرابع: أسباب جودة المعلومات المحاسبية داخل عينة الدراسة
285	خلاصة الفصل الرابع
	الخاتمة العامة
287	1. تمهيد
288	2. نتائج اختبار الفرضيات
289	3. نتائج الدراسة
290	4. التوصيات
290	5. آفاق البحث
229	قائمة المراجع
315	قائمة الملاحق

قائمة الاختصارات

قائمة الاختصارات

CNC	Conseil Nationale de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Fédération of Accountants	الفدرالية الدولية للمحاسبة
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IGF	Inspection Générale Finances	المفتشية العامة للمالية
INTOSAI	International Organisation Of supergene Audit Institutions	منظمة الأنطوساي
ISA	International Standards Auditing	معايير التدقيق الدولية
SCF	Système Comptabilité Financier	النظام المحاسبي المالي
MF	Ministère des Finances	وزارة المالية
MPTIC	Ministère de la Poste et des Technologies de L'information et de la Communication	وزارة البريد وتكنولوجيا المعلومات والاتصال
TIC	Technologies de L'information et de la Communication	وتكنولوجيا المعلومات والاتصال
COSO	Comity of Sponsoring Organization	منظمة الهيآت الراعية

COCO	Criteria Of Control Board	معايير مجلس مراقبة
PCG	Plan Comptable Général	المخطط المحاسبي الفرنسي العام
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبين الأمريكيين
IIA	Institute of Internal Auditors	معهد المدققين الأمريكيين الداخليين
AICPA	The American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
PME	Les Petites et Moyennes Entreprises	المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
AAR	Risk Audit Acceptable	مخاطر التدقيق المقبولة
IR	Risk Immanent	المخاطر المتأصلة
CR	Risk Control	مخاطر الرقابة
DR	Risk Detection	مخاطر الاكتشاف
ERM	Entreprise Risk Management	إدارة المخاطر المؤسسية
IA	Internal Audit	التدقيق الداخلي
EA	External Audit	التدقيق الخارجي
GAAS	Generally Accepted Auditing Standers	معايير التدقيق المقبولة عموماً
OECCA	Ordre Expertise des Comptables et Comptables Agrée Française	منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
(01-01)	التطور التاريخي للتدقيق	35
(02-01)	التطور التاريخي لأهداف التدقيق ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية	38
(03-01)	مكونات الرقابة الداخلية	53
(04-01)	أنواع المعلومات التي تحتاجها الإدارة في مختلف مستوياتها	67
(05-01)	المقارنة بين المعلومات والبيانات	74
(06-01)	تركيب هيكل النظام (الأنظمة والتفاعل بينها)	81
(07-01)	أهم الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية وفقا لبعض الدراسات والهيئات المهنية	83
(01-02)	الفرق بين الابداع والابتكار	103
(02-02)	أهم الفروقات بين الأنترنت والأنترنت	106
(03-02)	سمات وخصائص كل من الاقتصاد التقليدي والاقتصاد المبني على المعرفة	112
(04-02)	مبادئ اضاء الثقة بالنظام المحاسبي باستخدام تقنيات المعلومات	131
(05-02)	مبادئ حوكمة الشركات	169
(01-03)	عدد المشتركين في الانترنت عن طريق الهاتف الثابت وسرعة الانترنت	192
(02-03)	عدد المشتركين في الانترنت عن طريق تكنولوجيا ADSL+WIMAX+4GLTE	193
(03-03)	عدد المشتركين في مقاهي الانترنت	194
(04-03)	أهم قوانين التدقيق في الجزائر	207
(01-04)	تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب التشريع الجزائري	252
(03-04)	عينة الدراسة من ولاية تيارت	258
(04-04)	المؤسسات التي شملها الاستبيان	259
(05-04)	طرق توزيع استمارات الاستبيان	262
(06-04)	تقسيم مستويات الموافقة على فقرات الاستبيان	269
(07-04)	معامل الارتباط من برنامج spss	280

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	البيان	لرقم
41	معايير التدقيق المتعارف عليها	(01-01)
57	العوامل المؤثرة في جودة الأدلة الاثبات	(02-01)
63	أنواع الرأي في تقرير التدقيق	(03-01)
67	مختلف مصادر المعلومات الي تحصل عليها المنظمة	(04-01)
68	نموذج تدفق المعلومات داخل وخارج الشركة	(05-01)
73	علاقة النظم الفرعية بالمنظمة ببعضها البعض	(06-01)
76	نظام المعلومات المحاسبي	(07-01)
81	أنموذج دعم القرارات	(08-01)
84	مستخدمي المعلومات المحاسبية وتوقعاتهم	(09-01)
87	مراحل ادارة المعلومات	(10-01)
89	خصائص جودة المعلومات المحاسبية	(11-01)
100	نسبة استعمال الكمبيوتر في العالم (2005- 2012)	(01-02)
101	دور قواعد البيانات في تعزيز نجاح الشركة	(02-02)
104	نسبة مستعملي الأنترنت في الجزائر (2005- 2015)	(04-02)
108	قطاعات الاقتصاد الجديد	(05-02)
120	ترتيب نهج المراجعة العامة والمصادقة على البيانات المالية	(06-02)
130	معالجة البيانات باستخدام المعالجة الالكترونية والرقابة عليها	(07-02)
156	مكونات هيكل الرقابة الداخلية وفق COSO	(08-02)
161	آلية عمل التوقيع الالكتروني	(09-02)
164	مثلث الغش	(10-02)
166	تطوير استراتيجية التدقيق في ظل تقييم المخاطرة	(11-02)
179	الاطار التحليلي لإسهامات لجنة التدقيق	(12-02)
190	تدفق الانترنت إلى الجزائر	(01-03)
192	نمو مستخدمي الانترنت في الجزائر	(02-03)
194	تطور عدد مشتركى الهاتف الثابت	(03-03)
195	التجارة الخارجية لمنتجات تكنولوجيا الاعلام والاتصال	(04-03)
196	استيراد منتجات تكنولوجيا المعلومات	(05-03)

253	يمثل تعداد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر خلال الفترة 2004-2011	(01-04)
259	تمثيل عينة الدراسة حسب مختلف القطاعات	(02-04)
263	تمثيل الاستثمارات الصالحة والغير صالحة لمجتمع الدراسة	(03-04)

المقدمة

1. تمهيد:

في ظل التطورات التقنية والتكنولوجية السريعة التي حدثت خلال السنوات الماضية ومحاوله الاستفادة من تطور هذه التقنيات في مختلف مجالات الحياة، سعت العديد من منظمات الأعمال بمختلف أشكالها وأنواعها لتوظيف أعمالها ونشاطاتها بالاستفادة من مختلف تقنيات المعلومات الحديثة، وبما أن أية منظمة من المنظمات تعمل ضمن نطاق مفتوح ومباشر يؤثر ويتأثر بالبيئة التي تعمل خلالها، فقد كان لزاما أن يحدث العديد من التأثيرات على مختلف النظم داخل أي منظمة ومنها نظم المعلومات المحاسبية وما يجب أن يصاحبها من تدقيق للحسابات، هذه المهنة التي نشأت أصلا من الحاجة إلى البيانات المالية ذات المصدقية والموثوقية والمناسبة لاتخاذ القرارات، وتطورت هذه المهنة مع مرور الزمن إلى أن أصبح التدقيق أحد المتطلبات القانونية الإلزامية في معظم دول العالم، حيث ساعدت في السيطرة على تضارب المصالح بين مديري الشركات والملاك، إذ وجود جهة مستقلة تعتبر حافزا قويا للملاك أي حملة الأسهم من أجل التأكيد على سلامة المعلومات التي يقدمها المديرين إليهم للاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، كما أن وجود العديد من الأطراف الأخرى المهتمة بالمعلومات المالية التي يقدمها المديرين عن شركاتهم كان حافزا قويا آخر لوجود مهنة التدقيق.

فعملية التدقيق تهدف إلى إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية، وإلى اكتشاف حالات الغش والتلاعب وتحديد الأخطاء المرتكبة والتعبير عن هذا الرأي من خلال تقرير المدقق الذي يهدف إلى إخبار مستخدمي البيانات المالية، فالقوائم المالية تعمل على زيادة أهمية التدقيق الذي يهدف إلى إبداء رأي بهذه القوائم عن طريق رأي المدقق الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق الذي تؤثر نتائجه في جودة عرض القوائم المالية.

وعلى ضوء التطورات العديدة في تقنيات المعلومات الحديثة فقد أصبح استخدامها في مهنة تدقيق الحسابات أمرا ضروريا للاستفادة من مختلف مميزاته في تنفيذ عملية مراقبة الحسابات، وبالرغم من مميزات المختلفة إلا أن لها بعض المخاطر التي تؤدي إلى أن يفقد المستخدمون على سرية المعلومات حيث يؤدي عدم تأمين المعلومات المختلفة عبر التقنيات الحديثة إلى فقدان الثقة بها خاصة وأن تبادل البيانات قد تحول إلى صيغ الكترونية تحتاج إلى موثوقية أكبر مما كان عليها الحال عند العمل في البيئة التقليدية، ومن هنا فقد ازداد اهتمام العديد من المنظمات العالمية المختصة في مجال المحاسبة والتدقيق في أخذ التطورات التي تحدث في ظل تكنولوجيا المعلومات والاتصال بعين الاعتبار ومجالات تأثيرها

على العمل المحاسبي والتدقيق من خلال البحث على كيفية أداء العمل المحاسبي من قياس وإفصاح في ظل التكنولوجيا وما يحتاج إليه من معايير وإرشادات وتوجيهات لغرض تدقيق الحسابات منظمات الأعمال، حيث ظهرت الحاجة إلى تقديم خدمات جديدة من قبل مراقبي الحسابات.

وفي الجزائر بدأت هذه المهنة تنتظم منذ الاستقلال فقد عرفت تطورات عديدة نظرا للتطور الذي عرفتة المؤسسة الاقتصادية وكباقي الدول في العالم تبنت الجزائر عدة قوانين لتنظيم هذه المهنة وكذا القوانين المتعلقة باستخدام تكنولوجيا المعلومات والتي من شأنها تفعيل الأجهزة الرقابية لمواجهة مختلف المخاطر التي تواجه المؤسسات الاقتصادية رغم التأخر الذي تشهده الجزائر مقارنة مع باقي الدول الأخرى إلا أن هناك مبادرات في الآونة الأخيرة التي من شأنها أن تساهم في تطوير مهنة تدقيق الحسابات وبالتالي تحقيق المصداقية التي يحتاجها مستخدمي المعلومات المحاسبية.

إن البيئة المحاسبية في الجزائر هي جزء من البيئة المحاسبية الدولية، وينبغي لها أن تخرج من الصبغة المحلية إلى الصبغة الدولية، لاسيما أن أصبح للجزائر الرغبة الجادة إلى العمل باقتصاد السوق، مما يجبر الجزائر إلى التأقلم مع هذه التغيرات وتبني معايير محاسبية ورقابية هي بأمس الحاجة إليها في الوقت الحالي لتوحيد التقارير المالية حتى يسهل فهم المعلومات المنشورة ومقارنتها بشكل جيد، ووجود ممارسات محاسبية محابية تتوافق مع المعايير المطلوبة لإضفاء المصداقية على المعلومات المحاسبية ليتم الوثوق بها وأن تعطي ارتياحا كبيرا للأطراف ذات المصلحة.

2. الإشكالية: يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية ما هو دور التدقيق المحاسبي في ظل

المعالجة الالكترونية للبيانات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة يمكن صياغة الأسئلة الفرعية على النحو التالي:

- ماهي حدود العلاقة بين وظيفة التدقيق المحاسبي وتكنولوجيا المعلومات والاتصال؟
- ماهي حدود العلاقة بين وظيفة التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات والاتصال وجودة المعلومات المحاسبية ؟
- ما هي الآثار المترتبة عن استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال من طرف المؤسسات الاقتصادية أثناء معالجة البيانات المحاسبية من طرف المؤسسات؟
- ماهي التحديات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية في ظل تعاظم دور تكنولوجيا المعلومات؟

- ما هو موقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من استخدام عملية التدقيق المحاسبي داخل بيئة تستعمل تكنولوجيا المعلومات؟
- هل التدقيق في الجزائر قادر على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في ظل مخاطر التدقيق ومخاطر تكنولوجيا المعلومات والاتصال؟

3. الفرضيات:

لمعالجة إشكالية البحث التي طرحناها اعتمدنا بعض الفرضيات التي نراها تساهم في بلورة معالم الموضوع البحثي و أقرب استجابة للإجابات المحتملة والتي نلخصها فيما يلي:

- لا يوجد فروق ذو دلالة إحصائية لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق؛
- لا يوجد فروق ذو دلالة إحصائية لدور استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق على تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛
- توجد معوقات تواجه استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق المحاسبي والتي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية.

4. أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث في تزامنه مع التغيرات الحاصلة على ممارسة مهنة التدقيق داخل المؤسسات، وارتباطه باستعمال نظم المعلومات المحاسبي الالكتروني والحكم عليه لإعطاء صورة صادقة عن مخرجاته وبالتالي الحكم عليها من طرف مستخدمي المعلومة المحاسبية.

5. أهداف الدراسة:

- يهدف هذا البحث إلى تحقيق أغراض بحثية معينة، نسعى لبلوغها سواء كان الهدف يتعلق بالجانب النظري أو بالجانب التطبيقي، يمكن ذكر أهم الأهداف المراد التوصل إليها:
- البحث عن الأصل النظري الذي قاد إلى خلق التدقيق في المؤسسات وبلورة مبادئها بين مختلف أصحاب مصالح المؤسسة؛
- إبراز مكانة التدقيق في ظل المعالجة الالكترونية في المؤسسة وما يمكن الاستفادة منها من أجل تطوير القدرات الادارية عن طريق استعمالها في مجال التدقيق المحاسبي؛
- إيجاد العلاقة التي تربط بين عناصر التدقيق في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

6. أسباب اختيار الموضوع:

يمكن تلخيص أهم دوافعنا لاختيار هذا الموضوع إلى:

- اهتمام الباحث بمجال المحاسبية والتدقيق، ومحاولة اثراء الدراسة حول الموضوع وتوسيع المعارف في المجال.
- موضوع البحث الذي أصبح من المواضيع الهامة في الوقت الحاضر خصوصا مع التطور التكنولوجي؛
- ضرورة التعرف على المخاطر التي تتسبب في عرقلة عملية التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات والتي تحد من فاعليته.
- السعي إلى تقديم الحلول اللازمة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية لغاية تحسين أدائها وإيجاد الحلول لبعض المشاكل الاقتصادية؛

7. منهجية الدراسة:

تتطلب طبيعة البحث استخدام عدة مناهج لدراسة الموضوع، إذ سنقوم باستخدام المنهج الوصفي في بعض الأجزاء المرتبطة بالإطار النظري والمفاهيمي للتدقيق المحاسبي وتكنولوجيا المعلومات والاتصال وجودة المعلومات المحاسبية، والمنهج التاريخي المرتبط بالتطور التاريخي للتدقيق المحاسبي، واستخدام المنهج الاستقرائي حول الدراسات السابقة وتحليلها خاصة بما تعلق بمهنة التدقيق على ضوء التحولات الاقتصادية، كما سيتم استخدام المنهج التحليلي في دراسة الحالة خلال الفصل الأخير.

8. هيكل الدراسة:

لمعالجة الإشكالية والأسئلة الفرعية واختبار الفرضيات سنقوم بتقسيم البحث إلى أربعة فصول، يتناول الفصل الأول التدقيق المحاسبي من خلال عرض تطوره التاريخي ثم إطاره المفاهيمي، وبالعلاج الفصل الثاني جودة المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات والاتصال من خلال عرض أيضا تطوره التاريخي وإطاره المفاهيمي بالإضافة إلى تبيان البنى التحتية التي يحتوي عليها، وفي الفصل الثالث سنتناول عملية التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات وتبيان أهم الآثار المترتبة عن استخداماته سواء الايجابية منها أو السلبية وكذا الشروط والمتطلبات للحد من مخاطر استخدام التكنولوجيا في مهنة التدقيق، كما سيخصص الفصل الرابع لدراسة الحالة عن طريق توزيع استمارات الاستبيان في العينة التي سيتم دراستها، ثم مناقشة نتائج الاستبيان وتحليلها.

9. حدود الدراسة:

تضمنت الدراسة مجموعة من الحدود المكانية والحدود الزمانية تمثلت فيما يلي:

1.7 الحدود المكانية:

ترتبط هذه الدراسة بواقع المؤسسات التي تستخدم التدقيق المحاسبي في بيئة تستخدم تكنولوجيا المعلومات والاتصال، وذلك من خلال اسقاط الجانب النظري على عينة من المؤسسات الاقتصادية الناشطة في ولاية تيارت.

2.7 الحدود الزمنية:

تضمنت هذه الدراسة دراسة واقع التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات، حيث تم القيام بإعداد وتوزيع استبيان وتحليله خلال الفترة الزمنية الممتدة من جانفي 2015 إلى غاية ماي من سنة 2016.

10. الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات باللغة الأجنبية

Braun and Davis : Computer Assisted Tools and technique, analysis and perspective, managerial auditing journal, vol 18 , 2003, p-p 725-731.

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بتقنيات التدقيق بمساعدة الحاسب وبيان أثر استخدام هذه التقنيات على كفاءة عملية التدقيق وعلى المدققين أنفسهم، فقد عرفت أدوات وتقنيات التدقيق بمساعدة الحاسب على أنها أي استخدام تكنولوجي يتم في أعمال عملية التدقيق.

أشارت هذه الدراسة بأن استخدام أدوات وتقنيات التدقيق بمساعدة الحاسب في عمليات التدقيق تؤدي إلى تحسين كفاءة عمليات التدقيق من خلال تقليل الوقت المبذول من قبل شركات التدقيق لأعمال عمليات التدقيق وزيادة من إمكانية الوصول إلى نتائج دقيق وان إدراك المدققين الفوائد المرتبطة باستخدام أدوات وتقنيات التدقيق بمساعدة الحاسب في استخراج وتحليل البيانات والوصول إلى نتائج مناسبة والتقارير عن عمليات التدقيق ساهم في تحسين الكفاءة في هذا المجال.

Sana Ktat : L'IMPACT DES NOUVELLES TECHNOLOGIES DE L'INFORMATION SUR L'APPERFORMANCE DES AUDITEURS: APPLICATION A UN GESTIONNAIRE ELECTRONIQUE DE FICHIERS DANS UNE FIRME INTERNATIONALE D'AUDIT."COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION (S)", May 2006, France .pp 1-25.CD-Rom.<halshs-00581070>.

يهدف هذا البحث إلى تقييم أثار استعمال مسيري الملفات في ظل تكنولوجيا المعلومات على أداء المدققين، ويستند النهج المقترح على نموذج الطابع الرسمي للعلاقة المباشرة وغير المباشرة بين: محددات القبول لتكنولوجيا المعلومات بما في ذلك الخصائص الفردية، تجاهل تكنولوجيا المعلومات التصورات وقبول ترجمتها باستعمال التكنولوجيا وهذا الأخير بدوره يعمل على أداء المراجع.

Jarvin Diane, James Biersaker and Jordan Lowe : An examination of audit information technology use and perceived importance, Accounting horizons, vol 22, issue, 2008, p-p 1-21.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير وأهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق، وتكونت عينة الدراسة من أربعة من كبار شركات التدقيق، حيث استخدمت قائمة استقصاء لأجل قياس الأثر والأهمية لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق، وقد بينت نتائج الدراسة أن المدققين يستخدمون تشكيلة واسعة من التقنيات لإجراء عملية التدقيق وإجراء الاختبارات التحليلية، وكتابة تقرير التدقيق وذلك بدرجات متفاوتة حيث أظهرت النتائج أن تأثير التقنيات المستخدمة في التدقيق يتفاوت بالحجم استنادا إلى مدى استخدام هذه التقنيات في التدقيق، حيث أنه كلما كان التدقيق غير ورقي ويعتمد على التكنولوجيا كلما كان له تأثير قوي على كفاءة عملية التدقيق وفعاليتها.

Allam Mohammed Hamdan, Mohammed Hasan Abzakh: The (E-Auditing) and its Effect on Persuasiveness of Evidences: evidence from Bahrain, Européen, Méditerranéen & Middle Eastern Conférence on Information Systems 2010 (EMCIS2010 (April 12-13 2010, Abu Dhabi, UAE, p-p 1-7.

خلصت هذه الدراسة إلى أن هناك تأثير للتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات على تعزيز إقناع في الأدلة التي تم الحصول عليها من قبل مدقق الحسابات وبالتالي فإنه يساهم في تطوير مهنة تدقيق الحسابات.

p.ravisankar, v . ravi, g . raghava rao , i. bose : *Detection of financial statement fraud and feature selection using data Mining techniques*, 2011, p p 491-500.

تستخدم هذه الورقة تقنيات استخراج البيانات مثل الطبقات تغذية الأمام الشبكات العصبية (MLFF)، دعم أجهزة المتجهات (SVM) البرمجة الجينية (GP)، أسلوب المجموعة من البيانات مناول (GMDH)، اللوجستية الانحدار (من اليسار)، والاحتمالية الشبكة العصبية (PNN) إلى تحديد الشركات التي تلجأ إلى الغش للبيانات المالية، يتم اختبار كل من هذه التقنيات على مجموعة البيانات التي تشمل 202 شركة صينية ومقارنة مع أو بدون اختيار الميزة، وتفوقت PNN على جميع التقنيات دون اختيار الميزة، و GP و PNN تفوقت آخرين في اختيار ميزة ومع دقتها المتساوية بشكل هامشي.

M. Krishna Moorthy, A. Seetharaman , Zulkiflee Mohamed, Meyyappan Gopalanand Lee Har San: *The impact of information technology on internal Auditing*, *African Journal of Business Management*, Vol. 5(9), pp. 3523-3539, 4 May, 2011.

تقيم هذه الورقة دور تكنولوجيا المعلومات وكيف تؤثر على عملية التدقيق الداخلي في المنظمة، وتؤكد الدراسة أيضا على الاتجاه العالمي لاعتماد نظام تكنولوجيا المعلومات (البرمجيات / الأجهزة) في إنتاج بيئة أكثر للرقابة في تقديم عملية التدقيق. وهو يشكل أيضا عن كيفية تأثير تكنولوجيا المعلومات الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة وتقييم المخاطر ومراقبة الأنشطة والمعلومات والاتصالات والمراقبة)، ويقدم الإرشادات وأفضل الممارسات في تقييم التقنيات المتاحة لأداء فعال لمهام التدقيق الداخلي، ويتناول أيضا كيف أن التكنولوجيا، ونظام المعلومات (IS) والمعالجة الالكترونية للبيانات (EDP) قد غيرت طريقة المنظمات في تسيير أعمالها، وتعزيز الكفاءة التشغيلية واتخاذ القرارات المساعدة.

ثانيا: الدراسات باللغة العربية

1. أحمد لعماري، حكيمة مناعي: ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين الجزائريين للتقليل من مخاطر الانحراف في إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 45، الأردن، سنة 2010، ص- ص 1-20.

جاء هذا المقال لتبيان الأهمية القصوى لجودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، والتي تأخذ من ضرورة ترشيد أداء المراجعين والمحاسبين وتوجيههم التوجيه الصحيح والإشراف عليهم

بالكيفية السليمة لجعل هذه المعلومات سواء تعلق بالجانِب التسييري أو الجانِب المحاسبي والمالي عالية الجودة والتقليل من المخاطر المحتملة.

2. خالد أمين عبد الله، مهند أكبر مقل أحمد: التقنيات المستخدمة في تدقيق نظم البيانات وقياس مدى تأثيرها على كفاءة عملية التدقيق من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد العاشر، العدد الثاني، سنة 2011، ص- ص 44-75.

تناولت هذه الدراسة التقنيات المستخدمة في تدقيق نظم معالجة البيانات من قبل المحاسبين القانونيين الأردنيين وذلك من خلال عرض مداخل (طرق) التدقيق المستخدمة في ظل معالجة البيانات.

3. إيمان الهنيي: دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة خدمات التدقيق في الأردن، دراسة ميدانية على شركات ومكاتب التدقيق العاملة في الأردن، مجلة جامعة النجاح للأبحاث، مجلد 25، العدد 8، سنة 2011، الأردن، ص- ص 2201، 2230.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة خدمات التدقيق، وتم التوصل إلى وجود إدراك لدى مدقي الحسابات في الأردن لأهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة خدمات التخطيط لعملية التدقيق، وتحسين قيام المدقق بالإجراءات التحليلية، كما يحسن من جودة أداء الأعمال التدقيق وتوثيقها، كما توصلت الدراسة إلى وجود معوقات تواجه استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق أهمها عدم وجود قدرة لدى المدقق على استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق، واستخدام الشركات موضع التدقيق أنظمة محاسبية يدوية.

4. طلال حمدونة، علام حمدان: مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق الإلكتروني في فلسطين، واثِر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد السادس عشر، العدد الأول، سنة 2008، ص- ص 913-958.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة التدقيق الإلكتروني في فلسطين من حيث المجالات التي يستخدم فيها مدققو الحسابات الخارجيون تكنولوجيا المعلومات، وتقويم مدى الاستخدام له في مختلف مجالات وأنشطة التدقيق من حيث: التخطيط، الرقابة، والتوثيق واثِر التدقيق على جودة الأدلة، وتوصلت نتائجها على أن المدققين في فلسطين يستخدمون التدقيق الإلكتروني في التخطيط والرقابة والتوثيق إلى حدود

المتوسط في الوقت نفسه أظهرت الدراسة أن استخدام التدقيق الإلكتروني يساعد في تحسين جودة أدلة التدقيق.

5. رشا حمادة: اثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، سنة 2010، ص- ص 305-334.

تناولت هذه الدراسة الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية وأثرها في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية، وتمت الدراسة باستجواب مكاتب المراجعة في دمشق الذين وزعت عليهم الاستبانة، وقد تضمن الضوابط الرقابية العامة الأربعة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية المتمثلة في الضوابط التنظيمية، وضوابط الرقابة على الوصول وضوابط أمن وحماية الملفات وضوابط تطوير وتوثيق النظام من حيث أثرها في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية في الشركات وخلصت الدراسة إلى أن هناك تأثير كبير للضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية في الشركات.

6. ثائر صبري محمود الغبان: دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني، دراسة تطبيقية على عينة من المصارف في العراق، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 45، العراق، 2010.

وكان هدف هذه الدراسة التعرف على الرقابة الداخلية وأساليبها لبيان مدى مساهمتها في تحقيق السلامة المصرفية في ظل نظام معلومات المحاسبي الالكتروني، ومن بين أهم نتائج هذه الدراسة بيان أهمية دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني، وذلك للوقاية من زيادة مخاطر التلاعب والوقوع بالخطأ لذا تظهر الحاجة إلى وجود نظام رقابة داخلي فعال لمواكبة التطورات والمستجدات في بيئة تكنولوجيا المعلومات.

7. عصام محمد البحيصي: مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبية الإلكترونية، دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في قطاع غزة، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد السادس، سنة 2014، ص- ص 78-95.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها هو أن لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية دور كبير في توفير خاصية الملاءمة والموثوقية، ومن الجانب الآخر أثبتت ضعف في بعض النواحي مثل قدرة النظام الالكتروني تقديم معلومات تتسم بالاكتمال والموضوعية وقابلية المقارنة.

8. كريمة الجوهر وآخرون: أثر مخاطر استخدام التكنولوجيا في جودة عمل المدقق الخارجي، دراسة ميدانية في بعض مكاتب التدقيق الأردنية، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد العاشر، العدد الثاني، سنة 2010، ص- ص 14-32.

وأظهرت نتائج بحث هذه الدراسة أن أكثر المخاطر التي يمكن مواجهتها هي مخاطر التعرض نتيجة عدم كفاية الإجراءات الرقابية المصاحبة لاستخدام التكنولوجيا، وإن أكثر مقاييس جودة المهنة تأثراً بمخاطر التكنولوجيا هي مخاطر الكفاءة والجدارة.

9. نضال محمد الرمحي وآخرون: مدى تطبيق تبادل البيانات الكترونياً في نظم المعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي الأول، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 24، العدد الثاني، سنة 2010، ص- ص 159-192.

وهدفنا هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق تبادل البيانات الكترونياً ضمن نظام المعلومات المحاسبية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي الأول، من خلال قياس مدى تنوع ونطاق عمق التبادل الالكتروني للبيانات، وقد توصل الباحثون إلى أن استخدام التبادل الالكتروني للبيانات في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية مازال ضمن حدود ضيقة.

10. إبراهيم بن يحيى الجدع: التدقيق الداخلي في ظل النظم الآلية (أثر التشغيل الالكتروني)، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، عدد مزدوج 109-110، سنة 2013، ص- ص 219-234.

يرى الباحث من خلال هذه الدراسة على أن يتم الأخذ بالنظم الآلية في مجال الرقابة من خلال الربط الآلي بينها وبين الجهات الخاضعة لرقابتها حتى يتسنى لها القيام بعملها الرقابي بكل احترافية وإتقان مما يكفل لها عنصر السرعة والفعالية.

الفصل الأول

الاطار النظري للتدقيق
المحاسبى وجودة المعلومات
المحاسبية

تمهيد:

يُعتبر التدقيق داخل أي مؤسسة المكون الأساسي فيها لما يتميز به من مميزات تعكس النشاط الاقتصادي فيها، ونظرا لأهميته الكبيرة خاصة داخل الكيانات الكبيرة مما يوفره من سلامة واستقرار وضعها المالي من جهة والمحافظة على حقوق أصحاب المصلحة من جهة أخرى، وعلى أساس ذلك يكون المتوقع من هذه المهنة أن تقدم خدماتها على مستوى عال من الكفاءة لضمان تحسين المصداقية لهذه المهنة من ناحية ومن أجل مواكبة التطورات التي تشهدها كافة المهن من ناحية أخرى، كما يعتبر التدقيق المحاسبي من أقدم أنواع التدقيق وقد ساهم في ظهور وتطور العديد من أنواع التدقيق على مر العصور.

فالتدقيق المحاسبي بشكل عام هو العملية المنظمة والمنهجية التي يتم بواسطتها جمع وتقييم أدلة الإثبات المتعلقة بالأحداث الاقتصادية داخل المؤسسة، وبناء على ذلك فإن مهمة مدقق الحسابات تمكنه من استخدام كافة إجراءات التدقيق التي يجب الاستعانة بها على جمع القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي الفني والمحايد.

وعليه سنقوم بالتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي؛

المبحث الثاني: منهجية التدقيق المحاسبي؛

المبحث الثالث: ماهية نظم المعلومات المحاسبية؛

المبحث الرابع: الإطار النظري لجودة المعلومات المحاسبية.

المبحث الأول: الإطار النظري للتدقيق المحاسبي

إن التدقيق قديم خاصة في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي لم تُعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة، إلا أن الأمر يختلف بالنسبة للتدقيق ومراقبة الحسابات، إذ أن هذه الأخيرة لم تظهر إلا بعد ظهور النظام المحاسبي بقواعده ونظرياته لفحص حسابات النظام من حيث مدى تطبيق تلك القواعد والنظريات عند التسجيل فيها.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق المحاسبي ومفهومه

لقد صاحب تطور التدقيق والمراقبة تطور النشاط التجاري والاقتصادي، فمذ النهضة التجارية بإيطاليا في القرنين 15 و16، والتطور المستمر الذي تبع تطور المنشآت والمؤسسات فلم تكن الحاجة إلى المراقبة الخارجية قوية في المؤسسات الفردية الصغيرة إذ كان الملك مالكا ومسيرا في نفس الوقت، غير أن ظهور المنشآت الصناعية الضخمة خلال عهد الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، تميزت بالحاجة إلى رؤوس أموال كبيرة لمسايرة الركب، فكانت الأموال على مستوى الأفراد نادرة وكذا امتناع البعض، حيث تتوفر لديه المخاطرة بها، مما أدى إلى ظهور شركات الأموال، وهذا أدى بدوره إلى انفصال الملكية عن التسيير تدريجيا.

لقد لوحظ مع مرور الزمن أنه من المستحيل أن يشارك كل المساهمين في التسيير، وحتى انتخاب وتعيين البعض منهم للقيام بتلك المهمة المتمثلة في مختلف الوظائف الحقيقية للمؤسسة غير ممكن في الغالب، لما قد تتطلبه تلك الوظائف من كفاءات متخصصة ينبغي اقتناؤها من سوق العمل، هذا بالإضافة إلى تدخل الدولة الكبير في مختلف المجالات وتوسيع أجهزتها، وعليه فإن انفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كان سبب ظهور التدقيق والمراقبة التي يقوم بها شخص محترف، محايد، مستقل وخارجي كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثمروه وعن عدم التلاعب فيه.

وإذا كان تدخل المدقق الخارجي هو بهدف إعطاء رأي محايد مدعم بأدلة وقرائن إثبات عن عدم شرعية وصدق الحسابات مما يكسب المعلومات المحاسبية قوتها القانونية لأن المجالات عديدة ومتشعبة، الشيء الذي أدى إلى ظهور أنواع من التدقيق والمراقبة وتنوع أهدافها لتتعدى مجال الحسابات الختامية

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

وعناصر المركز المالي (عناصر الذمة) من أصول وخصوم تدرس مختلف الوظائف في المؤسسة وخططها لتحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على رفع مستوى الأداء والكفاية الاقتصادية¹.

مصطلح التدقيق بمعناه اللفظي **Audit** مشتق من الكلمة اللاتينية **Audire** ومعناه "يستمع"² لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق، حيث يشير التاريخ إلى أن قدماء المصريين والإغريق والرومان كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها وكانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية حيث كانت تعقد جلسة استماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، وبعد الجلسة يقدم المدققين تقاريرهم مع ملاحظة أن عملية التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات تكون على أساس الطريقة المزدوجة التي اكتشفها العالم الإيطالي **LUCA PACIALO** ونشرها في كتابه الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس عشر عام 1494³.

وقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فينيسيا الإيطالية سنة 1581، ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، وقد كان لبريطانيا فضل السبق في هذا التنظيم المهني، حيث أصبحت عملية تدقيق الحسابات مهنة مستقلة فيها عندما أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين بأندبره عام 1845 بالرغم من أن المهنة نشأت هناك قبل ذلك بكثير سنة 1773.

ثم تلتها في هذا السياق فرنسا سنة 1881، والولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882، وألمانيا سنة 1886 وكندا عام 1902، وأستراليا سنة 1904، وفنلندا سنة 1911، وهكذا حتى أصبح لا يخلو منها أي بلد في عالمنا الحاضر⁴.

¹ - محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2003، ص-ص، 7-8.

² - أحمد عبد الرحمان المخادمة، حاكم رشيد: أهمية تطبيق اجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 4، سنة 2007، ص 486.

³ - أحمد حلمي جمعة: المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2009، ص 24.

⁴ - عبد الله خالد أمين: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، عمان، الأردن، سنة 2007، ص 55.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

الجدول رقم (01-01): التطور التاريخي للتدقيق

المدة	الأمر بالتدقيق	المرجع	أهداف التدقيق
من 2000 قبل المسيح إلى 1700 ميلادي	الملك، إمبراطور، الكنيسة، الحكومة	رجل الدين، كاتب	معاينة السراق على اختلاس الأموال، حماية الأصول
من 1700 إلى 1850	الحكومة، المحاكم التجارية والمساهمين	المحاسب	منع الغش ومعاينة فاعلية حماية الأصول
من 1850 إلى 1900	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في المحاسبة أو قانوني	تجنب الغش وتأكيد مصداقية الميزانية
من 1900 إلى 1940	الحكومة والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	تجنب الغش والأخطاء، الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية
من 1940 إلى 1970	الحكومة، البنوك والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة	الشهادة على صدق وسلامة انتظام القوائم المالية التاريخية
من 1970 إلى 1990	الحكومة، هيأت أخرى والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية واحترام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة
ابتداء من 1990 إلى يومنا الحالي	الحكومة، هيئات أخرى والمساهمين	شخص مهني في التدقيق والمحاسبة والاستشارة	الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية في ظل احترام المعايير ضد الغش العالمي

المصدر: محمد التهامي طاهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، سنة 2003، الجزائر، ص 8.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن تطور عملية التدقيق مرت لعدة مراحل، ابتداء من معاينة السراق وحماية الأصول ووصولاً إلى الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية للوقوف ضد الغش والاحتيال.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

أولاً: مبررات الحاجة إلى مراقبة الحسابات:¹

تعد مراقبة الحسابات عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقويم الأدلة والقرائن عن نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية بشكل موضوعي ومحايد لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والواقع الفعلي ومدى الالتزام بالمعايير المطلوبة ومن ثم القيام بإبلاغ الأطراف المعنية بنتائج مراقبة الحسابات، وعليه فإنها عملية مرتبة ومنظمة تقوم على مجموعة إجراءات محددة ومعايير متفق عليها بإطار نظري ثابت وظيفته مراجعة وتدقيق الأعمال التي تتم داخل الوحدة الاقتصادية.

وفي سبيل تحقيق ذلك فإن مراقبي الحسابات يقومون ببذل الجهود لغرض إثبات صدق وعدالة القوائم المالية في مجال التدقيق، ومما لا شك فيه فإن إجراءات التدقيق التي يقوم بها مراقبوا الحسابات تتطلب توافر التأهيل العلمي والعملية فضلاً عن توافر الحكم الشخصي، وبغض النظر عن مستوى التعلم الذي حصل عليه مراقب الحسابات فإنه لن يكون لها فيه لوحده كأساس لإبداء رأيه، ولهذا فإن التعلم الرسمي والمنهجي يجب أن يتمتع دعمه بمجموعة من الصفات الشخصية.

ثانياً: ماهية التدقيق المحاسبي

تعددت التعاريف المصاحبة لكلمة التدقيق وهذا بتعدد الهيئات والأطراف المختلفة المصدرة لها، لكنها في نفس الوقت معناها يصب تقريباً في نفس المعنى ومن بين أهمها نذكر:

تعريف التدقيق: يقصد بتدقيق الحسابات فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً إنتقادياً منظماً بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح وخسارة عن تلك الفترة.²

وهكذا فإن عملية التدقيق تشمل الفحص Examination والتحقيق Vérification والتقارير Réporting ويقصد بكل من:

➤ **الفحص:** التأكد من صحة قياس العمليات وسلامتها والتي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها أي الفحص القياسي الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع.

¹ - رافد عبيد النواس: أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات أنموذج مقترح، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الرابع عشر، العدد 50، سنة 2008، ص 254.

² - سعيد مخلد النعيمات: تحليل العوامل المؤثرة على جودة وكفاءة مهنة التدقيق المحاسبي- دراسة اختبارية في المحيط الأردني، مجلة البحوث التجارية (كلية التجارة - جامعة الزقازيق)، سنة 2013 - مصر ، مج 35، ع 2، ص 29.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

➤ **التحقيق:** يقصد به إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة وكدلالة عن وضعه المالي في نهاية تلك الفترة، وهكذا فإن الفحص والتحقيق وظيفتان مترابطتان يقصد بهما تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت عمليات القياس للمعاملات المالية قد أفضت إلى إثبات صورة عادلة لنتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي.

➤ **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها في تقرير يقدم إلى من يهمه الأمر داخل المشروع وخارجه، وهو ختام عملية التدقيق، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل من حيث تصويرها لمركز المشروع المالي وبيان عملياته بصورة سليمة وعادلة وتعني عبارة "التعبير بدلالة" توافق البيانات الواردة في القوائم المالية مع واقع المشروع، وهذا يتطلب من هذه البيانات أن تكون سليمة محاسبيا وواقعية أي لم يحذف شيء منها، وأن المدقق يشهد بذلك كله¹.

تعريف آخر للتدقيق: التدقيق وبصورة رئيسية هو فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني وقد عرف اتحاد المحاسبين الأمريكيين AAA التدقيق بأنه "إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات (الأرصدة) الاقتصادية والأحداث وتقييمها بصورة موضوعية لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات ومقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين"².

بناء على ما سبق وعليه نستطيع تعريف التدقيق على أنه فحص منتظم من قبل شخص فني محايد للدفاتر والسجلات والمستندات والحصول على الأدلة والقرائن اللازمة لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة القوائم المالية وكفاءة الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لديها، والحكم على مدى جودة المعلومات بهدف اتخاذ القرارات الاقتصادية.



¹ - خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، سنة 2004، ص 13.

² - هادي التميمي: مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، سنة 2006، ص 20.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

المطلب الثاني: أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي

تتعدد أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي حسب الدور الذي يلعبه داخل المنظمات وذلك كالتالي:

أولاً: أهداف التدقيق

إن التطور التاريخي لأهداف التدقيق ومضمونه المهني طرأ على الأهداف فقد كانت عملية التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء وغش وتلاعب وتزوير، ولكن هذه النظرة لعملية التدقيق تغيرت عندما قرر القضاء الانجليزي صراحة عام 1897 أن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفاً من أهداف عملية التدقيق، وأن لا يبدأ عمله وهو يشك فيما يقدم إليه من بيانات، كما كان هدف التدقيق قاصراً على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات وما تم تحويله من بيانات ومطابقة القوائم المالية معها دون إبداء رأي فني محايد حول أكثر من ذلك.

ولكن هذا الهدف أيضاً قد تطور ليصبح من واجب المدقق القيام بتدقيق انتقادي منظم للدفاتر والسجلات وإصدار رأي فني محايد يضمنه في تقريره الذي يقدمه للمساهمين (أو من قام بتعيينه) عن نتيجة فحصه، ورأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية والأساسية ذات العلاقة وفقاً لإطار تقارير مالية محددة وأن العبارات المستعملة والواضحة لبيان رأي المدقق لا تحتل أكثر من معناها¹.

الجدول رقم (01-02): التطور التاريخي لأهداف التدقيق ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية

الفترة	الهدف من عملية التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1500-1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850-1905	1. اكتشاف التلاعب والاختلاس 2. اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختيارات ولكن الأساس هو التدقيق التفصيلي	عدم الاعتراف بها
1905-1933	1. تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي 2. اكتشاف التلاعب والأخطاء	بالتفصيل وتدقيق اختياري	اعتراف سطحي

¹ - غسان فلاح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار أرام للدراسات والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، سنة 2006، ص 17.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

1940-1933	1. تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي 2. اكتشاف التلاعب والأخطاء	تدقيق اختياري	بداية في الاهتمام
1960-1940	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	تدقيق اختياري	اهتمام وتركيز قوي

المصدر: محمد سمير الصبان وآخرون، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة 2005، ص - ص، 16 - 17.

من خلال الجدول السابق نلاحظ ما يلي:¹

- الهدف الأول سوف يظل تحديد مدى سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية للمركز المالي؛
- زيادة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية؛
- قيام مراقب الحسابات بالاختبارات اللازمة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية إن وجدت؛
- وبذلك يصبح أهم إجراء في برنامج التدقيق لتحديد مدى سلامة تمثيل القوائم المالية هو تقييم مدى فاعلية الرقابة الداخلية؛
- وعلى الغالب فإن هدف التدقيق هو إعطاء رأي فني محايد عن كون التقارير المالية تعبر بصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل التدقيق.

وعليه يمكن إيجاز أهم أهداف التدقيق المحاسبي فيما يلي:

1. تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة؛
2. تحديد مدى قابلية الاعتماد على المعلومات والتأكد من صحة ودقة البيانات المالية المثبتة في دفاتر وسجلات المنشأة؛
3. حماية الأصول وتحقيق أكبر قدر من الإنتاجية عن طريق محو التبذير في جميع نواحي نشاط؛
4. الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية والخروج برأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر؛
5. الوصول إلى الأهداف والغايات ومراقبة الخطط الموضوعية من قبل أصحاب المشروع ومتابعة تنفيذها وتحديد مواطن الخطر؛
6. منع واكتشاف الغش والاحتيال وتقليل فرص الأخطاء عن طريق زيارات مدقق الحسابات للمشروع؛

¹ - Philippe Laurent et pierre tcherkowsky, pratique de l'audit opérationnel, les édition d'organisation, paris, Anne 1992, p 29.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

7. تقييم نتائج أعمال المشروع بالنسبة للأهداف المرسومة¹.

المطلب الثالث: معايير وأنواع التدقيق المحاسبي

يتفرع التدقيق المحاسبي إلى مجموعة من الأنواع والمعايير نذكر منها:

أولاً: معايير التدقيق المحاسبي

تعتبر معايير التدقيق مقاييس نوعية لتقييم كفاءة المدقق وأعضاء فريق عمله ونوعية العمل الذي يقومون به من خلال مجموعة من السياسات والطرق الموحدة، والتي يتعين على كل مدقق الالتزام بها خلال مباشرته لعملية تدقيق الحسابات²، وهي التي يقاس بها العمل من حيث الجودة ومن حيث الأهداف التي ينبغي الوصول إليها من القيام بهذا العمل، وقد وافق المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين IIA على عدة معايير متعارف عليها باعتبارها أداة لقياس الأداء في مهنة التدقيق، والتي كانت بدايتها في سنة 1939 بعد إصداره لتسعة معايير للتدقيق أضاف إليها معياراً عاشراً في سنة 1945 تحت اسم معايير التدقيق المقبولة عموماً **Generally Accepted Auditing Stander (GAAS)** ، وفيما يلي ملخص لأهم هذه المعايير³:

1. معايير عامة: تتمثل أهم العناصر المكونة للمعايير العامة في

- يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم خبرة فنية كافية والكفاية الفنية؛
- يجب أن يحتفظ المدقق باستقلال ذهني في جميع الأمور المتعلقة بعملية التدقيق؛
- يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية اللازمة في القيام بعملية الفحص وإعداد التقرير.

2. معايير العمل الميداني: تتمثل عناصر العمل الميداني في

- يجب أن يتم تخطيط العمل تخطيطاً كافياً ويجب الإشراف السليم على المساعدين إن وجدوا؛
- يجب القيام بدراسة كافية وتقويم نظام الرقابة الداخلية المستعمل كأساس للاعتماد عليه، ولتحديد مدى الاختبارات الناجمة عن ذلك والتي ستقتصر عليها عملية التدقيق؛

¹ - أحمد نور: مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، بيروت، لبنان، سنة 2007، ص 234.

² - علي عهد زعيتير وحسام عبد المحسن العنقري: اعتماد المراجع على تقديره الشخصي في تحقيق عدد من متطلبات العمل الميداني وأثره على جودة الأداء المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 25، العدد 01، سنة 2011، ص 103.

³ - <http://www.Almohasb1.com/htmCONSULTELE21-10-014>.

أنظر أيضاً، زياد هاشك السقاء، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GASS)، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 7، العراق، سنة 2011، ص-ص، 302-305.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

➤ يجب الحصول على أدلة كافية ومقنعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات بحيث تكون أساسا معقولا لرأي المدقق فيما يخص القوائم المالية محل الفحص.

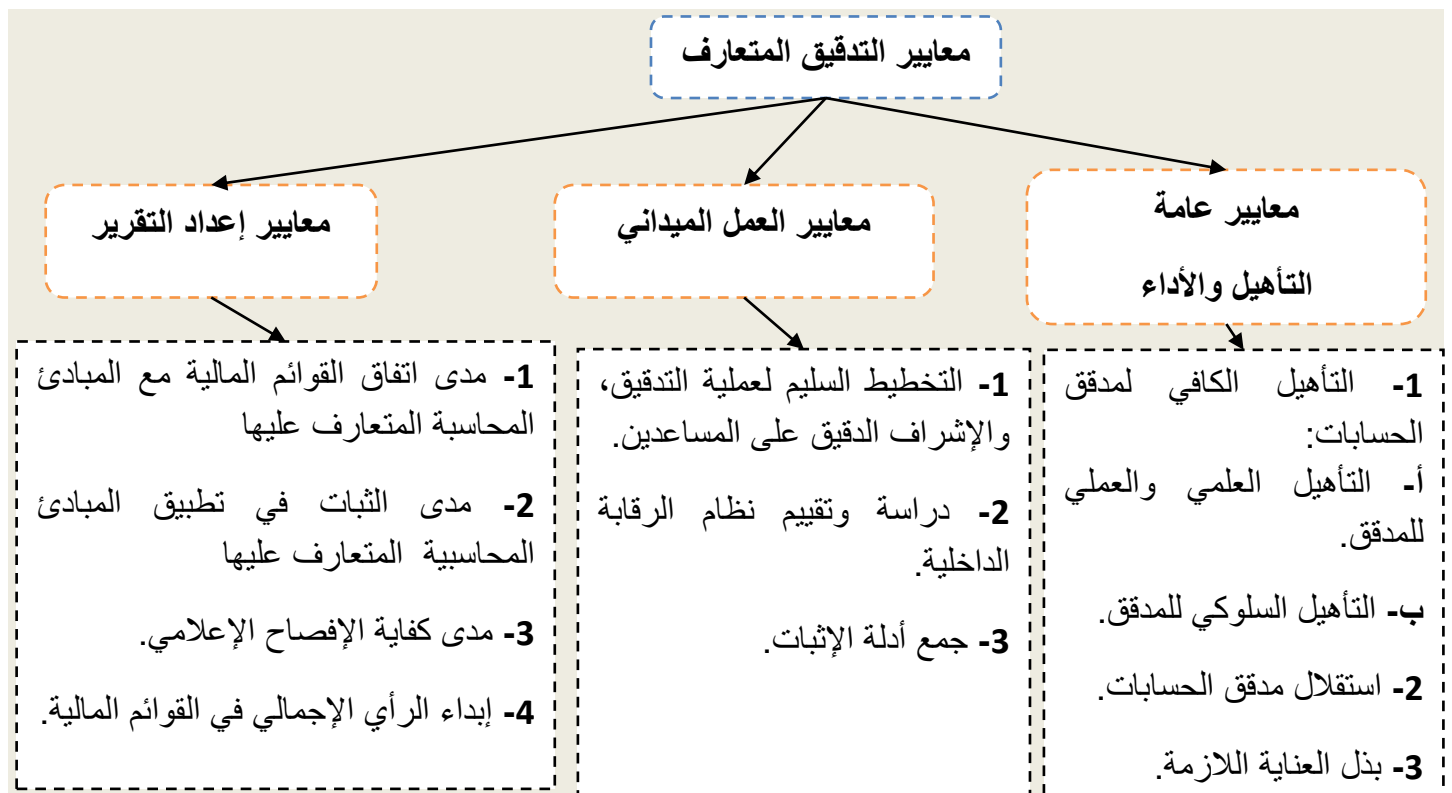
3. معايير خاصة بالتقرير: تتمثل أهم هذه المعايير في

➤ يجب أن يبين التقرير ما إذا كانت القوائم المالية معدة طبقا للأصول المحاسبية المتعارفة؛
➤ يجب أن يبين التقرير الظروف التي لم يتم فيها تطبيق هذه الأصول بثبات في المدة الحالية بالمقارنة بالمدة السابقة؛

➤ تعتبر البيانات الواردة في القوائم المالية كافية بطريقة معقولة (للإفصاح عن المركز المالي ونتيجة الأعمال) إلا أن يتم ذكر خلاف ذلك في التقرير؛

➤ يجب أن يحتوي التقرير على رأي المدقق في القوائم المالية ككل، أو على بيان بأن المدقق لا يستطيع إبداء الرأي في القوائم المالية، وفي حالة عدم إبداء الرأي في القوائم المالية ككل يجب ذكر أسباب ذلك، وفي جميع الحالات عندما يرتبط اسم المدقق بقوائم مالية يجب أن يبين التقرير بطريقة قاطعة نوع الفحص الذي يقوم به المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها. والشكل التالي يوضح هذه المعايير

الشكل رقم (01-01): معايير التدقيق المتعارف عليها



المصدر: رضا جاوحدو، إيمان بن قارة، مدى توافق ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية دراسة ميدانية،

مجلة النهضة، المجلد الرابع عشر، العدد 01، سنة 2013، ص 80.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

ثانيا: أنواع التدقيق المحاسبي

بالرغم من تعدد أنواع التدقيق إلى أنه يظهر هناك اختلاف في الزاوية التي ينظر إليها التدقيق، ومستويات الأداء التي تحكم جميع الأنواع وعليه يصنف التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة إلى:¹

1. من حيث نطاق عملية تدقيق

1.1 تدقيق كامل: يقوم المدقق بالفحص الكامل للأنشطة بنسبة 100% دون استثناء؛

2.1 تدقيق جزئي: وهنا يقتصر عمل المدقق على بعض الأنشطة دون غيرها.

2. من حيث الوقت الذي تتم فيه عملية التدقيق

1.2 تدقيق نهائي: قيام المدقق بالتدقيق بعد إنتهاء الأعمال (التدقيق على نتيجة الأعمال)؛

2.2 تدقيق مستمر: يقوم المدقق بتدقيق الأنشطة طوال الفترة.

3. من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق

1.3 تدقيق داخلي: نشاط داخلي مستقل ينشأ داخل المنشأة تابع للمنشأة هدفه الحكم على

الكفاية والفعالية الاقتصادية لنظام الرقابة الداخلية؛

2.3 تدقيق خارجي: نشاط خارجي يقوم بالتدقيق على نتيجة الأعمال المحاسبية هدفه إبداء

الرأي في عدالة البيانات المالية.

4. من حيث درجة الالتزام بعملية التدقيق

1.4 تدقيق إلزامي: القيام بعمل التدقيق بناءً على نص قانوني؛

2.4 تدقيق اختياري: القيام بعمل التدقيق فيما يعمل طلب أصحاب المنشأة دون إلزام قانوني

وهو أمر اختياري.

5. من حيث درجة الشمول ومدى المسؤولين في التنفيذ

1.5 تدقيق عادي: هدفها التأكد من صحة البيانات المالية وإبداء الرأي بعدالتها؛

2.5 فحص لغرض معين: هدفها البحث عن حقائق معينة للوصول على نتائج معينة.

المطلب الرابع: فروض ومبادئ التدقيق المحاسبي

يمتاز التدقيق المحاسبي بفروض ومبادئ تميزه عن باقي الأنواع ونذكر منها:

أولاً: فروض التدقيق المحاسبي

¹ - خلف عبد الله وردات: التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2006، ص-ص، 53-54.

الفصل الأول.. الإطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

تعتبر الفروض الإطار العام الذي يوجه هذه العملية في التعامل مع المشاكل المرتبطة ببيئة المدقق أو التي تتفاعل معها، وأهم هذه الفروض نذكر من بينها:¹

1. فرض استقلال المدقق:

الواجب الأساسي لمدقق الحسابات هو إبداء الرأي في القوائم المالية وأنها تمثل بصورة صادقة وعادلة الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة وتقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم. وبما أن عمل المدقق هو القيام بعملية التدقيق بحيادية واستقلالية وإبداء الرأي دون تحيز يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المدقق والإدارة (القائمين بتجهيز المعلومات المالية)، ولكن لا يعني أن يكون عدم وجود التعارض دائم أو حتمي لأنه ربما يكون هناك تعارض بين مصلحة كل طرف كأن تخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمدقق. في النهاية يجب أن يكون المدقق طرفا محايدا بالنسبة لأصحاب المؤسسة والإدارة. ويعتمد فرض استقلال المدقق علي نوعين أساسيين من المقومات هما:

1.1 المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبرته العملية.

2.1 المقومات الموضوعية: وهي ما تتضمنه التشريعات وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد و ضمانات.

ويظهر هذا الفرض حق المدقق في الاطلاع علي الدفاتر والسجلات والمستندات وطلب البيانات من إدارة المؤسسة التي يقوم بالتقرير عن أحداثها، وحقه في إبداء الرأي المعارض في تقريره.

2. فرض إمكانية فحص المعلومات والقوائم المالية:

يعني أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات والمعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق، وحتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فإنه يجب أن يتوافر في هذه القوائم (المعلومات) مجموعة من المعايير مثل:

1.2 الملائمة: يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة والمقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها وتفي باحتياجاتهم ومرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها.

2.2 البعد عن التحيز: أن يتم إعداد المعلومات والبيانات المالية دون تحيز لأي طرف، بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة.

3.2 القياس الكمي: أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي والتعبير عنها رقميا حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة.

¹ - يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة: التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة بوبكر بلكايد تلمسان، سنة 2015، ص- ص 48-51.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

4.2 القابلية للفحص :أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص وأن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص.

وتتبع أهمية هذا المعيار من ابتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها، وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك المعلومات .ويمكن القول بأنه كلما زادت المسافة بين مستخدمي المعلومات وبين مصدر إعدادها، ازدادت أهمية هذا المعيار، وكذلك الحال بالنسبة للتعارض في المصالح بينهما وبين معدي هذه المعلومات .

3. فرض توافر نظام كاف للرقابة الداخلية:

يقوم نظام الرقابة الداخلية علي مجموعة من الأسس والمفاهيم والذي يؤدي إلي الابتعاد عن احتمال حدوث خطأ، مما يجعل مدقق الحسابات يقوم بعمله استنادا إلي وجود نظام الرقابة السليم، ولا يعني ذلك عدم حدوث خطأ فإذا توفر في المؤسسة نظام رقابة سليم وفعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة اكبر من قبل الإدارة والملاك ، وتشمل الرقابة الداخلية ما يلي:

1.3 رقابة إدارية :وهدفها تحقيق أعلي كفاية إنتاجية وإدارية ممكنة وضمان تنفيذ السياسات الإدارية وفقا للخطة ووسائلها (الموازنات، التكاليف المعيارية، دراسة الوقت، التقارير، التدريب).

2.3 رقابة محاسبية :وهدفها اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر ودرجة الاعتماد عليها ومن وسائلها (حسابات المراقبة، الجرد المستمر، المصادقات، التدقيق الداخلي، النظام المستندي).

3.3 ضبط داخلي :وهدفه حماية أصول المؤسسة من أي اختلاس أو ضياع أو سرقة أو سوء استعمال ومن وسائلها (تقسيم العمل، تحديد الاختصاصات والمسؤوليات 87)

4.3 فرض ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف: وهو أن يفترض المدقق ثبات الإدارة في مبادئها إذا ما ثبت من خلال خبراته السابقة في المؤسسة أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها . أما إذا اتضح للمدقق أن الإدارة تميل إلي عملية التلاعب أو إضعاف نظام الرقابة فإنه من المفترض أن يكون حريص في الفترات المستقبلية.

5.3 فرض خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب: يقوم مدقق الحسابات بعملية التدقيق بافتراض أن قوائم المعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المدقق يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختباري كما هو مفترض، حيث أن وجود هذه الأخطاء أو التلاعب يتطلب من المدقق الفحص التفصيلي لكافة الدفاتر والسجلات حتى يتأكد من عدم وجود أخطاء.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

6.3 فرض الصدق في محتويات التقرير: ويفسر هذا الفرض في أن تقرير المدقق يعتبر الأساس عند توزيع الأرباح أو قبول الإقرار الضريبي، كما أن عبء الإثبات يقع على المدقق ولا يستطيع نقله إلى الإدارة، وينشأ فرض الصدق من حقيقة وضع المدقق باعتباره محل ثقة جميع الأطراف أصحاب المصالح في المؤسسة أو خارجها. وهو أهمية وجود الصدق في محتويات التقرير الذي يعده مدقق الحسابات بعد الانتهاء من عملية التدقيق ويقدم للجهة التي قامت بتعيينه. ويتطلب ذلك من المدقق أن يتحقق من:

- تطبيق المؤسسة محل التدقيق للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛
- أن المعلومات الموجودة في التقارير المالية هي معلومات ملائمة؛
- أن المبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة تلائم طبيعة نشاط المؤسسة محل التدقيق؛
- أن المبادئ المحاسبية تم تطبيقها من قبل المؤسسة بثبات.

ثانياً: مبادئ التدقيق المحاسبي

تحدد المبادئ الأساسية التي تتوقف عليها عملية التدقيق المحاسبي، والتي تتم من خلال تأطير عملية الفحص والتحقيق وإبداء الرأي الفني المحايد ومن ثم تبليغ وتوصيل عملية التدقيق إلى الأطراف المستفيدة ومن أهم هذه المبادئ والتي تنقسم إلى قسمين نجد:¹

1. المبادئ المرتبطة بركن الفحص:

1.1 مبدأ تكامل الإدراك الرقابي:

ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة، أثارها الفعلية والمحتملة على كيان المنشأة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

2.1 مبدأ الموضوعية في الفحص:

ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي، أو التمييز أثناء الفحص وذلك بالاستناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق وتدعمه خصوصاً اتجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

¹ - <http://www.aazs.net/htm> consulté le 21-12-2015.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

3.1 مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري:

ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه التقارير.

4.1 مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية:

ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة وهذا المناخ عن ما تحويه المنشأة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

2. المبادئ المرتبطة بركن التقرير:

1.2 مبدأ كفاية الاتصال:

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقة تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2.2 مبدأ الإفصاح:

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمنشأة ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغيير فيها وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية وإبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

3.2 مبدأ الإنصاف:

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذلك التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

4.2 مبدأ السببية:

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المدقق وأن تبني تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

المبحث الثاني: منهجية التدقيق المحاسبي

تستند المنهجية التي يتبعها مدقق الحسابات إلى خطة تنظيمية محكمة يقف من خلالها على أهم المراحل التي تتم من خلالها عملية الفحص والمراجعة وإعداد التقرير والسير الحسن والجيد لها بما يحقق الفعالية والكفاءة اللزمتين، وتتم هذه المنهجية من خلال إتباع الخطوات التالية: الحصول على معرفة عامة بالمؤسسة وبعدها تقييم نظام الرقابة الداخلية وفي الأخير إعداد تقرير يلخص كل مل ما قام به.

المطلب الأول: الحصول على معرفة عامة بالمؤسسة

قبل الشروع في التدقيق يجب على المدقق أخذ نظرة عامة على المؤسسة، إن هذه المرحلة مهمة جدا لأن من خلالها يقوم بالزيارات الأولى للمؤسسة حيث يفحص جميع العناصر ذات الطابع القانوني، المالي، الجبائي والتقني والتي ستجلب له الكثير من المعلومات والتوضيحات التي تساعده حتما في مهامه لذلك نوعية وكمية هذه المعلومات فتحددان حسب أهداف ومسؤوليات المدقق¹.

إن المعرفة العامة حول المؤسسة هي مرحلة تمهيدية قبل تقييم نظام الرقابة الداخلية للكشف عن مواطن القوة والضعف في المؤسسة ومن خلال ذلك يضع المدقق خطة للعمل وتوجيه صحيح لبرنامج التدخلات والتحققات، ويمكن للمدقق التعرف على المؤسسة بجمع المعلومات الضرورية والتي تشمل على:

1. **المعلومات العامة:** هي خطوة يطلع من خلالها المدقق على مختلف الوثائق الخارجية للمؤسسة ومحيطها، وذلك:

➤ حول نشاطها، تاريخها، نظامها، قائمة وحداتها الإنتاجية، مؤسساتها، مشاكلها التقنية، مشاكلها، تطورها.

➤ حول نشاطاتها المالية، حيث يقوم بجمع مختلف الملفات المالية والقوائم المالية التقديرية مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.

1.1 زيارة ميدانية للمؤسسة

¹ - Collins : **audit et control interne**, édition dalloz, France, Anne 1986, p 51.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها، كما تسمح له هذه الزيارة بتحديد أولي للمخاطر العامة للمؤسسة ومن ثم تنقيح الملف الدائم وإعداد برنامج تدخلات العمل.

2.1 السياسة المتبعة في التوظيف والتكوين:

إن العناصر التي يقوم المدقق بجمعها، والتي تخص طرق التوظيف والتكوين والترقيات الداخلية تسمح له بتكوين رأي عن مردودية وكفاءة الموظفين بالمؤسسة وعن السياسة المنتهجة من طرف المؤسسة في التوظيف والتكوين.

3.1 التنظيم وإدارة المؤسسة:

أنه من الضروري للمدقق أن يكون لديه مخطط للتنظيم داخل المؤسسة يحدد المسؤوليات الأساسية ويوضحها فيتضمن هذا المخطط مثلاً:¹

- أسماء المسؤولين داخل المؤسسة ووظائفهم؛
- الاتفاقيات الخاصة والحالية التي تربط المسؤولين بالمؤسسة؛
- أسماء المدققين السابقين؛
- قائمة البنوك التي تعمل معها؛
- الطرق والأساليب المختلفة المستعملة داخل المؤسسة.

2. معلومات عن الخصائص التقنية للمؤسسة

1.2 بيان طبيعة نشاط المؤسسة: على المدقق أن يلم بتجميع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة مثل:

- معرفة إن كانت المؤسسة ذات طابع تجاري، صناعي، خدماتي ...؛
- التكنولوجيا المستعملة في المؤسسة؛
- نوعية وخصائص المنتجات؛
- معرفة الموقع الجغرافي، المساحة، قيمة ونوعية الملكية للاستثمارات.

2.2 التمويل:

¹ - يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة: مرجع سابق ص 149.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

إن التموين بالمواد الأولية ضروري وأساسي، وله تأثير عن نتيجة المؤسسة واستمرارية الدورة الإنتاجية، لهذا ينبغي على المدقق معرفة المشاكل التي يمكن أن تطرح في هذا المجال والتي تنحصر في تكلفة المواد الأولية التي تتأثر بتغيرات الأسعار في الأسواق، وعدد موردي هذه المواد الأولية.

3.2 التخزين:

يمثل المخزون أحد حسابات المؤسسة، وهو معرض للأخطار ومشاكل كاحتمالات السرقة والضياع، لهذا بات من الضروري على المدقق التعرف على سياسة التخزين ومواقفه.

4.2 الإنتاج:

على المدقق أن يضطلع بمدى القدرة الإنتاجية من خلال الوسائل والآلات المستعملة في ذلك، حيث يتوجب عليه معاينة وحدات الإنتاج من حيث أهميتها، حالتها وتجهيزها.

3. معلومات عن الخصائص التجارية للمؤسسة

1.3 الزبائن:

على المدقق معرفة عدد الزبائن المهمين بالنسبة للمؤسسة، وهذا يعتبر أساسيا لتقدير المشاكل المحتملة الوقوع، فإذا كانت المؤسسة تعتمد على عدد قليل من الزبائن فان خسارة أي زبون يؤثر على رقم أعمالها وبالتالي على حالتها المالية.

2.3 المنافسة:

ينبغي على المدقق دراسة السوق الذي تنشط فيه المؤسسة، من أجل معرفة مكانتها ضمن المؤسسات الأخرى من نفس القطاع ومدى قدرتها التنافسية.

3.3 كيفية تحديد الأسعار:

وفي هذا الإطار ينبغي على المدقق دراسة العناصر المكونة لسعر البيع، وتحديد الهامش الإجمالي ويجب عليه كذلك التحقق ودراسة الحسومات المالية والتجارية الممنوحة للزبائن.

4. معلومات عن الخصائص القانونية:

أنه من الضروري دراسة الإطار القانوني للمؤسسة، وذلك من خلال منظومة القوانين المتمثلة في قانون الشركة، قانون العمل والنظام الضريبي للمؤسسة، كما يجب عليه استقصاء معلومات أخرى مرتبطة بالجانب القانوني:

➤ فحص القانون النظامي؛

➤ بنية رأس المال؛

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

➤ العقود والاتفاقيات الأساسية؛

➤ النزاعات الراهنة؛

➤ النظام الضريبي.

5. أوراق عمل المدقق: تعتبر أوراق العمل دليلا ماديا عن الوقت المستغرق في عملية التدقيق، لذا بات من الضروري علي أي مدقق الاهتمام بهذه الأوراق باعتبارها ركيزة أساسية في كتابة التقرير، حيث تتضمن أوراق العمل كل الأدلة والقرائن التي يتم تجميعها بواسطة المدقق لإظهار ما قام به من عمل، وكذلك الطرق والإجراءات التي اتبعها والنتائج التي توصل إليها، حيث يكون لدى المدقق الأسس التي يستند إليها في إعداد التقرير والقرائن لطبيعة الفحص الذي قام به والدليل علي إتباع العناية المهنية أثناء عملية الفحص¹.

6. برنامج التدقيق: برنامج التدقيق عبارة عن خطة عمل المدقق والتي سيتبعها في تدقيق الدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات، كما تحتوي هذه الخطة علي الأهداف الواجب تحقيقها والخطوات التي ستأخذ في سبيل تحقيق هذه الأهداف والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة والشخص المسؤول عن تنفيذها.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن تعدد أصناف المؤسسة وكبر حجمها واتساع نشاطها وتنوع عملياتها أدى إلى تقسيم وظائف نشاطها في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة، إذ بانسجامها وتضافرها تستطيع المؤسسة رسم خطط تجسد سياستها ومتابعة تنفيذ هذه السياسات بما يحقق أهدافها.

إذ ساعد نظام الرقابة الداخلية في متابعة حسن تنفيذ هذه الإجراءات والسياسات التي تضعها الإدارة واكتشاف العيوب والنقائص وتصحيحها بما يحقق أهداف المؤسسة.

أولا: تعريف نظام الرقابة الداخلية

لقد تعددت التعاريف الخاصة به حسب مراحل التطور ونذكر منها:

¹ - يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة: مرجع سابق، ص 155.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الفرنسية (OECCA): نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تعاون على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق بضمان الحماية و الحصول على ونوعية المعلومات وتطبيق تعليمات المديرية¹.

وفي القسم 404 من قانون Sarbanes-oxley أصدرت هيئة تداول الأوراق المالية (SEC) قواعد متطلبات جديدة بشأن متطلبات التقرير عن الرقابة الداخلية ضمن التقارير السنوية للمنشأة، حيث جاء في الفقرة 9 من معيار التدقيق رقم 2 الصادر عن مجلس الإشراف على شركات المحاسبة المعتمدة (PCAOB) في أمريكا تعريف الرقابة الداخلية بأنها: عملية مصممة من قبل أو بإشراف رئيس الإدارة التنفيذية والمسؤولين الماليين الرئيسيين أو أشخاص يؤدون وظائف مماثلة ومتأثرة بمجلس الإدارة والإدارة وبأشخاص آخرين، وذلك بغية توفير تأكيد معقول بخصوص موثوقية إعداد التقارير المالية وتحضير القوائم المالية للأغراض الخارجية، وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما بما في ذلك السياسات والإجراءات².

الرقابة الداخلية هي عملية التأكد من أن ما تم التخطيط له هو ما تم تنفيذه وكشف الانحرافات ثم تصحيحها إن وجدت للوصول إلى الأهداف المحددة سلفا³.

ثانيا: خصائص نظام الرقابة الداخلية

يتميز نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الخصائص والتي تمثل المعلومات الأساسية المطلوب توافرها حتى يتمكن من الحكم على تحقيق النظام وأهدافه، بحيث توافر هذه الخصائص نستطيع الحكم على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية وأساليبها وأدواتها المطبقة في المؤسسة، ومن ضمن هذه الخصائص: ⁴

1. الخطة التنظيمية:

من الأحسن أن تكون الخطة التنظيمية تتميز بمرونة لمواجهة أي تغير أو تطور ممكن أن يحصل في المستقبل لأنه إذ لم تكن الخطة التنظيمية مرنة فإنه ممكن أن نجد مشاكل لا نستطيع

¹- BIRI.R : **Control interne et vérification**, édition reportaient INC, canada, 1986, p 36.

²- حسين أحمد دحدوح: دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، سنة 2008، ص 265.**

³- ماجد محمد الفراء، سمر محمد شاهين: واقع الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة، **مجلة الجامعة الإسلامية سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد السابع عشر، العدد 02، سنة 2008، ص 576.**

⁴- زين يونس: اثر التجارة الالكترونية على المراجعة الداخلية في المصارف، **أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، سنة 2014، ص 52.**

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

التصرف معها هذا من جهة، ومن جهة أخرى أن تكون واضحة وبسيطة يفهمها العاملون في المؤسسة كل حسب مستوياتهم والمقصود به هو تحديد بكل وضوح ودقة مسؤولية كل واحد في المؤسسة وتمثل العناصر واجب توفرها في الخطة التنظيمية:

- تحديد الأهداف الدائمة للمؤسسة؛
- تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومختلف أجزائه؛
- تعيين حدود درجات المسؤوليات بالنسبة لكل شخص والتحقق من مساهمة هذه الآلية في تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية من خلال:
- ✍ البحث عن كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية؛
- ✍ وجود وحدات القياس التي تمكن من تحديد نتائج الأجزاء والأنشطة المختلفة للمؤسسة سواء كانت إحصائية أو مالية؛
- ✍ حماية الأصول من خلال التقسيم المهني والوظيفي داخل المؤسسة.

2. نظام رقابي سليم:

- يتمثل وجود نظام محاسبي سليم يكفل للإدارة سبل الرقابة من أجل تحقيق ما يلي:
- الرقابة على سجلات التشغيل وتنفيذ العمليات التي هي مصادر تدفق البيانات؛
 - تبويب البيانات ووضع دليل لها، بحث إذ ما تم إعداد بعناية فمن شأنه أن يسهل إعداد القوائم المالية، ويمكن من تحقيق درجة كبيرة من التوحيد في تسجيل العمليات الحسابية؛
 - تصميم السجلات بطريقة مناسبة ويجب أن توضح الإجراءات الخاصة بتداول هذه السجلات حتى يتم حفظها.

3. مستويات الأداء:

يعتبر مستوى الأداء من الخصائص الأساسية لنظام الرقابة الداخلية، حيث تمتد الإجراءات الموضوعية كل الخطوات التي يتم بمقتضاها اعتماد العمليات وتسجيلها والمحافظة على الأصول كما يجب أن تمتد كل الوسائل التي تضمن دقة اتخاذ القرارات وتسجيلها، حيث يتم ذلك عموماً بتقسيم الواجبات والمسؤوليات بحيث لا يقوم واحد بالعملية كلها من بدايتها إلى نهايتها وهذا من أجل ترك الأثر ومراجعة دقة العمل واكتشاف الخطأ والغش بسرعة.

4. كفاءة الأفراد:

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

إن نظام الرقابة قد يكون نظاما متكاملًا بجميع مقوماته وخصائصه الأخرى لكنه يفشل في تحقيق أهدافه الرئيسية بسبب عدم تواجد الإمكانيات اللازمة، ولتحقيق كفاءة الأفراد من الموظفين والعاملين ينبغي على إدارة المؤسسة أخذ بعين الاعتبار المقومات الآتية:

➤ اختيار الأفراد المؤهلين؛

➤ التدريب المستمر للعاملين.

خصائص النظام الجيد للرقابة الداخلية:

أشار بعض الباحثين إلى نظام الرقابة الداخلية الجيد أن تتوفر فيه عدة خصائص أهمها:¹

➤ أن يتوافق النظام الرقابي مع طبيعة النشاط واحتياجاته؛

➤ أن يكون النظام الرقابي اقتصاديا؛

➤ أن يتميز النظام الرقابي بالمرونة؛

➤ أن يعكس النظام الرقابي الهيكل التنظيمي؛

➤ أن يتوفر في النظام الرقابي السرعة في كشف الانحرافات في حالة وجودها؛

➤ أن يكون النظام الرقابي واضحا ومفهوما؛

➤ أن يتضمن النظام الرقابي الإجراءات التصحيحية.

الجدول رقم (01-03): مكونات الرقابة الداخلية

مكونات الرقابة الداخلية	وصف مكونات الرقابة	عناصر مكونات الرقابة
بيئة الرقابة	السياسات والإجراءات والتصرفات والاتجاه العام والإدارة العليا وأصحاب الوحدة الاقتصادية المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها.	- القيم الأخلاقية والنزاهة؛ - الالتزام بالكفاءة؛ - مجلس الإدارة أو مشاركة لجنة التدقيق؛ - فلسفة الإدارة ونمط التشغيل؛ - الهيكل التنظيمي؛ - تحديد السلطات والمسؤوليات؛ - سياسات وممارسات الموارد البشرية.
تقدير المخاطر	تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقا للإطار الدولي للتدقيق.	- عمليات تقدير الخطر؛ - تحدي العوامل التي تؤثر على الخطر؛

¹ - عبد الله عقلة غنيمات، وليد زكريا صيام: العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد السابع، العدد 4، سنة 2011، ص 630.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

- إمكانية حدوث الخطر؛ - قرار إدارة الخطر.		
- أنواع الأنظمة الرقابية؛ - الفصل الكافي للواجبات؛ - الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة؛ - السجلات والمستندات الكافية؛ - الرقابة المادية على الأصول؛ - الاختبارات المستقلة على الأداء.	الإجراءات والسياسات التي تصنفها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض التقرير المالي.	الأنشطة الرقابية
أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات، الاكتمال، الدقة، التوبيخ، التوقيت، الترحيل، التلخيص.	الطرق المستخدمة لتحديد وتجميع وتسجيل والتقرير عن عمليات الوحدة الاقتصادية.	المعلومات والاتصال
متابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية.	التقييم المستمر والدوري للإدارة على فاعلية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية لتحديد مواطن الضعف.	المتابعة

المصدر: ألان عجب مصطفى هلندي وآخرون، دور الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني-دراسة تطبيقية، مجلة العلوم الإنسانية، العراق، العدد 45، سنة 2010، ص 11.

ثالثاً: تقييم نظام الرقابة الداخلية

تتمثل أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية في أنها تساعد المدقق على تحديد وتوقيت ونطاق اختبارات التدقيق لأرصدة القوائم المالية، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا ومتماسكا، نتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، وزاد إعتقاد المدقق على أسلوب العينة في الحصول على أدلة وقرائن الإثبات وكلما كان ضعيفا كلما لجأ المدقق إلى زيادة حجم العينة الإحصائية، كما أن نظام الرقابة الداخلية الجيد ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها¹.

¹ - عبد الوهاب علي، شحاتة السيد: الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، سنة 2006، ص 51.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

طرائق فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية:

إن نقطة البداية هو فحص مدى كفاءة الرقابة الداخلية ويقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينة المناسبة، ومن أهم الوسائل التي يلجأ إليها مراقب الحسابات في فحص واختبار نظام الرقابة الداخلية هي:¹

1. وسيلة الملخص التذكيري:

يقوم المدقق بوضع قواعد وأسس نظام الرقابة الداخلية وطرق تحديد أسئلة أو استفسارات، حيث تمتاز هذه الطريقة بالاعتقاد بالوقت ولكن تؤخذ على هذه الطريقة بأن لا يتم التدوين الكتابي والأمر متروك لكل مدقق بأن يضع الأسس التي يراها مناسبة.

2. وسيلة التقرير الوصفي:

يطلب من القائمين بعملية المسح بتقديم تقرير خاص يشرح الإجراءات المتبعة في كل عملية من العمليات التي تحدث داخل المنشأة ويبين نقاط الضعف في النظام ومحاسنه وتستخدم في المنشآت الصغيرة جدا التي يكون فيها نظام الضبط الداخلي فيها محددا وبسيطا.

3. وسيلة فحص النظام المحاسبي:

يقوم المدقق بفحص دليل الإجراءات للتعرف على تدفق العمليات ومسؤوليات كل من المختصين بحيازة الأصول وتنفيذ العمليات وإمساك السجلات، مميزاتها تركز على الظروف الخاصة بكل المنشأة، أما عيوبها أنها تصبح مطولة في المنشأة الكبيرة.

4. وسيلة دراسة الخرائط التنظيمية (خرائط التدفق):

يساعد استخدام الخرائط التدفق بصفة خاصة في فهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط وما يتعلق بها من مستندات أخرى كنظام الرقابة الداخلية، وتتميز هذه الطريقة بأنها توضح سير العمليات بين أجزاء النظام، أما عيوبها فهي صعوبة رسم الخرائط.

5. وسيلة الاستقصاء (طريقة الاستبيان):

يستخدم المدقق الاستقصاءات المكتوبة كوسيلة لتوثيق إجابات الأشخاص على الاستفسارات التي يوجهها المدقق إلى العاملين عن وسائل الرقابة الداخلية التي تتبعها المنشأة.

¹ - ابتسام أحمد فتاح، رجاء جاسم محمد: تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لصناعة البطاريات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد 20، الفصل الثالث، سنة 2012، ص 243.

تمثل أدلة الإثبات كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم عن أسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزاعات وغيرها وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص إلى آخر.

كما تعتبر أدلة الإثبات الركيزة الأساسية في عملية التدقيق المحاسبي لما تقدمه من إمكانيات يستطيع من خلالها المدقق الحكم وإبداء الرأي حول مدى عدالة ونزاهة القوائم المالية. وتعرف أدلة الإثبات على أنها: أية معلومات يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم مراجعتها قد عرضت طبقاً للمعايير¹.

وحسب التعريف الصادر عن معهد المراجعين الداخليين (IIA) هو أنه يجب على المدقق الحصول على أدلة إثبات لعملية التدقيق عن طريق المستندات والمصادقات والإجراءات التحليلية بما في ذلك النسب المالية، كما يجب أن تتصف هذه الأدلة بـ:²

- الكفاية؛
- أن يعتمد عليه؛
- أن تكون وثيقة الصلة بعملية التدقيق؛
- أن تكون صالحة (مفيدة) لأهداف عملية التدقيق.

الغرض من الحصول على أدلة الإثبات:

إن الغرض الرئيسي لعملية التدقيق التي يقوم بها المدقق هو إبداء الرأي الفني في سلامة وعدالة القوائم المالية الناتجة من النظام المحاسبي، غير أنه لن يكون المدقق في مركز يمكنه من تكوين رأي مهني محايد في هذه القوائم إلا بعد أن يقوم بعمل كاف يمكنه من الحصول على الأدلة والبراهين الكافية والمقنعة، والتي تساعد على إبداء هذا الرأي الفني المحايد في عدالة القوائم المالية وذلك عن طريق الفحص والمعاينة والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات، ومن هنا يتضح لنا أن عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق تتعلق بالحصول على أدلة الإثبات، ثم بعد ذلك فحص هذه الأدلة ويرجع

¹ - أرينز ألفين، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، تعريب محمد عبد القادر الديسطي، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، سنة 2005، ص 21.

² - الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين: تاريخ الاطلاع 2015-08-12 <http://www.socpa.org/index.htm>

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

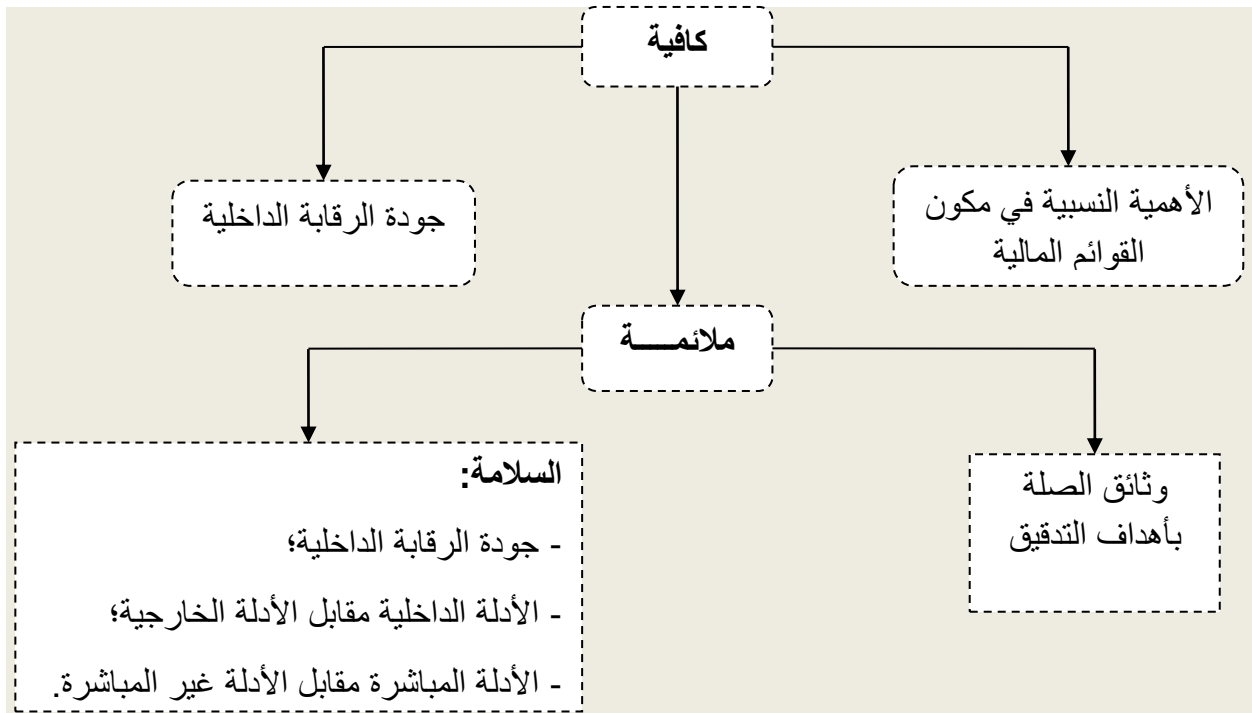
للمدقق الحكم على مدى صلاحية أي دليل من أدلة الإثبات، ولكي تكون أدلة الإثبات ذات حجية قوية يجب أن تتناسب مع الطرق التي في ظلها تم الحصول عليها، وفيما يلي بعض الاعتبارات التي تمدنا بمعيار للحكم على مدى حجية أدلة الإثبات:

حين يمكن الحصول على دليل الإثبات من مصادر خارجية ومستقلة عن المشروع، فإن ذلك يمدنا بضمان أكبر للإعتماد على دليل الإثبات في أغراض التدقيق إذا ما قورنت بالأدلة التي يتم الحصول عليها من داخل المشروع؛

حين تعد البيانات المحاسبية والقوائم المالية في ظل نظام رقابة داخلية فعال، فإن ذلك يؤدي إلى الإعتماد على هذه البيانات والقوائم أكثر من البيانات التي يتم إعدادها في ظل نظام رقابي غير فعال؛

حين يمكن للمدقق الحصول على معلومات بطريقة مباشرة عن طريق الفحص والمعاينة والملاحظة فإن ذلك سيكون له الأثر الأكبر في الإقناع عنه في حالة الحصول على هذه المعلومات بطريقة غير مباشرة.

الشكل رقم (01-02): العوامل المؤثرة في جودة أدلة الإثبات



المصدر: طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الثاني، الدار الجامعية، مصر، سنة 2004، ص 67.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

المطلب الرابع: تقرير المدقق

إن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق هو إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة وعدالة القوائم المالية لحقيقة أعمال المؤسسة محل التدقيق، كما يعتبر التقرير وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي فني محايد بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات.

أولاً: تعريف تقرير المدقق

يعرف تقرير مدقق الحسابات على أنه خلاصة ما توصل إليه مدقق الحسابات من خلال مراجعته وتعرف أنشطة الشركة وفحص الأدلة والمستندات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورة، ويعد التقرير الوثيقة المكتوبة التي لبد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق وبعد رأي المدقق حول البيانات المحاسبية هو إعطاء قيمة وثقة في هذه البيانات المالية¹.

كما يعرف تقرير المدقق على أنه عبارة: "عن رأي معطى بشكل مهني ملائم يمكن الاعتماد عليه، هذا الرأي يشهد بأن الحسابات المعنية يمكن الاعتماد عليها ويجب صياغة هذا الرأي باستخدام المصطلحات الشائعة في محيط المهنة"².

حيث تتبع أهمية التقرير باعتباره وسيلة تخدم الكثير من الفئات المختلفة التي تستخدم القوائم المالي المدققة، إذ تولي هذه الفئات تقرير مدقق الحسابات عناية فائقة، وذلك بسبب اعتمادها عليه في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها وخططها الحالية والمستقبلية، كما تتبع أهميته من كونه الوسيلة التي يستطيع المدقق من خلالها التعبير عن رأيه حول عدالة القوائم المالية.

ثانياً: العناصر الأساسية لتقرير مدقق الحسابات

يجب أن يتضمن تقرير المدقق مجموعة من العناصر منها:³

1. عنوان التقرير:

يجب أن يتضمن تقرير المدقق عنوان مناسب له، وقد يكون من الملائم استعمال مصطلح (مدقق مستقل) في العنوان، وذلك لتمييز تقرير المدقق عن التقارير التي قد تصدر عن الآخرين مثل تلك الصادرة

¹ - هادي، التميمي: مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، مرجع سابق، ص 68.

² - غسان فلاح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر، مرجع سابق، ص 113.

³ - حسين القاضي، حسين دحدود، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، سنة 1999، ص 326.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

عن موظفي المؤسسة، أو عن مجلس الإدارة أو من تقارير المدققين الآخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات آداب المهنة كما يلتزم بها المدقق المستقل.

2. الجهة التي يوجه إليها التقرير:

يجب أن يوجه تقرير المدقق بشكل مناسب حسب متطلبات ظروف التكليف بالتدقيق والأنظمة المحلية، ويوجه التقرير عادة إما إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة المؤسسة التي يتم تدقيق بياناتها المالية.

3. الفقرة افتتاحية أو التمهيدية:

يجب أن يحدد تقرير المدقق البيانات المالية للمؤسسة الخاضعة للتدقيق بما في ذلك التاريخ والفترة المغطاة بالبيانات المالية، كما يجب أن يتضمن التقرير بياناً بأن إعداد البيانات المالية هي مسؤولية الإدارة وتصريحاً بأن مسؤولية المدقق هي إبداء الرأي حول البيانات المالية بناء على أعمال التدقيق التي قام بها.

4. فقرة النطاق:

يجب أن يشير تقرير المدقق إلى نطاق عملية التدقيق وأن عملية التدقيق قد تم انجازها وفقاً لمعايير التدقيق المحاسبي، وكلمة النطاق تشير إلى أن باستطاعة المدقق القيام بإجراءات التدقيق التي يعتقد بأنها ضرورية في تلك الظروف، كما يجب أن يذكر المدقق في تقريره بأن أعمال التدقيق تشمل على ما يلي:

➤ الفحص الاختباري للأدلة المؤيدة للمبالغ والقيم والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية؛

➤ تقويم المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛

➤ تقويم التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة لإعداد القوائم المالية.

➤ تقويم العرض الشامل للقوائم المالية.

5. فقرة الرأي:

يجب أن ينص التقرير بشكل واضح على رأي المدقق حول عدالة القوائم المالية إضافة إلى إبداء رأي من قبل المدقق حول الصورة الصادقة والعادلة قد يحتاج المدقق إلى إبداء رأي فيما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع التشريعات المناسبة والمتطلبات القانونية.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

6. تاريخ التقرير:

يؤرخ التقرير بتاريخ اكتمال أعمال التدقيق، ويبين هذا التاريخ بأن مدقق الحسابات قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ على القوائم المالية وتقرير المدقق.

فبالنظر لكون مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة والمقدمة من الإدارة، لذا فيجب على المدقق عدم إصدار تقريره بتاريخ يسبق تاريخ توقيع وموافقة الإدارة على تلك البيانات المالية.

7. عنوان التقرير:

يجب أن يذكر في التقرير إسم المدينة أو الموقع والذي يمثل مكان وجود مكتب المدقق الذي يتحمل المسؤولية عن عملية التدقيق¹.

8. توقيع المدقق:

يجب أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو بالاسم الشخصي للمدقق أو كليهما وحسب ما هو مناسب، ويقع التقرير عادة باسم المؤسسة بالنظر لافتراض أن المؤسسة مسؤولة عن عملية التدقيق.

ثالثا: أنواع الرأي المهني

يمكن تقسيم ما يخرج به مدقق الحسابات من رأي حول عدالة القوائم المالية إلى:²

1. الرأي المطلق "نظيف":

يمكن النظر إلى تقرير مدقق الحسابات النظيف بعده التقرير المعياري الذي يبين فيه المدقق أن البيانات المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة أو تظهر بعدالة من جميع النواحي المادية من غير أن يكون هناك أي نوع من التحفظات أو التوضيحات الإضافية.

وعليه فإن إصدار مدقق الحسابات لتقرير نظيف قياسي يكون مرتبطا بالشروط التالية:

- تم تضمين كامل للقوائم المالية بعملية التدقيق؛
- تم الوفاء بمعايير التدقيق بما فيها التأهيل العلمي والعملية والاستقلالية وبذل العناية المهنية المعقولة من خلال جميع مراحل عملية التدقيق؛
- تم جمع الأدلة الكافية والوفاء بمعايير العمل الميداني الثلاثة؛

¹-محمد ياسين رحاحلة: دراسة مقارنة لمعايير التدقيق والمراجعة الإسلامية مع المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، المجلة الأردنية في الدراسات الإسلامية، المجلد 7، العدد (1/1)، سنة 2011، ص 62.

²- علام محمد موسى حمدان: اثر التحفظ المحاسبي في تحسين جودة التقرير المالية، مجلة الدراسات في العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد الثاني، الأردن، سنة 2011، ص 418.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

➤ تم عرض القوائم المالية بما يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وأخيرا لا يوجد أية ظروف تستدعي إضافة فقرة تفسيرية أو تعديل في التقرير.

2. التقرير النظيف مع فقرة تفسيرية:

حيث يتم هنا إضافة فقرة شرح لتقرير المدقق النظيف، مع بقاء رأي المدقق نظيفا في حال وجود ظروف لا تؤثر في رأي المدقق ويسمى التقرير في هذه الحالة تقرير مدقق النظيف مع فقرة شرح (unqualified with explanatory paragraph opinion) في بعض الحالات يعدل مدقق الحسابات على تقريره بإضافة فقرة شرح لتبيان أمر ما يؤثر في القوائم المالية، ويكون هذا الأمر موضحا أصلا في ملاحظات القوائم المالية، ويركز المدقق عليه في تقريره، مع العلم بأن رأي المدقق في هذه الحالة لا يتأثر ويضاف فقرة الشرح بعد فقرة الرأي في تقرير المدقق مباشرة.

3. الرأي المتحفظ:

هو التقرير الذي جرى فيه تعديل على التقرير المعياري (النظيف) الذي يعطي فيه المدقق رأيا متحفظا، إذ ينتج عن هذا الرأي بسبب وجود حالة عدم التأكد حول أمر معين بسبب الظروف وقيود الادارة، أو بسبب وجود عدم اتفاق بين المدقق والادارة حول تطبيق المبادئ المحاسبية أو حول التقديرات المحاسبية أو كفاية الإفصاح¹.

قد لا يتمكن مدقق من ابدأ رأي نظيف وذلك بسبب وجود إحدى الحالات التي لها أو قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية وتقسم التحفظات إلى ثلاثة أقسام وهي:²

➤ التحفظات التي تهدف إلى تحديد مسؤولية المدقق ومثال ذلك ما يقرره المدقق عادة من أنه اعتمد حسابات الفروع مع أنه لم يقم بزيارتها شخصيا، أو لم تصل إليه ردود المصادقات المرسلة للعملاء؛

➤ التحفظات التي تفصح عن إختلاف رأي المدقق مع الإدارة والتي غالبا ما تشير إلى مخالفة المؤسسة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل إتباع طريقة الوارد أخيرا صادر أولا لتسعير المخزون في السنة الحالية رغم إتباع طريقة المتوسط المرجح في السنة السابقة؛

➤ التحفظات التي تشير إلى مخالفة المؤسسة للقانون أو النظام الداخلي.

¹ - علام محمد موسى حمدان، صبري ماهر صبري مشتهى: علاقة خصائص لجنة التدقيق بنوع تقرير محافظ الحسابات، المجلة العربية للمحاسبة، البحرين، سنة 2011، ص 116.

² - خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 138.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

4. الرأي السلبي "المعاكس":

يصدره المدقق عادة في الأحوال التي لا تمثل فيها القوائم المالية نتيجة أعمال المؤسسة بمعنى أن نظام المعلومات المحاسبية لا يعكس واقع الأحداث الاقتصادية بالمؤسسة، ولإصدار هذا التقرير يجب أن تكون التحفظات ذات أهمية نسبية كبيرة على القوائم المالية، ويجب أن يحصل المدقق على الأدلة والبراهين اللازمة لتبرير رأيه المعارض¹.

5. الامتناع عن إبداء الرأي:

يصدر هذا الرأي عندما لا يحصل المدقق على أدلة إثبات كافية لإبداء رأي فني محايد في القوائم المالية، ومن أهم أسباب عدم إبداء الرأي هي:

- وجود تحديد جوهري لنطاق عملية التدقيق بحيث لا يمكن المدقق من تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية أو بسبب صعوبات تضعها الإدارة؛
- وجود حالة من عدم التأكد غير الاعتيادي حول مبلغ عنصر معين أو نتيجة معينة لا تمكن المدقق من تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية؛
- عدم استقلالية مدقق الحسابات.

التدقيق هو عملية تشمل عدة خطوات (التخطيط والتقييم والرقابة الداخلية اللازمة للسيطرة المباشرة على الحسابات، في نهاية عمل المهمة) ويؤدي إلى إنتاج تقرير مراجعة الحسابات². إن الغاية من التدقيق هي تمكين المدقق من ابداء رأيه حول المعلومات المالية، وحتى يتمكن المدقق من ذلك فإنه يقوم بإجراءات تم تصميمها كي توفر القناعة المعقولة بإعداد المعلومات المالية بصورة صحيحة من كافة النواحي المادية، وبناء عليه فإن المدقق يحاول توفير هذه القناعة حول عدم حدوث أية أخطاء أو التعبير عن الاحتيال في المعلومات المالية بصورة صحيحة ولذلك يجب على المدقق أن يخطط للتدقيق آخذا بعين الاعتبار الاحتمال المعقول لاكتشاف التباينات الجسيمة في المعلومات المالية نتيجة أي خطأ أو احتيال فيها، إن احتمال اكتشاف الخطأ يكون دائما اكبر من احتمال اكتشاف الاحتيال الذي تتم محاولة إخفائه بشكل متعمد³.

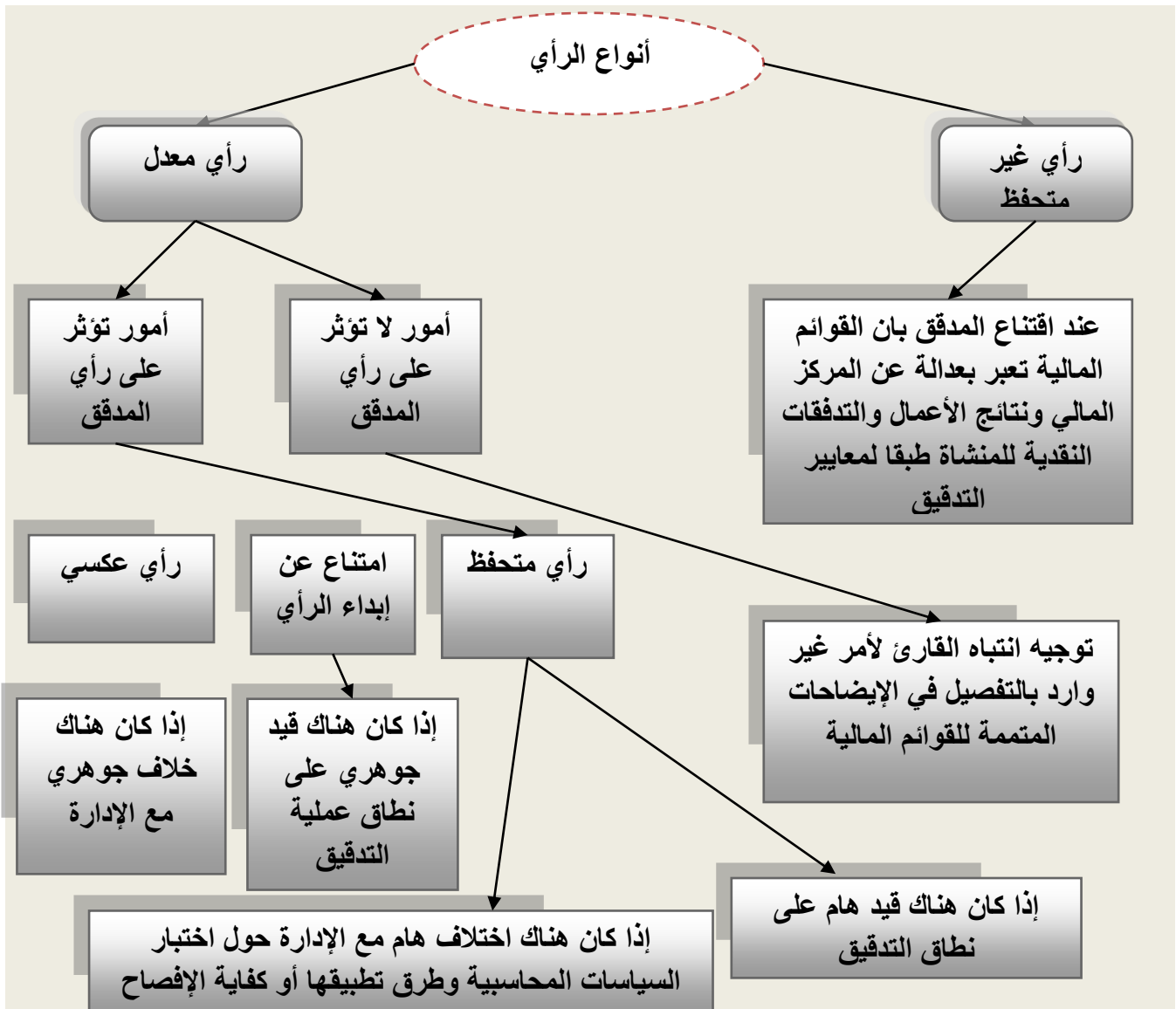
¹ - حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، مرجع سابق، ص- ص، 133- 134.

² - Chrystelle RiCHARD, Robert REIX : Contribution a l'analyse de la qualite du processus d'audit : le role de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes, COMPIABILITE-CONTROLE-AUDIT/Tome 8-Volume 1 -mai 2002, p153.

³ - ايناس عبد الرحمان القيسي: أثر التدقيق الداخلي والخارجي في اكتشاف الفساد الاداري والمالي، مجلة كلية التراث الجامعة، العراق، العدد 6، سنة 2010، ص 116.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

الشكل رقم (01-03): أنواع الرأي في تقرير التدقيق



المصدر: أحمد سيد لطفي، مراجعة المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة 2009، ص 579.

كخلاصة عامة يعمل التدقيق المحاسبي على تقييم مدى جودة ونوعية المعلومات ودرجة الثقة والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات من مختلف المستعملين لها ومحاولة تفسير الأرقام المتضمنة في القوائم المالية والوثائق المحاسبية وذلك من خلال تقييم نظام الرقابة الداخلية، من أجل زيادة ثقة مستخدم المعلومات، ويمكن إبراز القيمة المضافة للمعلومات التي تنتج عن عملية التدقيق في تقرير الذي يعده مدقق الحسابات والذي قد يعتمد مستخدم المعلومات في اتخاذ القرار أو نقد وتوجيه التسيير في المؤسسة¹.

¹ - بوشدوب طلال محمد الخميني: دور وأهمية نظام المعلومات المحاسبية المالية في تفعيل مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية - مخبر التنمية الاقتصادية و البشرية - جامعة سعد دحلب البليدة 2014 - الجزائر، عدد 10، ص 95.

تعتبر المحاسبة كنظام للمعلومات في شكلها الخام أي بيانات مالية، كما أنها تلعب دورا في تحويل هذه البيانات لإنتاج المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات المختلفة ومن هنا يعتبر نظام المعلومات المحاسبي بمثابة ذاكرة مرنة وواسعة لصناع القرار في المنشآت المختلفة، بحيث يمكنهم هذا النظام من معرفة الوضعية التاريخية والحالية والمستقبلية لمنشآتهم، حيث أن نظام المعلومات المحاسبي يعكس الواقع الاقتصادي إذن فهو وسيلة للترجمة والتعبير عن الأحداث الاقتصادية وذلك عن طريق تقديم وحفظ وتكييف المعلومات المالية بشكل ملائم.

المطلب الأول: البيانات والمعلومات والمعرفة الأهمية والمصدر والمستخدمون

إن مفهوم البيانات والمعلومات والمعرفة من المفاهيم المثيرة للجدل، فقد استخدمت هذه المصطلحات في الحياة العملية بشكل مختلف من حيث المعنى والمفهوم، لذا يتطلب الأمر في بداية الحديث عن نظام المعلومات التحديد الواضح لمعنى ومفهوم كل من مصطلحي "البيانات" و"المعلومات" والمعرفة حتى يمكن الحصول على الفهم الصحيح لمعنى تشغيل البيانات.

أولاً: البيانات

يعبر مصطلح البيانات عن حقائق مجردة ليست ذات معنى أو دلالة في ذاتها بمعنى أنها لو تركت على حالها فلن تضيف شيء إلى معرفة مستخدميها بما يؤثر على سلوكهم في اتخاذ القرارات وعليه تعرف: يشير مصطلح البيانات إلى الحقائق التي يتم جمعها وتخزينها ومعالجتها بواسطة نظام المعلومات في حين أن المعلومات تشير إلى البيانات التي تم تنظيمها ومعالجتها حتى تصبح ذات معنى وتضاف المعرفة وتصبح كأساس لعملية اتخاذ القرار¹.

البيانات هي المادة الخام التي يتم تجميعها ومراجعتها لأجل إنتاج معلومات، وتمثل المدخلات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبي وتعتبر عن أحداث وتدفقات مادية للعمليات الاقتصادية التي تمارسها الوحدة الاقتصادية، وقد تم التعبير عنها إما في شكل أرقام أو حقائق، أوزان أو أشكال مجتمعة بعضها أو كلها².

¹ - إبراهيم الجزراوي و آخرون: أساسيات المعلومات المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2009، ص 15.

² - ياسر صادق مطيع و آخرون: نظام المعلومات المحاسبية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، سنة 2007، ص 16.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

ثانيا: المعلومات

يقصد بالمعلومات البيانات التي تمت معالجتها بحيث تصبح لها دلالة معينة من وجهة نظر المستخدمين لها عند اتخاذ القرارات.

وتمثل المعلومات مخرجات النظام وتجهيز البيانات وتتميز بمقدارها على أحداث تغير في سلوك مستخدميها فهي تتميز عن البيانات بأنها تحمل في طياتها التأثير المفاجئ للمستقبل، فإذا لم يكن لها استجابة تظهر للمعرفة المستقبلية بها، أو عدم ارتباطها بالموضوع أو عدم إمكانية عرضها بالصورة المقدمة بها.

فإنها تعتبر مجرد بيانات وليس معلومات وبالتالي فإنه يطلق على البيانات المعلومات عندما يتم استخدامها كمدخلات للحصول فيها على معلومات تفيد في عملية اتخاذ القرار¹.

حتى يمكن اعتبار البيانات معلومات يجب أن تكون هذه البيانات مرتبطة بمشكلة معينة أو حدث معين يتم اتخاذ قرار بشأنه، فالبيانات تعتبر معلومات إذا كانت تؤثر في اتخاذ قرار خاص بمشكلة معينة أو حدث معين، أي تؤدي إلى تغيير قرار معين أو تعديله أو تأجيله..... الخ)

الجدول رقم (01-04): أنواع المعلومات التي تحتاجها الإدارة في مختلف مستوياتها

المستويات الإدارية المعلومات حسب	الإدارة العليا	الإدارة الوسطى	الإدارة التنفيذية
البعد الزمني	طويلة: لسنوات.	متوسطة: أسابيع، أشهر.	قصيرة، يوم بيوم.
مستوى التفصيل	أكثر ترابط وتنبؤية وأقل دقة.	ملخصة، متكاملة، وتتضمن معلومات مالية.	أكثر تفصيل وأكثر دقة، وتتضمن المعلومات غير المالية.
مصادرها	معظمها خارجية.	أكثرها داخلية وقليل منها خارجية.	معظمها داخلية.

المصدر: أكرم محسن الياسري، إيناس ناصر الموسمي، أثر الخصائص التكنولوجية للمعلومات المصرفية وحكومة المصارف في تحقيق الرقابة السلوكية، مجلة دورية نصف شهرية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد الخامس، العدد 9، العراق سنة 2012، ص 45.

¹ - عبد المالك إسماعيل حجر: نظام المعلومات المحاسبية، دار الفكر المعاصر، الطبعة الرابعة، صنعاء، اليمن، سنة 2004، ص 40.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

من خلال الجدول السابق أنه يوجد عدة أنواع للمعلومات فمن حيث بعدها الزمني تتكون من طويلة متوسطة وقصيرة، ومن حيث مستوى التفصيل أكثر ترابط وملخصة وأكثر تفصيل، وأن مصادرها تكون إما خارجية أو داخلية وكل هذا حسب المستويات الادارية (العليا، الوسطى، التنفيذية).
الخصائص الاقتصادية للمعلومات: يمكن تمييز الخصائص الاقتصادية للمعلومات كما يلي¹

1. المعلومات سلعة:

إن مفهوم المعلومات كسلعة لا تعتبر المعلومات سلعة خاصة أو سلعة عامة كما في تقسيم السلع الاقتصادية لأن تطويع المعلومات لاستخدام أحد الأفراد معناه استخدام أفراد آخرين للمعلومات نفسها دون الحاجة إلى إنتاجها مرة أخرى.

2. المعلومات منتج:

المعلومات هي محتوى المنتج حيث يرتبط منتج المعلومات بمفهوم التبادل الاقتصادي ويتم تبادل المعلومات من خلال منتجات المعلومات وهي تعطى قيمة للمستفيد.

3. للمعلومات تكلفة وقيمة واحتكار:

ترتبط المعلومات بالتكاليف الاقتصادية كما أن لها قيمة اقتصادية في تحقيقها لأغراض مختلفة وهي تستخدم لاتخاذ القرارات وللاستهلاك الشخصي وفي الأغراض التعليمية وقد يتم الحصول عليها لبيعها لذلك تخضع للعرض والطلب.

4. المعلومات كمورد رأسمالي:

تعتبر المعلومات واختزانها استثمار فرأس المال البشري يتضمن جزئيا المهارات كما يتضمن المعرفة النظرية والحقائق المتاحة في شكل معلومات مع احتفاظها بخصائصها.

ثالثا: مصادر البيانات والمعلومات

تأتي البيانات والمعلومات من مصدرية أساسين هما:²

1. **البيئة الداخلية:** وهي بيانات الأقسام والعاملين مثل أوامر الشراء والشيكات الواردة والصادرة وحجم المبيعات وعدد الأفراد العاملين وحجم الإنتاج.

2. **البيئة الخارجية:** وهي التي تأتي من الموردين والزبائن وقوانين الحكومة أي الدولة والمستهلكين. وبالتالي فإذا كانت هذه بيانات فيجب أن تعالج لإنتاج المعلومات، أما المعلومات فإنها تذهب مباشرة إلى متخذ القرار للاستفادة منها.

¹ - فائزة محمد الحسن خليل: دور المعلومات في الاقتصاد، مجلة الاقتصاد والعلوم السياسية، بدون سنة نشر، ص 122.
² - محمد دباس حميد وآخرون: حماية أنظمة المعلومات، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، سنة 2007، ص 17.

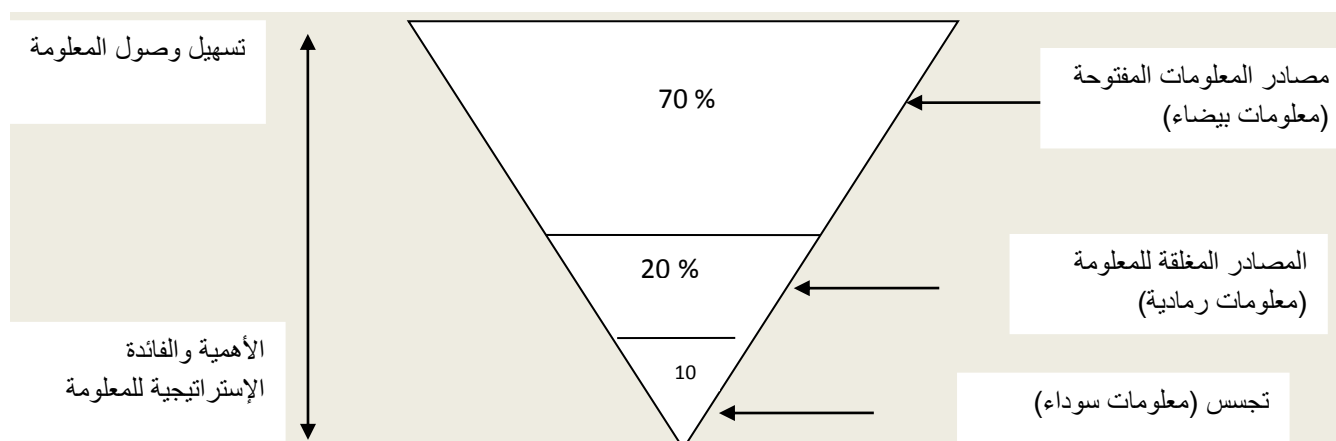
الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

الجدول رقم (01-05): المقارنة بين المعلومات والبيانات

المجال	البيانات	المعلومات
الشكل	تتمثل في أرقام أو أعداد غير مفسرة	تتمثل في أرقام أو أعداد مفسرة
المعالجة	أرقام غير تامة المعالجة	أرقام تامة المعالجة بواسطة النظام
الترتيب	غير منظمة في هيكل تنظيمي	منظمة ضمن هيكل تنظيمي
القيمة	غير محددة القيمة	محددة القيمة بالضبط
الاستعمال	لا تستعمل على الصيد الرسمي	تستعمل على الصيد الرسمي
المصدر	مصادر متعددة	محددة المصادر
الدقة	منخفضة	عالية
الموقع	مدخلات النظام	مخرجات النظام
الحجم	كبيرة جدا	صغيرة نسبيا لحجم البيانات
القرار	لا يمكن اتخاذ القرار بناء عليها	يمكن اتخاذ القرار بناء عليها

المصدر: محمد الصيرفي، نظام المعلومات الإدارية، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2005، ص20.

الشكل رقم (01-04): مختلف مصادر المعلومات التي تحصل عليها المنظمة



المصدر: حمداني محمد، أهمية الذكاء الاقتصادي في تحسين ملائمة مناخ الأعمال وجذب الاستثمارات الأجنبية، مجلة

أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 02، سنة 2013، ص 16.

من خلال الشكل التالي نستنتج أن المصادر المفتوحة للمعلومات تتمثل في المنشورات والإحصائيات الرسمية وغيرها بنسبة 70 %، أما المصادر المغلقة فتتمثل التقارير وغيرها 20 %، أما المعلومات السوداء أي السرية فتأتي من التجسس 10 %.

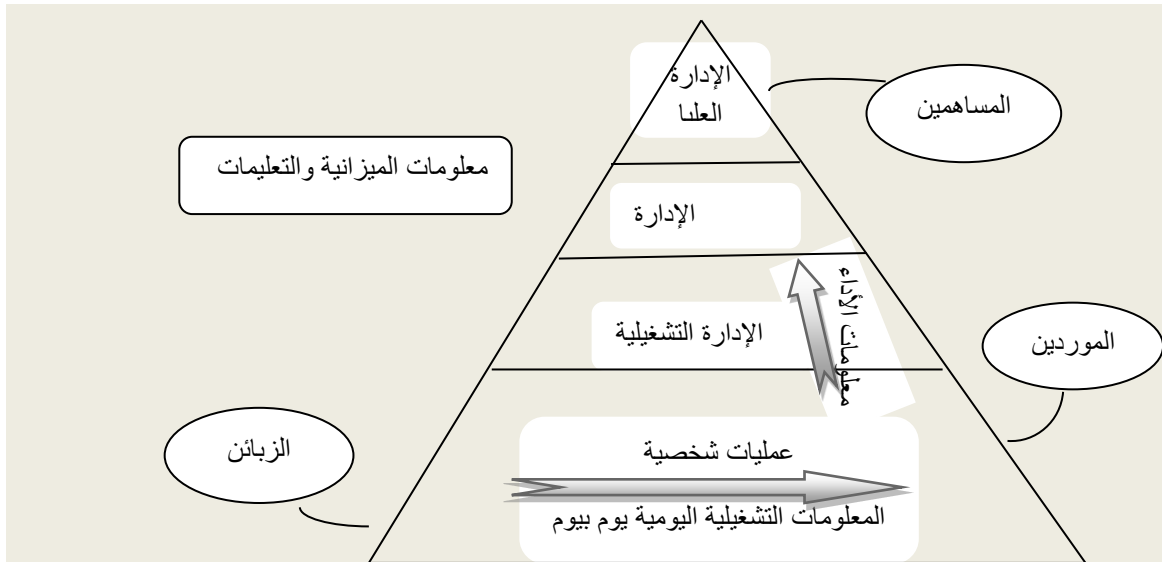
الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

رابعاً: المعرفة

إن المعرفة حصيلة ما يمتلكه الفرد أو المنظمة أو المجتمع من المعلومات أي أن المعرفة هي حصيلة البيانات والمعلومات.

كما تعرف المعرفة على بأنها تمثل الرصيد المتراكم من الخبرة والمعلومات والدراسات الطويلة في مجال معين، بحيث تزيد درجة التجديد والترابط في عناصر المعلومات المكونة لرصيد المعرفة¹. ومنها نجد أن العلاقة بين البيانات والمعلومات والمعرفة هي علاقة تكاملية تتابع المترابط التنسيق، المتجدد الرصيد المعرفي لمتخذي القرارات، فمجرد الحصول على البيانات وتجميعها يتم معالجتها للحصول على المعلومة المحاسبية التي تزيد من رصيد المعرفة لمستخدميها لاتخاذ القرارات².

الشكل رقم (01-05): نموذج تدفق المعلومات داخل وخارج الشركة



المصدر: محمد محمود الرمحي وآخرون: مدى تطبيق البيانات الكترونيا في نظام المعلومات المحاسبية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 24، طبعة 2، السعودية، سنة 2010، ص 166.

المطلب الثاني: نظام المعلومات

اختلف العديد من الباحثين والكتاب في مراجعهم وأدبياتهم بتحديد عدد معين لمراحل تطوير نظام المعلومات، وعند الاطلاع على تلك المراجع والأدبيات التي تحدثت في هذا الموضوع نلاحظ أن هناك

¹ - أحمد حلمي جمعة و آخرون: نظام المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، سنة 2008، ص 8.

² - سليم إبراهيم الحسنية: نظام المعلومات الإدارية، دار المريخ للنشر، الرياض، سنة 1998، ص 39.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

تعدد في تقسيم تلك المراحل¹، وقد تم تعريف نظام المعلومات على أساس تعاريف متنوعة تختلف باختلاف المستوى التكنولوجي.

أولاً: مفهوم نظام المعلومات

يمكن القول أن مصطلح "نظام المعلومات" سوف يشير إلى:

يعد نظام المعلومات المصدر الأساسي لتزويد الإدارة بالمعلومات المناسبة لعملية اتخاذ القرار الإداري، ويعرف نظام المعلومات " بأنه مجموعة من المكونات المترابطة مع بعضها البعض بشكل منظم من أجل إنتاج المعلومات المفيدة، وإيصال هذه المعلومات إلى المستخدمين بالشكل الملائم، والوقت المناسب، من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم"².

هي كافة الأساليب (البشرية والمادية) التي يمكن أن تستخدم في معالجة البيانات وتحويلها إلى معلومات يمكن الاستفادة منها في اتخاذ القرارات من قبل متخذيها، ويعتبر نظام المعلومات بهذا المفهوم -وسيلة مساعدة في عملية اتخاذ القرارات وليس هدفاً لها، حيث أن مهمته تقتصر على توفير المعلومات للجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات، وبما يعني أنه نظام خدمة يعمل على تأمين العلاقة بين مصادر المعلومات ومستخدميها بالصيغة التي تساعدهم في اتخاذ القرارات المختلفة.

هي النظام التي تستخدم الموارد البشرية والبرمجية والمعلوماتية بإدخال البيانات ومعالجتها واسترجاعها وإخراج وتوصيل المعلومات إلى الأطراف المستخدمة والمستفيدة منها لمساعدتها في ممارسة الأنشطة الرئيسية لمنظمات الأعمال واتخاذ القرارات وتقييم الأداء³.

إن المنافع النهائية لنظام المعلومات تتحدد من الاستخدام لنظام المعلومات، ورضا المستخدم وإن هذين البعدين يتحددان ويتأثران بأبعاد أخرى تتمثل في جودة نظام المعلومات نفسه وجودة المعلومات وجودة الخدمات التي يقدمها نظام المعلومات⁴.

¹ - محمد سليم ناعسة، بشير احمد خميس: أثر مشاركة المحاسبين في تطوير نظام المعلومات المحاسبية في نجاح تلك النظام، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الخامس، العدد 02، سنة 2009، ص 185.

² - عبد الرزاق محمد قاسم : نظام المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2003، ص 18.

⁴ - إسماعيل رومي، علي محمود صلاح: واقع فعالية نظام المعلومات من وجهة نظر متخذي القرار في جامعة القدس المفتوحة، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد السابع والعشرون، العدد 2، سنة 2012، ص 153.

الفصل الأول.. الإطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

ثانياً: الوظائف والأنشطة الأساسية لنظام المعلومات

إن الهدف الأساسي لنظام المعلومات هو إنتاج وتجميع وتوصيل المعلومات المفيدة لمتخذي القرارات، وأن البيانات هي المدخلات الأساسية لنظام المعلومات، لذلك لا بد وأن تبدأ وظائف نظام المعلومات بتجميع البيانات وتنتهي بإنتاج وتوصيل المعلومات، وتتم عملية تحويل البيانات إلى معلومات من خلال سلسلة من الخطوات يطلق عليها دورة تشغيل البيانات، وغالباً ما يصحب هذه الدورة عمليات إدارة ورقابة وأمن للبيانات التي سيتم تشغيلها، وبناء على ذلك، يمكن تجميع الأنشطة التي يقوم بها نظام المعلومات في خمسة وظائف رئيسية وهي: تجميع البيانات وتشغيل البيانات (إنتاج المعلومات)، وإدارة البيانات، رقابة وأمن البيانات، تجميع وتوصيل المعلومات، وغالباً ما تحوز هذه الوظائف والأنشطة المكونة لها على الاهتمام الأكبر عند دراسة نظام المعلومات بهدف الوصول بها إلى أفضل مستوى ممكن من الكفاءة والتي عليها ستحدد مدى ملائمة، صحة، وقتية، وتكلفة المعلومات التي سيتم توصيلها إلى المستخدمين.

1. تجميع البيانات:

تبدأ وظيفة تجميع البيانات في نظام المعلومات بتحديد ما هي البيانات التي ستعتبر المدخلات الأساسية للنظام، ثم تجميع هذه البيانات من مصادرها المختلفة وإدخالها إلى النظام وإعدادها للتشغيل من خلال مجموعة محددة من الأنشطة، وعادة ما تتم عملية تحديد البيانات التي ستعتبر المدخلات الأساسية للنظام من خلال الإجابة على الأسئلة:¹

➤ ما هي البيانات التي سيتم تجميعها من ضمن البيانات المتاحة بما يتفق مع طاقة التخزين المتاحة واحتياجات التشغيل المطلوبة لنظام المعلومات؟ إذ أنه لا يتصور القيام بتجميع كل البيانات المتاحة، فعلى سبيل المثال: تتركز البيانات التي تقوم نظام المعلومات في الشركات في مجال الأعمال بتجميعها على تلك البيانات التي تتعلق بالأحداث الخارجية والعمليات الداخلية والقرارات الإدارية لهذه الشركات.

➤ كم مفردة من البيانات الخاصة بحدث أو عملية أو قرار معين يجب تجميعها ؟ فقيد طاقة النظام يفرض ضرورة أن تكون البيانات مختصرة أو ملخصة إلى أقصى ما يمكن، فمثلاً: عند تجميع البيانات الخاصة بعمليات البيع والشراء في شركات الأعمال يكون التركيز على المفردات الأساسية التي تصف الشيء المشتري أو المباع بالإضافة إلى القيمة والكمية.

¹ - د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك: نظام المعلومات المحاسبية مدخل رقابي، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، سنة 2012، ص 38.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

➤ من هم الأفراد المسؤولون عن تجميع البيانات؟ فحيث أن تجميع البيانات هو نقطة البداية في حركة نظام المعلومات، إذن لابد من التخصيص الواضح المحدد للمهام الخاصة بتجميع البيانات على أشخاص معينين تنحصر مهمتهم في تجميع هذه البيانات، وبعد تحديد نوعية وحجم البيانات المطلوبة وتجميعها.

2. تشغيل البيانات:

يقصد بتشغيل البيانات معالجة البيانات من خلال مجموعة معينة من العمليات الأساسية لتحويلها إلى معلومات ذات معنى مفيد لمتخذي القرارات، ولا تختلف العمليات الأساسية لتشغيل البيانات باختلاف نظام المعلومات سواء كان يدوي (آلي) أو الكتروني، وتتمثل العمليات الأساسية لتشغيل البيانات في عمليات التصنيف، الترتيب، العمليات الحسابية والمنطقة، المقارنة، التلخيص، والتقرير وبداية يجب ملاحظة أنه لا يشترط بالضرورة أن تمر البيانات على كل هذه العمليات حتى تصبح معلومات مفيدة، كما لا يشترط بالضرورة أيضاً أن يتم القيام بهذه العمليات وفقاً لتتابع معين أو أن يشمل كل تشغيل للبيانات نفس المجموعة من العمليات.

3. إدارة البيانات

غالباً لا يتم تشغيل البيانات الخام فور تجميعها والحصول عليها بل يتم حفظها وصيانتها وتجديدها حتى تكون متاحة وقت الحاجة إليها لأغراض التشغيل، لذلك يقصد بوظيفة إدارة البيانات الأنشطة الخاصة بتنظيم وإدارة عمليات تخزين، استرجاع، إعادة إنتاج، وصيانة البيانات.

4. رقابة وأمن البيانات: تتكون وظيفة رقابة وأمن البيانات في نظام المعلومات أساساً من:

4-1 التغذية العكسية:

ويقصد بها المعلومات المرسلة عكسياً من مستخدم النظام إلى القائمين على النظام تعليقاً على أنشطة المدخلات، التشغيل، والمخرجات لنظام تشغيل البيانات. وعادة ما تتضمن هذه التعليقات بعض ملاحظات مستخدم النظام على مخرجات النظام لكي تؤخذ في الحسبان في عمليات التشغيل المقبلة، كما أنها تتضمن تعبير مستخدم المعلومات عن احتياجاتهم حتى يمكن للقائمين على النظام توفير هذه الاحتياجات. فمثلاً، من الممكن أن تتضمن معلومات التغذية العكسية بعض الملاحظات عن تقرير البيع الذي يتضمن المجاميع الفرعية لمناطق البيع دون إعطاء الرقم الإجمالي للمبيعات ككل. وهنا يتطلب الأمر من القائمين على تشغيل البيانات إما تغيير المدخلات أو إجراءات التشغيل لتحضير الرقم الإجمالي للمبيعات.

وتشتمل على تقييم معلومات التغذية العكسية لتحديد ما إذا كان النظام يعمل وفقاً لإجراءات التشغيل المحددة مقدماً ويخرج المعلومات الجيدة بالخصائص المطلوبة. فإذا لم تتوفر هذه الخصائص فلا بد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية وعمل بعض التعديلات اللازمة للمدخلات ولأنشطة التشغيل حتى يمكن إنتاج المعلومات بالجودة المرغوب فيها.

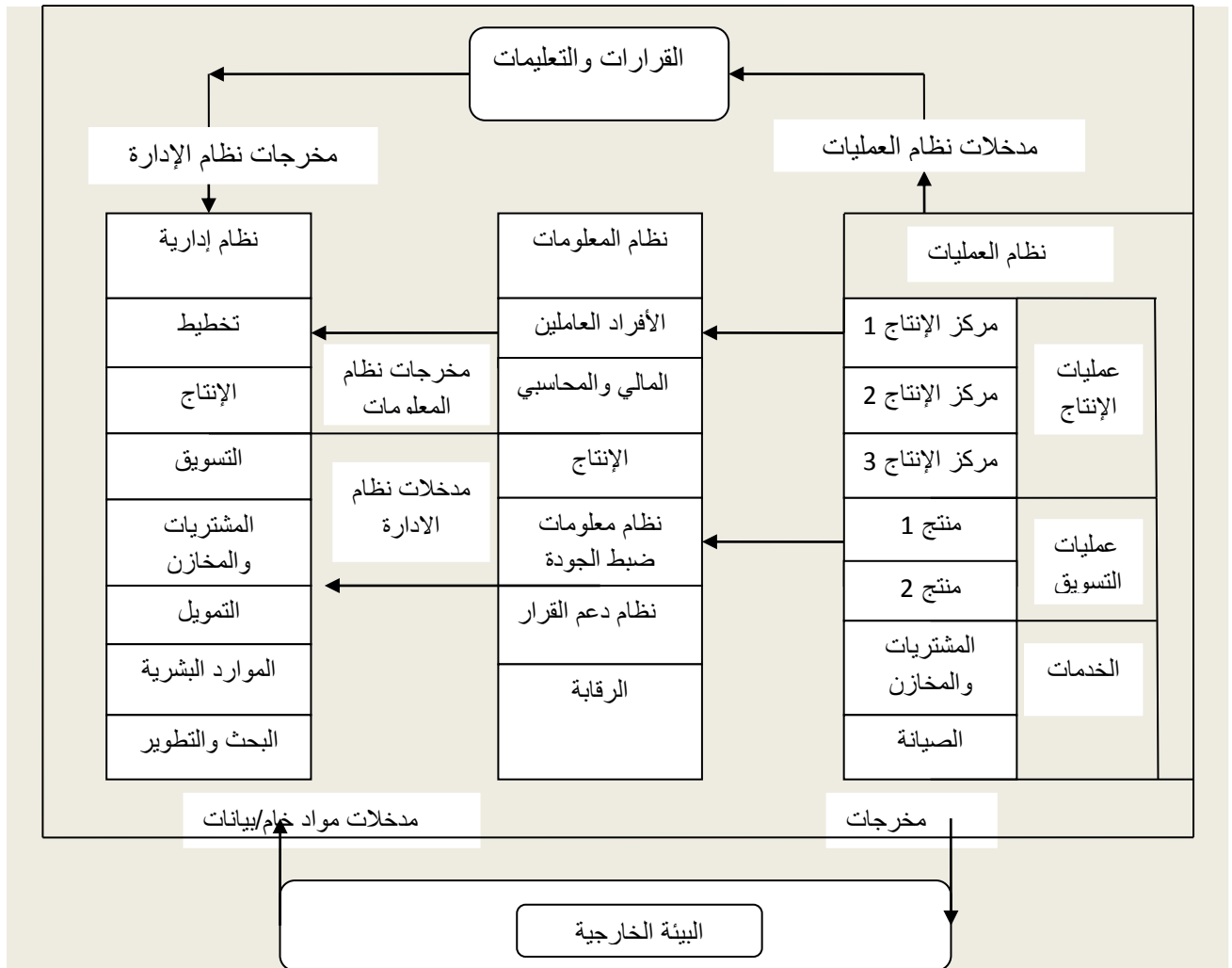
ومن ناحية أخرى هناك إجراءات أمن ورقابة للحماية من واكتشاف أي فقد، سرقة، تزوير، أو تغيير للبيانات أثناء عمليات التشغيل، وتمتد هذه الإجراءات لتشمل كل العمليات والأنشطة من بداية تجميع البيانات إلى توصيل المعلومات للمستخدم النهائي لها، وهنا يجب ملاحظة أن إجراءات الأمن والرقابة لا تكون على البيانات وعلى العمليات أثناء التشغيل فقط بل تستمر هذه الإجراءات حتى في غير أوقات التشغيل مثل إجراءات الرقابة المادية على الأصول ومنع وجود الأشخاص غير المصرح لهم بالوجود في أماكن تخزين البيانات أو استخدام الحاسب أو أطرافه دون أن يكون مصرح له بذلك، أو يكون مصرح له بذلك ولكن في غير المواعيد المحددة له للتشغيل.

5. تجميع المعلومات:

تهدف هذه الوظيفة إلى نقل وتوصيل المعلومات المنتجة والمتجمعة في نظام المعلومات إلى الأشخاص المصرح لهم بالحصول على هذه المعلومات أو إلى نظام آخر من النظام الفرعية المكونة للتنظيم ككل، وبطبيعة الحال، يجب أن يتفق توقيت ووسيلة التوصيل.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

الشكل رقم (01-06): علاقة النظم الفرعية بالمنظمة ببعضها البعض



المصدر: سلمان عبود زبار، التكامل بين نظام المعلومات الإدارية ونظام إدارة الجودة الشاملة وأثرها على أداء المنظمة، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد 17، العدد 2، سنة 2009، ص 353.

من خلال الشكل السابق نتضح علاقة نظام المعلومات بالنظم الأخرى بالمنظمة وذلك في إطار التكامل بين هذه النظم، حيث تبدأ العلاقة بحاجة النظم الإدارية إلى المعلومات لأغراض مختلفة ويتولى نظام المعلومات الإدارية إنتاج هذه المعلومات بالاعتماد على قاعدة بيانات مستمدة أساساً من نظام العمليات والبيئة الخارجية.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

والجدول التالي يوضح الأنظمة والتفاعل بينها

الجدول رقم (01-06): تركيب هيكل النظام (الأنظمة والتفاعل بينها)

النشاط	أنواعه	مجال الاستخدام
1. تركيبة النظام	نموذج التخزين (المستودعي)	يستخدم في تصميم المعلومات الإدارية والأنظمة بقاعدة بيانات مركزية.
	الخادم والمخدوم	وجود جهاز أو نظام فرعي يقدم خدمة للأنظمة الأخرى.
2. نماذج الضبط	1 - الضبط المركزي. أ - الاستدعاء والرجوع. ب - المدير العام.	يكون نظام فرعي يتحكم بتشغيل بقية الأنظمة الفرعية الأخرى.
	2 - استجابة الحدث. أ - نموذج البث. ب - نموذج المقاطعة.	تتغير الأنظمة نتيجة تغير قيم المتغيرات في نظام ما.
3. تجزئة المقاطع		تجزئة النظام إلى مجموعة جسيمات تتراسل فيما بينها. تجزئة النظام إلى مجموعة وظائف تتخاطب بتدفق البيانات.

المصدر: سلمان عبور زبار، معايير تطوير نظام المعلومات الإدارية عبر شبكة الانترنت الدولية، مجلة جامعة بابل،

العلوم الإنسانية، المجلد 18 ، العدد (2) : 2010 ، ص 5.

المطلب الثالث: نظام المعلومات المحاسبية

تعتبر المحاسبة أحد فروع المعرفة التي تهتم بتوليد البيانات والمعلومات في النشاط الاقتصادي كما تعتبر المعلومات المحاسبية الواردة خلالها من أهم المعلومات المكتوبة التي تساعد المسيرين على اتخاذ القرار من جهة وتساعد الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة من جهة أخرى، فعليه فقد ظهر مع ظهور فكر أنظمة المعلومات والتكنولوجيا الحديثة حيث تم الدمج بين المحاسبة ونظام المعلومات والتكنولوجيا الحديثة.

أولاً: مفهوم نظام المعلومات المحاسبية

فقد عرفه بعض الباحثين بأنه الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإدارية داخل الوحدة الاقتصادية في مجال الأعمال، إذ يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية والمحاسبية من مصادر خارج

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

وداخل الوحدة الاقتصادية، ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية ومحاسبية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل الوحدة الاقتصادية¹.

هو نظام فرعي داخل المؤسسة يقوم بتجميع البيانات المالية وغير المالية وتحليلها وتبويبها ومعالجتها وتحويلها إلى معلومات و تقدم هذه المعلومات إلى الأطراف مختلفة داخل المؤسسة وخارجها وذلك بهدف مساعدة الأطراف في اتخاذ القرار المتعلق بها².

كما يعرف نظام المعلومات المحاسبي على أنه النظام الذي يعمل على جمع البيانات ومعالجتها وتصنيفها وتسجيل الأحداث المالية من أجل توافر المعلومات التي تمكن من صنع القرار والاحتفاظ بوحدة التوجه، وهذا يفسر أهمية دور نظام المعلومات المحاسبي في (فاعلية إدارة القرار والرقابة في الوحدة الاقتصادية، لأن كلا الإجرائين يعتمد على (جودة المعلومة ودقتها، وتوفرها في الوقت)³.

كما وصفه شاهر فلاح العرود على أنه النظام الذي يزود الإداريين والماليين بالمعلومات اللازمة لأداء عملهم وذلك بعد أن يقوم بمعالجة البيانات المدخلة إليه، وتعني بشكل عام المكونات الصلبة والمرنة للحاسوب أي أجهزة الحواسيب والبرمجيات معا⁴.

ومن المتعارف عليه كذلك أن أي نظام معلومات يتكون من ثلاثة مكونات رئيسية:

المدخلات: وهي عبارة عن الأحداث والمعطيات التي يتم إدخالها للنظام لغاية معالجتها.

المعالجة: وهي عبارة عن جميع العمليات الحسابية والمنطقية، التي تجري على المدخلات بغرض إعدادها وتهيئتها للمرحلة الثالثة من النظام.

ونظام معالجة البيانات تهتم بجمع البيانات حول أنشطة الشركة المختلفة ومعالجتها وتخزينها لحين الحاجة إليها، وتلخيصها وعرضها في شكل تقارير والغرض من النظام هو الاحتفاظ بمعلومات دقيقة وحديثة عن الشركة وقد تم استخدام النظام في البداية في العمليات المحاسبية والرواتب ومن أجل

¹ - أحمد حسين علي حسين: نظام المعلومات المحاسبية، الإطار الفكري والنظام التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة 2004، ص 12.

² - حسين بلعجوز: نظام المعلومات المحاسبية ودوره في اتخاذ القرارات الانتاجية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، سنة 2009، ص 204.

³ - عدي صفاء الدين فاضل: تأثير نظام إدارة الجودة (ISO 9001) في مستوى جودة نظام المعلومات المحاسبية، المجلة الدورية نصف شهرية عن كلية الاقتصاد، المجلد الخامس، العدد 09 البصرة، العراق، سنة 2012، ص 194.

⁴ - شاهر فلاح العرود: اثر نظام المعلومات المحاسبية على الرقابة المالية، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد الحادي عشر، العدد الأول، سنة 2012، ص 23.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

إدارة النظام قامت بعض الشركات بإنشاء إدارة نظام معالجة البيانات وكان العاملون فيها من فني الحاسوب الذين لم يكونوا ملمين بحاجات المدراء للمعلومات¹.

المخرجات: وهي عبارة عن المعلومات، والنتائج الصادرة من النظام بعد أن ينهي المعالجات المناسبة للبيانات المدخلة.

والشكل التالي يوضح لنا نظام المعلومات المحاسبي داخل المؤسسات

الشكل رقم (01-07): نظام المعلومات المحاسبي



المصدر: إسماعيل السيد، نظام المعلومات لاتخاذ القرارات الإدارية، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، سنة 2003، ص 97.

ثانيا: الفرق بين نظام المعلومات ونظام المعلومات المحاسبية

يشمل نظام المعلومات المحاسبي على خصائص ينفرد بها عن خصائص نظام المعلومات، وهذه الخصائص مصدرها طبيعة المحاسبة التي تتعلق بالتأثير الاقتصادي للأحداث التي تؤثر على أنشطة المشروع. وعلى ذلك يقبل نظام المحاسبي البيانات الاقتصادية الناتجة من الأحداث الخارجية أي العمليات أو العمليات الداخلية: ويتم التعبير عن معظم هذه العناصر من البيانات في شكل مالي مثل كمية المبيعات ولكنها تحول إلى بيانات كمية في النهاية². كما لا تخلو أية منظمة من المنظمات مهما

¹ - سلمان جودي داود: نظام المعلومات المحوسبة في شركات النفط العراقية في محافظة البصرة، مجلة آداب البصرة، العدد السادس والخمسون، سنة 2011، ص 310.

² - ثناء علي قباني: نظام المعلومات المحاسبية، الدار الجمعية، مصر، سنة 2008، ص 21.

الفصل الأول.. الإطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

كان شكلها (ملكية فردية، شركة أشخاص، شركات أموال) أو طبيعة نشاطها (صناعية، تجارية، خدمية) من تواجد نظام للمعلومات المحاسبية، وبالرغم من تفاوت درجات البساطة والتعقيد في هذا النظام إلا أنها تتماثل في ثلاث سمات هي: اشتماله على مزيج تتفاوت نسبته من الجهد البشري والآلي، ويتم تشغيل ومعالجة البيانات استنادا إلى مبادئ متعارف عليها، كما يتماثل نظام المعلومات المحاسبية من حيث الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه وهو تقديم معلومات ذات طابع اقتصادي للمستخدمين سواء داخل أو خارج المنظمة¹.

ثالثا: خصائص نظام المعلومات المحاسبية

لكي تحقق المعلومات المحاسبية الفائدة المرجوة منها فإن هناك مجموعة من الخواص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، وتتعلق هذه الخواص بمعايير نوعية يمكن من خلالها الحكم على مدى تحقق الفائدة من المعلومات المحاسبية وهي:²

- يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبي درجة عالية جدا من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها لمعلومات محاسبية؛
- أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختيار البدائل المتوفرة للإدارة؛
- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة المنشأة الاقتصادية؛
- أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفتها المهمة وهي التخطيط القصير والمتوسط والطويل الأجل لأعمال المنشأة المستقبلية؛
- أن يكون سريعا ودقيقا في استرجاع المعلومات الكمية والوصفية المخزنة في قواعد بياناته وذلك عند الحاجة إليها³؛
- أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليتلاءم مع المتغيرات الطارئة على المنشأة.

رابعا: وظائف نظام المعلومات المحاسبي

يؤدي نظام المعلومات المحاسبي مجموعة من الوظائف داخل المؤسسة وهي:

¹ - عبد الناصر حميدان، محمد زكريا سودة: أثر نظام المعلومات المحاسبية في تخفيض تكلفة الخدمة الفندقية دراسة ميدانية، مجلة تنمية الرادين، العدد 111، سنة 2011، ص 14.

² - سيد عطاء الله السيد: نظام المعلومات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2009، ص- ص، 38-33.

³ - محمد يوسف حفناوي: نظام المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان الأردن، سنة 2001، ص 59.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

- جمع و تخزين البيانات المتعلقة بأنظمة وعمليات المنشأة بكفاءة وفعالية؛
- معالجة البيانات عبر عمليات الفرز والتصنيف والتلخيص؛
- توليد معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات؛
- تأمين الرقابة الكافية التي تضمن تسجيل ومعالجة البيانات المتعلقة بأنظمة الأعمال بدقة.

خامسا: مقومات نظام المعلومات المحاسبي

- تتمثل الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتوفر في النظام الجيد، ولشك أن هذه الخصائص يجب أن ترتبط بمقدرة النظام على تحقيق أهدافه التي يتم تصميمه من أجلها وتتمثل هذه المقومات في:¹
- أن تكون أهداف النظام محددة بقدر الإمكان حتى يتم تصميمه بالطريقة التي تتلاءم مع الهدف العام للمؤسسة؛
 - أن يكون النظام ملائما، ويتسم بالمرونة الكافية لتمكينه من التأقلم مع المتغيرات التي تحيط بالنظام؛
 - أن يكون النظام مستقلا حتى يتمكن من الحفاظ على تناسق العلاقة مع القيم الأخرى؛
 - أن يكون للنظام علاقات كافية مترابطة الأركان الأساسية والبيئة التي تحيط به والتي يمكن التأقلم والتلاؤم معها في الوقت المناسب للوصول إلى حالة الاستقرار المنشودة و المرغوبة.

سادسا: أهداف نظام المعلومات المحاسبية

- تعتبر أهداف نظام المعلومات المحاسبية تقريبا هي نفسها أهداف النظام المحاسبي لأن نظام المعلومات المحاسبية تسعى لتحقيق أهداف النظام المحاسبي ، حيث تسعى المحاسبة كنظام في أي وحدة اقتصادية إلى تحقيق هدف عام يتمثل في توفير المعلومات التي يمكن أن تستفيد منها الجهات التي لها علاقة مباشرة وغير مباشرة بالوحدة الاقتصادية وبما يمكن أن يساعدها في اتخاذ العديد من القرارات، وليحقق نظام المعلومات المحاسبي فعاليته في إنتاج مختلف التقارير والقوائم المالية فإنه يجب أن ترتبط بالأهداف التالية:²

¹ - عبد الحي مرعي: المعلومات المحاسبية و بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، مؤسسة شباب جامعة الإسكندرية، سنة 1993، ص 48.

² - مداحي عثمان: دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التدبير، جامعة الجزائر، سنة 2009، ص-ص، 109- 112، وبتصرف.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

1. إنتاج التقارير التي تتوافق مع أهداف المؤسسة:

تعتبر التقارير بأنواعها المختلفة المنتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي وعند الشروع في تصميم نظام المعلومات المحاسبي يجب التعرف أولاً على التقارير المطلوبة من النظام ونوعياتها وتفاصيل البيانات التي يجب أن ترد فيها، ومدى كفايتها للوفاء باحتياجات الإدارة لتحقيق أهداف المؤسسة.

ويقوم نظام المعلومات بإنتاج مجموعة من التقارير لتلبية حاجيات مختلف المستخدمين وتتنوع هذه التقارير بين تقارير مالي، بيانية وإحصائية، وتقارير التشغيل اليومية والأسبوعية، وتعمل هذه التقارير على توضيح خطوات سير العمل داخل المؤسسة ومدى كفاءة أداء كل قسم وتتميز هذه التقارير بدقة المعلومات الواردة فيها وضرورة تحديد التوقيت الملائم لإنتاجها ووصولها للجهة التي تحتاجها، ويجب أن تكون المعلومات الواردة في هذه التقارير تتميز بالدقة والملاءمة والتوقيت المناسب وإعدادها وفق أسس ثابتة.

2. الدقة في إعداد التقارير:

ترتبط كفاءة نظام المعلومات المحاسبي بجودة التقارير التي يقوم بإعدادها وتعتبر الدقة أبرز صفات معيار الجودة، ويتحقق هدف الدقة في إعداد التقارير من خلال توافر عدة عناصر من أهمها التوازن المحاسبي، ووجود نظام محدد للتوجيه المحاسبي وخطوات للمراجعة الداخلية تمكن من التحقق من صحة القيود والترحيل وتلخيص العمليات المختلفة مما يجعل من التقارير المالية ممثلاً صادقاً لحقيقة المركز المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها.

ويعتبر هدف الدقة من أهم الأهداف التي يسعى نظام المعلومات المحاسبي لتحقيقها، ذلك أن عدم توافر هذا الهدف يؤدي بالمؤسسة إلى اتخاذ قرارات خاطئة مما يؤدي في النهاية إلى عدم تحقق الأهداف، لذلك يجب عند تصميم نظام المعلومات المحاسبي أن يحتوي على الوسائل والأدوات التي تضمن اكتشاف الأخطاء بمجرد وقوعها وتحديد أسس معالجتها.

3. التوقيت الملائم:

يعتبر توقيت صدور التقارير ووصولها إلى مستخدميها في الوقت الملائم أمراً هاماً بالنسبة لهم، فإذا كانت الدقة في إعداد التقارير تحول دون وقوع الأخطاء ومن ثم تفادي اتخاذ قرارات خاطئة فإن صدور تلك التقارير في الوقت الملائم يجعل من القرار المتخذ ذي فائدة.

4. وجود نظام رقابة داخلية فعال:

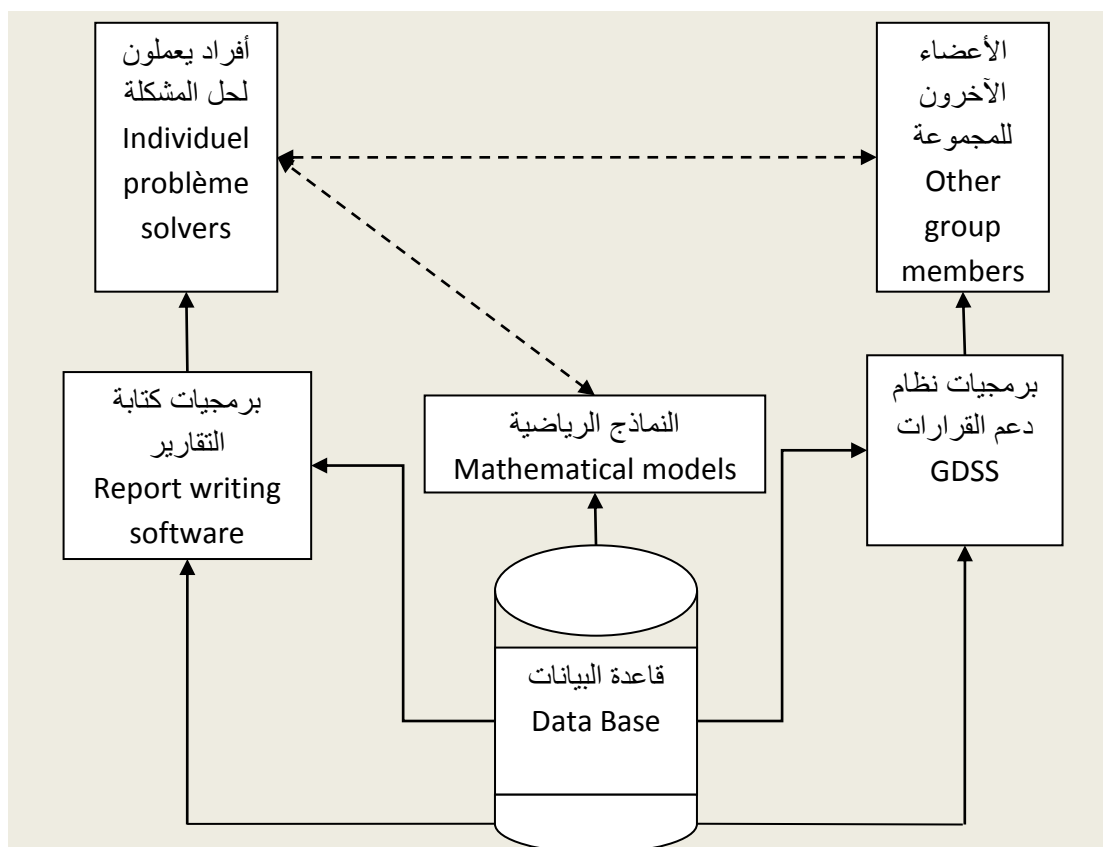
الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

يهدف نظام المعلومات المحاسبي بصفة عامة إلى إنتاج معلومات دقيقة وواضحة، وكذلك حماية أموال المؤسسة والرقابة عليها، لذلك فإن توافر نظام رقابة داخلية يعتبر هدفا مهما من أهداف نظام المعلومات المحاسبية، ذلك أن نظام الرقابة الداخلية يسعى ضمن ما يسعى إليه إلى ضمان الحماية للممتلكات المؤسسة ودقة البيانات المحاسبية وكفاءة التشغيل داخل المؤسسة، لذلك فإن التصميم الجيد لنظام المعلومات المحاسبية يقتضي وجود رقابة داخلية سليم ودقيق، ولبد من معالجة أي قصور أو ضعف فيه، لأن توفر مثل هذا النظام هو الذي يوفر المناخ الملائم لتشغيله، ولا معنى أو فائدة من وجود نظام معلومات محاسبي دقيق وسليم في ظل غياب نظام رقابة داخلية دقيق وسليم.

5. التوازن بين تكلفة النظام وأهدافه:

إن تحقيق التوازن المترتبة على تنفيذ نظام المعلومات المحاسبي والأهداف المنتظرة منه من أهم الأمور التي يجب أن توليها إدارة المؤسسة عناية بالغة عند تصميم النظام، ذلك أن إدارة المؤسسة بناء على دراسة وقياس التكاليف المترتبة على العمل بالنظام الجديد وبالمقارنة بالأهداف المتوقعة منه وما يمكن أن يوفره من حيث الحصول على بيانات وتقارير دقيقة وسريعة، ومدى فعالية هذه التقارير في رفع عائد المؤسسة من استغلال أموالها بناء على هذا كله يتم اتخاذ القرار في إدخال النظام الجيد.

وفي الأخير فإن تحقيق أهداف نظام المعلومات المحاسبية يؤدي إلى تحقيق الأمن والسرية والموثوقية وكل الخصائص النوعية للمعلومة المقدمة للأطراف ذات العلاقة مما ينعكس بالإيجاب على نشاطات المؤسسة مثل زيادة رغبة الأطراف الخارجية بالتعامل مع المؤسسة.



المصدر: أحمد مؤيد عطية الحياي، أحمد حسين حسن الجرجري، مدى إسهامات نظام دعم القرارات في تنفيذ التحسين المستمر للمنظمات، مجلة تنمية الرافدين، العدد 110، المجلد 34، سنة 2012، العراق، ص 222.

المبحث الرابع: جودة المعلومات المحاسبية

تعتبر المعلومات المحاسبية المفيدة هي الأكثر في إتخاذ القرارات الرشيدة وتتصف المعلومات المحاسبية بالجودة لما تمتلكه من خصائص مفيدة تستخدم كأداة بين الأهداف ومعايير القياس والاعتبار عند تكوين الإطار الفكري للمحاسبة.

كما تستخدم خصائص المعلومات المحاسبية لتقييم مستوى جودة المعلومات ويستطيع متخذ القرار أن يفاضل بين البدائل المختلفة باستخدام الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تتصف بالملائمة وإمكانية الاعتماد عليها¹.

¹ - محمد علي بني عطاء: مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، سنة 2007، ص 67.

المطلب الأول: ماهية المعلومات المحاسبية

يمثل مفهوم المعلومة المحاسبية مخرجات النظام المحاسبي الناتجة عن معالجة البيانات المحاسبية، فالغرض الرئيسي للمحاسبة يتمثل في توفير المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات والمنتج النهائي للمعلومات المحاسبية يتجسد في القرار الذي يتم التوصل إليه باستخدام المعلومات المحاسبية.

أولاً: أهمية المعلومات المحاسبية

لم يعد هناك أي شك في أن المعلومات أصبحت في عصرنا الحالي موردا رئيسيا لأي منظمة بغض النظر عن طبيعة نشاطها أو حجمها أو ملكيتها، فالمعلومات هي احد الموارد الهامة في المنظمة، ولقد أصبحت المعلومات بالنسبة لمنظمات الأعمال المعاصرة والناجحة بمثابة القاعدة الأساسية التي تعتمد عليها للممارسة أعمالها في ظل بيئة الأعمال المتغيرة والمعقدة والتي تحيط بالمنظمة حاليا ومستقبلا وتمثل المعلومات الأساس المنطقي لعملية اتخاذ القرار¹.

وقد ازدادت أهمية المعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر لوجود عوامل أثرت عليها وتتمثل في:²

1. النمو في حجم الوحدة الاقتصادية: إن إزدياد حجم غالبية الوحدات يؤدي إلى ضرورة إنتاج المعلومات بصورة مستمرة ودائمة.
2. ازدياد قنوات الاتصال في الوحدة الاقتصادية: الأمر الذي يعني ضرورة توفير المعلومات بصورة رأسية وأفقية وتبادلها معا.
3. تعدد أهداف الوحدة الاقتصادية: لم يعد هدف الوحدة محصورا بتعظيم الربحية بل تعددت أهدافها، الأمر الذي يتطلب توفير معلومات تخدم الأهداف المختلفة.
4. التأثير بالبيئة الخارجية: من الواضح أن الوحدة الاقتصادية تتأثر بالبيئة وتؤثر بها، وقد ازدادت هذه العلاقة نتيجة كثرة التغيرات التي تحدث في البيئة وينبغي على إدارة الوحدة أن تكون على دراية كافية بهذه الظروف وتغيراتها لتتمكن من اتخاذ الخطوات الضرورية لملائمة عملياتها ونظامها لتتماشى مع تلك التغيرات وهذا يتطلب قدرا كبيرا من المعلومات.

¹ - إدريس ثابت عبد الرحمان: نظام المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر، سنة 2007، ص 79.

² - القاضي وآخرون: تصميم نظام المعلومات الإدارية والمحاسبية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، سنة 2010، ص 379.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

5. التطورات التقنية:

إن التطورات التقنية العديدة التي حدثت في مجالات الحصول على البيانات وتخزينها ومعالجتها، وتوصيل نتائجها إلى المستفيدين قد تطلب من الوحدات الاقتصادية ضرورة أن يكون فيها نظام للمعلومات مسؤول عن ذلك، وله القدرة على التعامل الوحدات الاقتصادية الأخرى من خلال نظام المعلومات فيها، فضلا عن إمكانية تحقيق الاستفادة الأفضل من خصائص ومميزات الأجهزة المتطورة في التعامل مع البيانات ذات الكميات الكبيرة والمتنوعة وبما يؤدي إلى مساهمة أكثر من تسهيل تحقيق أهداف الوحدة¹.

الجدول رقم (01-07): أهم الخصائص النوعية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية وفقا لبعض

الدراسات والهيئات المهنية

أهم الخصائص النوعية	الهيئة والدراسة
الملائمة، إمكانية التحقق، البعد عن التحيز، التكيم، التماثل، الثبات	الجمعية الأمريكية للمحاسبة (1966)
الملائمة، إمكانية الاعتماد، الوقتية، إمكانية المقارنة الحيادية، القابلية للفهم، الإفصاح الأمثل.	Stabus et kenly (1973)
الملائمة، إمكانية الاعتماد، الوقتية، الأهمية النسبية، إمكانية المقارنة، القابلية للفهم، البعد عن التحيز، الاتساق، الجوهر/الشكل.	Trueblood
الملائمة، الموضوعية، إمكانية الاعتماد، الوقتية، إمكانية المقارنة، الاكتمال، القابلية للفهم.	تقارير الشركات البريطانية (1975)
الملائمة، إمكانية الاعتماد، الأهمية النسبية، أمانة العرض، القابلية للفهم، الحيادية، الثبات، القابلية للمقارنة، إمكانية التحقق، التكلفة/المنفعة، الوقتية، القيمة التنبؤية، التغذية العلمية.	المعيار رقم 2 الصادر عن FASB (1980)
الملائمة، الموضوعية، القابلية للمقارنة، الوقتية، الإفصاح التام، إمكانية التحقق، الدقة،	Stamp (1980)

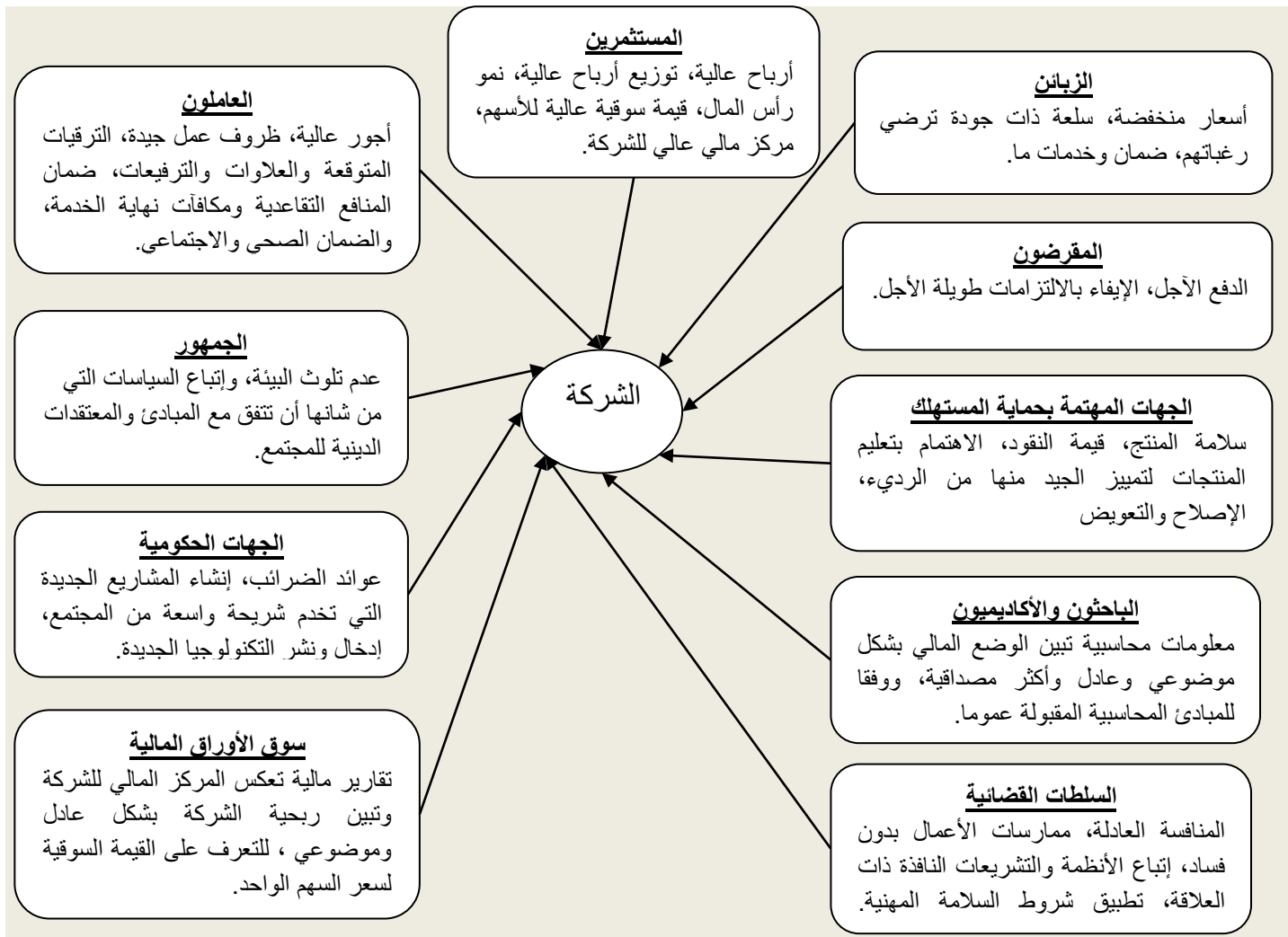
¹ - شادية عبد الله محمد حسن: دور المعلومات المحاسبية في ترقية الأداء، مجلة المصرفي دراسات وبحوث، السودان، العدد 61، سنة 2011، ص 16.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

التمائل، البعد عن التحيز، التوحيد، الجوهر على حساب الشكل، الأهمية النسبية، التكلفة والمنفعة، المرونة، الاتساق، التحفظ المعقولة.	
الملائمة، إمكانية الاعتماد، إمكانية المقارنة، القابلية للفهم، الوقتية، التكلفة والمنفعة.	لجنة معايير المحاسبة الدولية

المصدر: محمد عبد الحميد طاحون، أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية على منفعة المعلومات المحاسبية للمستثمرين، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 38، سنة 2001، ص 10.

الشكل رقم (01-09): مستخدمي المعلومات المحاسبية وتوقعاتهم



Source: Sabiha Berzen Abidi, **Disclosure of accounting and social information and its importance in the influence on the decisions of users**, instutu technique, Nasiria, bagdad, p9.

من خلال الشكل يتعدد مستخدمي المعلومات المحاسبية، فكل جهة تهتم بالمعلومات التي تخص اتخاذ قرار معين، فالمستثمر الحالي أو المرتقب يهتم بما متحقق من أرباح والمركز المالي وما يحققه السهم من عائد، ويهتم سوق الأوراق المالية بالمعلومات المحاسبية التي تقيس ربحية الشركة والعائد على

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

كل سهم، أما الدوائر الحكومية فتحتاج إلى معلومات تقيس مساهمة الشركة الاجتماعية وما تحققه للمجتمع من عوائد.

المطلب الثاني: جودة المعلومات

ظهر مفهوم الجودة والذي يقصد منه الجودة وإتقان الأداء في كل مناحي الحياة، وتسعى اليوم الشركات والهيئات والمؤسسات إلى تطبيق هذا النظام في كل أعمالها، فإذا عدنا إلى الوراء بعض الشيء وبعد زوال أعراض الجاهلية وظهور الإسلام منبع عزتنا وحضارتنا فإننا نجد مفهوم الجودة هو عبارة عن مفهوم أصيل في كتاب الله عز وجل - القرآن الكريم- ليس صراحة باسم الجودة ولكن بأهم مصطلحاته المتمثلة أساسا في الإتقان، الدقة والإحسان.

إن مفهوم الجودة حاضر في كل تعاليم القرآن الكريم وكذا السنة النبوية، ويمثل قيمة إسلامية مشرقة، كيف ذلك والإسلام يتصف بكمال الجودة والإبداع وهو دين الله " بديع السماوات والأرض وإذا قضى أمرا فإنما يقول له كن فيكون" البقرة الآية 117، فإن القرآن الكريم قد حث على الجودة والتميز فيها في جميع الأعمال التي ينبغي أن يؤديها الإنسان، ويظهر ذلك في قوله تعالى " وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون" التوبة الآية 104، ويحذر الله الناس من التساهل وعدم الإتقان في أعمالهم في لقوله تعالى " ولتسألن عما كنتم تعملون" النحل الآية 39، وكما جاء في السنة النبوية في قوله صلى الله عليه وسلم " إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملا أن يتقنه".

وقد ارتبط مصطلح الجودة في القرآن الكريم بمفاهيم كثيرة ذات علاقة منها الإحسان والإتقان والإحكام والإصلاح، فإذا تكلمنا عن الإحسان فهو فعل ما هو حسن، وأحسن لشيء أي أجاد صنعه ومنه قوله تعالى " وصوركم فأحسن صوركم " التغابن الآية 3، والإحسان بمعنى النصيح في العبادة وبذل الجهد في تحسينها وإتمامها وإكمالها، وإذا كانت الجودة مظهرا من مظاهر الإحسان ونتيجة من نتائجه فإن القرآن الكريم دعا دعوة مطلقة إلى الإحسان لقوله تعالى " صبغة الله ومن أحسن من الله صبغة ونحن له عابدون" البقرة الآية 138، وقال تعالى وهو يحض الإنسان على الجودة والإحسان والإبداع " ومن أحسن ديننا ممن اسلم وجهه لله وهو محسن" النساء الآية 125، ونجد مما سبق أن الإحسان يتضمن معنى الكمال والإجادة والإتقان والإخلاص وبهذا تكون الجودة مظهرا من مظاهر الإحسان وثمره من ثماره.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

الجودة في اللغة: اشتقت من كلمة جاد وتعبر عن كون الشيء جيداً، وتعني أجاد وأتى بالجيد من قول أو عمل، وجاد الشيء بمعنى صار جيداً.

يرجع مفهوم الجودة إلى الكلمة اللاتينية (QUALITIES) التي تعني طبيعة الشخص أو الشيء ودرجة صلابته، والجودة هي مجموعة الصفات والخصائص المتوافرة في خدمة معينة تتفق مع رغبات الزبائن الحاضرة والمستقبلية¹.

أولاً: تعريف جودة المعلومات

يمكن تعريف جودة المعلومات بأنها درجة الإيفاء بالاحتياجات والتوقعات من قبل مستخدمي المعلومات أو عمال المعرفة عند قيامهم بأعمالهم.

في حين عرفها المعهد القومي للمقاييس والتكنولوجيا (NAST) الأمريكي بأنها المصطلح الذي حمل في طياته أبعاد المنفعة والموضوعية والنزاهة.

وقد عرفت وزارة الدفاع الأمريكية الجودة على أنها هي عمل الشيء الصحيح من أول وهلة والتطور المستمر مع تحقيق إرضاء العملاء دائماً².

ثانياً: عوامل تحديد جودة المعلومات: وتتمثل فيما يلي³:

1. **المنفعة:** يمكن تقسيم المعلومات من ناحية المنفعة الناتجة عنها إلى 04 منافع هي:

- **المنفعة الشكلية:** تزداد قيمة المعلومات كلما تطابق شكل المعلومات مع متطلبات متخذ القرار.
- **المنفعة الزمنية:** ترتفع قيمة المعلومات إذا توفرت لدى مستخدميها في الوقت المناسب.
- **المنفعة المكانية:** تزيد قيمة المعلومات إذا أمكن الحصول عليها بسهولة.
- **المنفعة الملكية:** إذا أمكن لمستخدم المعلومات ممارسة الرقابة على عملية توزيع ونشر هذه المعلومات كلما ازدادت قيمة المعلومات.

2. **مدى رضا المستخدم عن المعلومات:** إن إدراك متخذ القرار للفائدة التي تعود عليه من وجود نظام للمعلومات فإن درجة رضاه عن هذا النظام تزداد والعكس صحيح.

¹ - كريمة الجوهر وآخرون: أثر مخاطر استخدام التكنولوجيا في جودة عمل المدقق، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد العاشر، العدد الثاني، سنة 2010، ص 9.

² - خضير كاظم حمود، روان منير الشيخ: إدارة الجودة في المنظمات المتميزة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2010، ص 20.

³ - معالي فهمي حيدر: نظام المعلومات مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص - ص، 20-22.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

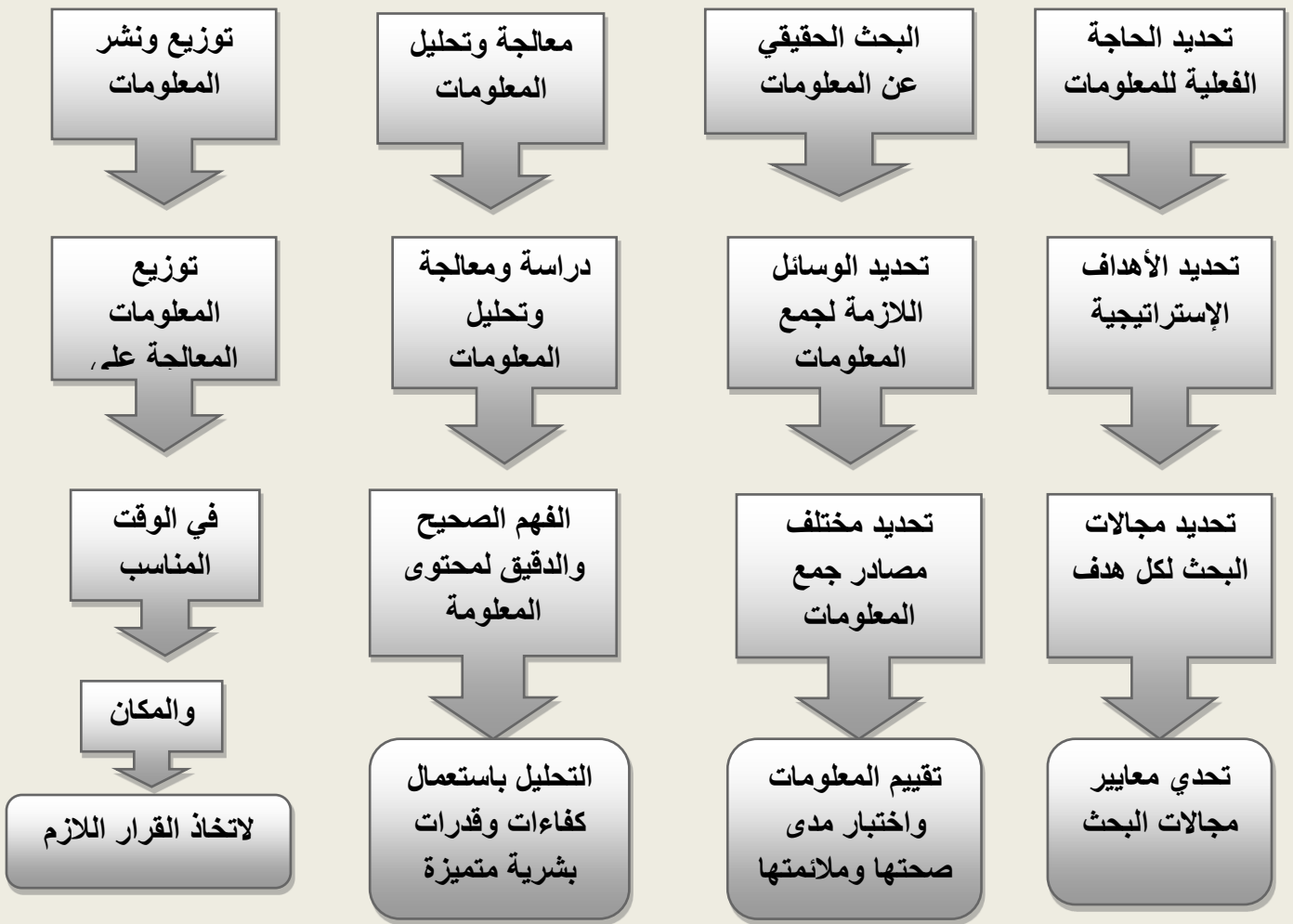
3. وجود أخطاء: تتأثر جودة المعلومات باختلاف حجم الأخطاء ودرجة التميز الموجودة بتلك المعلومات

ومن أهم الأسباب التي تؤدي إلى وجود أخطاء في المعلومات ما يلي:

- عدم دقة عملية القياس؛
- عدم دقة جمع البيانات؛
- فقدان بعض البيانات في مرحلة التشغيل؛
- حدوث أخطاء في عملية تشغيل البيانات؛
- استخدام برامج غير ملائمة...

الشكل رقم (01-10): مراحل إدارة المعلومات

خطوات إدارة المعلومات



المصدر: بلقيدوم صباح، أثر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحديثة على التسيير الاستراتيجي للمؤسسات الاقتصادية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، سنة 2013، ص 130.

الفصل الأول.. الإطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

نلاحظ من خلال الشكل السابق أن إتباع مراحل إدارة المعلومات والمتمثلة في المرحلة الأولى هي مرحلة تحديد الحاجة الفعلية للمعلومات ومن ثم مرحلة البحث الحقيقي عن المعلومات، ثم إتباع مرحلة معالجة وتحليل المعلومات وأخيرا مرحلة توزيع ونشر المعلومات على مستحقيها بالشكل الصحيح سوف يؤدي إلى تسيير كفو للمعلومات التي تشكل مورد استراتيجي بالمنظمة وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرار بها.

المطلب الثالث: جودة المعلومات المحاسبية

تتمثل جودة المعلومات المحاسبية في الخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية أو القواعد الواجب اعتمادها من أجل تقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية، بحيث يؤدي تحديد جملة الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية إلى مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية ويؤدي التركيز على أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي للحصول على المعلومة المحاسبية الضرورية لاتخاذ القرارات لمساعدة المستفيدين الخارجيين في اتخاذ القرارات المناسبة فيما يتعلق بعمليات توظيف الأموال، وحتى يتحقق هذا لبد وان تتصف المعلومات المحاسبية بمجموعة من الخصائص والتي تمثل المعايير التي تحدد من خلالها درجة الجودة¹.

أولا: تعريف جودة المعلومات المحاسبية

يعتبر مصطلح جودة المعلومات المحاسبية من المفاهيم التي لم يتفق الباحثون على تعريف موحد لها على الرغم من تعدد الدراسات الخاصة بهذا الجانب، وذلك نظرا لاختلاف الأهداف والقرارات المتخذة من قبل مستخدمي التقارير المالية، وأيضا نظرا لتعدد مقاييس الجودة وبالتالي تحديد مفهوم دقيق لها²، ويمكن تعريفها كما يلي:

تعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وان تخلوا من التحريف والتضليل وان تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها³.

¹ - علي عبد الغني اللاذ وآخرون: أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة التقرير المالية، مجلة التقنى، المجلد السادس والعشرون، العدد الرابع، سنة 2013، ص 103.

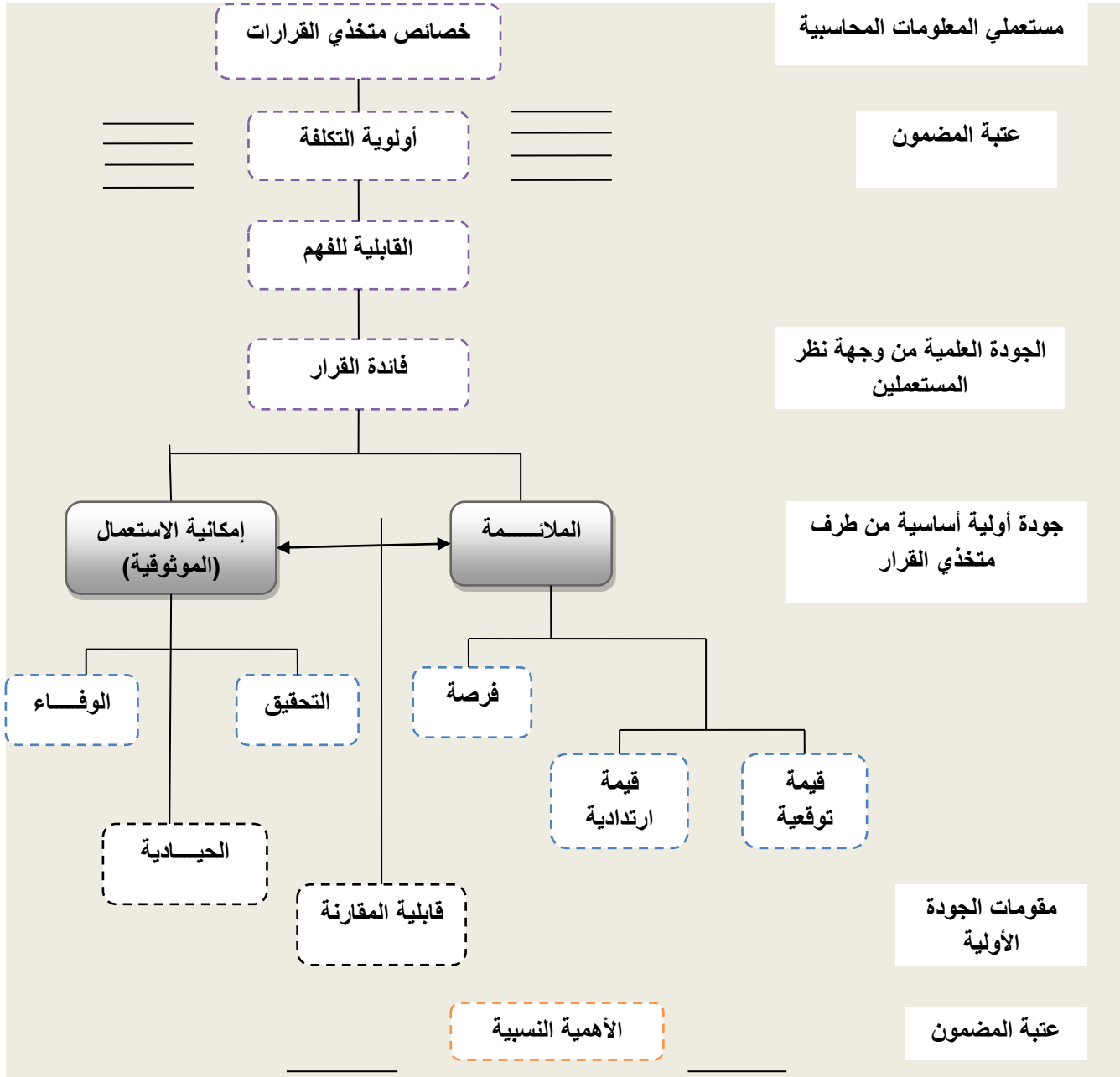
² - أحمد بن محمد السلطان: تطور جودة المعلومات المحاسبية، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد الحادي عشر، العدد 2، سنة 2012، ص 40.

³ - محمد أحمد إبراهيم خليل: دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، كلية التجارة ببها، مصر، سنة 2005، ص 26.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

ويمكن أيضا لجودة المعلومات المحاسبية أن تتمثل في الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية والقواعد الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند إعداد التقارير المالية من جهة وفي تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيقات محاسبية بديلة وفي التمييز بين ما يعد ضروري وما لا يعد كذلك من جهة أخرى¹.

الشكل رقم (01-11): خصائص جودة المعلومات المحاسبية



Source: Céline Michalesco, qualité de l'information comptable, [halshs-00540571](#), version 1, 27/11/2010, p8.

¹ -[http:// www.socpa.org.sa](http://www.socpa.org.sa) consulté le 15-02-2015.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

نلاحظ من خلال الشكل السابق أنه ولتحقيق جودة المعلومات يجب توفر الخصائص المذكورة، فعليه فان تحديد هذه الخصائص يعتبر حلقة وصل ضرورية بين مرحلة تحديد الأهداف وبين المقومات الأخرى للإطار الفكري المحاسبي، أو المفاهيم، كما أن هذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المحاسبية المناسبة وكذلك المسؤولين عن إعداد التقارير المالية¹، وكذا توفر القدرة من طرف مستعمليها على فهمها واستعمالها بالطريقة المناسبة على النحو التالي:

خصائص تتعلق بمتخذي القرارات:

أي قدرة متخذي القرارات على فهم المعلومات، فعدم فهمها ومعرفتها لا يمكنهم من اتخاذ قرارات صائبة حتى وإن كانت هذه المعلومات ملائمة وتتوفر فيها جميع الشروط. وعليه فانه تظهر لنا خاصية:

أولاً: القابلية للفهم

أي أن تكون المعومات قابلة للفهم من أجل الوصول إلى الفائدة المرجوة من القرار أي فائدة القرار، وبعد فهم المعلومات وتحقيق الفائدة منها يجب توفر الخصائص التالية:

1. الملائمة:

لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة، يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات، وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية². ولكي تكون المعلومات ملائمة يجب توفر الخصائص الثانوية التالية:

1.1 التوقيت المناسب:

أي توفير المعلومات المحاسبية وتوصيلها إلى متخذي القرارات في وقت الذي يمكنهم من تحقيق أكبر فائدة مرجوة منها وبالتالي فإنها تكون ملائمة.

2.1 القيمة التوقعية أو التنبؤية:

أي أن متخذ القرار يقوم باتخاذ القرارات على أساس تنبؤي، فكلما كان له أكبر قدر من التنبؤ كلما كانت المعلومات ملائمة، لأنها تتيح لمستخدميها المراقبة على الأداء المستقبلي ومعرفة الانحرافات وموضعها وأسبابها والقيام بمعالجتها.

¹ - عوض الله جعفر الحسين أبو بكر: أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم والتقانة، المجلد 12، السودان، سنة 2012، ص 114.

² - رضوان حلوة حنان: النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، سنة 2006، ص 200.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

3.1 القيمة الارتدادية:

أي استخدام المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة، وبالتالي تحسين نوعية وجودة المعلومات المحاسبية التي تؤدي إلى ملائمة المعلومات.

2. الموثوقية:

الموثوقية هي الخاصية الأساسية الثانية بعد خاصية الملائمة وتعتبر المعلومات موثوق بها، إذا كانت خالية من الأخطاء المادية أي المعلومات التي إذا حذفت أو قدمت بشكل غير صحيح يمكن أن تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدميها وبعيدة عن التحيز، إن الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها¹. وتتفرع إلى:

1.2 القابلية للتحقق:

وتعني توفر شرط الموضوعية في القياس العلمي أي أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين يستطيع التوصل إليها شخص آخر بشرط استخدام نفس الأساليب في القياس والإفصاح. أي أن تكون المعلومة قابلة للتحقق من جهة صحتها.

2.2 الحيادية:

وتعني تقديم حقائق صادقة دون حذف، أو إنتقاء للمعلومات لمصلحة فئة أو قرار معين، وتعتبر هذه الخاصية ذات أهمية على مستويين: مستوى الأجهزة المسؤولة عن وضع السياسة المحاسبية؛ مستوى المسؤولين عن إعداد التقارير المالية، وحيادية المعلومات يقصد بها تجنب النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة، أو بهدف التأثير على سلوك مستخدم هذه المعلومات في اتجاه معين. إذن المعلومات المتحيزة لا يمكن اعتبارها معلومات أمنية ولا يمكن الوثوق بها أو الاعتماد عليها كأساس لعملية اتخاذ القرارات².

3. الوفاء (خاصية الصدق في التعبير):

أي وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات وبين الظواهر المراد التقرير عنها أي الابتعاد عن الشك.

¹ - نوري الحاج: مقارنة جودة المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد التاسع، سنة 2013، ص 36.

² - حاج قورين قويدر: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد العاشر، الجزائر، سنة 2012، ص 281.

الفصل الأول.. الاطار النظري للتدقيق المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية

ولكي تحقق المعلومات المحاسبية الجودة المرجوة منها فيجب توفر أكبر قدر من الملائمة والموثوقية في الوقت نفسه.

قيود استخدام الخصائص النوعية:

ليس كل المعلومات الملائمة والموثوق منها تعتبر مفيدة، لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر، كما قد تكون تكلفة الحصول عليها أكبر من العائد المتوقع منها.

1. التكلفة:

أي لا يجب إنتاجها وتوزيعها إلا إذا زادت منفعتها عن تكلفتها.

2. الأهمية النسبية:

تعتبر المعلومات هامة نسبيا إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماد على البيانات المالية¹. كما يعتبر من المفاهيم التي يعتمد عليها المدقق في اصدار أحكامه المهنية التي من الضروري أن تتمتع بالكفاءة لما لهذه الأحكام من تأثير على مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.

¹ - ورقاء خالد: الأهمية النسبية وأثرها على كفاءة التدقيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 47، سنة 2016، ص 229.

خلاصة الفصل الأول:

تعتمد العديد من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على تقرير مدقق الحسابات في اتخاذ قراراتها المرتبطة بالمنظمة، هذا ويعتبر من أهداف النظام المعلومات المحاسبي تجميع البيانات المالية وتحليلها وتبويبها ومعالجتها وتحويلها إلى معلومات وتقديم هذه المعلومات إلى الأطراف مختلفة داخل المؤسسة وخارجها وذلك بهدف مساعدة الأطراف في اتخاذ القرار ومن صورها القوائم المالية، مما يوجب تقديمها بمستوى عال من الجودة والكفاءة التي أصبحت في وقتنا الحالي من أهم الأمور التي تسعى المنظمات الكبرى إلى تحقيقها والسعي على تطويرها حتى تزيد من ثقة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية.

هذا وتعد مهنة التدقيق المحاسبي من أكثر المهن تعرضا للمخاطر إذا ما قورنت بالمهن الأخرى كالطب والهندسة والمحاماة، إذ أن مراقب الحسابات يتعامل مع الوحدة الاقتصادية التي تعد ظاهرة شديدة التعقيد كونها تضم بين طياتها كم من الأحداث والعمليات التي تولد معلومات تتدفق داخل الوحدة الاقتصادية أفقيا وعموديا ومعلومات أخرى تتدفق من علاقات خارجية ذات أهداف ودوافع سلوكية متباينة ومتناقضة وأحيانا متضاربة، ولعل ديناميكية الظاهرة التي تتعامل معها مهنة التدقيق تساهم في زيادة وتعاضم مخاطرها، إذ أن الوحدة الاقتصادية غالبا ما لا تمثل ظاهرة مستقرة يمكن السيطرة عليها أو إخضاعها لنموذج نمطي من الإجراءات لكنها في تغير وتطور دائم ومستمر كنتيجة حتمية لتأثيرها الحيوي والمباشر بالظروف والعوامل البيئية المحيطة سواء الاقتصادية منها أو السياسية أو القانونية أو التكنولوجية.

الفصل الثاني

دور التدقيق الالكتروني في
تحسين جودة المعلومات
المحاسبية

تمهيد:

تختلف إجراءات التدقيق في ظل الحوسبة عن تلك اليدوية خاصة فيما تعلق بإجراءات جمع، تبويب، وتخزين المعلومات المحاسبية لأن هذه المعلومات بالنسبة للحاسوب موجودة على البطاقات أو أشرطة ممغنطة أو مخزنة داخل الحاسوب أو أي وسيلة أخرى بدلا من الدفاتر اليومية، هذه الوسائل الموجودة عليها المعلومات لا يمكن قراءتها إلا بدون استعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصال، والإجراءات التي يستعملها تتأثر عند وجود التكنولوجيا وفي هذه الحالة على المدقق الحسابات أن يكون على معرفة كافية لأجهزة وبرامج نظام التشغيل لأجل أن يتمكن من التخطيط لعملية التدقيق.

كما أدى التطور التكنولوجي السريع والحاجة المتزايدة إلى السرعة في الإنجاز ورغبة المواطنين في الحصول على خدمات عديدة وبصورة أكثر تطورا وبدقة متناهية مع قصور الإدارة التقليدية للاستجابة لتلك الرغبات إلى ضرورة إعادة النظر في نظم وأساليب إدارة الخدمات، ومن هنا ازداد اهتمام المنظمات بتكنولوجيا المعلومات، وذلك نظرا لدورها الناجح والكبير في الجوانب الإدارية المختلفة، حيث أسهمت في إحداث تغييرات كبيرة وهامة، تمثلت في تخفيض تكاليف العمليات الإنتاجية وتحسين مستويات الأسعار، وزيادة السرعة في الإنجاز وتحسين الجودة مما أسهم في زيادة القدرة التنافسية لهذه المنظمات، وتحقيق أهدافها في البقاء والنمو والتوسع في أداء أعمالها، بالاعتماد على ما توفره هذه التكنولوجيا من وسائل وأدوات مناسبة¹.

وعليه سنقوم في هذا الفصل بالتطرق إلى المباحث التالية

المبحث الأول: تكنولوجيا المعلومات والاتصال؛

المبحث الثاني: التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات؛

المبحث الثالث: دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛

المبحث الرابع: الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات الإلكترونية وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية.

¹ - العربي عطية: أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على الأداء الوظيفي للعاملين في الأجهزة الحكومية المحلية - دراسة ميدانية في جامعة ورقلة، مجلة الباحث، ورقلة، العدد 10، سنة 2012، ص 322.

المبحث الأول: تكنولوجيا المعلومات والاتصال

تعد تكنولوجيا المعلومات والاتصالات إلى جانب الجهود التي تبذل لفتح الأسواق وتسريع التجارة الدولية من الخصائص المميزة للعولمة، والمحرك لثورة المعلومات هذا هو التقارب في تكنولوجيا الاتصالات والحاسب والنمو السريع في شبكات الحاسب والهبوط الحاد في تكلفة أسعار معالجة المعلومات ولهذه الثورة آثار مباشرة وهي تحول العلاقات الاقتصادية والاجتماعية القائمة إلى تجمع للمعلومات والمعرفة بحيث أصبحت واحدة من القوى الدافعة الرئيسية والوسائل الأساسية للعولمة وترابط الاقتصاد¹.

المطلب الأول: الإطار النظري لتكنولوجيا المعلومات

مصطلح تكنولوجيا المعلومات مصطلح واسع النطاق، حيث يفضلها يمكن لأي شخص الحصول على المعلومات في أي مكان بالإضافة إلى قلة تكاليفها كما أصبحت المعلومات متاحة للجميع وبدون تمييز.

ولتحديد مفهومها يجب معرفة:

التكنولوجيا: يعود أصل كلمة تكنولوجيا تحديدا إلى اللغة اللاتينية والمركبة من كلمتين هما (techno) وتعني الفن أو الصناعة، وكلمة (logos) وتعني الدراسة أو العلم وعند تركيب الكلمتين معا في كلمة واحدة فإنها تعني في أصلها علوم (دراسات) الصناعة (الفنون)².

كما تعرف التكنولوجيا على أنها التنظيم والاستخدام الفعال والمؤثر لمعرفة الإنسان وخبرته من خلال وسائل ذات كفاءة تطبيقية عالية، وتوجيه الاكتشافات والقوى الكامنة المحيطة بالإنسان بغرض التطوير وتحقيق الأداء الأفضل³.

¹ - ثائر محمد العاني: تكنولوجيا المعلومات واقتصاد المعرفة القائم على التجارة الكترونية أداة للمنافسة الصناعية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 01، العراق، سنة 2008، ص 144.

² - نوفل حديد: تكنولوجيا الانترنت وتأهيل المؤسسة للاندماج في الاقتصاد العالمي مع دراسة حالة المؤسسة الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2007، ص 51.

³ - عامر إبراهيم قنديلجي وآخرون: تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 2002، ص 35.

إن تكنولوجيا المعلومات الحديثة على صلة وثيقة بالعلم، ولكنها ليست العلم نفسه، فالعلم هو ثمرة النشاط العقلي للإنسان، في حين أن تكنولوجيا المعلومات هي تطبيق المعرفة العلمية لحل مشكلات الإنسان المادية، وهي تستند جذريا إلى العلم واكتشافاته وترتبط به وتتلازم معه¹.

ويشير مصطلح التكنولوجيا إلى إمكانية التطبيق العلمي للأساليب العلمية المتطورة والحديثة على اعتبار أن هذه الأساليب العلمية غالبا ما تتعلق بالتطورات الجديدة في العمليات أو الإنتاج إضافة إلى التقدم العلمي المؤثر في مختلف الأنشطة التي يمكن استخدامها فيها².

أولا: تعريف تكنولوجيا المعلومات والاتصال

تعتبر تكنولوجيا المعلومات والاتصال من أحد أهم تطبيقات التكنولوجيا المتقدمة وهي تركز على الكمبيوتر والإلكترونيات الدقيقة والاتصالات والألياف الضوئية والبرمجيات وشبكات المعلومات، أو بعبارة أخرى فهي تركز على نظم حاسبات ونظم الاتصالات، فتكنولوجيا المعلومات والاتصال تجمع بين تكنولوجيا المعلومات وتكنولوجيا الاتصال، حيث تعبر تكنولوجيا المعلومات عن مختلف أنواع المعلومات من حيث جمعها وتحليلها وتنظيمها وتوثيقها وتخزينها واسترجاعها في الوقت المناسب وبالطريقة المناسبة³.

كما تعني مجموعة الأدوات والأجهزة التي توفر عملية تخزين المعلومات ومعالجتها ومن ثم استرجاعها، وكذا توصيلها بعد ذلك عبر أجهزة الاتصال المختلفة إلى أي مكان في العالم، أو استقبالها من أي مكان في العالم⁴.

كما عرف **Turban** أن تكنولوجيا المعلومات تتضمن جميع أنظمة المعلومات بالمؤسسة المبنية على تكنولوجيا المعلومات وكذلك جميع المستخدمين منها.

¹ - رياض حامد الدباغ: دور العلم والتكنولوجيا في مسيرة وتقدم الأمم، مجلة جامعة عجمان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد الثاني عشر، العدد 02، سنة 2007، ص 64.

² - نعمة عباس خضير وآخرون: تكنولوجيا العمل وقيم المدراء، دراسة مقارنة في منظمات الخدمة العامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 14، بغداد، العراق، سنة 1998، ص 112.

³ - سهام عبد الكريم: دور تكنولوجيا المعلومات والاتصال في تأهيل المؤسسات الجزائرية الصغيرة والمتوسطة- دراسة حالة عينة من المؤسسات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر 03، سنة 2014، ص 5.

⁴ - www.eaddla.org/parlaman/paper_21.doc p 05.

هذا التعريف يعتبر الأشمل، حيث أدرج العنصر البشري إلى جانب الأجهزة والأنشطة، فالعنصر البشري هو المسؤول الأول والأخير على استعمال هذه التكنولوجيا وحسن استغلالها والاستفادة منها¹.

كما تعرف تكنولوجيا المعلومات على أنها مجموع التقنيات التي تسمح بإدارة المعلومة، أي جمع، تحرير، تخزين، معالجة ونقل المعلومات في شكل بيانات، هذه التكنولوجيا مؤسسة أكثر فأكثر على مبدأ قاعدة الترميز الثنائي الذي يميل إلى توحيد وسائل المعالجة ودعامات التخزين للمعلومة².

وهناك من يعتبر أن التكنولوجيا الجديدة تشير أساسا إلى تلك الموصولة بالكمبيوتر: قواعد البيانات، المعلوماتية، البريد الإلكتروني، المحاضرة المدعمة بالكمبيوتر، الفيديو تكس، وكذا المسجل والتلفزيون التفاعلي بالكابلات ونظام الفيديو ديسك، وبذلك فيتمثل الاتصال بواسطة هذه التكنولوجيا الجديدة من خلال العنصر الأولي والأساسي وهو الحاسوب الذي يسمح لمستعمله بالاتصال التفاعلي مع مختلف الخدمات المعلوماتية مثل قواعد البيانات، كما يستطيع الناس الاتصال ببعضهم البعض عن طريق أشكال مختلفة من نقل المعلومات مثل البريد الإلكتروني، المحاضرة المدعمة بالكمبيوتر³.

فالتطور التكنولوجي في مجال الإعلام والاتصال قد لعب دورا كبيرا في إندماج وتكامل الأسواق المالية، حيث تم التغلب على الحواجز المكانية والزمانية بين الأسواق المالية الوطنية المختلفة، وتم دمجها في سوق عالمية مرتبطة بشبكات الاتصال الإلكترونية أين تتركز فيها الرأس المال المالي، ما أدى إلى زيادة سرعة حركة رؤوس الأموال من سوق إلى أخرى، كما سهل على المستثمر متابعة التطورات التي تحدث في عشرات الأسواق المالية والمقارنة بينها، واتخاذ القرارات المناسبة لعمليات البيع والشراء خلال ثوان معدودة، حيث تم استخدام تكنولوجيا الإعلام والاتصال في حساب الخطر ومؤشرات السوق وكذلك في معالجة الأوامر وتصفية المعاملات المالية، مما ساعد على ظهور ابتكارات مالية تواكب هذه التطورات⁴.

ثانيا: عناصر أو مكونات تكنولوجيا المعلومات: وتتكون من

¹ - محمد بن جاب الله: أثر تكنولوجيا المعلومات على تفعيل وتنمية الخدمات المالية- دراسة حول كفاءة شركات التأمين وأفاق استثمارها الإلكتروني، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، سنة 2012، ص 23.

² - Jean – François Souterain, Philippe Farcet : **organisation et gestion de l'entreprise**, Alger Editions Berti, Anne 2007, p 233.

³ - ألان لارامي وبرنارد فالي: البحث في الاتصال، عناصر منهجية، ترجمة ميلود سفاري وآخرون، مؤسسة الزهراء للفنون المطبعية، قسنطينة، الجزائر، سنة 2004، ص 89.

⁴ - إيمان شريط و سعيد بومنجل: الأزمة الاقتصادية العالمية الراهنة وتكنولوجيا الإعلام والاتصال، مجلة التواصل في الإدارة والقانون، العدد 38، سنة 2014، كلية العلوم الاقتصادية، عنابة، ص 8.

1. الحاسب الآلي:

هو عبارة عن مجموعة متكاملة من المعدات صممت لتعمل معا من خلال سلسلة من البرمجيات لتقوم بمعالجة البيانات وتخزينها وإخراجها على شكل معلومات أو نتائج يريدها المستخدم النهائي¹، هذه الآلة الإلكترونية تساعد في تحليل البيانات وتفسيرها، وأداء الأوامر المطلوبة لتشغيل العمليات، يتكون من المكونات المادية وغير المادية، وتتمثل في لوحة المفاتيح، أجهزة الماسحات الضوئية، لاقطات الصوت، وحدة التشغيل المركزية، وحدة الذاكرة الأولية، مشغلات الأقراص.

تتكون أنظمة الحاسب من مكونات الحاسب والبرامج، وتعتبر مكونات الحاسب من المكونات المادية ومجموعة التعليمات التي تشغل الحاسب هي البرامج، وللحاسب خمسة مكونات أساسية هي:²

- وسائل إدخال البيانات من خارج الحاسب حيث يتم تحويلها إلى صورة إلكترونية يمكن للحاسب أن يفهمها؛

- وسائل الإخراج على العكس تحول البيانات من صورة إلكترونية داخل الحاسب إلى صورة يمكن استخدامها خارجه وهي المعلومات؛

- ذاكرة الحاسب أو وحدة التخزين الابتدائي؛

- وحدة المعالجة المركزية وهي مجموعة من الدوائر الكهربائية تجري العمليات الحسابية والمنطقية؛

- وحدة التخزين الثانوية التي تخزن البيانات التي لا تعالج حاليا.

ومن أهم قدرات الحاسوب نذكر ما يلي:

- يمتلك الحاسوب ذاكرة قوية إذ يخزن البيانات والمعلومات واسترجاعها في وقت قصير مما يساعد

- الإدارة على استرجاع البيانات عند اتخاذ القرارات الإدارية في المنظمة؛

- معالجة الحاسوب للبيانات بسرعة هائلة؛

- إجراء العمليات الحسابية والمنطقية وبدون أخطاء في حالة تغذيته بالمعلومات الصحيحة؛

- تشغيل البيانات وتحليلها باستخدام نماذج التحليل الإحصائية؛

- تمثيل المعلومات وتقديمها في أشكال متنوعة مثل الرسوم البيانية والجداول؛

- الاتصال من خلال وسائل الاتصال المتاحة وذلك من موقع لآخر أو من عملية لأخرى وكذلك

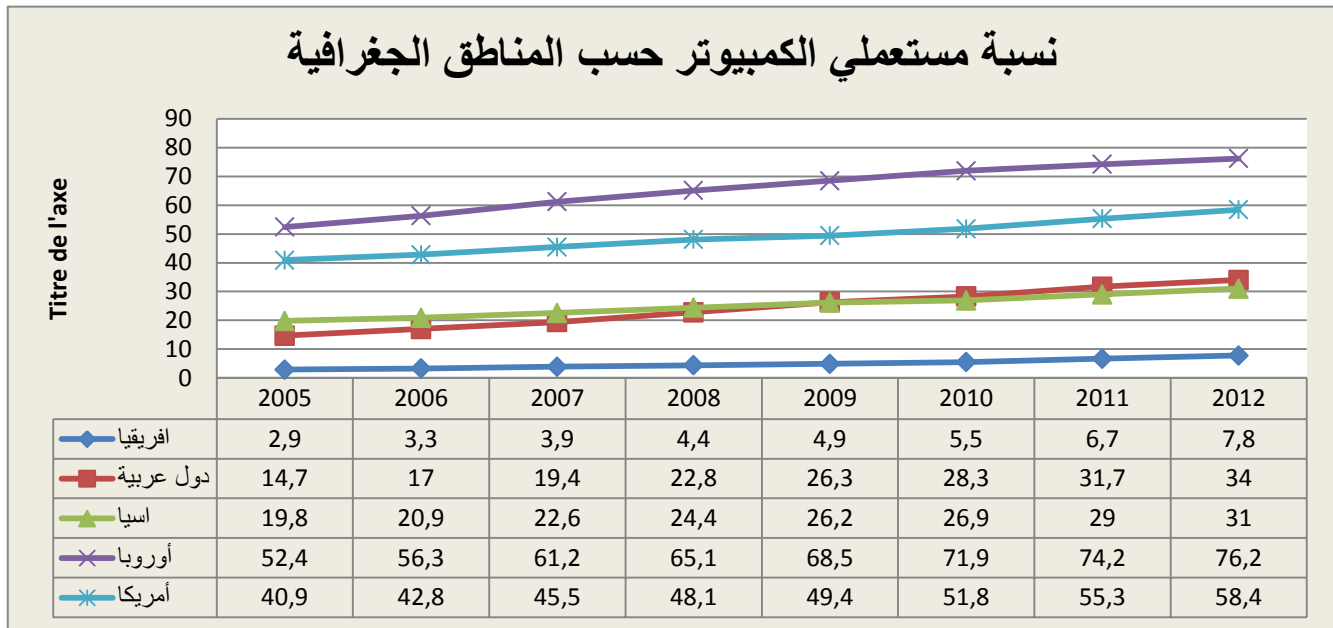
- الاتصال بين المستخدمين عن طريق البريد الإلكتروني والفاكس وشبكة الانترنت¹.

¹ - عدنان عواد الشوابكة: دور نظم تكنولوجيا المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، دار اليازوري للنشر، عمان، الأردن، سنة 2011، ص 171.

² - ليلي ناجي: بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، سنة 2013، ص 294.

والشكل التالي يوضح نسبة استعمال هذا الجهاز في العالم إلى عدد السكان؛

الشكل رقم (02-01): نسبة استعمال الكمبيوتر في العالم (2005-2012)



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد الاتحاد الدولي للاتصالات تاريخ الاطلاع 2015/01/27.

من خلال ما سبق نلاحظ عدد مستعملي الكمبيوتر عبر العالم في تزايد مستمر من سنة إلى أخرى، وهذا ما وضحته الإحصائيات السابقة، فنجد أن أوروبا وأمريكا تتصدر العالم من حيث استعمال هذه التقنية بنسبة 76,2% و 58,4% على التوالي، بينما نلاحظ أن الدول العربية قدرت نسبتها من استعمال هذه التقنية ب 34%، وهذا لسنة 2012.

2. قواعد البيانات:

تعتبر قواعد البيانات أحد الحلول الجيدة لمشاكل بيئة نظم الملفات وإبرازها مشكلة تكرارية البيانات وانعكاساتها السلبية على استخدام وسائل التخزين وتضارب المعلومات وما ينتج عنه من تكاليف لحفظها وصيانتها، فقاعدة البيانات هي أداة لتجميع المعلومات وتنظيمها، كما يمكن لقواعد البيانات تخزين معلومات عن أشخاص ومنتجات والطلبات وغيرها.

¹ - قندوشي ربيعة : محددات استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في مجال الاتصال التنظيمي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم في الإعلام والاتصال، جامعة الجزائر 03، سنة 2013، ص 41.

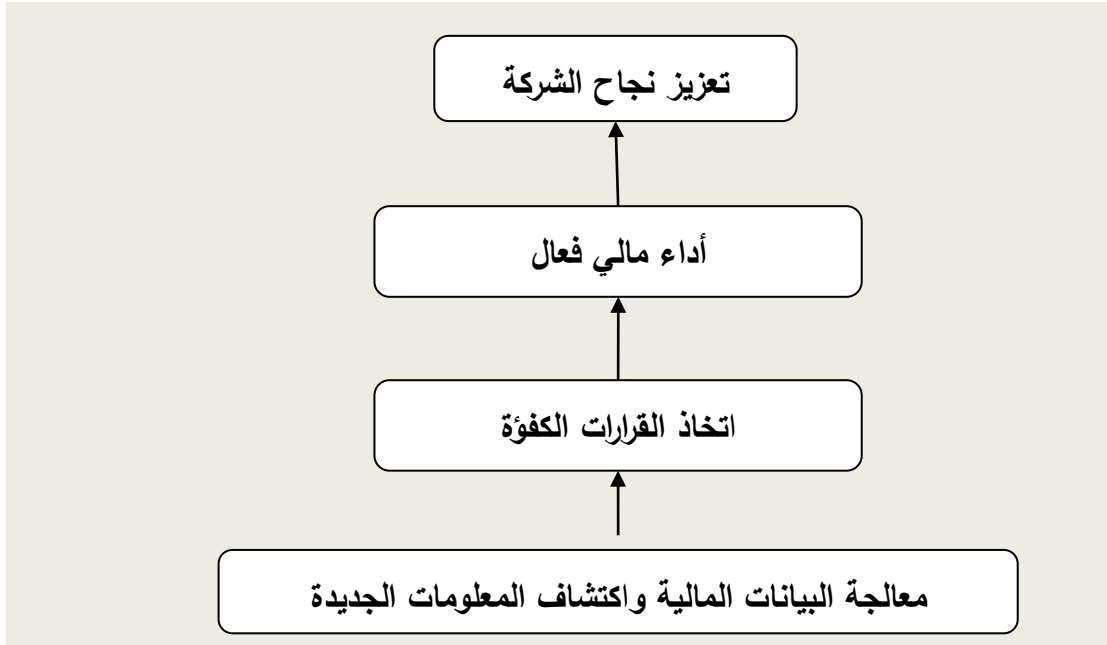
تعرف قواعد البيانات على أنها ملف أو مجموعة من الملفات المترابطة منطقياً، منظمة بطريقة تقلل أو تمنع تكرار بياناتها وتجعلها متاحة لتطبيقات النظام المختلفة، وتسمح للعديد من المستخدمين بالتعامل معها بكفاءة وبسرعة¹.

وعليه فإن الحاجة إلى وجود قاعدة بيانات يعتمد عليها النظام المتكامل للمعلومات المحاسبية سوف يساهم في:

- تحديد ماهية البيانات التي يمكن التعامل معها؛
- إمكانية مراقبة كافة الملفات التشغيلية الخاصة بكل نظام فرعي، مما يؤدي إلى منع أو تقليل حالات التكرار في البيانات وإمكانية تحقيق الأمن والسرية في التعامل معها؛
- تسهيل التعامل مع البيانات التي تنشأ في كل النظم الفرعية، ولا سيما عندما يكون حجم هذه البيانات كبيراً ومتنوعاً؛
- السرعة في الحصول على احتياجات المستخدمين من البيانات المختلفة مما يساهم في تقليل الوقت والجهد المبذول.

ويمكن تحديد أهمية قواعد البيانات ودورها في تحقيق نجاح الشركة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02-02): دور قواعد البيانات في تعزيز نجاح الشركة



المصدر: عبد الناصر علك حافظ، حسين وليد حسين: نظم المعلومات المالية ودورها في توجيه القرارات المالية، مجلة دورية نصف شهرية، المجلد الرابع، العدد 08، سنة 2012، ص 10.

¹ - عوض منصور ومحمد أبو النور: تحليل نظم المعلومات باستخدام الكمبيوتر، دار الفرقان للنشر والتوزيع، الطبعة 5، عمان الأردن، سنة 1999، ص 222.

3. الثقافة الإلكترونية:

إن ثقافة أي منظمة هي مجموعة القيم والمعتقدات والتوقعات التي يتقاسمها أعضاء المنظمة من جيل إلى آخر، وهي تحدد سلوكهم وتمنحهم شعوراً بالهوية المميزة، وتساعد على تنمية الإبداع لديهم وعنصر الالتزام بأهداف المنظمة، وتترك تأثيراً قوياً على أدائها، وبذلك فإن إطارها الإلكتروني يمثل مجموعة من القيم والاتجاهات والمهارات والمعارف المرتبطة بكيفية التعامل مع تقانة المعلومات والاتصالات المرتبطة بإنجاز الأعمال الإدارية المختلفة وإيصالها إلى المستفيدين منها¹. ويمكن أن نشير إلى المصطلحين الابتكار والإبداع كما يلي:

1.3 الابتكار:

إن ظهور مصطلح الابتكار ودخول استعماله في قاموس الاقتصاديين كان بفضل جوزيف شومبيتر، الذي أبرز وبين أن الابتكار ظاهرة لها مسؤولية كبيرة في المشاريع الاقتصادية، حيث يتم التكلم عن المقاول بالإشارة على أنه شخص مبتكر، ولغرض محاولة الإحاطة أكثر بفهم معنى كلمة ابتكار بجوانبها المتنوعة، فإنه من الضروري الرجوع إلى تتبع تطور مسارها المفاهيمي، خاصة وأن المصطلح لقي اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين والمختصين، من خلال اجتهادهم في تقديم تعريفات تواكب تطور معاني الكلمة².

كما تعد ممارسة الابتكار مبادرة استراتيجية واضحة لدى بعض المشروعات بينما تبقى سياسة ضمنية لدى المشروعات الأخرى، وقد تواجه عملية وضع استراتيجية للابتكار نوعاً من التحدي نظراً لعدم الإلمام بمفاهيم الابتكار من جهة وبعملية تطبيقه من جهة ثانية، وقد تباينت الآراء وتعددت وجهات النظر حول تقديم مفهوم محدد وواضح لمصطلح الابتكار وذلك لتشابهه مع مصطلحات أخرى لها المعنى نفسه تقريباً، حيث يشير مفهوم المعرفة على أنها عبارة معلومات معالجة مع الخبرة الشخصية وبالتالي هي معلومات يمكن ترجمتها إلى فعل، ولذلك فإن المعرفة تتيح لنا إمكانية صنع قرارات أفضل³.

¹ - علاء أحمد حسن، صدام حسين علي: مدى توافر بعض متطلبات الاستعداد الاستراتيجي للتحويل نحو الإدارة الإلكترونية، تنمية الرافدين، المجلد 23، العدد 104، الموصل العراق، سنة 2011، ص 65.

² - بومدين بلكبير: أثر التوجه نحو السوق على الابتكار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية لاتجاهات المديرين، التواصل في العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 34، كلية العلوم الاقتصادية وعلم التسيير، جامعة قلمة، سنة 2013، ص 10.

³ - عمر وصفي عقيلي، محمد ناصر الدين ناصرك دور الخصائص التنظيمية في دعم الابتكار الإنتاجي للمشروعات الاستثمارية دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية، تنمية الرافدين، المجلد 34، العدد 106، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، سنة 2012، ص 161.

2.3 كما يشير الإبداع إلى العملية التفكيرية التي تساعدنا وتعيننا على توليد الأفكار فقد عرفه البعض على:¹

➤ أنه العملية التي يتم فيها خلق شيء ما جديد له قيمة ملحوظة للفرد أو الجماعة أو المنشأة أو الصناعة أو المجتمع، لذلك فالإبداع هو ابتكار له قيمة ذات معنى ومن هنا نتبين بوضوح ما يلي:

➤ أهمية التأكد من أن الأفكار ابتكاريه أو مجرد أفكار جديدة، حيث لا يكف أن تكون الأفكار جديدة فقط؛

➤ بغية التمكن من الوصول واللاحق بالإبداع وجب التفكير فيما هو أكثر من مجرد ابتكار بمعنى هل الأفكار ذات قيمة أو هي عكس وخلاف ذلك؛

➤ ضرورة تعلم المؤسسات والأفراد على السواء كيفية تبديل وتحويل الابتكار إلى إبداع.

الجدول رقم (01-02): الفرق بين الإبداع والابتكار

أوجه المقارنة	الإبداع	الابتكار
المحاولة	فردية	جماعية
العملية	متقطعة، لحظية	مستمرة، طويلة
الأثر	غير قابل للقياس، محتمل	قابل للقياس، مؤكد
التكوين	استعمال وتعلم طرق للتفكير	استعمال الإدارة الاستراتيجية
نوع الاجتماعات	عصف الأفكار	تسيير المشروعات
نوع التفكير	تضارب الأفكار وتشعبها	تقارب الأفكار والإيجاج حولها
دور المسؤول / المشرف	التوجه نحو التفكير	التوجه نحو التطبيق
الأهمية في المؤسسة	مصدر / مورد	كفاءة

المصدر: مصطفى أحمد السيد مكاوي: أهمية السياسات الابتكارية ودورها في إدارة الموروث الثقافي وتنمية سياسة التراث، دراسة حالة الإسكندرية، مجلة اتحاد الجامعات العربية للسياحة والضيافة، مصر، سنة 2009، ص 146.

4. الأنترنت:

بدأ الانترنت في 02-01-1969 عندما شكلت وزارة الدفاع الأمريكية فريقا من العلماء للقيام بمشروع بحثي عن تشبيك الحاسبات ركزت التجارب على تجزئة الرسالة المراد بعثها إلى موقع معين في الشبكة ومن ثم نقل هذه الأجزاء بشكل وطرق مستقلة حتى تصل مجمعة إلى هدفها وكان هذا الأمر يمثل أهمية

¹ - شريف غياط، محمد بوقموم: حاضنات الأعمال الإلكترونية ودورها في تطوير الإبداع والابتكار بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حالة الجزائر، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السادس، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2009، ص 53.

قصوى لأمريكا وقت الحرب ففي حال نجاح العدو في تدمير بعض خطوط الاتصال في منطقة معينة فإن الأجزاء الصغيرة يمكن أن تواصل مسيرها من تلقاء نفسها عن أي طريق آخر بديل إلى خط النهاية، ومن ثم تطوير المشروع وتحول الاستعمال السلمي حيث انقسم عام 1983 إلى شبكتين احتفظت الشبكة الأولى باسمها الأساسي (ARPANE)، كما احتفظت بعرضها الأساسي وهو خدمة الاستعمالات العسكرية وسميت الشبكة الثانية باسم (MTLNET) لاستخدامات مدنية لتبادل المعلومات وتوصيل البريد الإلكتروني، ومن ثم ظهر مصطلح الانترنت، وفي عام 1986 أمكن ربط شبكات ضمن مراكز للكمبيوترات العملاقة وسميت (NSFNET) والتي أصبحت العمود الفقري والحجر الأساس لنمو وازدهار الأنترنت في أمريكا ومن ثم في دول أخرى¹.

1.4 التعريف اللغوي للإنترنت:

انترنت Internet لغويا مشتقة من شبكة المعلومات الدولية، اختصار للاسم الانجليزي Work International Net ويطلق عليها عدة تسميات منها الشبكة The Net أو الشبكة العالمية Net World أو شبكة العنكبوت The Web أو الطريق الإلكتروني السريع للمعلومات Electronic Super High Way².

2.4 التعريف الاصطلاحي:

هناك من يعرفها بأنها شبكة عالمية تربط الحواسيب والشبكات الصغيرة ببعضها عبر العالم، وذلك من خلال تكنولوجيا الاتصال بهدف تأمين الخدمات الحاسوبية الحديثة بشكل مبسط وجذاب، والتعريف المختصر لها بأنها شبكة يتم من خلالها القيام بتبادل المعلومات. فشبكة الانترنت عبارة عن شبكة اتصالات تربط مجموعة من شبكات الحاسب الآلي المحلية (Local Area Network) Lan والواسعة (Wide Area Network) Wan وتقدم عددا من الخدمات والمعلومات عليها³.

ومن أبرز الخدمات التي تقدمها شبكة الانترنت ما يلي:

خدمة البريد الإلكتروني، خدمة برتوكول نقل الملفات، خدمة الشبكة العنكبوتية العالمية للمعلومات، خدمة الربط عن بعد، المجموعات الإخبارية، المحادثات الشخصية والدرشة الجماعية، الأرشفة الإلكترونية، الاستعلامات واسعة النطاق.

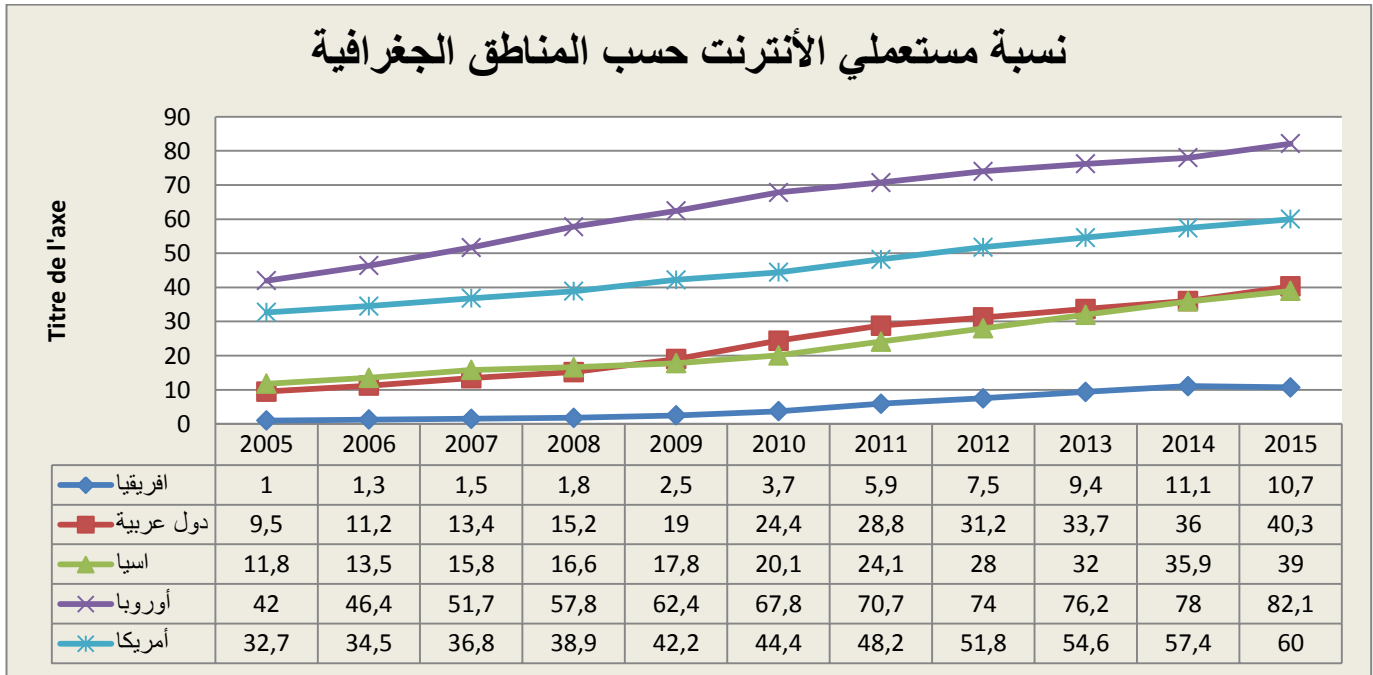
¹ - عبد اللطيف شهاب الراوي: أرسلان إبراهيم الأفندي، أثر الاستثمار في تقانة المعلومات وفاعلية نظام المعلومات المحاسبية في ظل الاقتصاد المعرفي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق، عدد 93، سنة 2012، ص 152.

² - لطرش فيروز، عيدوني العياشي: المنظومة القيمية في ظل تكنولوجيا الإعلام والاتصال الحديثة -الانترنت نموذجاً، مجلة مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، الجزائر، العدد 27، سنة 2014، ص 240.

³ - يحيوي محمد: أهمية حاضرات التكنولوجيا في ترقية صناعة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات بالجزائر، مجلة دراسات وأبحاث، جامعة الجلفة، الجزائر، العدد 15، سنة 2014، ص 263.

كما تم الكشف عن أرقام جديدة أصدرها الاتحاد الدولي للاتصالات عن وجود طلب قوي ومستمر على خدمات تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، مع إقبال يحفز انخفاض مطرد في أسعار الإنترنت، حيث أشارت تقديرات الاتحاد أنه قد بلغ عدد مستخدمي الإنترنت 2.7 مليار شخص أو 39 % من سكان العالم، ومع ذلك سيظل النفاذ إلى الإنترنت محدودا في العالم النامي مع توقع نسبة 31 % فقط من السكان الذين سيتمتعون بالنفاذ مقارنة بنسبة 77 % في العالم المتقدم، وأظهرت البيانات أن انتشار الإنترنت في المنازل لا يزال في ارتفاع مستمر¹. وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (02-04): نسبة مستعملي الأنترنت في العالم (2005-2015)



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الاتحاد الدولي للاتصالات ITU تاريخ الاطلاع

2015/01/27

من خلال ما سبق نلاحظ عدد مستعملي الإنترنت عبر العالم في تزايد مستمر من سنة إلى أخرى، وهذا ما وضحته الإحصائيات السابقة، فنجد أن أوروبا وأمريكا تتصدر العالم من حيث استعمال هذه التقنية بنسبة 82% و 60% على التوالي، بينما نلاحظ أن الدول العربية اقدرت نسبتها من استعمال الإنترنت 40%.

الموقع الرسمي لوزارة البريد وتكنولوجيا الاتصالات بالجزائر تاريخ الاطلاع 2014/12/20 - WWW.MPTIC - ¹

5. الأنترنت:

يمكن تعريف الأنترنت على أنها شبكة محلية، خاصة بمؤسسة معينة، وهي تتميز بمعظم خصائص الأنترنت ولكن لا تتسم بأي علاقات مع أطراف خارجية ولا تتعدى حدود العلاقات الداخلية بين أفراد المؤسسة أي لا تسمح لأي شخص خارج مؤسسة من دخول إليها وذلك من خلال استخدام برنامج جدار النار، وهذه الشبكة تمكن الأفراد والعاملين في تلك المؤسسة من الاتصال ببعضهم البعض والوصول إلى المعلومات وذلك بطريقة أسرع وأفضل وأكثر كفاءة وأقل كلفة من الأساليب التقليدية المعتادة من خلال استخدام التقنيات الحديثة من البريد الإلكتروني، وخدمات web، وخدمة تبادل الملفات¹.

الجدول رقم (02-02): أهم الفروقات بين الانترنت والانترنت

الانترنت	الانترنت
هي شبكة عالمية؛	هي شبكة داخلية محلية؛
شبكة دولية غير مملوك لأحد (جمهور عام)؛	شبكة خاصة (ملك للمؤسسة)؛
شبكة مفتوحة: هي تسمح للجميع بالولوج إليها؛	شبكة مغلقة: لا تسمح لأي شخص خارج المؤسسة من دخول إليها وذلك من خلال استخدام برنامج جدار النار firo walls؛
يحتوي على مواضيع ومعلومات متنوعة ومتعددة.	يحتوي على مواضيع ومعلومات خاصة بالمؤسسة.

المصدر: من إعدادنا أمينة قدايفة، أثر تكنولوجيا المعلومات على المزيج التسويقي دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، سنة 2015، ص 54.

6. الأكسترنيت:

بعد وقت قصير من إعطاء المؤسسة علامة الموافقة على وضع الإنترنت جاءت فكرة امتداد الإنترنت إلى الأكسترنيت، وهي شبكات تربط المؤسسات مع الموردين وغيرهم من رجال الأعمال، والأكسترنيت يمكنها أن تكون ممثلة في أحد الأنواع التالية، شبكة عامة، شبكة خاصة ومؤمنة، وشبكة خاصة فعلية.

¹ - أمينة قدايفة، أثر تكنولوجيا المعلومات على المزيج التسويقي دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، سنة 2015، ص 53.

وكل نوع له نفس القدرة على تقاسم المعلومات بين المؤسسات، والمعلومات على الإنترنت آمنة لمنع الإخلال بالأمن من المستفيدين غير المرخص لهم بالدخول على الشبكة، ويتصل المستخدمون المرخص لهم بشفافية بشبكات مؤسسات أخرى من خلال الإنترنت، هذه الأخيرة تسمى هكذا إذا كانت الشبكة تحتوي على نظام قاعدة بيانات بالإضافة إلى خدمة الإنترنت¹.

7. الشبكات الاجتماعية:

المواقع الاجتماعية هي مواقع ويب تتيح قدرا كبيرا من إمكانيات التعارف واللقاء بين الأفراد من مختلف أنحاء العالم وبصفة سهلة ومجانية، إذ توفر خدمات البريد الإلكتروني والدرشة بالصوت والصورة، بالإضافة إلى البحث عن المعلومات والأفراد، مما زاد من شهرة هذه المواقع وضاعف من عدد مستخدميها بشكل كبير².

المطلب الثاني: مكونات ومؤشرات التوجه نحو تكنولوجيا المعلومات والاتصال

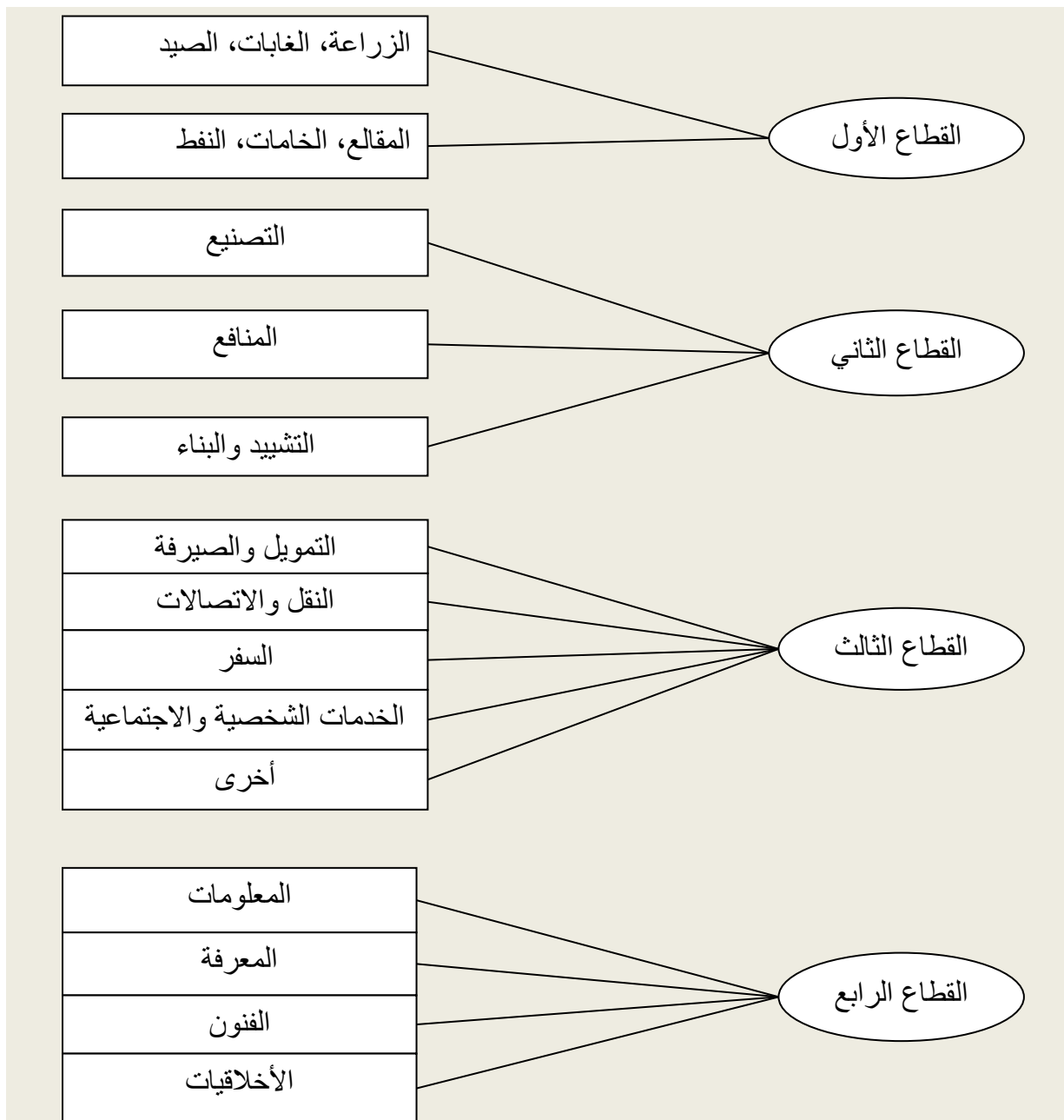
شهد العالم توجهات وتحولات في مجال المعرفة والتكنولوجيا وذلك بالإعتماد على مؤشرات من أهمها نذكر:³

- الاعتماد على الأيدي العاملة الكفوة والمتخصصة، حيث أصبح الطلب يشهد ارتفاعا على الأيدي العاملة المؤهلة باعتبارها أحد أهم المعايير نحو التوجه لاقتصاد المعرفة والتكنولوجيا؛
- التركيز على إنتاج الخدمات أكثر من السلع، فمثلا يمثل الاقتصاد الأمريكي 70% من قطاع الخدمات تزداد سنويا بنسبة 3، 2 بالمائة؛
- زيادة نسبة مستخدمي الحاسوب في عملهم أي زيادة استخدام تكنولوجيا المعلومات كأداة مهمة في العمل؛
- تزايد دور وأهمية المعرفة والتكنولوجيا في فعالية الإنتاج والخدمات؛
- ظهور قطاع تكنولوجيا المعلومات والاتصال كقطاع إنتاجي خدمي مهم، فبالإضافة إلى تقسيم النشاط الاقتصادي إلى ثلاثة قطاعات وهي الزراعة، الصناعة والخدمات، أضاف علماء الاقتصاد قطاعا رابعا وهو قطاع المعلومات. والشكل الموالي يوضح هذه القطاعات بالإضافة إلى القطاع الرابع.

¹ - وردة حمدي: أثر استخدام التسويق عبر الإنترنت على المؤسسات دراسة ميدانية لفنادق الجزائر العاصمة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم الإعلام والاتصال، جامعة الجزائر 03، سنة 2014، ص 68.

² - نور الدين شارف: خدمات الإنترنت ودورها في زيادة فعالية مزيج الاتصال التسويقي للمؤسسة، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 8، سنة 2012، ص 43.

³ - محمد زرقون، زينب شطبية: تكنولوجيا المعلومات والاتصال وتأثيرها على رضا الزبائن في المؤسسة المصرفية الجزائرية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 03، سنة 2013، ص 74.



المصدر: نجم عبود نجم، الإدارة الإلكترونية " الاستراتيجية والوظائف والمشكلات"، دار المريخ، المملكة العربية السعودية،

سنة 2004، ص 95.

المطلب الثالث: مزايا ومخاطر تكنولوجيا المعلومات

تؤدي تكنولوجيا المعلومات والاتصالات للمنظمات المزايا والمخاطر التالية:

أولاً: المزايا الرئيسية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات: تتمثل المزايا في¹

1. زيادة المبيعات والأرباح:

تعمل تكنولوجيا المعلومات والاتصالات على زيادة المبيعات من خلال مساعدتها للمنظمة في إشباع حاجات ورغبات المستهلكين، ويترتب على زيادة المبيعات تحسين الربحية خاصة في ظل تخفيض التكاليف والذي يتحقق أيضاً باستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات.

2. الحصول على مزايا تنافسية:

حيث تستخدم العديد من المنظمات تكنولوجيا المعلومات والاتصالات لتحسين وضعها في البيئة التنافسية والحصول على مزايا تنافسية من خلال تصميم برامج وتطبيقات مبتكرة تسمح لتلك المنظمات بالمنافسة بصورة أكثر فعالية.

3. تخفيض التكاليف:

إن تخفيض التكاليف يعتبر من أهم الفوائد التي تجنيهاً منظمات الأعمال جراء استخدامها لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات في عدة مجالات أهمها تأدية الأعمال والمهام الكتابية بطريقة آلية، كذلك استخدام الحاسبات الآلية في رقابة الإنتاج والمخزون كما تستخدم في تنفيذ الإنتاج حسب الطلب.

4. تحسين الجودة:

إن أحد أهم استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات تحسين جودة المخرجات والتصميم بمساعدة الحاسب الآلي خير مثال ذلك، فالمهندس يستخدم محطات العمل أو ما يعرف بالوحدات الطرفية للحاسب الآلي لعمل رسومات هندسية ويقوم بتخزينها واسترجاعها عند الحاجة لإجراء تعديلات عليها بسهولة من أجل تحسين جودتها فإن هذا النظام يوفر من المجهود المبذول في التصميم ويقلل الحاجة لمهندسين آخرين.

يمكن استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في تحسين جودة فيما يعرف بالتبادل الإلكتروني للبيانات حيث تستخدمه المنظمات للاتصال بالمنظمات الأخرى إلكترونياً كإصدار أوامر إلكترونية للمورد

¹ - بلقيثوم صباح، أثر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحديثة على التسيير الاستراتيجي للمؤسسات الاقتصادية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، سنة 2013، ص - ص 135 - 136.

ثم تتم إجراءات الصفقة باستخدام الاتصال الإلكتروني وبالتالي تقليل فرص الخطأ بسبب تخفيض واختصار إجراءات عقد الصفقات.

ثانيا: خطوات تقييم مخاطر تكنولوجيا المعلومات

هناك سبع خطوات متسلسلة يجب أخذها بالاعتبار عند تحديد تقييم مخاطر تكنولوجيا المعلومات وهي على النحو التالي:¹

1. تحديد أصول المعلومات:

يجب تحديد الأصول المهمة لكل دائرة، وهذه الأصول المهمة تشمل على: قطع الحاسوب، والبرامج والأنظمة والخدمات المتعلقة بها وكذا التكنولوجيا المتعلقة بها؛

2. تجميع ووضع أولويات لتلك الأصول:

بعد إكمال الخطوات الأولى، تأتي الخطوة الثانية وهي ترتيب الأصول حسب أهميتها؛

3. تحديد المخاطر:

وهنا تحدد كل دائرة المخاطر سواء كانت هذه المشاكل أو التهديدات محددة أو غير محددة، والمخاطر يجب أن تكون ملموسة ومحددة إلى نوع أو أكثر من الأصول؛

4. وضع سلم أولويات للمخاطر حسب أهميتها:

وهذه تعطي الدوائر فكرة عن أماكن الأحداث التي تحتاج إلى تخطيط، وتعمل أيضا على وضع خطوات متسلسلة مما يجعل عملية إدارتها أكثر سهولة، بحيث يتم وضع المخاطر الحساسة في أعلى سلم الأولويات؛

5. وضع قائمة تحتوي على المخاطر:

وهنا يقوم أعضاء الفريق المكلف بتحديد المخاطر مع بيان التوضيحات والتفاصيل المؤيدة لذلك، وذلك بالاعتماد على المعرفة التي يمتلكونها حول تلك المخاطر؛

6. الرجوع إلى المخاطر حسب الأصول الحساسة (المعلومات الحساسة):

في هذه الخطوة يقوم فريق العمل على وضع قائمة بالأصول الحساسة (الأكثر تعرضا للمخاطر) مرتبة حسب أولويتها في جزء منفصل من تقرير تقييم المخاطر، وهذا يساعد الدوائر على اقتراح الحلول المناسبة لتلك المخاطر وتنفيذ خطط لحماية تلك الأصول؛

7. عمل التوصيات المناسبة لإيجاد حلول لتلك المخاطر.

¹ - عطا الله الحسيان: مدى مواكبة المدققين الداخليين لمتطلبات تكنولوجيا معلومات أنظمة الرقابة الداخلية في شركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة المنارة، المجلد الرابع عشر، العدد 01، سنة 2008، ص 237.

ثالثاً: أثار تكنولوجيا المعلومات والاتصال على المؤسسات

انعكست التقنيات الجديدة على المؤسسات الاقتصادية بكافة أشكالها ومجالاتها، وأنتجت أوضاعاً وممارسات جديدة قبل أنقاض أفكار ممارسات وأساليب عمل واهتمامات كانت قد سادت فيما قبل ظهور تلك التقنيات المعاصرة، وسيكون لتلك الأوضاع تأثيراتها على هياكل وفعالية الموارد البشرية في تلك المؤسسات، واهم تلك الآثار التقنية ما يلي:¹

➤ اختفاء المسافات وتضاؤل تأثيرها في حركة الأعمال، وانعدام تأثيرها في العالم بوسائل الاتصال الحديثة؛

➤ تضاؤل أهمية المكان في نشاط المؤسسات، إذ يكفي أن تتحقق للمؤسسة أي كان موقعها آليات الاتصال حتى يمكنها أداء عملياتها بنفس الكفاءة؛

➤ عدم أهمية الحجم الكبير في تحديد كفاءة أو قدرة المؤسسات، إذ تستطيع المؤسسة الصغيرة أداء الخدمات بنفس كفاءة المؤسسة الكبيرة باستخدام تقنيات المعلومات والاتصال، وفي حقيقة الأمر كثير من أهم وانجح المؤسسات المعاصرة لا يزيد حجمها عن بضعة أفراد مع بنية تحتية تقنية متطورة؛

➤ سرعة وكفاءة التواصل بين المؤسسات والعاملين فيها والعملاء والموردين بغض النظر عن المسافات واختلاف التوقيت؛

➤ القدرة على تعديل المنتجات والخدمات بحسب طلبات الزبائن؛

➤ زيادة القدرة على الحركة والانتقال باستثمار التقنيات المحمولة؛

➤ التطور في أنماط الإدارة المرنة وهياكل التنظيم المتكيفة، وظهور المؤسسات التي تربطها تقنيات الاتصالات أكثر من القواعد والنظم الجامدة؛

➤ تتمكن التقنيات من تخليق مواد جديدة وتتغلب على نقص الخامات والموارد الطبيعية ومن ثم يكون الإنسان هو المورد النادر الحقيقي؛

➤ التحول من أنماط وأساليب الرقابة الخارجية على البشر إلى أنماط الرقابة الذاتية².

أثر تكنولوجيا المعلومات على المعلومات المحاسبية وانعكاسه على اتخاذ القرارات: إن المزايا التي تقدمها تكنولوجيا المعلومات من خلال وسائلها تظهر أثرها الواضح على المعلومات المحاسبية في

¹ - نصيف عمر عبد الله: التسويق المصرفي والإلكتروني وأثره على جودة الخدمات المصرفية، مجلة الأندلس للعلوم الاجتماعية والتطبيقية، المجلد الثالث، العدد 5، سنة 2010، ص 32.

² - لمين علوطي: أثر تكنولوجيا المعلومات والاتصال على إدارة الموارد البشرية في المؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2008، ص - ص 53 - 54.

مجالات الفاعلية والكفاءة الاقتصادية المختلفة، ومما ينعكس ايجابيا في النتيجة على اتخاذ القرارات، فقد وفرت تكنولوجيا المعلومات الكثير من الوقت والجهد على مستخدميها في جمع وتصنيف المعلومات والإفصاح عنها بالشكل الملائم والوقت المناسب، إذ تسمح الأنظمة الإلكترونية بتشغيل البيانات المحاسبية بطريقة مرنة وقادرة على إنتاج معلومات متعددة من حيث الكمية والنوعية في ظل البدائل المطلوبة بأسرع وقت ممكن وبأعلى درجة من الدقة، فالسيطرة على حجم البيانات في قاعدة البيانات وإمكانية استرجاعها في فترة تتلاءم مع احتياجات متخذي القرارات، سوف تصبح أمرا معقدا في حالة عدم استخدام الحاسب الإلكتروني، إذ يتسع قرص التخزين المستخدم في عمل الحاسوب من قياس خمسة وربع بوصة (200000) صفحة التي تحتاج إلى (20) خزانة لتعبئة المستندات العادية في حالة كون العملية يدوية¹.

الجدول رقم (02-03): سمات وخصائص كل من الاقتصاد التقليدي والاقتصاد المبني على المعرفة

الخصائص	مجال المقارنة	الاقتصاد التقليدي	اقتصاد المعرفة
الخصائص التنظيمية	مجال المنافسة	وطنية	عالمية
	الأسواق	مستقرة	متقلبة
	دور القطاع العام	تجهيزي: البنية التحتية، السياسات الاقتصادية	توجيهي: الخصخصة، الانضمام لمنظمة التجارة العالمية، التكتلات الإقليمية، الشراكة مع القطاع الخاص
خصائص العمالة والتوظيف	علاقات سوق العمل	تنافسية	تضامنية/ مشتركة
	المهارات المطلوبة	مهارات محددة حسب الوظائف	تعليم شامل
	التنظيم اللازم	محدد حسب المهام	تعليم مستمر مدى الحياة- تعليم بالممارسة
	أهداف السياسة	أحداث فرص التوظيف	الأجور/الدخول مرتفعة
الخصائص الإنتاج	العلاقة مع المنشآت الأخرى	مغامرات/مخاطر مستقلة	الاتحاد والتعاون
	مصدر الميزة التنافسية	الحجم الاقتصادي	التجديد، الجودة، النوعية
	المصدر الرئيسي للإنتاج	المكننة	الرقمية
	موجهات النمو	مدخلات الإنتاج (العمل ورأس المال)	الابتكار، التجديد، الاختراع والمعرفة

المصدر: عبد الله علي احمد وآخرون: مدخل للاقتصاد المعرفي المفهوم ودواعي التحول، دراسات وبحوث مجلة المصرفي،

العدد 71، جدة، سنة 2014، ص 31.



¹ - صفاء أحمد محمد العاني: دور تكنولوجيا المعلومات في تعزيز تقويم الأداء ومحاسبة المسؤولية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 65، سنة 2012، ص 368.

المطلب الرابع: الاستراتيجية التكنولوجية والذكاء الاقتصادي

أولاً: الاستراتيجية التكنولوجية

أشار الباحثان سامسون وهاريسون (Samson & Harrsion)، إلى أن الاستراتيجية التكنولوجية تشير إلى تلك الخيارات التي تتبناها المنظمة في مجال اكتساب وإدارة واستغلال تكنولوجيات المنتج، والعملية المتوافقة والكافية والمساندة لاستراتيجيات الأعمال في المنظمة، لكي تتمكن من توجيه أعمالها التنافسية من خلال خصائص قاعدة تكنولوجية ومعرفية متميزة، وكلما ازدادت نسبة تبني الشركات للتكنولوجيا المتقدمة وتطوير منتجات معقدة ازدادت حاجتها لاستراتيجيات فعالة للتكنولوجيا، واستراتيجية التكنولوجيا تتضمن:¹

- الخيارات التي يمكن للشركة الأخذ بها؛
- الممارسات التنظيمية والعمليات الإدارية لنشر الموارد التكنولوجية؛
- المعايير التي بواسطتها ترجمة التكنولوجيا إلى منتجات وعمليات.

ثانياً: الذكاء الاقتصادي

برز مفهوم الذكاء الاقتصادي في منتصف ستينات القرن العشرين وتفضل الأدبيات الإنجليزية استخدام ذكاء الأعمال والذكاء التنافسي أو الاستراتيجي، ويعد الأخير جزء من مفهوم ذكاء الأعمال، أما الأدبيات الأمريكية فتفضل استخدام الذكاء التسويقي والذكاء الاقتصادي، وتفيد المصادر أن هارول ويلنسكي يعد من أوائل الباحثين الذين عرفوا الذكاء الاقتصادي سنة 1967 بأنه نشاط إنتاج المعرفة الذي يخدم الأهداف الاقتصادية والاستراتيجية للوحدة الاقتصادية، والتي يتم إنتاجها وتخزينها في إطار قانوني ومن مصادر مفتوحة.²

عناصر الذكاء الاقتصادي:

يتألف الذكاء الاقتصادي من ثلاث عناصر مترابطة ومتكاملة وهي اليقظة الاستراتيجية، الأمن والتأثير.³

¹ - الزريقات، علي، هدو: اثر عناصر الشبكة المعرفية على الاستراتيجية التكنولوجية في منظمات صناعة الأدوية الأردنية، المجلة العلمية المحكمة البصائر، المجلد 13، العدد 2، سنة 2010، ص 25.

² - عبد الله فاضل الحيايلى: تطبيقات الذكاء الاقتصادي في التجارة الإلكترونية في إطار الاقتصاد المبني على المعرفة، دراسات إقليمية، المجلد 8، العدد 24، العراق، سنة 2011، ص 4.

³ - خلفوات شمس ضيات: الذكاء الاقتصادي رهان لتسيير المؤسسات الحديثة، مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 10، جامعة عنابة، سنة 2013، ص 235.

1. **اليقظة الاستراتيجية:** تلعب اليقظة الاستراتيجية دوراً متكاملاً في نظام الذكاء الاقتصادي، حيث يمكن تلخيص دورها في أربعة وظائف هي:

1.1 **التوقع:** وهو توقعات نشاط المنافسين أو تغيرات المحيط.

2.1 **الاكتشاف:** اكتشاف منافسين جدد أو محتملين، مؤسسات التي يمكن شرائها أو التي يمكن إقامة شراكة معها من أجل تطوير واكتشاف فرص في السوق.

3.1 **المراقبة:** مراقبة تطورات عرض المنتجات في السوق، التطورات التكنولوجية أو طرق الإنتاج التي تسمح أو تستهدف النشاط.

4.1 **التعلم:** تعلم خصائص الأسواق الجديدة، أخطاء ونجاح الآخرين (المنافسين)، مما يسهل تقدير المشاريع، وضع أسلوب جديد للتسيير أو بناء نظرة موحدة للمسيرين.

نلاحظ أن نظام اليقظة الاستراتيجية يجمع بين أسلوبين متكاملين، الإنذار والمتابعة الأولى تنبه المسؤولين للظواهر الجديدة أو البارزة، أما الثانية تسمح بتتبع التطورات.

2. **الحماية:** بالرغم من أن المبادرة تعد من أولويات معظم الأعمال المتعلقة بالذكاء الاقتصادي (الحصول واستغلال المعلومات النافعة للمؤسسة)، إلا أن الجانب الدفاعي للذكاء الاقتصادي لا يمكن تجاهله، حيث يمكن تعريف أمن المعلومات على أنه مجموعة من الوسائل أو الإمكانيات النشطة والدفاعية لضمان حماية التراث المعلوماتي للمؤسسة ونشاطها، ومن بين الأخطار التي تهدد الأمن المعرفي والمعلوماتي للمؤسسة:

1.2 **عمل إرادي في تهريب المعلومة:** تتمثل في التجسس، اقتحام لنظم المعلومات، سرقة المجلات الداعمة للمعلومة، اعتراض اتصالات....

2.2 **الأخطار غير إرادية:** تتمثل في الكوارث الطبيعية (الزلازل، الفيضانات)، الحوادث التقنية، انفجار، الأخطار بسبب الإهمال أو عدم الكفاءة.

3. **التأثير:** التأثير هو استخدام المعلومة بطريقة تمكن المؤسسة من العمل على بيئتها لجعلها أكثر ملائمة لتحقيق أهدافها الاستراتيجية ومواجهة التيارات التي قد تكون ضارة، وللتأثير عدة وسائل أهمها التأثير عن طريق حملات الاتصال وهذا التأثير على المستهلك، التأثير باستخدام التفكير أو ما يسمى للتأثير على قادة الرأي وأخيراً التأثير عن طريق الضغط.

دور الذكاء الاقتصادي في مصادر الأفضلية التنافسية: يحقق الذكاء الاقتصادي الخصائص التالية¹

1. التكلفة والجودة:

يتطلب تكوين أفضلية من مصدر التكلفة توفر كافة المعلومات اللازمة عن سبل تحقيقها لدى المؤسسة ومقارنتها مع منافسيها، وهو ما يوفره الذكاء الاقتصادي الذي يبحث في سبل توفير التكلفة الأقل والجودة الأعلى كما يعطي حلولاً وأفكاراً جديدة من طرح أفكار جديدة في هذا المجال.

2. الكفاءة والمهارة والمعرفة والتكنولوجيا:

توفر مجموعة من المصادر هذه للمؤسسة القدرة على تحقيق التكلفة الأقل كما يمكنها أن تحقق لها ميزة التمييز، ولا تستلزم هذه المجموعة اليقظة الدائمة وإنما الذكاء الاقتصادي، لأن هذه المصادر تتميز بتسارع تغيراتها وتعدد وتشابك الأبعاد التي تتعامل معها، الحصول على مصادر الأفضلية هذه غير كاف لوحده لأنه بالضرورة يقتضي استغلالها على أكمل وجه، وهو بالفعل ما يحققه الذكاء الاقتصادي.

3. الوقت والاستجابة لحاجات العملاء:

ما يظهر الاختلاف بين مؤسسة وأخرى هو قدرتها على الاندماج مع الأحداث الخارجية والتفاعل معها وكذا الاستعداد لإدراك المؤشرات الناشئة كاتجاهات قوية بغرض تحليل هذه المؤشرات البعيدة عن المحيط الحالي، هذه الاستعدادات تحوي بالتأكيد أفضلية تنافسية ممكنة، وبالتالي الذكاء الاقتصادي هو الذي يوفر للمؤسسة القدرة على الاستعداد والاستجابة في الوقت الملائم بما يتماشى مع متطلبات محيطها.



¹ - حبة جوى، بن بركة عبد الوهاب: الذكاء الاقتصادي كمدخل لبناء الأفضلية التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 11، جامعة المسيلة، سنة 2014، ص 100.

المبحث الثاني: التدقيق في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات

هو عملية منظمة لجمع وتقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية للمشروع لتحديد مدى تماشي هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل النتائج إلى مستخدميها المعنيين بها¹.

المطلب الأول: الإطار العام للتدقيق في ظل التشغيل الإلكتروني

أولاً: تعريف التدقيق الإلكتروني

يقصد بالتدقيق الإلكتروني عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق².

كما يمكن تعريفه بأنه عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات بهدف تحديد ما إذا كان استخدام نظام الحاسب الإلكتروني يساهم في تحقيق أهداف المراجعة سواء كانت تتعلق بإبداء الرأي مثل حماية الأصول، وتأكيد وسلامة البيانات الواردة في القوائم المالية وتوصيل النتائج إلى مستخدمي هذه القوائم، أو فيما يتعلق بأهداف الإدارة مثل تحقيق المنشأة لأهدافها بفاعلية، واستخدام الموارد بكفاءة لا تختلف أهداف المراجعة التقليدية عن الإلكترونية وتشمل حماية الممتلكات والتأكد من سلامة البيانات وأهداف الإدارة³.

تعريف آخر للتدقيق الإلكتروني:

هو عملية المراجعة بمساعدة الحاسوب للأعمال التي تستخدم السجلات الإلكترونية بشكل جزئي لغايات التدقيق، وإذا كانت تستخدم الحاسوب لتسجيل عملياتها ونشاطاتها وتعالج بياناتها إلكترونياً فإنها مؤهلة لتدقيقها إلكترونياً⁴.

فإذا كانت العصور السابقة تميزت بعدة ثورات بشرية، ابتداء بالثورة الصناعية ثم ثورة المعرفة ومروراً بثورة التكنولوجيا والاتصالات فإنه مما لا جدال فيه إننا نعيش اليوم ثورة تكنولوجيا المعلومات، هذه

¹ - عبد الوهاب نصر علي: مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة 2004، ص 12.

² - Williamson A.L: Audit Automation, accountant digest, No 318, ICAEW, LONDON, 1994.

³ - أسامة محمد صالح: المراجعة الإلكترونية، مجلة المال والاقتصاد مجلة دورية يصدرها بنك فيصل الإسلامي السوداني، العدد 68، سنة 2012، ص 20.

⁴ - www.mtc.gov/uploaded.

files/multistate_tax_commission/audit_program/resource/eaudit_hanbbook.pdf.

الثورة التي تطلبت من المنشأة السرعة في معالجة بياناتها وسرعة توصيلها للمستخدم للاستفادة منها في اتخاذ القرارات وترشيد تلك القرارات. ليس فقط ذلك وإنما وضعت هذه التكنولوجيا أمن وسلامة هذه المنظمات على المحك، فتطلب ذلك منها وضع العديد من الإجراءات الأمنية التي تزامنت واستخدام هذه التكنولوجيا من أجل حماية معلوماتها القيمة¹.

وعملية التدقيق الإلكتروني تتطلب تكنولوجيا متطورة تختلف عن التكنولوجيا المستخدمة في عمليات التدقيق التقليدية، حيث أنه يجب أن يكون هناك توافق ما بين النظم المستخدمة في العمليات الخاصة بالمنظمة ونظم العمليات الخاصة بعمل المدقق الإلكتروني، وأن المدقق الذي يستخدم عملية التدقيق الإلكتروني يحتاج لتصميم برمجيات خاصة لكل عملية معالجة بيانات الكترونية تعتمد على مدى توافق البرامج ونظم التشغيل المستخدمة بين جميع الأطراف².

المطلب الثاني: معايير وإجراءات التدقيق في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات

يجب أن يلم مراقب الحسابات في ظل الحاسب بمعايير التدقيق الأساسية العشر المتعارف عليها وأي إصدارات بمعايير إضافية أخرى والمفاهيم المرتبطة بالتدقيق في ظل استخدام العميل للحاسب في تشغيل النظام المحاسبي، ويجب أن يلتزم مدقق الحسابات في ظل الحاسب بمعايير التدقيق العشر مع مراعاة ما يلي:

1. المعايير العامة:

لا تتأثر هذه المعايير كثيرا في ظل استخدام العميل للحاسب لأنها معايير ترتبط بشخصية مدقق الحسابات في المقام الأول ولكننا يجب أن نلاحظ ما يلي:

1.1 بخصوص معيار التأهيل العلمي والتدريب العملي:

يتطلب التزام مدقق الحسابات بهذا المعيار في ظل الحاسب أن يجتاز برامج تأهيل وتدريب ذات طابع خاص، تركز على الإلمام بمفاهيم الحاسبات والبرمجة وتنظيم وحفظ الملفات وتنظيم العمل في إدارة الحاسب وتكنولوجيا المعلومات وكيفية تجهيز وإدارة البيانات وتشغيلها على الحاسب ونشرها على شبكة

¹ - طلال حمدونة، علام حمدان: مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق في فلسطين واثار ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية، مجلة العلوم الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد السادس عشر، العدد الأول ص 913-958، سنة 2008، ص 926.

² - JUNAID.M.S : E.commerce, **impact (emerging technology electronic auditing), managerial auditing journal**, vol 20, issue 4, united kingdom, may 2005,p 408-421.

الانترنت في حالة الإفصاح الفوري، وتحليل وتفسير النتائج، ومعنى ذلك أن مدقق الحسابات في ظل الحاسب يجب أن يكون مؤهلاً ومدرّباً ولكن إجراءات التأهيل والتدريب هي التي تختلف عن إجراءات تأهيل وتدريب مدقق الحسابات العادي.

2.1 معيار الاستقلال والحياد:

يجب أن يكون مدقق الحسابات في ظل الحاسب مستقلاً ومحياداً في الواقع وفي الظاهر ولكن لأنه عادة ما يختلف تشكيل فريق التدقيق عنه في ظل التدقيق العادي، فيجب أن يسحب مفهوم الاستقلال بشقيه الفعلي والظاهري على كل أعضاء الفريق خاصة من هم من خارج مكتب التدقيق مثل خبير النظم، والانترنت والاتصال عن بعد.

3.1 معيار بذل العناية المهنية اللازمة:

يجب أن يبذل مدقق الحسابات في ظل الحاسب العناية المهنية الكافية والملائمة، ويتطلب الأمر منه أن يفي بمسؤوليته القانونية والمهنية مع مراعاة أنه وفريق التدقيق مطالبون ببذل عناية مهنية أكبر خاصة عن أداء عملية التدقيق أو تطبيق معايير العمل الميداني.

2. معايير العمل الميداني:

من المعروف أن معايير العمل الميداني ثلاثة هي المعايير التي تحكم سلوك مدقق الحسابات في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق من خلال تخطيط وتقسيم العمل والإشراف على المساعدين وتقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية وجمع وتقييم الأدلة الكافية والملائمة وتختلف كيفية الالتزام بهذه المعايير بصورة كبيرة في حالة التدقيق في ظل الحاسب عنها في ظل التشغيل اليدوي لنظام المعلومات المحاسبي وذلك عن النحو التالي:

1.2 فيما يتعلق بمعايير التخطيط السليم للعمل وتقسيمه والإشراف الملائم على المساعدين:

من المؤكد أن مهام تخطيط وتقسيم العمل وتعيين وتخصيص المساعدين والإشراف عليهم في حالة التدقيق في ظل الحاسب ستكون من أصعب وأكثر الأمور تعقيداً وذلك للأسباب التالية:

➤ يواجه المدقق عند وضع الخطة الإستراتيجية العامة للتدقيق ضرورة تقييم واختبار أنواع من الرقابة

لا توجد في حالة التدقيق في ظل التشغيل اليدوي لنظام المعلومات المحاسبي؛

➤ قد تتطلب عملية التدقيق مساعدين لا يتواجدون في المكتب مما يضطر المدقق الاستعانة بخبرات

وتخصصات من خارج المكتب أو إعادة تأهيل وتدريب بعض المساعدين الموجودين بالمكتب؛

➤ صعوبة الإشراف على المساعدين من المحاسبين والمدققين؛

➤ صعوبة مراقبة تشغيل المساعدين وأدائهم لمهام كثيرة على الحاسب الآلي نفسه.

2.2 فيما يتعلق بمعايير تقييم مدى إمكانية الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية:

يعتبر هذا المعيار على وجه الخصوص من أكثر معايير التدقيق تأثيراً باستخدام العميل للحاسب الآلي في تشغيل النظام المحاسبي، لما لذلك من أثر كبير على خطة وبرنامج التدقيق النهائي.

3.2 فيما يتعلق بمعيار جمع الأدلة الكافية والملائمة:

يتطلب وفاء المدقق بهذا المعيار إدراك أثر استخدام العميل للحاسب على نوع الأدلة من ناحية وإجراءات جمع هذه الأدلة من ناحية أخرى، فقد تتغير أنواع الأدلة جميعها بسبب عدم وجود مستندات المصدر والمستخدم كمستندات لدفاتر اليومية والأستاذ، كما قد تتغير وسائل جمع الأدلة ربما بسبب أن المدقق قد يضطر لإحلال الحاسب الآلي وبرنامج تشغيله لأغراض الفحص المادي الذي يؤديه في ظل النظام اليدوي.

3. معايير التقرير:

لا تختلف معايير التقرير باختلاف طريقة تشغيل العميل لنظامه المحاسبي وتوصيل المعلومات المحاسبية لأن التقرير هو المنتج النهائي لعملية التدقيق حسبما تم تخطيطها وتنفيذها ولذلك يلزم أن يعد مدقق الحسابات في ظل الحاسب تقريره ملتزماً بمعايير الأربعة للتقرير وهي:¹

➤ أن يشير في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية وأيضاً حالتها قد أعدت وفقاً لمعايير المحاسبة والقوانين واللوائح السارية؛

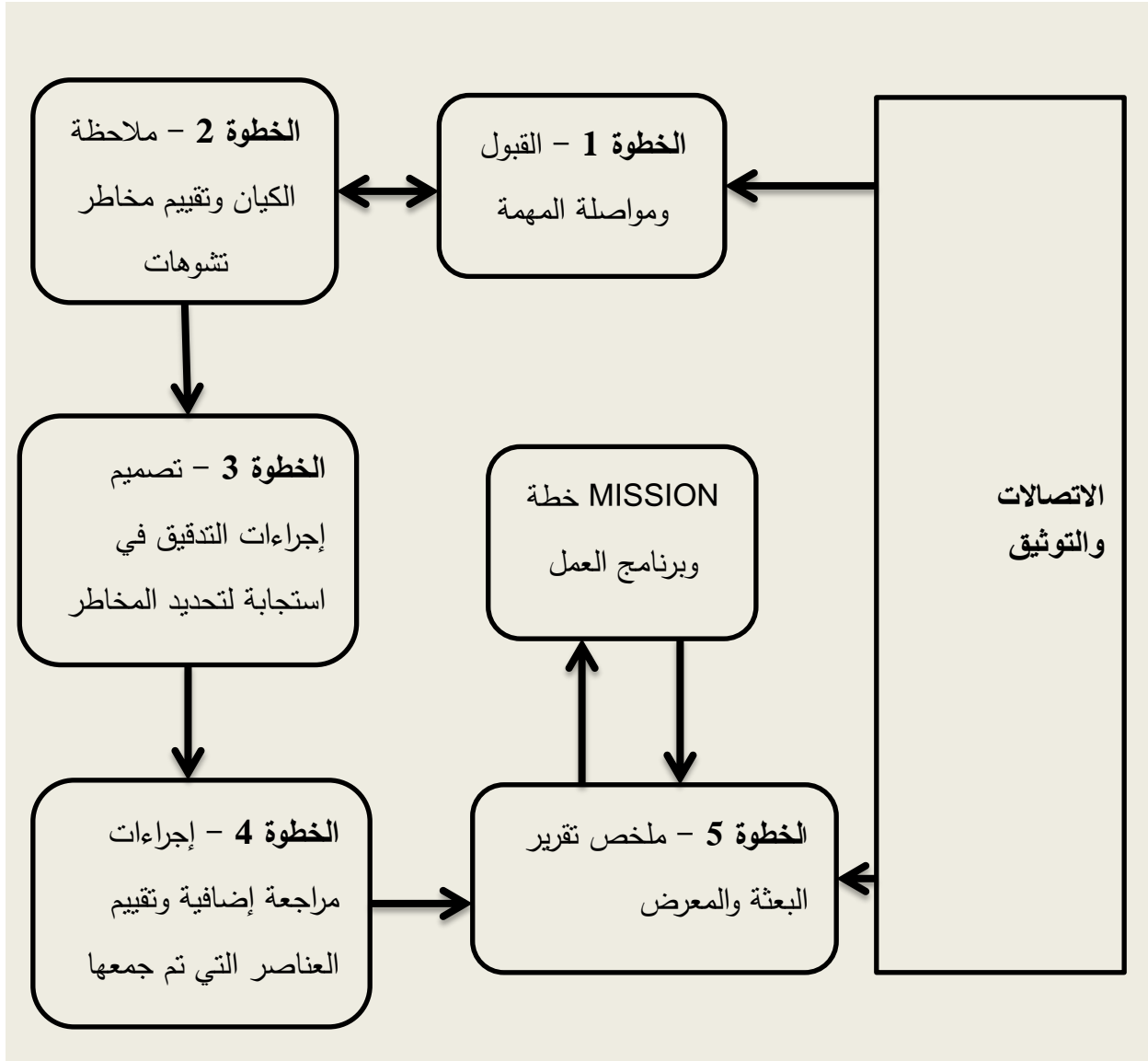
➤ أن يشير في تقريره إلى الظروف التي لم يراعى فيها تطبيق المبادئ المحاسبية؛

➤ أن يفترض كفاية الإفصاح ما لم يشر في تقريره إلى غير ذلك؛

➤ أن يبدي رأيه على القوائم المالية كوحدة واحدة أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك وسببه.

¹ - حسين عبيد، شحاته السيد: المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة 2007، ص-ص، 24-27.

الشكل رقم (02-06): ترتيب نهج المراجعة العامة والمصادقة على البيانات المالية



Source : Janin Audas, Jean-Marie Ferrando, et autres, **La démarche générale d'audit et les nouvelles normes (NEP)**, IFEC - Guide pratique du commissaire aux comptes 31 juillet 2008, p 7.

انعكاسات بيئة تكنولوجيا المعلومات على مكونات نظام الرقابة الداخلية:

أثر تكنولوجيا المعلومات على البيئة الرقابية: من أجل الحصول على فهم بيئة الرقابة التي تؤثر على بيئة تكنولوجيا المعلومات فإن المدقق يركز على العوامل التالية:

1. فلسفة الإدارة وطريقة التشغيل:

وهي تتعلق حول اتجاهات الإدارة المتعلقة بالاستثمارات ومنافع المعالجة الإلكترونية للبيانات.

2. هيكل المنظمة:

وهو يتعلق بمركزية ولا مركزية المعالجة الإلكترونية للبيانات وتعتبر ذات أهمية للمدققين لفهم نظام

الرقابة الداخلية.

3. طرق الرقابة الإدارية: وهي تتعلق باهتمام المدقق في بيئة العمل الالكترونية باتجاهات وأفكار الإدارة التي تدور حول ما يلي:

- إثبات المدقق للتغيرات التي تتم في أنظمة وسياسات وإجراءات الرقابة؛
- احتفاظ المدقق بالبرامج والملفات؛
- إمكانية العبور المصرح به لوثائق وسجلات الحاسوب.

4. السياسات والإجراءات المتعلقة بالأشخاص: وهي تتعلق بسياسات وإجراءات الإدارة اتجاه مكافآت وتدريب وتقييم وتعويض الموظفين المتعلقة أعمالهم بالحاسوب¹.
إجراءات التدقيق للأنظمة الالكترونية: تتمثل إجراءات التدقيق في حالة التشغيل الالكتروني للبيانات فيما يلي:

1. التدقيق حول الحاسب الالكتروني:

إذ يتم التأكد من صحة البيانات الداخلة بمراجعتها على المستندات وكذلك تدقيق المعلومات الخارجة للتأكد من السلامة والموضوعية.

2. التدقيق داخل الحاسوب الالكتروني:

إذ يتم التأكد من صحة التشغيل الداخلي في ضوء البرنامج المعد، فيتم ذلك عن طريق المقارنة بين التشغيل اليدوي وبين التشغيل الالكتروني للبيانات، أو تشغيل نفس البيانات باستخدام برنامج كمبيوتر آخر وإجراء المقارنة.

3. التدقيق باستخدام الحاسب الالكتروني:

إذ يستطيع المدقق استخدام إمكانيات الحاسب الالكتروني في تنفيذ بعض عمليات التدقيق منها:²

- التحقق من صحة العمليات المحاسبية؛
- استخراج الأرصدة الشاذة؛
- تحليل الأرصدة التي تزيد أو تقل عن أرقام محددة لإعطائها مزيداً من الفحص؛
- تحليل بعض الأرصدة؛
- استخدام إمكانيات الحاسب الالكتروني في إعداد القوائم والتقارير المالية عن فترات قصيرة؛
- الاستفادة من أسلوب التغذية العكسية بالمعلومات.

¹ - عطاء الله أحمد سويلم الحسبان: التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2009، ص 60.

² - سمير أبو غاية: الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة للأنظمة الالكترونية للمعلومات، مركز توزيع الكتب، القاهرة، سنة 2009، ص 34.

طبيعة وأهمية أدلة الإثبات الإلكترونية:

أشار محمد عبد العزيز عبد المعطي الهواري في دراسته أن الدراسات تؤكد على عدة حقائق هامة بشأن أدلة الإثبات في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية والتجارة الإلكترونية، ومن أهم هذه الحقائق أن دور الأدلة والهدف منها وكونها ستكون في غالبيتها أدلة غير ورقية إلكترونية يصعب استرجاعها بسهولة وعرضها للتغيير من جانب إدارة الشركة، ويلزم جمعها من خلال إجراءات جديدة يعتمد الكثير منها على تكنولوجيا المعلومات خاصة البرامج الجاهزة، وأن من أهم صور هذه الأدلة برامج المراجعة الإلكترونية، نظام الرقابة الداخلية، المصادقات الإلكترونية والتوقيع الإلكتروني والبصمة الإلكترونية والمستندات الإلكترونية¹. وعلى مدقق الحسابات أن يستعمل جميع هذه الوسائل المساعدة من أجل إثبات أدلة الإثبات، والتي تنقسم إلى قسمين رئيسيين هما:²

➤ **البيانات المحاسبية الأساسية:** وتشمل كافة بيانات ودفاتر اليومية والأستاذ العام والمساعد وكل السجلات الرسمية المختلفة للمؤسسة كأوراق العمل التي تبين تخصيص التكاليف ومذكرات التسوية.

➤ **معلومات الإثبات الأخرى:** حيث أن البيانات المحاسبية وما تشمله من سجلات لا تكف لتكوين رأي سليم، ويجب أن يدعم مراقب الحسابات البيانات المالية بأدلة إثبات أخرى مثل الشيكات ومستندات أخرى مكتوبة وكذلك المعلومات التي تحصل عليها من خلال الاستفسارات والملاحظة والإجراءات التحليلية.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف التدقيق في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات

للتدقيق في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات أهمية وأهداف تتمثل فيما يلي:

أولاً: أهمية التدقيق في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات

➤ ضمان اكتشاف الأمور الشاذة وتقليل احتمال التحايل والتلاعب بالحاسب الإلكتروني نظراً لإمكانية وضع نظم رقابية محاسبية أفضل؛

¹ - محمد عبد العزيز عبد المعطي الهواري: دراسة تحليلية لأدلة الإثبات في أنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية مع تحليل لأهم الدراسات السابقة، مجلة المدير الناجح، كلية التجارة بالإسماعيلية، بدون سنة نشر، ص 61.
² - أسعد محمد علي وهاب الشمري، موفق عبد الحسين محمد: استخدام مراقبي الحسابات التقنيات المحوسبة لغرض تدقيق البيانات المالية، مجلة جامعة كربلاء العلمية، المجلد 7، العدد 4، سنة 2009، ص 327.

➤ تمكن المدقق من استخدام أساليب أفضل لجمع الأدلة والقرائن وتزيد من احتمال اكتشاف الأخطاء والغش؛

➤ معالجة المشكلات المتعلقة بفقدان الدليل المستندي وعدم توافر مسار للتدقيق؛

➤ تزويد المدقق بنسخ لكل البرامج المتعلقة بالتطبيقات المحاسبية الهامة والتعديلات¹.

ثانيا: أهداف التدقيق في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات

يساهم التدقيق في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات في تحقيق الأهداف التالية:

1. الاقتصاد:

أي أن هدف المدقق فحص استخدام الحاسوب للتأكد من أنه يستخدم بأقصى طاقة ممكنة لخدمة الشركة وبأقل التكاليف ويوفر المعلومات والبيانات المطلوبة في الوقت المناسب مما يعود بالمنفعة على الشركة.

2. الفعالية:

أي أن هدف المدقق فحص فعالية الأدوات الرقابية للتأكد من كفاءة نظام الرقابة الداخلية في جميع الأنشطة الإدارية والمالية والتشغيلية.

3. الكفاية:

أي أنه يجب على المدقق التحقق من استخدام الحاسوب لتلبية المتطلبات الأكثر أهمية بالنسبة للشركة بحسب مفهوم الأهمية النسبية.

4. الحماية:

بمعنى أن يتأكد المدقق من حماية النظام من مختلف المخاطر المرافقة لاستخدامه ومن أهمها انهيار النظام وفقدان البيانات المحاسبية المخزنة على الأقراص ومشكلات الفيروسات وسرقة البيانات أو التخريب المتعمد الذي قد تتعرض له النظم لتغطية المخالفات التي قد يرتكبها بعض العاملين.

ثالثا: أساليب التدقيق الالكتروني

لا تختلف الأهداف والأغراض الكلية للتدقيق عندما يتم في بيئة أنظمة تكنولوجيا المعلومات على أنه قد يتطلب تطبيق اجراءات التدقيق أن ينتظر المدقق في أساليب معروفة بأساليب التدقيق بمساعدة

¹ - صادق حامد مصطفى: إدارة خطر الاكتشاف في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، العدد التاسع، سنة 1998، ص 340.

الحاسوب وذلك عندما يستخدم الحاسوب كأداة تدقيق، وتستخدم اساليب التدقيق بمساعدة الحاسوب في أداء مختلف إجراءات التدقيق بما فيها ما يأتي:¹

- اختبارات تفاصيل المعاملات والأرصدة، على سبيل المثال استخدام برامج تدقيق لإعادة احتساب الفائدة واستخراج فواتير ذات قيمة معينة من سجلات الحاسوب؛
- الاجراءات التحليلية على سبيل المثال تحديد حالات عدم الاتساق أو التقلبات المهمة؛
- اختبارات أنظمة الرقابة على التطبيق مثلاً اختبار عمل رقابة مبرمجة؛
- اعادة اجراء الحسابات التي أجرتها الأنظمة المحاسبية للمنشأة.

لذلك تعد أساليب التدقيق بمساعدة الحاسوب برامج حاسوبية وبيانات يستخدمها المدقق كجزء من اجراءات التدقيق لمعالجة البيانات ذات الأهمية التدقيقية الواردة ضمن معلومات الوحدة الاقتصادية وقد تكون البيانات خاصة بمعاملة يرغب المدقق أن يجري عليها اختبارات لأنظمة الرقابة أو إجراءات مادية، وقد تكون أنواعاً أخرى من البيانات.

المطلب الرابع: مزايا ومخاطر التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات

أدى التوسع في استخدام الحاسبات الالكترونية في مجال المحاسبة إلى ظهور العديد من المشاكل التي لم تكن موجودة في ظل التشغيل اليدوي للبيانات، ومن أهمها سهولة ارتكاب جرائم الغش وصعوبة اكتشافها، وانتشار جرائم فيروسات الحاسبات، ويقصد بالغش في مجال الحاسبات الالكترونية أي تلاعب في برامج الحاسوب وملفات التقارير والتشغيل والمعدات مما يؤدي إلى إلحاق خسائر بالتنظيمات التي يقع الغش في مجال استخدام الحاسبات²، ومن أهم هذه المخاطر نجد:³

أولاً: مخاطر المدخلات

وهي المخاطر التي تتعلق بأول مرحلة من مراحل النظام وهي مرحلة إدخال البيانات الى النظام الأولى وتتمثل تلك المخاطر في البنود التالي:

- الإدخال غير المتعمد (غير المقصود) لبيانات غير سليمة بواسطة الموظفين؛

¹ - صبيحة برزان: أثر التدقيق الالكتروني في رفع الاستقلالية وكفاءة المدقق الداخلي، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، العدد 84، المجلد 21، العراق، سنة 2015، ص 424.

² - حسين أحمد دحدوح: مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الأول، سنة 2006، ص 180.

³ - عصام محمد البحيصي، حربة شعبان الشريف، مخاطر نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية دراسة تطبيقية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد السادس عشر، العدد 02، سنة 2008، ص 904.

- الإدخال المتعمد (المقصود) لبيانات غير سليمة بواسطة الموظفين؛
- التدمير غير المتعمد للبيانات بواسطة الموظفين؛
- التدمير المتعمد (المقصود) للبيانات بواسطة الموظفين.

ثانياً: مخاطر تشغيل البيانات

- وهي المخاطر التي تتعلق بالمرحلة الثانية من مراحل النظام وهي مرحلة تشغيل ومعالجة البيانات المخزنة في ذاكرة الحاسب وتتمثل تلك المخاطر في البنود التالية:
- الوصول غير الشرعي (غير المرخص به) للبيانات والنظام بواسطة الموظفين؛
 - الوصول غير الشرعي للبيانات والنظام بواسطة أشخاص من خارج المنشأ؛
 - إشتراك العديد من الموظفين في نفس كلمة السر؛
 - إدخال فيروس الكمبيوتر للنظام المحاسبي والتأثير على عملية تشغيل بيانات النظام؛
 - إعتراض وصول البيانات من أجهزة الخوادم إلى أجهزة المستخدمين.

ثالثاً: مخاطر مخرجات الحاسب:

- تتعلق تلك بمرحلة مخرجات عمليات معالجة البيانات وما يصدر عن هذه المرحلة من قوائم للحسابات أو تقارير وأشرطة ملفات ممغنطة وكيفية استلام تلك المخرجات وتتمثل تلك المخاطر في البنود التالية:

- طمس أو تدمير بنود معينة من المخرجات؛
- خلق مخرجات زائفة/ غير صحيحة؛
- سرقة البيانات/ المعلومات؛
- عمل نسخ غير مسرح (مرخص) بها من مخرجات؛
- الكشف غير المرخص به للبيانات عن طريق عرضها على شاشات العرض أو طبعها على الورق؛
- طبع وتوزيع المعلومات بواسطة أشخاص غير مصرح لهم بذلك؛
- المطبوعات والمعلومات الموزعة يتم توجيهها خطأ إلى أشخاص غير مخولين باستلام نسخة منها؛
- تسليم المستندات الحساسة إلى أشخاص لا تتوافر فيهم الناحية الأمنية بغرض تمزيقها أو التخلص منها.

وقد بينت نتائج دراسة Abu-Musa, Ahmad A إلى أن الإدخال غير الصحيح لبيانات غير صحيحة من قبل موظفي البنوك، التدمير غير المعتمد للبيانات، إدخال فيروس الكمبيوتر إلى النظام،

الكوارث الطبيعية والكوارث التي هي من صنع الإنسان، اشتراك بعض الموظفين في استخدام نفس كلمة السر، وكذلك توجيه البيانات والمعلومات إلى أشخاص غير مخول لهم باستلامها تعد من أهم المخاطر التي تواجه أمن نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية¹.

المخاطر التي يجب التركيز عليها في عملية تقييم وتحليل المخاطر في بيئة تكنولوجيا المعلومات:²

1. تحديد وتقييم مخاطر الأصول (سواء كانت ملموسة أم غير ملموسة) ويعبر عنها بصيغة نقدية ومن الأمثلة على مخاطر الأصول الملموسة مخاطر أجهزة الحاسوب، ومخاطر الأدوات المساعدة، ومخاطر التوثيق ومخاطر الأشخاص، أما فيما يتعلق بمخاطر الأصول غير الملموسة منها: مخاطر استبدال البيانات والبرامج، ومخاطر عدم القدرة على التشغيل، ومخاطر سوء الاستعمال أو الإيذاء؛
2. تحديد التهديدات المتعلقة بالشركة؛
3. تحديد الأحداث المتكررة (عدد الأحداث في كل سنة)؛
4. تحديد تأثير الحدث (نسبة قيمة الخسارة بالأصول)؛
5. تحديد ظروف عدم التأكد (قابلة للقياس كنسبة من ظروف التأكد)؛
6. تحديد مستوى التقادم أو قوة الانحدار؛
7. تحديد مستوى الرقابة والضوابط: وهي المتعلقة بأنظمة الضبط والرقابة سواء كانت المتعلقة بالكفاءة التي يمكن قياسها كنسبة من الكفاءة في الشركة أم المتعلقة بالتكلفة والتي يمكن قياسها بصيغة نقدية.

مصادر تهديد البيانات المحاسبية:

تؤثر البيانات المحاسبية غير الدقيقة سلباً على كفاءة وفعالية المنظمة، وتنشأ عنها تقارير مالية غير موثوقة، ويحدد المحاسبون مصدرين من شأنهما تهديد البيانات المحاسبية:³

1. **الأخطاء:** وتحدث عرضياً وتنشأ الأخطاء عن مصدرين هما التقدير الخاطئ وعدم الإهتمام، وهي ناتجة عن نقص المعرفة أو نقص التدريب؛
2. **المخالفات:** وتحدث عن قصد، وتكون على نموذجين، إما الغش الإداري المتمثل بتحريف المعلومات المحاسبية والمالية عن قصد أو سرقة أصول المنظمة ومعلوماتها.

¹ - Abu-Musa, Ahmad A.: "Evaluating The Security of Computerized Accounting Information Systems: An Empirical Study on Egyptian Banking Industry", **PhD. Thesis**, 2001, Aberdeen University, UK.

² - عطاء الله أحمد سويلم الحسبان: الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجعية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 2009، ص 115.

³ - إسماعيل حسين أحمر: أسباب ضعف الإجراءات الرقابية في نظم المعلومات المحاسبية - دراسة تحليلية، تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، المجلد 72، العدد 28، سنة 2006، ص 32.

إن من أهم الإجراءات الرقابية للنظام المتكامل لمكافحة المخاطر في المعالجة هي:¹

1. مطابقة القيود المحاسبية مع الفواتير الخاصة بها للتأكد من إثبات عمليات الشراء جميعها؛
2. فحص عملية الترحيل من دفاتر يومية المشتريات إلى حساب الموردين في سجلات الأستاذ؛
3. التأكد من الأرصدة الافتتاحية لحسابات الأستاذ ومطابقتها بنتائج المصادقات الواردة من الموردين؛

4. التأكد من المشتريات التي تتم في نهاية السنة وقيود المحاسبية التي تسجل في سجلا المدة التالية لها فقد يحدث في هذه المدة عمليات تلاعب تتمثل فيما يأتي:

➤ عدم تسجيل عمليات الشراء التي حدثت في نهاية السنة بدفاتر الشركة، مع تسجيلها في بطاقة الصنف وإدخالها المخازن، وذلك لتضخيم رقم مجمل الربح، وهو نوع من الغش أو التزييف قيد يرتكب لتحقيق أهداف متعددة؛

➤ أو قد يتم العكس، وذلك بتسجيل البضاعة الواردة في الدفاتر وعدم إدراجها ضمن قوائم الجرد، مما يؤدي إلى زيادة رقم المشتريات وتخفيض رقم بضاعة آخر مدة، وذلك لتخفيض رقم مجمل الربح لتحقيق أهداف متعددة منها التهرب الضريبي.

إن مسؤولية إبداء الرأي لا تتغير تبعا لتغير طريقة تشغيل البيانات المحاسبية وإعداد الدفاتر والسجلات بمعنى أن مراقب الحسابات ملتزم مهنيا بإتباع معايير التدقيق المتعارف عليها سواء كانت القوائم المالية قد تم تصويرها من بيانات يدويا أم بالحاسوب، بصفة عامة يمكن القول إن خطوات تدقيق النظم المحاسبية المعدة بالحاسوب وإجراءاتها تتأثر بطبيعة مقومات التدقيق التي تتفق مع طبيعة تشغيل العمليات بالحاسوب من ناحية وكذلك تتأثر بمدخل عملية التدقيق من ناحية أخرى².

العناصر الأساسية الواجب مراعاتها عند تنفيذ عملية مراجعة نظم تشغيل البيانات إلكترونيا:

يعتبر تنفيذ عملية مراجعة نظم إلكترونية تطبيقا للتعامل مع التعقيد وقد حاول الكثيرون إعداد خطوط إرشادية للتعامل مع تعقد النظم الإلكترونية وفيما يلي العناصر الأساسية الواجب مراعاتها عند تنفيذ عملية مراجعة نظم إلكترونية:³

¹ - ليلي ناجي مجيد الفتلاوي: دور نظام المعلومات المحاسبية والتكاليف في مكافحة الفساد، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 32، سنة 2012، ص 288.

² - ناظم شعلان جبار: التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والتدقيق في إطار عناصر البيئة التقنية الحديثة وأثرها على جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية)، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 02، العدد 3، العراق، سنة 2012، ص 94.

³ - ثناء علي القباني، مراجعة نظم تشغيل البيانات إلكترونيا، الدار الجامعية، مصر، سنة 2008، ص 226.

- تحديد أهداف عملية مراجعة نظم التشغيل الإلكتروني والعوامل الواجب تقسيمها بالنظام؛
- تحديد العناصر الأساسية التي تؤدي الأنشطة الأساسية في كل نظام جزئي؛
- تقييم درجة الثقة في كل جزء؛
- تحديد الثقة في كل نظام جزئي التنفيذ على كل مستوى للنظم الجزئية.

والنظام الجزئي هو وحدة داخل النظام تؤدي وظيفة محددة يحتاجها النظام ككل ليكون قادرا على تحقيق أهدافه، وهو مفهوم منطقي وليس مفهوما فعليا ويطلق على عملية تجزئة النظام إلى مجموعة من النظم الجزئية مصطلح **FACTORING** التجزئة إلى أجزاء صغيرة ليفهم كل منها وقيمها كما يمكن تجزئة النظام الجزئي إلى مجموعة النظم الجزئية، وعلى ذلك يمكن التعبير عن النظام بشكل بنائي مكون من النظم الجزئية، ويقوم كل نظام جزئي بأداء وظيفة يحتاجها المستوى الأعلى من النظم الجزئية، وعلى ذلك فان مقياس التجزئة هو أن كل جزء يؤدي وظيفة هينة.

وتوفر أدوات التدقيق بمساعدة الكمبيوتر **CAATS COMPUTER ASSISTED AUDITING**

TOOLS العديد من المزايا في اكتشاف الاحتيال ومن هذه المزايا:¹

- إجراء اختبار تفصيلي للمعاملات التجارية وأرصدة الحسابات، إذ يمكن عمل اختبار لملايين الملفات وبالكامل، كما يمكن استعمال CAATS لإجراء تدقيق تفصيلي لكافة البيانات أي بنسبة 100% وأن معظم عمليات الاحتيال تكون مضمنة في السجلات.
- تحديد عدم الانسجام أو التذبذبات الكبيرة، فضلا عن تحديد المعاملات المتكررة والمعاملات المفقودة بغرض اكتشاف الاحتيال، إذ يمكنها مقارنة عناوين الموظفين من عناوين الموردين لتحديد الموظفين الذين يعدون في نفس الوقت موردين للشركة، كما يمكنها البحث عن تتابع جميع المعاملات لتحديد الصكوك المفقودة فضلا عن الفواتير؛
- تتضمن برامج CAATS استعمال أوامر وإجراءات مألوفة للمحاسبين، وهذا يعني بأن منحنى التعلم سيكون قصير نسبيا، وأنه من خلال التدريب القصير يمكن للخبراء من استعمال CAATS بصورة فاعلة وكفاءة للتدقيق عن عمليات الاحتيال؛
- يمكن لبرامج CAATS أن تستورد البيانات من النظم المحاسبية، ومن شتى أشكال صيغ الملفات، إذ أن معظم نظم الكمبيوتر لها القدرة على تصدير البيانات بصيغة ملفات نصية، وتتمتع بقدرتها على قراءة تلك الملفات واستيراد البيانات منها؛

¹ - نصيف جاسم الجبوري، صلاح هادي محمد الخالدي: دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 70، سنة 2013، العراق، ص 467.

- تتميز CAATS بكونها للقراءة فقط وذلك يعني بأن برامج CAATS تسهل عملية نسخ البيانات وهي لا تتضمن تعديل فعلي للبيانات، وهذا يحافظ على سلامة البيانات، إذ تعد هذه الخاصية مهمة جدا لتدقيق الاحتيال فضلا عن أنه تعد من متطلبات رعاية أو حماية الأدلة؛
- تمكن برامج CAATS من عمل اختبار عام فضلا عن اختبار نظام الرقابة في نظم الكمبيوتر؛
- يمكن لبرامج CAATS أن تعمل على اختيار أو سحب العينات لاستخراج البيانات بغرض إجراء اختبارات التدقيق عليها؛
- يمكن لبرامج CAATS العمل على إعادة إجراء عمليات الاحتساب بغرض التأكد من دقة النظم المحاسبية، فضلا عن احتساب النسب التحليلية.

المبحث الثالث: التدقيق الإلكتروني ودوره في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

ساهمت تكنولوجيا المعلومات في تحقيق العديد من المزايا لمنظمات الأعمال وتدقيق الحسابات كغيره من منظمات الأعمال التي يسعى للاستفادة من هذه التقنيات لتحسين كفاءة أداء عملية التدقيق¹.

استخدام التكنولوجيا في مجال المحاسبة:

يمكن استخدام التكنولوجيا في العديد من المجالات من أهمها:²

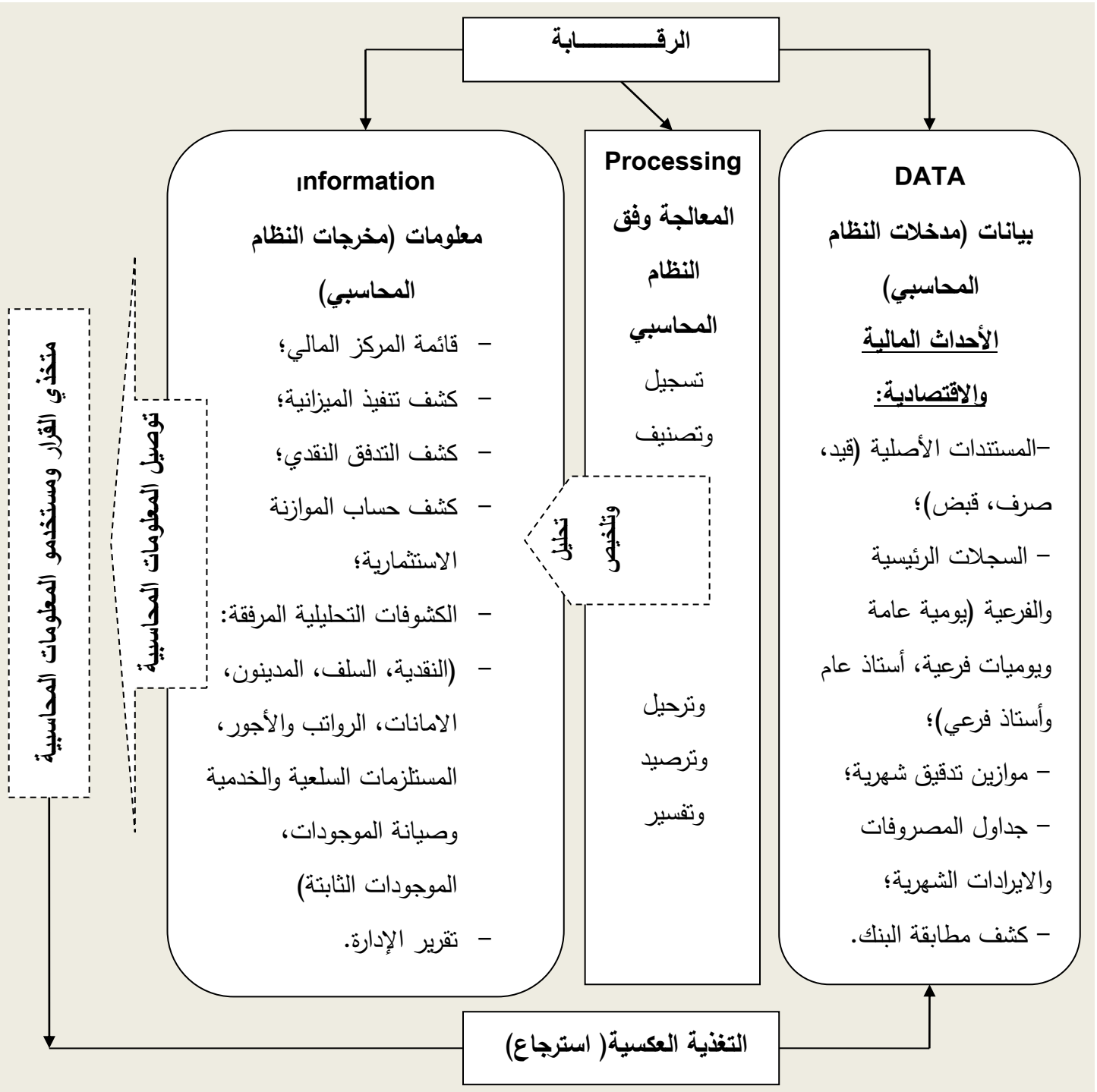
1. تنفيذ بعض إجراءات المحاسبة مثل (إثبات الأحداث الاقتصادية في دفاتر اليومية، الترحيل إلى الحسابات في سجل الأستاذ وتنظيم موازين المراجعة، إعداد القوائم المالية والتقارير الدورية مثل قائمة المركز المالي؛
2. تخزين وتحليل البيانات لتساعد في اتخاذ القرارات أهمها (تحليل انحرافات التكاليف، تحليل القوائم المالية).

تستعمل برامج التدقيق المعتمدة على المعالجة الإلكترونية للبيانات، في البداية الاتصال مع المؤسسة محل التدقيق إلى آخر مرحلة بإعداد تقرير مدقق الحسابات، ثم يقوم بتحديد المعاملات التي يشوبها السك المهني، حيث يمكن فحص ملايين الملفات واكتشاف التجاوزات القانونية في بيانات السنوات

¹ ريم عقاب حسين طه: دور نظام دعم القرارات الإلكترونية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق الخارجي، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 02، جامعة البلقاء التطبيقية، الأردن، سنة 2013، ص 247.
² فؤاد عبد المحسن الحيواري: دور تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على التنمية الاقتصادية في العراق، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية، جامعة بابل العرق.

السابقة، كما يمكنها اثبات بعض المعاملات المالية ومصادقية معلوماتها في أثناء محاولتها فحص البيانات الكترونيا من خلال هذه البرامج.

الشكل رقم (02-07): معالجة البيانات باستخدام المعالجة الالكترونية والرقابة عليها



المصدر: من إعدادنا بالاعتماد على محمد سمير دهيرب، أثر نظم المعلومات المحاسبية على القوائم المالية في ترشيد

القرارات الإدارية للمؤسسات الحكومية- دراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات الحكومية، مجلة المثنى للعلوم الادارية

والاقتصادية، العدد 9، المجلد 4، العراق، سنة 2014، ص 21.

المعالجة:

المعالجة بصفة عامة هي تحويل شيء ما من صورته الطبيعية إلى صورة أخرى تعبر عن نتيجة ما يمكن الاستفادة منها فمعالجة بعض الأرقام قد تعطينا إجمالي المصروفات أو الربح وهكذا وبعبارة أخرى أن عملية المعالجة هو تحويل أي شيء من شكله الخام إلى شكل جديد يستفاد منه في حياتنا بشكل عام.

المعالجة الالكترونية:

المعالجة الالكترونية هي ليست معالجة يدوية أو ميكانيكية أو حرارية، بل هي وبكل بساطة عبارة عن معالجة بواسطة أجهزة الكترونية ومن هذه الأجهزة هي الحاسوب لأنه مكون من عدة أجهزة تعمل كلها بواسطة شرائح الكترونية وهذه الشرائح الالكترونية هي المتحكم في كل عمليات المعالجة وبالتالي فهي معالجة الكترونية.

الجدول رقم (02-04): مبادئ اصفاء الثقة بالنظام المحاسبي باستخدام تقنيات المعلومات

مبادئ الثقة	وصف التأكيد
خصوصية الخط	يقدم تأكيدا بأن النظام يحمي خصوصية المعلومات الشخصية المقدمة من قبل الاشخاص ككلمات السر .
الحماية	يقدم تأكيدا بأن الاتصال بالنظام أو البيانات محصور بالأشخاص المخولين.
التشغيل التام	يقدم تأكيدا بأن العمليات تشغل بشكل كامل ودقيق.
الجاهزية	يقدم تأكيدا بأن النظم والبيانات ستكون متاحة للمستخدمين عند حاجتهم اليها.
الثقة	يقدم تأكيدا بأن المعلومات ذات الطابع الساري تتم حمايتها.
متطلبات الاجازة وهو خاص بالمواقع	يقدم التأكيد على كفاية وفعالية الرقابة المستخدمة من قبل سلطات الإجازة ومسؤوليتها عن التحقيق من العمليات الالكترونية.

المصدر: وحيد محمود رمو، دور تقنيات المعلومات في الحد من فجوة المعقولية والمسؤولية القانونية لمهنة تدقيق الحسابات في العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، سنة 35، العدد 93، العراق، سنة 2012، ص 248.

إن معظم برامج التدقيق العامة التي تقوم بعمليات تداول البيانات المحاسبية التي يحتويها نظام المعلومات المحاسبية الالكتروني محل التدقيق والتي تم اعدادها عادة باستخدام لغة COBOL، حيث يتم استخدام عدة لغات في نظم المعلومات المحاسبية الالكتروني كلغة Fortran ولغة Pascal ولغة C، أما

الأقرب إلى التطبيق العملي المحاسبي فهي لغة COBOL، ويعتمد تشغيل برامج التدقيق العامة من طرق مستعملها (مدقق الحسابات) على منهجية بسيطة تقسم الى مرحلتين أساسيتين:¹

المرحلة الأولى: فنقوم بتوجيه حاسوب مدقق الحسابات لقراءة ملف قاعدة بيانات ومعلومات المؤسسة وتحميل نسخة منها تكون المادة الخام لبرنامج التدقيق، أما **المرحلة الثانية** فتشمل الوظائف الضرورية للإنتاج التقارير التدقيقية الخاصة بتلك البيانات والمعلومات بعد فحصها وتقييمها، وعند اكتمال التشغيل يتم إعادة ملف البيانات الخاص بالمؤسسة إليها ويتم إعادة ملف برامج التدقيق الالكتروني إلى مكتب التدقيق على شكل أسطوانة ممغنطة ويحتفظ فيها مع الملف العميل الجاري، حيث إن الاحتفاظ بأوامر الترميز برنامج التدقيق لاحتمال استخدامها في عملات التدقيق الأخرى، في حين تستخدم تقارير التدقيق الناتجة عن البرامج العامة كأداة اثبات ضمن أوراق عمل التدقيق.

من أهم الوظائف التي تقوم بها برامج التدقيق العامة على بيانات ومعلومات المؤسسة محل التدقيق ما يلي:²

إعداد نموذج عن نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة وتقييمه آلياً، اختبار العينات الإحصائية بطريق فعالة، تبويب البيانات وتصنيفها حسب ما يلي حاجيات مدقق الحسابات، القيام بالعمليات الحسابية ومطابقة المجاميع ومقارنتها مع تلك المفصح عنها بالقوائم المالية، طبع تقارير التدقيق بدون تكليف من المدقق، إرسال الاستفسارات والمصادقات الالكترونية واستلام الردود عنها مع تقييمها وحفظها كأدلة اثبات وغيرها من الوظائف التي تساعد على تنفيذ عملية التدقيق بفعالية ودقة وتوفير للوقت والجهد، ولكن مع كل هذه المزايا إلا أن استدام هذه البرامج تحيط به عدة معوقات، لعل أهمها تكلفة حيازتها العالية وكذلك استعمالها بضرورة تكوين متخصص عليها ومعرفة كافية بأدبيات تكنولوجيا المعلومات.

المطلب الأول: القوائم المالية، المفهوم والأنواع

أولاً: القوائم المالية كأهم مخرجات المعلومات المحاسبية

ككل مؤسسة مهما كان نشاطها عليها القيام بإعداد وعرض القوائم المالية لتلبية الاحتياجات المختلفة للأطراف المختلفة ذات العلاقة معها، وقد تختلف هذه القوائم المالية من بلد إلى آخر وذلك حسب الظروف المحيطة بها منها تحديد احتياجات مختلف الأطراف المستخدمة لها.

¹ - بوركايب محمد عبد الماجد: متطلبات تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية على ضوء المعايير الدولية، **مجلة الاقتصاد الجديد**، العدد 12، المجلد 1، سنة 2015، خميس مليانة، ص 281.

² - بوركايب محمد عبد الماجد، نفس المرجع السابق ص 282.

1. تعريف القوائم المالية:

القوائم المالية هي الوسيلة الرئيسية أمام المحاسبة في توصيل المعلومات إلى من هم خارج المؤسسة، وهي بمثابة المنتج الرئيسي للمحاسبة، وتتركز المعلومات التي تحتوي عليها حول رأس المال والنتيجة للذان يرتبطان بوحدة محاسبية قد تكون في شكل مؤسسة فردية أو شركة تضامن أو مساهمة أو ذات مسؤولية محدودة سواء كانت تنشط في القطاع التجاري أو الصناعي أو الخدمي، بغرض تحقيق الربح أو عدم تحقيقه¹.

وقد عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في المعيار المحاسبي الدولي الأول الخاص بالقوائم المالية أنها عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية بما هو نافع لمجموعة عريضة من المستخدمين عند اتخاذ قرارات اقتصادية.

فالقوائم المالية تضبط تحت مسؤولية مسيري الوحدة مرة كل سنة، وتعد في أجل أربعة أشهر بعد تاريخ انتهاء الفترة باستخدام الوحدة النقدية، وتقدم معلومات تمكن من إجراء المقارنة مع الفترة السابقة وفي حالة تعذر إجراء المقارنة لأي سبب يجب ترتيب وتغيير المعلومات الخاصة بالفترة السابقة حتى تصبح قابلة للمقارنة وتفسر في الملحق².

وقد تضمن القوائم المالية العناصر التالية:

1. الميزانية أو المركز المالي؛
2. جدول حسابات النتائج بحسب الطبيعة أو حسب الوظيفة؛
3. قائمة التدفقات الخزينة؛
4. قائمة تغيرات الأموال الخاصة؛
5. الملحق.

¹ - عبد السميع الدسوقي: أساسيات المحاسبة المالية، دار وائل للنشر والطباعة، الجزء الأول، عمان، الأردن، سنة 2002، ص 10.

² - Stéphan Brun : l'essentiels des normes comptables internationales IAS/IFRS, Gualino éditeur, PARIS, 2004, p 55.

ثانياً: الافتراضات الأساسية المتبعة في عملية إعداد القوائم المالية¹

1. أساس الاستحقاق:

من أجل تحقيق المصادقية للقوائم المالية، فيجب أن تعد على أساس الاستحقاق المحاسبي، أن القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق وليس على الأساس النقدي تزود المستخدمين بالمعلومات وليس فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية على دفع واستلام النقدية بل وتحيطهم علماً كذلك حول الالتزامات بدفع النقدية في المستقبل وعن الموارد التي تمثل نقدية سيجرى استلامها في المستقبل، وعليه فإنها توفر ذلك النوع من المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى التي تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية.

2. الاستمرارية:

يجري إعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن المنشأة مستمرة، وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص كبير في حجم عملياتها، ولكن إن وجدت مثل هذه النية أو الحاجة فإن القوائم المالية قد يستوجب إعدادها على أساس مختلف، وفي مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم.

إن القوائم المالية الأساسية كمجموعة يقصد منها تزويد معلومات مفيدة وضرورية تتصف بأنها ذات علاقة موثوق بها وفي الوقت المناسب، فهي ضرورية في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان وما يشابهها من القرارات وبذلك تخدم وتلبي أهداف التقرير، كما أن هذه القوائم المالية هي أيضاً مكملات لبعضها البعض، فالقوائم المالية الأساسية تعكس معلومات مختلفة عن نفس الأحداث الاقتصادية والعمليات المالية التي تخص الشركة، لذلك لا يمكن لأي قائمة من تلك القوائم بمفردها أن تلبي كافة احتياجات مستخدمي التقرير المالية، وهكذا فمن الضروري الربط بين المعلومات الواردة في قائمة معينة بالمعلومات الواردة في القوائم الأخرى². وعليه سنقوم بالتطرق إلى أهم هذه القوائم كما يلي:

1. الميزانية

هي قائمة توضح الوضع المالي للشركة في لحظة زمنية معينة، فتظهر ما تمتلكه الشركة (موجودات) وما يستحق عليها من ديون ومطالبات اتجاه الغير (مطلوبات)، وكذلك ما يستحق عليها اتجاه الملاك أو أصحاب الشركة (حق الملكية)، ويطلق عليها مصطلح (الميزانية) لأنها تتخذ في إحدى

¹ - مازن أحمد العمري: مصادقية القوائم المالية وتحليل نتائج العمل، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، العدد الثالث، سنة 2013، ص 62.

² - حنان رضوان حلوة: النموذج المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص 249.

أشكالها صورة كشف له جانبين متوازيين من ناحية، كما يطلق عليها مصطلح (عمومية) من ناحية أخرى لأنها تتضمن الآثار العامة لجميع نتائج عمليات الشركة كما وصل إليه الوضع المالي في تاريخ معين، ويطلق عليها أيضا مصطلح (قائمة المركز المالي) لأن الهدف الرئيسي من إعدادها في إظهار (حقيقة) المركز المالي للشركة¹.

1.1 المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية العمومية:²

يجب أن تحتوي الميزانية العمومية في صلبها كحد أدنى على البنود التي تعرض المبالغ التالية:

- أ. الممتلكات والتجهيزات والمعدات؛
- ب. الموجودات غير الملموسة؛
- ج. الموجودات المالية؛
- د. الاستثمارات التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية؛
- هـ. المخزون؛
- و. الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى؛
- ز. النقد والنقد المعادل؛
- ح. الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى؛
- ط. المطلوبات والموجودات الضريبية حسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي 12 ضرائب الدخل؛
- ي. المخصصات؛
- ك. المطلوبات غير المتداولة المنتجة للفائدة؛
- ل. حصة الأقلية؛
- م. رأس المال الصادر والاحتياطات.

يجب عرض البنود والعناوين والمجاميع الفرعية في صلب الميزانية العمومية عندما يتطلب معيار محاسبة دولي ذلك، أو عندما يكون هذا العرض ضرورياً لإجراء عرض عادل للمركز المالي للمنشأة.

2. جدول حسابات النتائج

عرف النظام المحاسبي المالي جدول حسابات النتائج بأنه بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب ويبرز

¹ - موفق عبد الحسين محمد: مدى التزام الشركات العامة بمتطلبات الإفصاح في التقارير المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد 18، الفصل الأول، سنة 2012، ص 5.

² - الفقرة 66، 67 من المعيار المحاسبي الدولي رقم 01.

بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية (الربح أو الخسارة)¹. والمعلومات الدنيا المقدمة في جدول حسابات النتائج هي:

- أ. إنتاج السنة المالية؛
- ب. استهلاك السنة المالية؛
- ج. القيمة المضافة للاستغلال؛
- ح. إجمالي فائض الاستغلال؛
- خ. النتيجة العملياتية؛
- هـ. النتيجة المالية؛
- و. النتيجة العادية قبل الضرائب؛
- ي. مجموع منتجات الأنشطة العادية؛
- ك. مجموع أعباء الأنشطة العادية؛
- ل. النتيجة الصافية للأنشطة العادية؛
- م. النتيجة غير العادية،
- ن. صافي نتيجة السنة المالية.

3. جدول تدفقات الخزينة

يعتبر جدول تدفقات الخزينة حديث العهد نسبيا مقارنة مع القوائم المالية الأساسية الأخرى كالميزانية وجدول حسابات النتائج، وقد شهد منذ نشأته عدة تطورات إلى الآن خاصة في مراحل إعدادها والقواعد الملزمة بنشرها، والصادر عن الهيئات المهنية المختلفة، ويوضح المركز المالي للمؤسسة وكيفية تغير هذا المركز، لذلك يعتبر مكمل للميزانية وجدول حسابات النتائج.

حيث يسمح هذا الجدول بالتفرقة بين تدفقات الاستغلال، تدفقات الاستثمار وتدفقات التمويل، كما أنه يمكن من المقارنة مع الدورة السابقة وهو ما يعتبر شيئا مهما بالنسبة للتحليل المالي².

¹ - الجمهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 جويلية سنة 2008، والمتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الفقرة 1.230.

² - آيت محمد مراد: الممارسة المحاسبية في الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي، دراسات اقتصادية، العدد 16، بدون سنة النشر، ص 52.

كما يبين النظام المحاسبي المالي أن الهدف من جدول تدفقات الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشف المالية أساساً لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال الخاصة ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية¹.

يقدم جدول تدفقات الخزينة، مداخل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب مصدرها:

- التدفقات التي تولدها الأنشطة العملية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار ولا بالتمويل)؛
- التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب الأموال عن اقتناء وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل)؛
- التدفقات الناشئة عن أنشطة تحويل (أنشطة تكون نتيجتها تغير حجم وبنية الأموال الخاصة والقروض)؛
- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار والتمويل.

4. جدول تغيرات الأموال الخاصة

يشكل جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية².

المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يلي:

أ. النتيجة الصافية للسنة المالية؛

ب. تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال؛

ت. المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛

ث. عمليات الرسملة لارتفاع انخفاض التسديد؛

ج. توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

¹ - القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 جويلية سنة 2008، الفقرة 1.240.

² - القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 جويلية سنة 2008، الفقرة رقم 1.250.

5. الملاحق

تتضمن الملاحق جداول ملحقة لشرح الأعباء أو النواتج خاصة بالقوائم المالية، كما تحتوي على الطرائق المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة للميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة إيضاحات تخص الشركاء، الأسهم الوحدات والفروع والشركة الأم، التحويلات ما بين الفروع والشركة الأم¹.

إن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع أولا وقبل كل شيء على عاتق إدارة الشركة، وعلى الشركة بيان أنها مارست الدقة والشمولية لدى إعداد البيانات المالية وإنها تمثل واقع الشركة المالي ونتيجة أعمالها، علاوة على أنه عند حدوث أخطاء بها سواء كانت جوهرية أو غير جوهرية فإن إدارة الشركة هي التي تتحمل المسؤولية كاملة، فضلا عن أن المسؤوليات الخاصة بتبني سياسات محاسبية صحيحة وإدانة رقابة داخلية فاعلة وعرض الكشوفات المالية بصورة عادلة تستند إلى الإدارة لأنها تدير الأعمال يوميا، إذ أن الإدارة هي من تعرف عن الصفقات التجارية للشركة والممتلكات العائدة لها وكذلك الالتزامات والحقوق أكثر من مراقب الحسابات، وبالعكس يتمتع مراقب الحسابات بمعرفة أكبر عن تلك الأمور والرقابة الداخلية المحددة بما يجب توافره أثناء التدقيق، ويستطيع مراقب الحسابات أن يحصل على دليل اعتراف من الإدارة بهذه المسؤولية والموافقة عليها من محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والهيئات المشابهة، وأن يحصل على إقرار كتابي من الإدارة باستلام نسخة موقعة من القوائم المالية².

كما أن جودة التقارير المالية واستخدامها الفاعل عملية ذات أبعاد متعددة وليست أحادية العنصر والتأثير، وهذه الحقيقة متعارف عليها من قبل الخبراء وهيئات المال، فالواقع أن جودة تلك التقارير وأهميتها لمتخذي القرارات لا تقوم فقط على الالتزام بالمعايير الدولية ولن تكون متعلقة أيضا بمعدي تلك البيانات المالية ومدى كفاءتهم في أعمالهم وفي نوعية أعمال المراجعة وتدقيق الحسابات التالية، وأيضا في حجم ونوعية الرقابة المفروضة على تلك الشركات من قبل الجهات الرسمية للبلد المعني، فلا يكف مطلقا التعويل على مجرد الالتزام بالمعايير الدولية ولكن أيضا على توافر الخبرات اللازمة لذلك التطبيق وجودة أعمال ونطاق المراجعة بعدها قبل الركون إلى فرضية أن الالتزام وحده كفيل بإنتاج تقرير وبيانات

¹ - شعيب شنوف: محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة المؤسسة الجزائرية بوداود، الجزائر، الجزء الأول، سنة 2009، ص 81.

² - أسيل جبار عنبر، موفق عبد الحسين محمد: أثر إقرارات الإدارة في مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد 19، الفصل الثاني، سنة 2012، ص 57.

مالية ذات جودة عالمية توازي تلك المتوافرة في عدد من الدول المتقدمة خاصة تلك التي تستقل هيآت إدارة أسواق المال عن التبعية الحكومية المباشرة¹.

ثالثاً: معلومات على شكل تقارير محاسبية

يقدم النظام المحاسبي بالإضافة إلى القوائم المالية مجموعة كبيرة من التقارير والتي يمكن تصنيفها وفق عدة معايير وسوف نستعرض بإيجاز أهم هذه التقارير فيما يلي:²

1. تقارير تخطيطية:

هناك العديد من التقارير التخطيطية التي تساعد المديرين في التخطيط واتخاذ القرارات الخاصة بالمستقبل وعادة ما تكون هذه التقارير في شكل تقارير تحليلية تتضمن قيم تقديرية واعدة فترات في المستقبل، وعادة ما تتضمن التقارير التحليلية معلومات تفيد المديرين لفهم سلوك أو النشاط الذي يخضع لإشرافهم وذلك لتحسين عمليات التخطيط والرقابة.

2. تقارير تشغيلية:

هذه التقارير تركز على أن تعكس أحداث الماضي والحالات والأوضاع الجارية للعمليات داخل الوحدة الاقتصادية ويتمثل الهدف الأساسي من هذه التقارير في تقديم تدعيم للأفراد المسؤولين عن تنفيذ الأنشطة التشغيلية اليومية للوحدة الاقتصادية في مجال الأعمال.

3. التقارير الرقابية:

وهي التقارير التي تساعد الإدارة على التحقق من أن العمليات تسير وفق لما هو مخطط، وذلك بمقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المخططة المحددة مقدماً وتحديد أي اختلافات هامة وجوهرية وتحليلها لمعرفة الأسباب التي أدت لها.

4. التقارير المالية المرحلية:

تعد التقارير المرحلية مصدراً مهماً للمعلومات، نظراً لما تتمتع به تلك المعلومات من خاصية (الملائمة والتوقيت المناسب) والتي تعتبر من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، حيث تمكن المستثمرين والمقرضين والإداريين من اتخاذ قراراتهم الاستثمارية والائتمانية ومتابعة تنفيذ الخطط

¹ - وائل إبراهيم الراشد: الاستقرار المهني أم الاستقرار المالي، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد العاشر، العدد الأول، الكويت، سنة 2011، ص 111.

² - صلاح الدين سولم: مساهمة معايير المحاسبة الدولية في تطوير مخرجات نظم المعلومات المحاسبية، دورية متخصصة في التواصل في الاقتصاد والقانون، العدد 38، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، الجزائر، سنة 2014، ص 90.

وتصحيح الأخطاء أولاً بأول، وكذلك تساعد تلك المعلومات الواردة في التقارير المرحلية في تحقيق السعر الكفء المناسب للأوراق المالية في السوق المدرجة في البورصة، ويتمثل هدف التقارير المرحلية في تقديم تحديث لآخر مجموعة من البيانات المالية السنوية، حيث تركز على الأنشطة والأحداث والظروف الجديدة ولا تكرر المعلومات التي جرى الإفصاح عنها سابقاً¹.

المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي، مفهومه، نجاعته في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية

هناك اختلاف في وجهات النظر حول مفهوم حدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في البيانات المالية المنشورة، وينبع هذا الاختلاف أساساً من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة والذي ينجم عن الاختلاف في أهداف هذه الأطراف من استخدام لهذه البيانات، وبذلك يصعب الوصول إلى مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى متفق عليه للإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته واحتياجاته الكاملة ويضمن له درجة مناسبة من السرية².

أولاً: مفهوم الإفصاح

ويعرف الإفصاح بأنه تقديم البيانات والمعلومات المحاسبية إلى مستخدميها بصورة كاملة وصحيحة وملائمة بغرض مساعدتهم على اتخاذ القرارات، كما يمكن تعريفه على أنه نشر البيانات أو المعلومات الضرورية بشرط أن تكون هذه المعلومات غير مضللة ولا تؤثر على كفاءة المعلومات الواردة في التقارير المالية³.

كما يعرف الإفصاح الإلكتروني بأنه قيام الشركة بعرض ونشر البيانات والقوائم المالية وغير المالية الدورية والسنوية (قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية والإيضاحات والملاحق بالقوائم المالية، وتقرير مجلس الإدارة وتقرير مدقق الحسابات على الشبكة

¹ - عبد الرزاق قائم الشحادة، عبد الحفيظ قدور بلعربي: مدى اعتماد المستثمرين على المعلومات المالية وغير مالية عند صناعة واتخاذ القرارات الاستثمارية، مجلة معارف في العلوم القانونية والاقتصادية، العدد 10، سنة 2011، ص 211.

² - عدنان هاشم السامرائي، طلال جيجان العلكاوي: دور النظام المحاسبي في التعافي من الأزمة المالي العالمية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد 20، الفصل الثالث، البحرين، سنة 2012، ص 7.

³ - مجدي أحمد الجعبري: الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مجلة دورية متخصصة، ص 4.

العنكبوتية أي الانترنت) مما يتيح لمستخدمي البيانات إمكانية البحث في البيانات والقوائم وتنزيلها وتحليلها بتكلفة منخفضة وفي وقت مناسب¹.

ثانيا: أنواع الإفصاح

من خلال التعاريف السابقة يمكن تقسيم الإفصاح إلى:²

1. الإفصاح الكامل أو الشامل:

يقوم الإفصاح الكامل على عرض جميع المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات من لدن مستخدمي القوائم والتقارير المالية وليس كل المعلومات تطبيقا لمبدأ الأهمية النسبية.

2. الإفصاح الكافي أو المناسب:

يتضمن الإفصاح الكافي الحد الأدنى من المعلومات التي تساعد في القرارات من لدن مستخدمي القوائم والتقارير المالية وتجعلها غير مضلة.

3. الإفصاح العادل:

يتضمن الإفصاح العادل المعلومات التي تضمن معاملة متساوية لكل المستخدمين الحاليين والمرتبين للقوائم والتقارير المالية.

4. الإفصاح التثقيفي:

ظهر هذا النوع من الإفصاح اثر تزايد أهمية الملائمة حيث ظهرت المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات كإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة والمخزون السلعي والإفصاح عن سياسة الإدارة المتبعة الخاصة بتوزيع الأرباح والهيكل التمويلية للمؤسسة³.

ثالثا: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية

يستند الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على المقومات الرئيسية التالية:⁴

¹ - عفاف إسحاق أبو زر، باسم ممدوح العنزي: قياس إدراك مسؤولية مدقق الحسابات عن تنفيذ المتطلبات المهنية لبرامج التدقيق في ظل الإفصاح الإلكتروني للبيانات المالية الملخصة، مجلة المدير الناجح، كلية التجارة بالإسكندرية، بدون سنة نشر، ص 106.

² - موفق عبد الحسين محمد: مدى التزام الشركات العامة بمتطلبات الإفصاح في التقرير المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد 18، الفصل الأول، سنة 2012، ص 14.

³ - مجدي أحمد الجعبري: أثر التجارة الإلكترونية على الإفصاح المحاسبي، مجلة الأكاديمية العربية في الدنمارك، العدد 14، سنة 2013، ص 71.

⁴ - هادي أحمد محمد الصياد: متطلبات الإفصاح المحاسبي لأغراض التحليل المالي، دورية متخصصة، العدد 21، الجزائر، سنة 2008، ص-ص، 7-3.

1. تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات:

نظرا لتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، فإن الغرض من استخدامها من قبل جهات متعددة يكون أيضا مختلف، فتحديد الفئة يساعد في تحديد الخصائص الواجب توفرها في تلك المعلومات من وجهة نظر تلك الجهة، وما تملكه من خبرة في تفسير إيضاحاتها لأنه قد تكون ملائمة لجهة وقد لا تكون ملائمة لجهة أخرى.

2. تحديد الغرض من استخدام المعلومات المحاسبية:

إن الغرض من استخدام المعلومة يجب أن يرتبط بخاصية الملائمة كونها المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات والإفصاح عنها من حيث الغرض الرئيس من استخدامها، في حين يحدد معيار الأهمية النسبية الذي يعد معيار كمي حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجب الإفصاح عنها.

3. تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:

تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية التي تحتويها القوائم المالية بالإضافة إلى المعلومات التي تعذر عرضها في صلب القوائم المالية، وعرضت في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية التي تعد جزءا لا يتجزأ من تلك القوائم المالية.

4. أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات بطرق يسهل فهمها وترتيب وتنظيم المعلومات في القوائم المالية بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية وفقا لمبدأ الأهمية النسبية يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها ببسر وسهولة.

5. توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

نشر المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب من الأمور الهامة التي تزيد من قيمتها وتجعلها أكثر ملائمة في اتخاذ القرارات الصائبة، أما إذا لم تنشر في الوقت المناسب فإن تلك المعلومات تصبح قليلة القيمة وتخفض صلاحيتها وقيمتها.

كما أكد فيحاء عبد الله يعقوب وفرقد فيصل جدعان على أهمية التزام مراقب الحسابات والمدقق الداخلي بالمعايير المحلية والدولية لأداء أعمالهم بصورة صحيحة وباستقلالية لتلبية متطلبات الإفصاح في التقرير المالية¹.

¹ - فيحاء عبد الله يعقوب، فرقد فيصل جدعان الغانمي: أثر تطبيق قواعد الحوكمة في مصداقية التقرير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل، دراسة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب في العراق، ص 27.

ولشك أن الإفصاح والتقارير المالية تعتبر من أساسيات ومرتكزات قوة وكفاءة السوق المالي والذي يعتبر بحد ذاته سوق معلوماتي تتأثر وتتحرك أسعار الأسهم والسندات بحجم ونوعية المعلومات التي يتم عرضها ضمن القوائم المالية للشركات التي يتم الإفصاح عنها، وتتبع أهمية الإفصاح في القوائم المالية لما تحققه عملية الإفصاح من فوائد لمستخدمي القوائم ولأداء الأسواق المالية الكفوة التي تقتض وجوب عرض معلومات كافية تسمح بالتنبؤ باتجاهات أسعار الأسهم والسندات بداخلها، وتقدم الدراسات التجريبية واستقراء الفكر دليلاً على أن الشركات تتردد في التوسع في الإفصاح بدون ضغط من مهنة المحاسبة أو الحكومة، ومع ذلك يعتبر الإفصاح المالي حيويًا حتى يتخذ المستثمرون قرارات مثلى، ويتوفر الاستقرار للسوق المالي¹.

المطلب الثالث: الاتجاه الايجابي لعصر المعلومات ودوره في تحقيق جودة المعلومات

نذكر من هذه السمات التي انعكست إيجاباً على المجتمع الدولي:²

- لقد حصل تطور هائل وسريع في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات من حيث كمية المعلومات المخزونة وسرعة معالجتها واسترجاعها؛
- لقد أصبح الإنسان في هذا العصر بحاجة ماسة إلى المعلومات المطلوبة بسرعة كبيرة ودقة متناهية، وشمولية وافية وبأقل جهد ممكن، وهذا ما يمكن أن تؤمنه مراكز المعلومات بمختلف أنواعها؛
- لقد أصبحت المعلومات بمثابة سلعة تسوق، أطلق عليها اسم تسويق المعلومات، وأصبحت مورداً أساسياً في التنمية الاقتصادية والاجتماعية والإدارية والعلمية والسياسية؛
- لقد ساعدت تقنية وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات في ظهور نظم متكاملة للمعلومات وعلى مستوى المؤسسات الرسمية وغير الرسمية وعلى مستوى الإقليمي الدولي؛
- كما أسهمت أيضاً تكنولوجيا المعلومات والاتصال وبشكل فعال في ظهور علم جديد سمي علم المعلومات وهذا يؤكد على التعامل المتطور للتخزين والمعالجة الموسمية ومن ثم الاسترجاع المتقن والدقيق للمعلومات المناسبة للبحث المناسب في الوقت المناسب؛
- لقد ساهم ذلك في ظهور ظاهرة الذكاء الاصطناعي المرتبط بالحواسيب الإلكترونية الذي يدعو إلى الاعتقاد بأن الحواسيب تساعد الإنسان أو ربما تحل محله في القيام بالعمليات الإبداعية.

¹ - جميل حسن النجار: التوسع في الإفصاح داخل القوائم والتقارير المالية لدى الشركات المساهمة العامة وأثره على النشاط الاستثماري، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد الثاني، سنة 2012، ص 44.

² - صالح أحمد صالح: دور إدارة المعرفة في تنمية القيادات الإدارية، مجلة المنصور، العدد 17، خاص بالمؤتمر الدولي (11)، سنة 2012، ص- ص 191- 192.

فأذكاء الاصطناعي هو برمجة الحاسب بحيث يقوم بالأعمال التي تتطلب الذكاء أو التفكير أو الحدس واتخاذ القرارات المناسبة من دون تدخل الإنسان أو بمعنى آخر هي محاولة برمجة الحاسب ليقوم بالأعمال التي يقوم بها الإنسان حالياً بطريقة أفضل.

وتعمل هذه البرامج عن طريق كتابة نموذج Model في مجال معين ثم توضع قواعد Rules لأسلوب البحث وعمل التطابق بين عناصر النموذج واستنتاج المطلوب إما عن طريق المنطق Logic أو عن طريق الاستقراء Induction أو عن طريق التشبيه Analogy، و تعد مهمة البحث والمقارنة مهمة غير يسيرة وتحتاج إلى برمجة معقدة تحتوي على كثير من المعادلات الرياضية والمنطقية، ويشبه النموذج خزانة معلومات واسعة يتم تخزين المعلومات مع النتائج المترتبة عليها في سلسلة من الأحكام¹.

أولاً: المنافع المحققة من استخدام المعلومات وهي:²

1. **التوفير في الوقت:** تساهم المعلومات في توفير الوقت بصيغ مختلفة تجنب الازدواجية في الجهود وإيقاف الأنشطة غير الفاعلة (غير المنتجة)، تعديل أساليب انجاز العمل، تصحيح الخطأ، إذ أبرزت الدراسات على أن المعلومات تساهم بفاعلية في توفير الوقت.
2. **تعزيز جودة العمل (الأداء):** تناولت العديد من الدراسات أثر المعلومات في أداء العمل، وتوصلت هذه الدراسات إلى وجود فروق جوهرية ذات دلالة معنوية إحصائية بين جودة العمل باستخدام المعلومات وبين جودة العمل بدون معلومات.
3. **تقليل التكاليف:** تقلص التكاليف يعد الاهتمام الأساسي لكثير من المنظمات، ومن هنا توصلت العديد من الدراسات إلى أن المعلومات يمكن أن تساهم في تقليل التكاليف، ويستدل على ذلك من خلال تحليل نسب المنفعة/التكلفة، للمعلومات في العديد من الشركات في الدول المتقدمة إلى الحد الذي يمكن القول معه بأن الاستثمار في المعلومات أصبح المعيار في قياس نجاح المنظمات فكل وحدة نقدية للمعلومات يقابلها أضعافاً مضاعفة من إيرادات المنافع.
4. **تحسين عملية صنع القرارات:** يمكن إبراز أهم الجوانب التي يمكن من خلالها أن تساهم المعلومات في تحسين القرارات المتعددة، نذكر منها القدرة على صنع القرارات والقدرة على تحليل القرارات وتحديد أنواع القرارات والقدرة على استخدام نماذج القرارات وغيرها والتي تقع في صلب اهتمامات مدخل منفعلة المعلومات.

¹ - بشرى عبد الله شتيت: استخدام الخوارزمات الجينية في عملية توزيع القروض المصرفية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 9، العدد 35، البصرة، العراق، سنة 2014، ص 124.

² - خلفاوي شمس ضيات: مسألة قيمة المعلومات في اتخاذ القرارات بالمنظمة، دفا تر السياسة والقانون، العدد 3، جوان 2010، ص، ص 28-29، وبتصرف.

حيث تعتبر المعلومات المحاسبية ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستثمرين بمساعدتهم في تقييم الأصول بطريقة عادلة، ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة للمستثمرين يلزم توافر مجموعة من الخصائص الفرعية أهمها:¹

➤ وصول المعلومات إلى مستخدميها في الوقت المناسب؛

➤ أن يكون للمعلومات قدرة تنبؤية؛

➤ أن يكون للمعلومات قدرة على التغذية العكسية.

ثانيا: العوامل التي تبرر الحاجة إلى استعمال المعلومات داخل المنظمة

هناك العديد من العوامل إلى تبرر الحاجة الحتمية للمعلومات داخل المنظمات سواء كان تتعلق بالبيئة الخارجية أو الداخلية للمنظمات وتتلخص هذه العوامل في:²

➤ **التغيرات في القوى البيئية:** توفير معلومات دقيقة، كافية وحديثة عن مخلف التغيرات المستمرة في البيئة المحيطة بالمنظمة بما يضمن بقائها واستمرارها؛

➤ **نشوء الاقتصاد العالمي:** نجاح منظمات الأعمال يعتمد على قدرتها على التشغيل والأداء عالميا وليس فقط داخل حدود الدولة، وعليه ضرورة الاستجابة السريعة لتنمية ودعم نظام المعلومات لمواجهة تحديات العولمة؛

➤ **التحول في الاقتصاديات الصناعية:** إن تحول الاقتصاديات من زراعية الى صناعية الى اقتصاد يعتمد على خدمات المعرفة والمعلومات زاد من أهمية استخدامات المعلومات؛

➤ **التحول في مشروعات الأعمال:** ساهمت نظم المعلومات بشكل ملحوظ في التحول الذي حدث في أساليب ووظائف الإدارة (من الهرمية والمركزية الى هيكل تنظيمي مسطح وبميل الى اللامركزية).

مما سبق يمكن القول أن نجاح منظمات الاعمال اليوم يتوقف بالدرجة الأولى على قدرتها على امتلاك أكبر قدر ممكن من المعلومات الحديثة والمهمة ودراستها وتحليلها بما يسمح لها باستغلال الفرص

¹ - Stella so and Malcolm smith : value relevance of presenting changes in fair value of investment properties in the icome statment, evidence from hong kong, **accounting and business research**, vol 39 , n 2, 2009.

² - صباح بلقيدوم: أنظمة المعلومات الاستراتيجية كأداة لتحقيق التميز في منظمات الأعمال- تجربة مؤسسة اتصالات الجزائر، **مجلة كلية العلوم الاقتصادية (مجلة الباحث)**، ورقة، عدد 14، سنة 2014، ص 141.

وتجنب تهديدات المحيط الذي تعيش فيه، وعليه أصبحت المعلومات والتكنولوجيا المستخدمة في إنتاجها وتوفيرها بالدرجة العالية من الأهمية الاستراتيجية لمنظمات الأعمال.

لبد من التفرقة بين كل من جودة المعلومات المحاسبية وخصائصها، فهناك من يعتبرهما جملتين مترادفتين لكن الملاحظ أن جودة المعلومات المحاسبية تتمثل في مدى توافر هذه الخصائص في المعلومات لترفع على مستوى الجودة، وبالتالي الاعتماد عليها ترشيد القرارات، بينما الخصائص ما يجب أن تكون عليه هذه المعلومات فقد تتاح الخصائص لكن لا تتوفر الجودة إذا ما أخذنا بمفهوم الجودة على أنه المطابقة مع رغبة المستخدم¹.

ويمكن النظر إلى التوقيت الملائم من زاويتين هما:²

1. دورية القوائم المالية التي تعد فيها:

فقد تكون المدة طويلة نسبياً أو قصيرة نسبياً، فإذا كانت المدة طويلة نسبياً فإنها تتيح المعلومات في مواعيد دورية متباعدة، وفي حالة إذا كانت هذه المدة طويلة بشكل ملحوظ فإن هذا يؤثر على مستخدم المعلومات في تقييم محصلة البدائل التي تواجهه، ذلك لأن عليه أن ينتظر طويلاً قبل أن يحصل عليها، أما إذا كانت قصيرة نسبياً فإنها تتيح إمكانية الحصول على معلومات في مواعيد دورية متقاربة، وفي حالة إذا كانت المدة الزمنية قصيرة بشكل ملحوظ فإن المعلومات قد تتأثر بالتغيرات الموسمية أو العشوائية التي تتأثر بها المؤسسة مما يجعل من تلك المعلومات معلومات مضللة.

2. المدة التي تستغرق من وقت إعداد القوائم المالية إلى غاية إتاحتها للتداول:

كلما كانت المدة طويلة كلما قلت المنفعة من المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك القوائم المالية، مما سبق يتبين أن تحديد المدة الزمنية الدورية التي يتم إعداد منها القوائم المالية، والمدة الفاصلة بين عملية إعدادها وبين إتاحتها للتداول لمختلف المستخدمين من المعايير المحددة لمنفعة المعلومات المحاسبية.

تعتبر الغاية الأساسية من المحاسبة توصيل بيانات مالية ذات مصداقية تؤثر في القرارات الاقتصادية المختلفة من قبل الفئات المتعددة ذات المصالح في المنشآت الاقتصادية، ومن الفرضيات

¹ - صدام محمد الحياي، سطم صالح حسين: أثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، سنة 2006، العراق، ص 137.

² - مداحي عثمان: دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2009، ص 67.

الأساسية التي تقوم عليها عملية التدقيق هي أن البيانات المالية غير مدققة تفتقر إلى الموثوقية الكاملة التي تجعلها تشكل أساسا يعتمد عليه في عملية اتخاذ القرارات¹.

المصادقية:

لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوق بها ويعتم عليها وتتسم المعلومات بالمصادقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه، ولكي تتصف المعلومات بالمصادقية يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أن تصورها أو من المتوقع أن تعبر عنها بصورة معقولة فعلى سبيل المثال يجب أن تمثل الميزانية بصدق العمليات المالية والأحداث الأخرى التي تنشأ عنها طبقا لمعايير الاعتراف بالأصول والالتزامات وحقوق الملكية في المنشأة في تاريخ هذه الميزانية وتتعرض غالبية المعلومات المالية إلى بعض الخواطر في كونها لا ترقى إلى التعبير الصادق الذي يفهم أنها تصوره وذلك بسبب الصعوبات الملازمة والمتأصلة في التعرف على العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يجب قياسها أو في تصميم واستخدام وسائل قياس وعرض المعلومات التي تتسجم مع تلك العمليات المالية والأحداث².

ويرى الباحث عمر جعارة في دراسته أن المصادقية خاصية تختلف وتتنوع بحسب الشخص أو الجهة المرتبطة بها، فهناك مصادقية المعلومات المحاسبية، ومصادقية الإدارة ومصادقية المدقق المصادقية، فمصادقية المعلومات المحاسبية تتوقف على مدى إدراك ووعي مستخدميها لإمكانية تصديق هذه المعلومات، وهنا قد تختلف مصادقية المعلومات المقدمة من قبل الإدارة عن مصادقية المعلومات أو الرأي المقدم من قبل المدقق وبالتالي يمكن القول أن مصادقية مدقق الحسابات تتخذ أحد الصيغ التالية:³

➤ مدى قدرة المعلومات المحاسبية التي خضعت لأعمال المدقق على التأثير على القرارات والآراء التي يتخذها مستخدمي هذه المعلومات، انطلاقا من قدرتها على التأثير على متخذي هذه القرارات باعتبار أن لديهم وعي وإدراك بصحة الرأي يقدمه المدقق؛

➤ سمعة واعتبار مدقق الحسابات ومدى التزامه بمعايير عمله المهني والأخلاقي.

¹ - رامي محمد الزبدية وعلي عبد القادر ذنبيات: أثر تقرير المدقق الخارجي في اتخاذ القرار الانتماني في البنوك التجارية الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد 03، سنة 2012، ص 472.

² - عوض الله جعفر الحسين أبو بكر: أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم والتقانة، المجلد 12، العدد 02، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، سنة 2011، ص 117.

³ - أسامة عمر جعارة: أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبية الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصادقية المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 11، سنة 2014، ص 26.

الخصائص النوعية لموثوقية المعلومات المحاسبية:

لكي تكون المعلومات المحاسبية موثوقة يجب أن تتوفر فيها ثلاث خصائص فرعية هي:¹

1. القابلية على الإثبات: ظهرت هذه الخاصية أول مرة في الأدب المحاسبي من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية AAA، وهي إحدى أربع خصائص حددتها الجمعية من أجل أن تكون المعلومات المحاسبية مفيدة، وهذه الخصائص هي الملائمة والقابلية على الإثبات والتخلص من الانحياز والقابلية على القياس، فيقصد بهذا المفهوم وجود اتفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طرائق القياس بأنهم يتوصلون إلى نفس النتائج فإذا وصلت أطراف خارجية إلى نتائج مختلفة، فهذا دليل على أن معلومات القوائم المالية غير قابلة للتحقق وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها، فهي لا تتمتع بخاصية الموثوقية.

2. الصدق في التعبير (التمثيل الصادق): لكي تتسم المعلومات المحاسبية بالموثوقية يجب أن تمثل بأمانة قيم العمليات والأحداث الأخرى التي تمثلها أو متوقع منها أن تمثلها بدرجة معقولة فخاصية الصدق في التعبير تعني مقابلة أو مطابقة الأرقام والمعلومات المحاسبية للظواهر المراد التقرير عنها (فإن المعلومات المسجلة في القوائم المالية يجب أن تعكس الواقع الاقتصادي بصدق).

وتتطلب خاصية التمثيل الصادق التحرر من نوعين من أنواع التحيز:

- تحيز في عملية القياس، كما هو الحال عند تطبيق منهج التكلفة التاريخية أساساً لقياس الأحداث الاقتصادية، فهذا القياس التاريخي يظهر تحيزاً لصالح الإدارة اتجاه المساهمين والمستثمرين؛
- تحيز من قبل القائم بعملية القياس، قد يكون تحيز القائم بالقياس إما مقصود كما في حالة عدم الأمانة أو غير مقصود كما هو الحال في حالة نقص المعرفة أو الخبرة.

3. الحيادية: لكي تتسم المعلومات التي تحتويها القوائم المالية بالموثوقية فإنها يجب أن تكون محايدة أي خالية من أي عجز، فالمعلومات المالية تكون غير محايدة عندما يتم اختيار أو عرض المعلومات فيها بطريقة انتقائية بحيث تؤثر في اتخاذ القرار أو الحكم وذلك بقصد الوصول إلى نتائج محددة مسبقاً.

فالحياد يعني ببساطة أن القائم بالقياس ليس متحيزاً لنتيجة يحددها مسبقاً.

¹ - منذر جبار داغر: نحو بديل إحصائي مقترح للتقليل من أثر محدد التحفظ، مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد 13، ص-ص، 161-16.

ثالثاً: الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية

وهي ضوابط لا تتعلق مباشرة بالعمليات المحاسبية ولكنها ذات أهمية عالية لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، كونها تمثل سياسات رقابية إدارية وتنظيمية يتم تطبيقها على إدارة نظم المعلومات، حيث أنه يوجد هناك ضوابط رقابية لا تتعلق مباشرة بالعمليات المحاسبية، بل لها منفعة ملحوظة لنظم المعلومات المحاسبية، ويطلق على هذه الضوابط الرقابية مصطلح أساليب الرقابة العامة: وهي تمثل المعايير والتوجيهات التي يلتزم بإتباعها المختصون بوظائف جمع المعلومات وتبويبها وتلخيصها، وتدخل تحت نطاق مهام مركز قسم معالجة البيانات إلكترونياً وتشمل على:¹

1. ضوابط الرقابة التنظيمية:

وتتمثل في الضوابط والإجراءات الرقابية المتعلقة بفصل الوظائف بين إدارة نظم المعلومات والإدارات الأخرى ذات العلاقة، وفصل الواجبات وتقسيمها، وتحديد المسؤوليات في دائرة الحاسوب نفسها من أجل تقليل مخاطر الغش.

2. ضوابط الرقابة على الوصول:

وهي إجراءات رقابية مصممة لمنع واكتشاف الأخطاء والمخالفات التي تحدث نتيجة لمحاولات الدخول والاستخدام غير المرخص لأجهزة الحاسوب وبيانات النظام، وتهدف هذه الإجراءات إلى ضمان السماح للأشخاص المصرح لهم فقط بالوصول إلى الأجهزة والبرمجيات المحاسبية وتحديدهم ضمن المدى الذي يتفق مع طبيعة وحجم أعمالهم الوظيفية وضمن أوقات العمل الرسمي.

3. ضوابط الرقابة على أمن وحماية الملفات:

وتشمل الإجراءات اللازمة لتحقيق الأمن والحماية لمكونات النظام المادية والمنطقية ومواجهة المخاطر المختلفة، كمخاطر الوصول غير المصرح به الذي يقوم به قرصنة الحاسوب فضلاً عن المخاطر الناجمة عن العوامل الطبيعية الخارجية التي قد تتسبب في إخفاق النظام بمكوناته المادية والبرمجية، وعدم القدرة على إتاحتها للمستخدمين، وضمان إدارة النظام وإدامته.

4. ضوابط الرقابة على توثيق النظام وتطويره:

وتشمل الضوابط والإجراءات الرقابية المتعلقة بتوثيق نظم المعلومات وتوصيفها بمكوناتها المادية والمنطقية، وتوثيق المستخدم النهائي فضلاً عن توثيق حالات التطوير والتحديث المستمرة للنظام بعد تشغيله.

¹ - عصام محمد البحيسي: مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبية الإلكترونية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد السادس، سنة 2014، ص 83.

لذا فإن أهم عمل للتدقيق بشكل عام والرقابة الداخلية بشكل خاص في بيئة التجارة الالكترونية هو تحديد المواقع ذات الخطورة المرتفعة على المنظمة، وعلى المدقق الاشتراك مع الإدارة في عملية تقييم المخاطر، لضمان ثبات وجهات النظر حولها، ولابد أن يكون اهتمام الإدارة والمدققين في تقييم أولويات تحليل الخطورة بحيث تبدأ أولاً بتحليل الخطورة من المدقق، وبعد ذلك تقييم احتمالات التعرض لها وأخيراً تحديد تكاليف تلك المخاطر، وطبقاً لدراسة COSO يمكن مواجهة مخاطر التجارة الالكترونية في أربع مجموعات هي: مخاطر يمكن تجنبها من خلال رقابة تمنع حدوث المخاطر مثل منع الوصول غير المسموح به للمعلومات والأجهزة، ومخاطر يمكن تخفيضها عن طريق الاكتشاف والتصحيح المبكر والسريع لها، ومخاطر لا يمكن منعها أو اكتشافها أو تخفيض تأثيرها لذا يمكن اختيار استراتيجية المشاركة كالتأمين على الأصول¹.

ويميل الباحث علي سليمان النعامي في دراسته إلى توسيع مسؤولية المدقق في ظل بيئة التقرير الجديدة، بأن يقدم المدقق تقريراً آخر يؤكد فيه عدم إجراء أي تغيير على القوائم المالية المدققة حتى تاريخ انعقاد الجمعية العمومية لحضور المدقق في العادة هذه الاجتماعات، ولأن المساهم في العادة يدخل على موقع الشركة للاطلاع على القوائم المالية قبل وقت قصير من الاجتماع السنوي للجمعية العمومية، ولإدارة النقاش على أساس معلومات حديثة وصادقة ويتوقع الباحث أن تتطلب بيئة التقرير المعتمدة على الانترنت الحاجة لخدمات المراجعة المستمرة وإصدار تقارير مراجعة على فترات متقاربة بسبب السرعة التي تنسم بها بيئة الأعمال وحاجتها لمعلومات فورية موثوق بها².

رابعاً: الوقاية من مخاطر الاعتماد على المعلومات

في ميدان حماية الاتصالات وحماية الكمبيوتر يعبر عن إجراءات الوقاية بخدمات الأمن، ولا يقصد بها الخدمات بالمعنى المعروف، وإنما أطلق هذا التعبير جراء نشوء شركات متخصصة بأمن المعلومات تقدم هذه الخدمات، وبالعوم فإن هناك خمسة أنواع أساسية لخدمات الأمن تستهدف حماية خمسة عناصر رئيسية في ميدان المعلومات وهي³:

¹ - بتول محمد نوري وآخرون: انعكاسات أعمال التجارة الالكترونية على هيكل الرقابة الداخلية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 22، الفصل الأول، العراق، مجلد 8، سنة 2013، ص 86.

² - علي سليمان النعامي: حدود ومسؤولية مدقق الحسابات عن مدى الثقة في المعلومات المالية على الانترنت، تنمية الرافدين، العدد 95، المجلد 31، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، سنة 2009، ص- ص، 100-105.

³ - هيثم حمود الشبلي: إدارة مخاطر الاحتيال في قطاع الاتصالات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 2009، ص 335.

1. **خدمات (وسائل) حماية التعريف:** هذه الخدمات تهدف إلى التثبيت من الهوية وتحديدًا عندما يقوم شخص ما بالتعريف عن نفسه فإن هذه الخدمات تهدف إلى التثبيت من أنه هو الشخص نفسه ولهذا فإن التعريف يعد الوسائل التي تحمي من أنشطة التخفي والتكرار ومن هنا فإن هناك نوعين من خدمات التعريف الأول تعريف الشخصية وأشهر وسائلها كلمات السر وثانيها التعريف بأصل المعلومات كالتثبيت من أصل الرسالة.

2. **خدمات (وسائل) السيطرة على الدخول:** وهذه الخدمات تستخدم للحماية ضد الدخول غير المشروع إلى مصادر الأنظمة والاتصالات والمعلومات ويشمل مفهوم الدخول غير المصرح به لأغراض خدمات الأمن الاستخدام غير المصرح به والإفشاء غير المصرح به، والتعديل غير المصرح به، والإتلاف غير المصرح به، وإصدار المعلومات والأوامر غير المصرح بها ولهذا فإن خدمات التحكم بالدخول تعد الوسائل الأولية لتحقيق التحويل والتثبيت منه.

3. **خدمات (وسائل) السرية:** هذه الخدمات تحمي المعلومات من الإفشاء للجهات غير المصرح لها بالحصول عليها، والسرية تعني بشكل عام إخفاء المعلومات من خلال تشفيرها على سبيل المثال أو من خلال وسائل أخرى كمنع التعرف على حجمها أو مقدارها أو الجهة المرسل إليها.

4. **خدمات (وسائل) حماية التكاملية وسلامة المحتوى:** هذه الخدمات تهدف إلى حماية مخاطر تغيير البيانات خلال عمليات إدخالها أو معالجتها أو نقلها وعمليات التغيير تعني بمفهوم الأمن هنا الإلغاء أو التحويل أو إعادة تسجيل جزء منها أو غير ذلك وتهدف هذه الوسائل أيضا إلى الحماية من أنشطة تدمير المعطيات بشكل كامل أو إلغائها دون تحويل.

5. **خدمات (وسائل) منع الإنكار:** وهذه الخدمات تهدف إلى منع الجهة التي قامت بالتصرف من إنكار حصول نقل البيانات أو النشاط من قبلها.

المطلب الرابع: الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات

أولاً: الأساليب العامة للرقابة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات: يكون لأي موطن ضعف في أساليب الرقابة العامة آثار بالغة على كافة عمليات معالجة البيانات، لذلك تتمثل هذه الأساليب فيما يلي:¹

1. أساليب الرقابة على العاملين: وقد يطلق على تلك الأساليب بالرقابة التنظيمية بمركز الكمبيوتر، حيث يعتمد تشغيل نظام المعلومات إلى حد كبير على الأفراد في إعداد النظام نفسه، وفي حالة ادخال البيانات والإشراف على معالجة هذه البيانات في أجهزة الكمبيوتر، وفي توزيع المخرجات على المختصين المصرح لهم بتسليم هذه التقارير ويتم استخدام أساليب الرقابة الداخلية المعتمد وللتأكد من سلامة أداء كافة هذه الوظائف، وتتمثل أساليب الرقابة على التطبيقات المتعلقة بالعاملين على: الفصل بين الوظائف، منح الموظفين اجازاتهم السنوية، استخدام حساب كمبيوتر خاص لكل مستخدم.

2. حماية الملفات: يجب أن يحمي نظام المعلومات المحاسبية أشرطة وأسطوانات الملفات الممغنط و من الأخطاء المعتمدة أو غير المقصودة.

3. فريق المراقبة: يتكون فريق المراقبة من شخص أو أكثر يكون مسؤولاً عن إنشاء واستخدام وسائل الرقابة على التطبيقات والحث على اتباعها، ويختلف حجم وتكوين هذا الفريق من منظمة لأخرى، وقد يقوم الفريق بأداء وظائف تماثل تلك التي يقوم بها قسم التدقيق الداخلي مثل أداء اختبارات صحة تشغيل كل من الأجهزة وبرامج الكمبيوتر.

4. مراجعة نظم المعلومات المحاسبية: إن عملية تدقيق النظام ماهي إلا وسيلة رقابية في حد ذاتها، وغنى عن البيان فإن معظم وسائل الرقابة على نظام المعلومات المحاسبية، ما هو إلا إجراء لا جدوى لها ما لم تنفذ، ولذلك تقع مسؤولية الأكيد من سلامة تنفيذ هذه الاجراءات على المدقق، ويساهم التدقيق في اكتشاف مواطن القوة لنظام المعلومات ومواطن الضعف فيه، والتي تمثل وسائل رقابية على التطبيقات المحاسبية، وقد يكون التدقيق فجائي أو مخطط.

¹ - فضيلة بوطورة، نوفل سمايلي: واقع تطبيق أساليب الرقابة الداخلية في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات في البنوك التجارية- دراسة ميدانية لوكالات البنوك العمومية الجزائرية لولاية تبسة، مجلة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد 13، سنة 2015، ص103، وبتصرف.

5. أساليب الرقابة على أجهزة الكمبيوتر: تعتبر أجهزة الكمبيوتر المختلفة، مشتملة على الوحدات المركزية لمعالجة البيانات ومسجلات الأشرطة والأسطوانات والملفات وأجهزة إدخال واستخراج البيانات والمعلومات، إحدى عناصر الأصول الثابتة مرتفعة القيمة، ولذلك يجب اتخاذ الإجراءات الوقائية اللازمة لحمايتها من العطل والتخريب، وقد تقع خسائر مادية نتيجة حادث عرضي أو معتمد.

وتجدر الإشارة إلى أن تعرف المنظمة على التهديدات التي تواجه أمن نظم معلوماتها المحاسبية الإلكترونية وتحديد درجة أهميتها أمراً ضرورياً لتشخيص نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية المتعلقة بهذه التهديدات من أجل تطبيق الأساليب والإجراءات الرقابية المناسبة لحماية هذه النظم من الاعتداءات وتلافي ما قد ينجم عنها من مشكلات وخسائر جسيمة¹.

ثانياً: الرقابة الداخلية وفق نهج COSO

COSO هي كلمة مختصرة لـ (Commty of Sponsoring Organization) والتي تعني منظمة الهيئات الراعية وهي عبارة عن هيئات مالية أمريكية، قامت بوضع وإعداد نظام لتطبيقه داخل المنظمات والذي يتكون أساساً من نظام الرقابة الداخلية وأساسياتها، وتتكون هذه الهيئات من خمسة معاهد وجمعيات وهي:

- معهد المدققين الأمريكيين الداخليين (IIA)؛
- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)؛
- جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)؛
- معهد المحاسبية الإداريين (IMA)؛
- معهد المحللين الماليين (FEI).

1.1 Coso 1992

هي عبارة عن نهج متكامل الذي نشر في سنة 1992 والذي حدد أساسيات الرقابة الداخلية، وأنه دمج مختلف تصورات مفاهيم الرقابة الداخلية في تصور أساسي، وقد عرف الرقابة الداخلية على أنها عملية مصممة من قبل أو بإشراف رئيس الإدارة التنفيذية والمسؤولين الماليين الرئيسيين أو أشخاص يؤدون وظائف مماثلة ومتأثرة بمجلس الإدارة والإدارة وبأشخاص آخرين، وذلك بغية توفير تأكيد معقول بخصوص موثوقية إعداد التقارير المالية وتحضير القوائم المالية للأغراض الخارجية، وفقاً للمبادئ

¹ - انعام محسن حسن زويلف: طبيعة تهديدات أمن نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية- دراسة تطبيقية على شركات التأمين الاردنية، المجلة العربية للمحاسبة، البحرين، سنة 2009، ص 54.

المحاسبية المقبولة عموماً بما في ذلك السياسات والإجراءات. العديد من المنظمات لديها وتستعمل كوزو 1992، الإطار المتكامل للرقابة الداخلية، لتسهيل عمليات وإجراءات الرقابة الداخلية لضمان الامتثال وكذلك عن تعزيز فعالية وكفاءة العمليات، على مزايا إضافية لتنفيذ والحفاظ على الضوابط الداخلية الصارمة التي تشمل ضمان بيانات مالية موثوق بها والتقليل من المخاطر¹. وفي سنة 2002 عملت COSO على تطوير الرقابة الداخلية وربطها بالأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، فأصبحت المكونات الرقابية الخمسة إلى ثمانية مكونات بعد إضافة المكونات التالية إلى تقييم المخاطر²:

1. وضع الأهداف؛
2. تعريف الحدث؛
3. الاستجابة للمخاطر.

2 . 2004 Coso (ERM Enterprise Risk Management)

هو جزء من إدارة المخاطر يستند تقريره على إطار فعال للرقابة الداخلية (المكمل لـ COSO 1992) من أجل تصحيح وتكملة تصميم الرقابة الداخلية من خلال توسيع الانعكاس على إدارة المخاطر الأكثر شمولاً، وعليه إنه يتضمن الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر المتكاملة. ويهدف الإطار إلى تلبية احتياجات المؤسسات ومنظمات الرقابة في الوقت الذي يسمح لهم بالتحرك نحو الأكثر لتطوير عملية إدارة المخاطر.

كما يوفر إطار مرجعي لتسيير المخاطر لدى المؤسسات، فتسيير المخاطر للمؤسسات هي عملية ينفذها مجلس الإدارة، المسيرين والأشخاص الموظفين، تعمل على وضع استراتيجية في المؤسسة، وتهدف إلى التعرف على التنظيم والسيطرة على المخاطر بحيث تكون هذه المخاطر محدودة للمنظمة وتوفر تأكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق أهداف المنظمة. وبسبب شموليته يتوقع أن يصبح ERM هو المعتمد على نطاق واسع كنموذج للرقابة والمخاطر بعد COSO 1992، فضلاً عن كونها مراقبة فمن الممكن قبولها أو تجنبها أو تنويعها أو تقاسمها أو تحويلها.

¹- Schaefer, James, and Rania Mousa. "Internal control and human resource management: Closing the loop." *Journal of Legal Issues and Cases in Business* 2 (2013): 1.p 7.

²- Romney Marshall & Stinbart Paul john, "*Accounting Information Systems*", Elwventh Edition, Pearson Prentice Hall, Pearson Education International, America, (2009), p 228.

تعد إدارة المخاطر ERM الإطار الحديث للرقابة الداخلية لأنه يتصف بشمولية آلياته ومعلوماته، التي تتعلق بالتقارير المالية والأداء الاستراتيجي، وأن الإطار يعمل على ربط أهداف التدقيق بأهداف الشركة ووضع آليات تتعلق بالأحداث المستقبلية فهو يسعى إلى:

- تحديد وقياس المخاطر الاستراتيجية المحيطة بالشركة، وبذلك يتوافق مع أهداف المؤسسة؛
- يأخذ دور استشاري وتوجيهي لمنهج عمل الإدارة الساعية إلى زيادة حصتها السوقية؛
- أصبح دور الرقابة الداخلية تنبؤي فضلا عن دورها السابق المتعلق بالعمليات والتغذية العكسية؛
- أصبح هذا النهج الشمولي يقود إلى تحقيق جودة التدقيق من خلال رفع أخلاقيات المهنة وتطوير أداء العاملين وتنقيفهم والسعي إلى تطبيق المعايير والتفاعل مع بيئة الأعمال وتحقيق الأهداف المرجوة.

هناك العديد من الجهات المختصة بالتدقيق التي أبدت اهتمامها بالموضوع تبني أفكاره بالإضافة إلى منظمة الهيئات الراعية نجد أيضا:

- منظمة الأنطوساي؛ INTOSAI
- منظمة المعايير الدولية؛ ISO
- معايير التدقيق الاسترالية؛ AASB
- لجنة بازل 1 وبازل 2؛
- صندوق النقد الدولي؛
- التقييم الذاتي للمخاطر والرقابة. CRSA

3. Coso 2013

يعتبر Coso 2013 التحديث الأخير الذي عرفته وهو تحديث مرجعي لـ 1992 coso في مجال الرقابة الداخلية، ويأخذ إطار 2013 coso في الاعتبار بيئة الأعمال المتغيرة والتشغيلية خلال السنوات الأخيرة. وقد تم تحديث الرقابة الداخلية لعدة أسباب منها:1

- ظهور مخاطر جديدة؛
- تزايد دور أهمية التكنولوجيا؛
- زيادة دور حوكمة الشركات؛

¹ - un résumé de l'essentiel sur le COSO 2013 pour les dirigeants « Building agility and empowerment into internal control » sur la base du COSO 2013, www.ifaci.com/coso2013.

➤ الحاجة إلى التكيف باستمرار مع البيئة الداخلية والخارجية؛

➤ التحلي بروح المسؤولية للموظفين على جميع المستويات في التسلسل الهرمي والربط بين كل من الاهداف والمخاطر وتقييم الأداء.

وقد احتفظ COSO 2013 أيضا بمكعب COSO، والذي يتضمن 5 عناصر أو مكونات للرقابة الداخلية وهي بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، الأنشطة الرقابية، المعلومات والاتصال، نشاطات المتابعة. فجاء COSO 2013 ب 17 مبدأ من المبادئ الأساسية المكونة للخصائص الخمسة المكونة للرقابة الداخلية، وكل مبدأ لديه سبب وجوده وبالتالي في بعض الحالات تم تأسيس مبدأ للتعامل مع قضية معينة. ويحدد 81 نقطة من الاهتمام المرتبطة بالمبادئ، هذه الخصائص هي المبادئ الهامة التي قد تحدث خلال تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية، وتعتقد الإدارة العامة أن بعض هذه الخصائص ليست ذات الصلة بالحالة المحددة للمنظمة والأخذ بعين الاعتبار معايير أخرى أكثر ملاءمة. لا يتطلب مستودع فرع بتقييم تنفيذ كل الاهتمام وضعت بصورة شاملة. ومع ذلك يمكن للإدارة الاعتماد على نقطة من الاهتمام لتصميم وتنفيذ وإدارة نظام الرقابة الداخلية وتقييم مدى المبادئ وتنفيذها بفعالية وأنها تعمل بشكل صحيح. لضمان الامتثال داخل المنظمة يمكنها:

➤ إجراء تشخيص على أساس المبادئ 17؛

➤ أيضا تعميق بعض المواضيع على أساس المبادئ 17.

الشكل رقم (02-08): مكونات هيكل الرقابة الداخلية وفق COSO



المصدر: فائز عبد الحسين جاسم، دور الرقابة الداخلية في الحد من الفساد المالي والإداري، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد جامعة واسط، العدد 16، سنة 2014، ص 8.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن مكونات الرقابة الداخلية تكون ممكنة التطبيق بعد أن يتم دراستها في ضوء حجم المنشأة، وطبيعة أعمالها، وطريقة حصولها على البيانات، وأن كل مكون من مكونات

الرقابة الداخلية يتضمن مجموعة من الضوابط يتم تصميمها في منشآت الأعمال بصورة تكاملية لكي تتوفر قناعة بأن الأنشطة والعمليات يتم تنفيذها لمقابلة وتحقيق الأهداف المرسومة.

المطلب الخامس: أمن المعلومات والتوقيع الإلكتروني كأداة لحماية وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية

أولاً: أمن المعلومات

إن قيمة المعلومات لا تقل أهمية عن قيمة النقود والأوراق المالية، وقد تحتوي هذه المعلومات أو قد تؤثر في هدم منظمات أو هيئات كبيرة، ولهذا لا نستغرب أن تقوم بعض الهيئات والمؤسسات بإنفاق الملايين لحماية مواقعها على الإنترنت من الدخلاء وتكون حريصة كل الحرص لحماية الملفات والحفاظ على سريتها، فمثلاً إذا استطاع أحد الدخلاء HACKERS اختراق موقع لأحد البنوك فما هو المنتظر حدوثه تحويل ملايين بل مليارات من حساب عميل أو عملاء لحسابه الخاص والتحكم في جميع التعاملات البنكية وغيرها، كم من الخسائر ستقع على هذا البنك ولذلك أصبحت قيمة الملفات والمستندات لا تقل قيمة عن النقود، أما بالنسبة لأخطر من ذلك فما الذي سوف يحدث إذا استطاع أحد الدخلاء السيطرة على موقع له علاقة بوزارة دفاع ما أو بموقع استخباراتي فما هو المتوقع من هذا الدخيل عند سيطرته على هذا الموقع وقدرته على جمع معلومات تقنية كصناعة القنابل مثلاً، أو حتى إصدار أمر بتوجيه صواريخ إلى أماكن يرغب في قصفها لصالح جهة مقابل ملايين أو حتى مليارات، ومما يبق نجد أن حماية المواقع الإلكترونية أصبحت ضرورة أمنية من أجل استقرار الحياة، ولهذا لا تبخل الشركات بصرف الملايين لخلق الأمن والاستقرار كي تضمن بقائها واستمرارها وحماية أمنها¹.

كما يمثل أمن المعلومات ونظمها حماية المعلومات من حيث توافرها وإضفاء الثقة فيها وتأكيد سلامتها، ويعتبر توافر المعلومات على خاصية من خصائص نظم المعلومات الممكن الوصول إليها واستخدامها على أساس فوري في إطار نمط محدد ومطلوب، كما يصبح في الإمكان الوصول إلى النظام عندما يطلب بطريقة معتمدة ووفقاً لمواصفات ملائمة لهذا النظام.

¹ - نبيل محمد مرسى: التقنيات الحديثة للمعلومات، دار الجامعة الجديدة، مصر، سنة 2005، ص 341.

1. الأمن: هي الوسائل المتخذة للمحافظة على خصوصية المعلومات وتأمين وصولها إلى الأشخاص المخولين بالحصول عليها فقط، وكذلك الإجراءات والتدابير الوقائية المتخذة لصيانة المعلومات والتكنولوجيا المستخدمة من الاختراق والعبث وحتى من الكوارث الطبيعية¹.

يمكن تعريف أمن المعلومات بأنه العلم الذي يعمل على توفير الحماية للمعلومات من المخاطر التي تهددها أو الاعتداء عليها، وذلك من خلال توفير الأدوات والوسائل اللازمة لتوفيرها لحماية المعلومات من المخاطر الداخلية والخارجية، والمعايير والإجراءات المتخذة لمنع وصول المعلومات إلى أيدي أشخاص غير مخولين، وأمن المعلومات أمر قديم ولكن بدأ الإنسان استخدامه بشكل أساسي منذ تطور التكنولوجيا والحاسوب وخاصة الانترنت.

2. جرائم الحاسبات:

ترتب على استخدام النظم الآلية نمواً في جرائم الحاسبات، وقد أصبحت تلك الجرائم شائعة ومتداولة خصوصاً في الدول المتقدمة، ونقصد بجرائم الحاسبات استخدام تلك النظم الآلية بشكل مباشر من خلال القائمين على نظام المعلومات أو بشكل غير مباشر (عن بعد) للقيام بأنشطة وتصرفات تتصف بطبيعة الحال بعد القانونية كالسرقة أو التخريب أو التحريف مما قد يؤدي إلى تحقق أضرار بالغة سواء بالنسبة لمقتني الحاسبات الآلية الشخصية أو بالنسبة للوحدات الاقتصادية المستخدمة للحاسبات وبالتالي إدارتها للعاملين بها، وقد تؤدي أيضاً في بعض الحالات إلى تأثيرات سلبية على مستوى الأمن القومي ككل من خلال فيروسات الحاسوب².

3. مدى قابلية البيانات والمعلومات لأن تكون محلاً لجرائم الأموال:

لا يوجد خلاف بخصوص صلاحية البيانات والمعلومات لأن تكون محلاً لجريمة النصب في حال ما إذا احتوتها دعامة مادية، حيث أن الأخيرة هي التي تكون محلاً أو موضوعاً لهذه الجريمة نظراً لطبيعتها المادية، ولكن الخلاف يدور حول صلاحية البيانات والمعلومات الحاسوبية لأن تكون محلاً لجريمة النصب إذا كانت مستقلة عن الدعامة المادية التي تحويها³.

4. طرق اختراق أمن المعلومات:

¹ - محمد عبد الرحيم محاسنة، خالد محمد أبو غنم: مستوى خصائص تكنولوجيا المعلومات وأثرها في مستوى جودة الخدمات المصرفية، مؤتة للبحوث والدراسات، سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد السابع والعشرون، العدد السابع، الأردن، سنة 2012، ص 9.

² - عبد المقصود دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف: نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، سنة 2004، ص 548.

³ - أسامة بن غانم العبيدي: الاتجاهات الحديثة في تجريم الاحتيال المعلوماتي، مجلة جامعة الملك سعود في الأنظمة والعلوم السياسية، المجلد 22، سنة 2010، ص 237.

على الرغم من اختلاف الباحثين المختصين في مجال أمانة المعلومات بخصوص الطرق التي يمكن من خلالها أمن المعلومات، وفيما يأتي توضيح لهذه الطرق:¹

1.4 التجسس التنافسي (الصناعي): ويتمثل في الاطلاع غير المخول به على المعلومات، فالتهديد الخطير الذي يواجه أمن المعلومات هو الدخول (الوصول) غير المرخص إليها من قبل شخص ما ويعرف مثل هؤلاء الأشخاص عادة بمصطلح المأجورين HACKERS وقد أحست منظمات كثيرة بوجودهم، ويعزى السبب في ظهور مثل هذه الشريحة إلى زيادة حدة المنافسة بين المنظمات، قصر دورة حياة المنتجات، انخفاض هامش الربح، انخفاض ولاء العاملين؛

2.4 سوء استخدام المعلومات: ويشير إلى الحالة التي تسخر وتوظف فيها المعلومات لتحقيق أهداف غير مشروعة أو في مجالات غير مسموح بها لتحقيق مصالحه الشخصية أو مصالح جهات أخرى حتى في الحالات التي يحق للمستفيد في الوصول إلى هذه المعلومات، ويحصل هذا الاختراق بسبب استغلال احد الأفراد من قبل الشركات المنافسة من أجل المال أو الرغبة في التجسس أو بسبب طرد الفرد العامل ومن ثم قيامه بعرض معلوماته وكشف أسرار المنظمة واستراتيجيتها؛

3.4 الإهمال: وهو يمثل الطريقة الأكثر شيوعا لاختراق المعلومات ويعزى السبب في ذلك إلى إهمال الأفراد العاملين وتهاونهم أو ضعف إدراكهم لأهمية الاحتفاظ بسرية المعلومات والعواقب الوخيمة المترتبة لاختراق امن المعلومات، إلى جانب عدم معرفتهم المعلومات التي تحتاج إلى الحماية ومن يمتلك الدافع إلى سرقة هذه المعلومات من داخل المنظمة وخارجها وكيف يمكن كشفه وإيقافه في الوقت المناسب؛

4.4 تدمير المعلومات: من خلال استخدام الفيروسات التي شغلت المتخصصين في السنوات الأخيرة بسبب اتساع مخاطرها وسهولة انتشارها والأضرار الكبيرة المترتبة عليها والتي تشتمل على مهاجمة البيانات والمعلومات والبرامج وإتلافها وحذفها وتعديلها جذريا من خلال تشويهها وتحريفها وإدخال معلومات غير صحيحة، حذف الملفات وإعادة تسميتها وتغيير تواريخ الملفات المخزونة، فضلا عن إيقاف الحاسب عن العمل أو إبطاء تشغيله وتقليص السعة التخزينية.

ثانيا: التوقيع الإلكتروني

إن المعاملات الإلكترونية حتى يتم التعامل فيها فإنه لبد من التوقيع عليها إلكترونيا بما يفيد نسبتها لمن قام بها، وأي شخص يرغب الدخول في هذه المعاملات يحتاج إلى التأكد من صحة هذه

¹ - محمد عبد الحسين حسن الطائي: أمن المعلومات، مجالات الاختراق وآلية التعزيز، المجلة العربية للدراسات الأمنية والتدريب، المجلد 20، العدد 40، سنة 2005، ص-ص، 269-270.

المعلومات ومصادقيتها ومن هنا تأتي أهمية القائمين على منح شهادات تصديق البيانات الإلكترونية، فتكنولوجيا التوقيع الرقمي تشكل جزءا مهما من أمن المعلومات.

1. تعريف التوقيع الإلكتروني: عرف بعض الفقهاء التوقيع الإلكتروني بأنه مجموعة من الإجراءات والوسائل يتبع استخدامها عن طريق الرموز أو الأرقام إخراج رسالة إلكترونية تتضمن علامة مميزة لصاحب الرسالة المنقولة إلكترونيا يجرى تشفيرها باستخدام زوج من المفاتيح، واحد معلن والآخر خاص بصاحب الرسالة¹.

التعريف الفقهي للتوقيع الإلكتروني: عرف التوقيع الإلكتروني في الفقه الفرنسي بأنه عبارة عن مجموعة من الأرقام التي تتجم من عملية حسابية مفتوحة باستخدام الكود السري الخاص، في حين عرفه رأي آخر بأنه عبارة عن ضغط رسالة - بتشفير هذه الرسالة المضغوطة برمز سري خاص بموقع الرسالة².

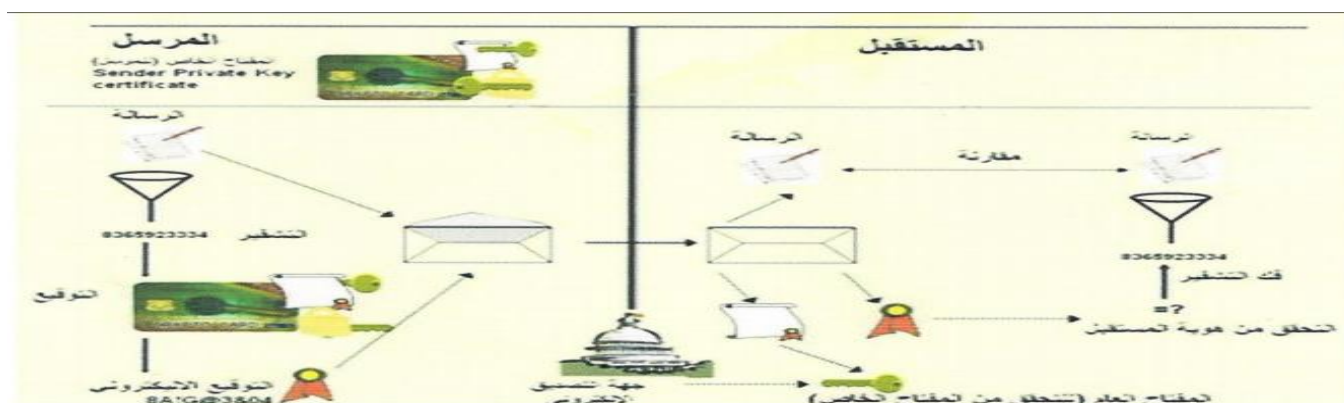
2. ماهية التوقيع والمصادقة:

مقدمي خدمات المصادقة الإلكترونية عبارة عن أطراف قد تكون هيئات عامة، أو خاصة تلبي حاجة المتعاملين عبر شبكة الإنترنت، بوصفها طرف ثالث تعمل على ترسيخ الثقة بينهم، وذلك من خلال إصدار شهادات إلكترونية لكل مشترك، تشهد بموجبها بصحة المعلومات والبيانات الواردة فيها تقوم بدور حاسم في ضمان قبل التوقيعات الإلكترونية والاعتراف فيها قانونا، وبالتالي تحقيق الأمن المعلوماتي للأطراف، ولهذا عملت مختلف التشريعات التي نظمت مواضيع التجارة الإلكترونية والتوقيع الإلكتروني على إرساء نظام قانوني تعمل أصحاب هذه المهنة³.

¹ - أسامة بن غانم العبيدي: حجية التوقيع الإلكتروني في الإثبات، المجلة العربية للدراسات الأمنية والتدريب، المجلد 28، العدد 56، الرياض، 1434 هـ، ص 145.

² - عبد الله محمد النوايسة: مدى توفير حماية جزائية للتوقيع الإلكتروني ومعطياته في القانون الأردني - دراسة مقارنة، المجلة الأردنية في القانون والعلوم والسياسة، المجلد 2، العدد 2، سنة 2010، ص 122.

³ - طارق كميل: مقدموا خدمات المصادقة الإلكترونية (التنظيم القانوني وواجباتهم ومسؤولياتهم، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والقانونية، المجلد 05، العدد 03، سنة 2008، ص 239.



المصدر: سلوى عبد الجبار عبد القادر، أثر استخدام التوقيع الرقمي في العمليات المصرفية الإلكترونية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 22، الفصل الأول، العراق، سنة 2013، ص 322.

3. الجهة المختصة بتصديق التوقيع الإلكتروني:

تتنوع التسميات المطلقة على الجهة المختصة بتصديق التوقيع الإلكتروني من جهة التصديق إلى مقدم أو مزود خدمات التصديق إلى سلطة المصادقة على التوقيعات الإلكترونية، وقد ظهرت جهة التصديق للتحقق من صحة التوقيع الإلكتروني لأنه لبد من وجود جهة موثوق بها لربط شخص أو كيان بعينه بالتوقيع، ويتم ذلك باللجوء إلى طرف ثالث محايد وموثوق به، حيث لا يقتصر دور جهة التصديق على تحديد هوية المتعاملين في المعاملة الإلكترونية، بل تقوم فضلا عن ذلك بالتحقق من مضمون التعامل وسلامته، وكذلك جديته وابتعاده عن الاحتيال¹.

4. التزام جهات التوثيق بإصدار شهادة توثيق إلكترونية:

التزام جهات التوقيع الإلكتروني بإصدار شهادة إلكترونية تؤكد هوية صاحب الرسالة الإلكترونية (الموقع) أو صلاحية التوقيع.

إن شهادة التوثيق هي رسالة إلكترونية تسلم من شخص ثالث موثوق، وتكون لها وظيفة الربط بين شخص طبيعي أو معنوي وزوج من المفاتيح (الخاص العام)، وتسمح بتحديد حائز المفتاح الخاص الذي يتطابق مع المفتاح العام المذكور فيها، وتحتوي الشهادة على معلومات عن المتعامل (اسم، عنوان،

¹ - هلا الحسن، محمد واصل: تصديق التوقيع الإلكتروني، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، سنة 2010، ص 531.

أهلية، عناصر تعريفية أخرى)، والممثل القانوني بالنسبة للشخص المعنوي، واسم مصدر الشهادة والمفتاح العمومي للمتعامل، والرقم التسلسلي، وتاريخ تسليم الشهادة وتاريخ انتهاء صلاحيتها¹.

5. صور التوقيع الإلكتروني: تنقسم صور التوقيع الإلكتروني إلى:²

الصورة الأولى: التوقيع البيومتري

يقصد بالتوقيع البيومتري التحقق من شخصية المتعامل بالاعتماد على الخواص الفيزيائية الطبيعية للأفراد، وهذه الصورة من صور التوقيع الإلكتروني، صورة حديثة ومتطورة، تدخل ضمن تكنولوجيا البصمات والخواص الحيوية والطبيعية، فالتوقيع البيومتري يقوم على حقيقة علمية مفادها أن لكل إنسان صفاته الجسدية الخاصة التي تختلف عن أي شخص آخر، والتي تتميز بالثبات النسبي الذي يجعل لها قدرا كبيرا من الحجة في التوقيع والإثبات، وتشمل طرق التوقيع البيومتري ما يلي:

➤ بصمة الأصابع؛

➤ بصمة العين وهي بصمة شبكية وقزحية العين؛

➤ بصمة معالم الوجه؛

➤ خواص اليد البشرية؛

➤ بصمة الصوت.

الصورة الثانية: التوقيع بالرقم السري

في هذه الصورة من صورة التوقيع الإلكتروني يقوم الشخص بإدخال رقم سري عبارة عن أرقام أو حروف، ويطلق عليه اختصارا (P.I.N) PERSONAL IDENTIFICATION NUMBER.

ويتم مطابقة هذا الرقم برقم سري مخزن سلفا في ذاكرة الحاسب الآلي لمقدم الخدمة المعلوماتية، أو مخزن في النظام البنكي الإلكتروني، فإن تطابق الرقمين كان التوقيع تاما، ومخولا لصاحبه بالدخول إلى الموقع الإلكتروني، أو النظام المصرفي الإلكتروني، ويتم تشفير الكود السري باستخدام تقنية معينة يتم إنشاؤها في المتصفحات على شبكة الإنترنت أو في النظام المصرفي نفسه، وغالبا ما يرتبط هذا التوقيع السري بالبطاقات البلاستيكية الممغنطة وغيرها من البطاقات الحديثة المشابهة والمزودة بذاكرة إلكترونية.

¹ - زهيرة كيسي: النظام القانوني لجهات التوثيق (التدقيق) الإلكتروني، دفاتر السياسة والقانون، العدد السابع، سنة 2012، ص 216.

² - إبراهيم بن سطم بن خلف العنزي: التوقيع الإلكتروني وحمايته الجنائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الفلسفة في العلوم الأمنية، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، قسم العدالة الجنائية، الرياض، سنة 2009، ص-ص، 54-57.

الصورة الثالثة: التوقيع الإلكتروني الرقمي

هذه الصورة من صور التوقيع الإلكتروني هي الأرقى على الإطلاق، ومن أجل تنظيم هذه الصورة من صور التوقيع الإلكتروني صدرت أغلب القوانين الخاصة بالتوقيعات الإلكترونية وسميت بذلك حتى استحوذت على هذا المسمى التوقيع الإلكتروني رغم أن هذا المسمى أشمل وأعم مما أرادت به التشريعات، حتى تصور البعض أنه لا يوجد أي صورة من صور التوقيع الإلكتروني إلا هذه الصور وذلك لما يتحقق في هذه الصورة من الأمان والثقة ولارتباطها بالتعاملات والصفقات التي تتم عبر شبكة الإنترنت.

المطلب السادس: الغش والتلاعب الإلكتروني ودوره في عرقلة عملية التدقيق الإلكتروني

الغش هو عمل متعمد من جانب واحد أو أكثر من الأفراد العاملين في الإدارة أو القائمين على الحكم أو الموظفين أو الطرف الثالث الذي ينطوي على استخدام الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية.

وقد ورد مفهوم الغش على أنه: يشمل أساساً على استخدام الخداع للحصول على مكاسب شخصية بطريقة غير آمنة أو خلق خسارة للآخرين، ويشمل مصطلح الغش أنشطة مثل السرقة أو الفساد الإداري والتآمر والاختلاس وغسيل الأموال والرشوة والابتزاز¹.

على الإدارة أن تقوم بعمل خطوات استباقية للتخفيف من المخاطر والإشراف على الرقابة الداخلية لمنع وكشف الغش، ويمكن أن يتم ذلك من خلال ثلاث مراحل هي كالتالي:²

1. تحديد وقياس مخاطر الغش: فعلى الإدارة تقييم كل المظاهر لمنع حدوث أية أخطار محتملة،

ومن ضمنها خطر الغش الذي يتأثر ويزداد في بعض الحالات حسب نوع الصناعة، ونوع العمليات التي تقوم بها الشركة، وحجم الشركة، وعلى إدارة الشركة أيضاً أن يكون لديها وعي بالمخاطر المتوقعة، وبرنامج إدارة مخاطر يتم متابعته من قبل لجنة التدقيق ومجلس الإدارة؛

2. تخفيف مخاطر الغش: ويتم ذلك من خلال وضع إجراءات الرقابة الملائمة ومراجعتها باستمرار،

فمثلاً يمكن حماية معلومات وأصول الشركة من خلال ضبط ورقابة عملية الدخول إليها ووضع

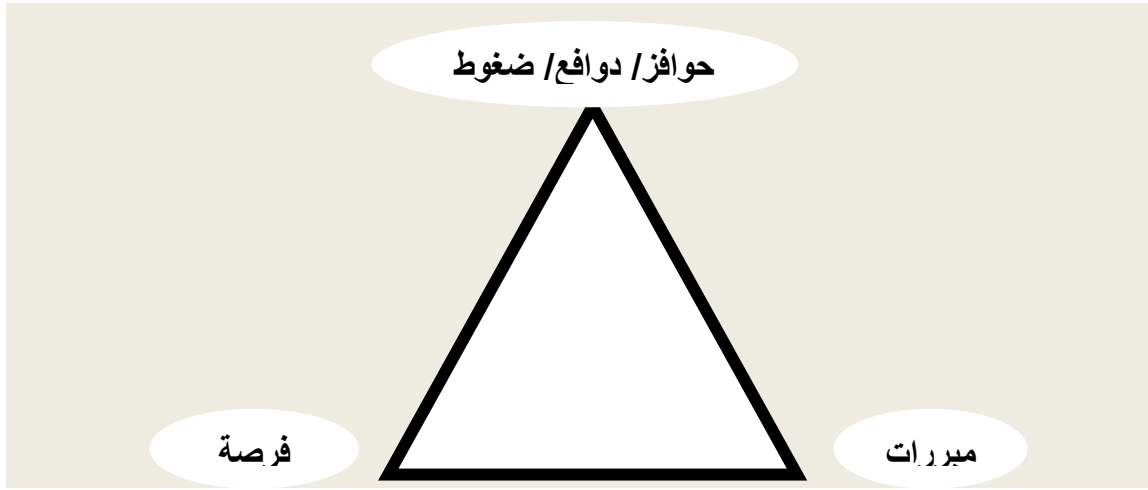
¹ - عماد صالح نعمة: موقف المدقق الخارجي اتجاه مسؤولية الإهمال في كشف الغش، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 29، العراق، سنة 2013، ص 212.

² - جمال عبد الرحمن أبو سردانة، مهند احمد عتمه، محمد إبراهيم الحاوي: قدرة الشركات العامة على منع الغش وكشفه دراسة تحليلية لقطاع الخدمات في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 09، العدد 01، سنة 2013، ص 44.

إجراءات الحماية المادية والإلكترونية، ويمكن التقليل من خطر سرقة النقد من خلال الطلب من العميل إيداع النقد مباشرة بالبنك؛

3. استخدام نظام رقابة داخلية مناسب: إن نظام الرقابة الداخلية الفعال يضمن حماية لأصول الشركة وتقديم بيانات مالية صحيحة، وعلى إدارة الشركة التأكد من وجود نظام رقابة فعال بدون ثغرات قادر على منع وكشف الغش، وتقع على المدقق الخارجي مسؤولية تقييم ذلك والتقرير عنه.

الشكل رقم (02-10): مثلث الغش



المصدر: الفاتح الأمين عبد الرحيم الفكي: مداخل مقترحة لتطوير كفاءة وفاعلية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش المالي، مجلة الأكاديمية العربية في الدنمارك، ص 145.

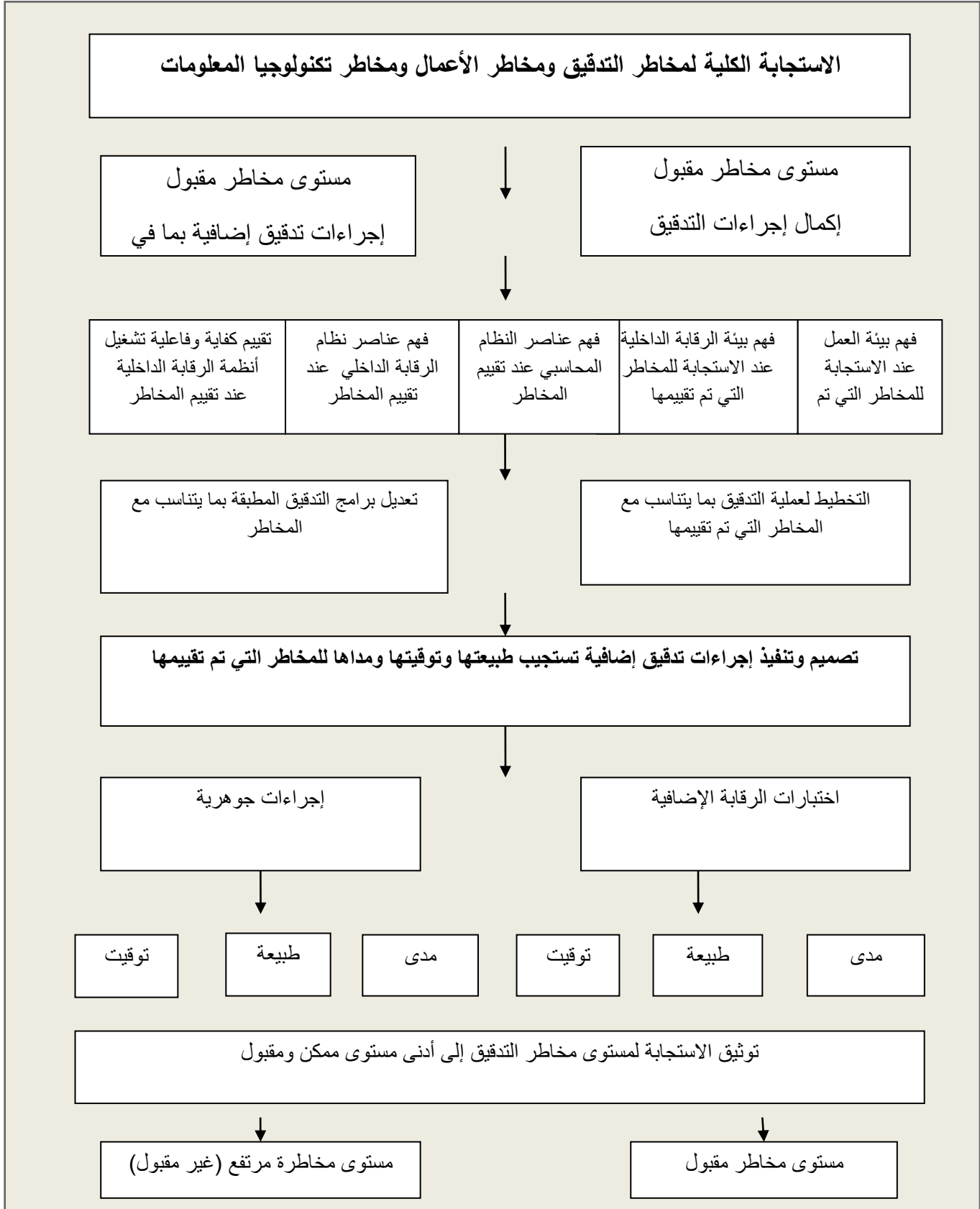
من خلال الشكل التالي نلاحظ أن هذه العوامل تتكامل فيما بينها وتشكل ما يعرف بمثلث الغش، فنلاحظ وجود حافز أو دافع أو ضغوط تواجه الشخص مرتكب الغش، وكذلك وجود فرصة تتمثل في ضعف الرقابة الداخلية أو إمكانية إبطال مفعولها من قبل الشخص مرتكب الغش، وفي الأخير وجود مبررات لمن يرتكب الغش.

مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش:

تعد مسؤولية المدقق عن اكتشاف الغش والمخالفات والتقارير عنها، أحد الأسباب الهامة التي ساعدت على ظهور فجوة التوقعات في مهنة التدقيق، حيث يعتقد معظم مستخدمي القوائم المالية أن التقرير النظيف يعني أن المدقق قد اكتشف كل الأخطاء المادية الناتجة عن الغش أو المخالفات التي تكون قد حدثت أثناء السنة المالية محل التدقيق، وبالتالي فإن مستخدمي القوائم المالية توقعوا عاليا بأن يقوم المدقق باكتشاف الغش والمخالفات، وذلك كهدف ضروري لعملية التدقيق في حين تختلف المعايير

المهنية والتوصيات الصادرة عن الهيئات والمنظمات المهنية عن وجهة النظر السابقة، حيث قللت المعايير والتوصيات من درجة مسؤولية المدقق بشأن اكتشاف الغش والمخالفات وذلك بالإشارة إلى أن الإدارة هي المسؤولة في المقام الأول عن الغش وبالتالي فهي المسؤولة على منع تلك المخالفات من خلال وسائل الرقابة الداخلية الفعالة¹.

¹ - محمد بشير غوالي: دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة ولايات الجنوب الجزائري، مجلة الباحث، ورقة، العدد 12، سنة 2013، ص 130.



المصدر: سناء نظمي سعد مسودة، تطوير استراتيجية تدقيق القوائم المالية في ظل الاستجابة لتقييم مخاطر التدقيق ومخاطر الأعمال ومخاطر تكنولوجيا المعلومات المحيطة في مهنة التدقيق، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، اليمن، العدد الثامن، سنة 2011، ص 138.

المبحث الرابع: الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات الإلكترونية وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية

لفظ الحوكمة هو الترجمة للأصل الإنجليزي للكلمة Governance، والذي توصل إليه مجمع اللغة العربية في محاولة لتعريب الكلمة، حيث أن لها معان أخرى مثل الإدارة الرشيدة والحاكمة لذا يطلق على اصطلاح Corporate Governance لفظ حوكمة الشركات¹.

المطلب الأول: ماهية حوكمة الشركات في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات

وقد برز مفهوم حوكمة الشركات والذي يقوم على أساس تنظيم العلاقات القائمة بين مجلس الإدارة في الشركات وبين مديري الفروع التنفيذيين ولجان التدقيق المعينة في مجلس الإدارة أولاً والمساهمين وأصحاب المصالح ومراقبي الحسابات مع الشركات ثانياً،

أولاً: تعريف حوكمة الشركات

هي مجموعة القواعد والنظم والإجراءات التي تعمل على تحقيق أفضل توازن بين مصالح مديري الشركات والمساهمين وأصحاب (الأطراف الأخرى) من خلال الوسائل الرقابية التي تفرضها².

حوكمة الشركات هو مجموعة من الآليات لحماية المساهمين من أجل ضمان حصولهم على العائد المناسب على الاستثمار وعليه فإن دور القوائم المالية هي بالتالي مهمة لأنها هي الوثائق الرئيسية التي ينظر إليها المساهمين، لضمان جودة المعلومات المالية، والشركات ملزمة للمصادقة على السجلات المحاسبية من قبل مراجعي الحسابات. مثل أي شخص يعمل لصالح الحوكمة، ومسألة التعويضات التي هي من الأمور الضرورية³.

¹ - هدى خليل إبراهيم: دور حوكمة الشركات في محاربة الفساد من وجهة نظر محاسبية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 38، سنة 2014، ص 222.

² - أحمد مهدي هادي العنزي: تحليل حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 4، العراق، سنة 2014، ص 225.

³ - Julien LE MAUX , Effort d'audit et gouvernance: Le rôle des honoraires d'audit Le rôle des honoraires d'audit, revue Recherches en Sciences de Gestion-Management Sciences-Ciencias de Gestión, 2014 , n°102, P 155.

تم تعريف حوكمة الشركات من قبل السير أديان كادبوري كاتجاه والسيطرة على الشركة. من ناحية فلسفية، أن له علاقة مع الشفافية، والمساءلة¹.

ثانياً: تعريف الحوكمة الإلكترونية

تعرف منظمة اليونسكو الحوكمة الإلكترونية على أنها استخدام القطاعات العامة لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات بهدف تحسين تسليم المعلومات والخدمات وتشجيع مشاركتها مع المواطنين في عملية صنع القرارات وجعل الحكومة أفضل من حيث فاعلية المساءلة والشفافية، فالحوكمة الإلكترونية تتضمن نماذج جديدة من أنماط القيادة وطرائق جديدة في مناقشة القضايا العامة وحسم السياسات والاستثمارات وطرائق جديدة في الدخول للتعليم والاستماع للمواطنين وشكاويهم ومقترحاتهم وطرائق جديدة لتنظيم وتسليم الخدمات والمعلومات، فالحوكمة الإلكترونية تحتوي مضامين أوسع وأشمل من الحكومة الإلكترونية فهي اتجاه علاقة المواطنين بالحكومات وفيما بينها، كذلك فإن الحوكمة الإلكترونية يمكن لها أن تتوافق مع أربع مصطلحات في المواطنة هي : المسؤولية والمشاركة والتحويل والتمكين².

وتمثل حوكمة تكنولوجيا المعلومات هيكل العلاقات والعمليات الخاصة بتوجيه ورقابة المنشأة من أجل تحقيق أهداف المنشأة من خلال اضافة قيمة عند موازنة المخاطر إزاء العائد على تكنولوجيا المعلومات وعملياتها، حيث يجب أن تلبى المنظمات متطلبات الجودة والثقة والامان لمعلوماتها كما هو الحال بالنسبة لجميع الموجودات، كما يجب أن ترتقي الادارة في استخدام الموارد المتاحة ويضمنها البيانات والنظم التطبيقية والتكنولوجيا والمرافق والناس، ولكي تتحمل الادارة مسؤولياتها وتحقق أهدافها، عليها أن تفهم الوضع الخاص بنظم تكنولوجيا معلوماتها واتخاذ القرار بشأن نوع الأمان والثقة التي ينبغي أن توفرها³.

الحوكمة الإلكترونية هي مجموعة القوانين والخطط الادارية لتنظيم عمل دوائر الدولة والشركات وغيرها وبشترك فيها المجتمع المدني وقطاع الأعمال أي شبكة من المنظمات وكذلك هي وسيلة لتحسين الأداء الحكومي في الادارة وعلى بناء الثقة بين الحكومة وجمهور المتعاملين معها من الأفراد، كما أنها تعمل على الارتقاء بكفاءة الجهاز الاداري للحكومة الإلكترونية والوصول بالخدمات إلى مستوى عالي من

¹ - Lutgart Van den Berghe, Celine Louche. The Link Between Corporate Governance and Corporate Social Responsibility in Insurance. **The Geneva Papers on Risk and Insurance: issues and practice**, Blackwell Publishing, 2005, 30 (3), p 6.

² - محمد عصام وآخرون: جاهزية الادارات المحلية لاعتماد الحوكمة الإلكترونية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق، السنة 35، العدد 93، سنة 2012، ص 286.

³ - وليد خالد: الرقابة على أنظمة المعلومات باستخدام COBIT، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 40، سنة 2014، ص 343.

الدقة والسرعة وضمان مستوى عالي من الكفاءة الانتاجية مع ندرو وقوع الخطأ مما يؤدي في النهاية الى تحقيق الشفافية الادارية، فالحوكمة هي ما تقوم به الحكومة من أنشطة وهي تمثل الممارسة الحركية لسلطة الإدارة والسياسة¹.

ثالثاً: مبادئ حوكمة الشركات

تهدف مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي OECD إلى عرض معايير الممارسات المثلى الشائعة وترتب هذه المبادئ في 06 فصول كما يلي:

الجدول رقم (02-05): مبادئ حوكمة الشركات

- ذو تأثير في الأداء الاقتصادي الشامل؛ - المتطلبات القانونية والتنظيمية في نطاق إختصاص تشريعي؛ - توزيع المسؤوليات بين الجهات ذات العلاقة في نطاق اختصاص تشريعي واضح وفي خدمة المصلحة العامة؛ - لدى الجهات المختلفة النزاهة والسلطة والموارد للقيام بواجباتها.	ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات	
- توافر الحقوق الأساسية للمساهمين؛ - الحق في المعلومات عن القرارات؛ - الحق في المشاركة في التصويت؛ - تسهيل المشاركة الفعالة؛ - التصويت شخصياً أو غيابياً؛ - الإفصاح عن الهياكل والترتيبات؛ - تسهيل ممارسة حقوق الملكية.	حماية حقوق حملة الأسهم	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
- معاملة المساهمين (من فئة الأسهم نفسها) بشكل متساوي؛ - منع التداول بين الداخلين والتداول الشخصي الصوري؛ - الإفصاح عن العمليات.	المعاملة المتساوية لحملة الأسهم	
- المصالح وفقاً للقانون أو الاتفاقيات؛ - التعويض مقابل انتهاك الحقوق؛ - تطوير الآليات للمشاركة؛ - تقديم المعلومات في الوقت المناسب؛	احترام دور أصحاب المصالح	

¹ - خلود موسى عمران، ندى بدر جراح: تأمين حماية مواقع الحوكمة الالكترونية للشركات في محافظة البصرة دراسة استطلاعية، دراسات البصرة، السنة 9، العدد 18، سنة 2014، ص 6.

- الاهتمام بالممارسات؛ - إطار للإعسار وآخر للدائنين.		
- الإفصاح عن السياسات؛ - المستويات النوعية للمحاسبة؛ - المراجعة الخارجية؛ - قابلية المراجعة للمساءلة؛ - الفرصة والتوقيت المستخدمان؛ - المنهج الفعال لإطار الحوكمة.	الإفصاح والشفافية	
- العمل وفقاً للمعلومات الكاملة؛ - المعاملة العادلة للمساهمين؛ - تطبيق المعايير الأخلاقية؛ - عرض السياسات، - الحكم الموضوعي المستقل ولوقت المناسب لإتاحة المعلومات.	مسؤوليات الإدارة مجلس	

المصدر: حسين قاضي، كنان نده: مبادئ حوكمة الشركات في سورية (دراسة مقارنة مع مصر والأردن)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، سنة 2010، ص 683.

رابعاً: أهمية تطبيق حوكمة الشركات

تتمثل أهمية تطبيق حوكمة الشركات في:¹

1. زيادة المصداقية من خلال إخضاع مراجعة المعلومات المحاسبية إلى جهات مستقلة والتأكيد على عملية المراجعة من قبل الأجهزة الرقابية في الحوكمة؛
2. العمل على تخفيض ومنع التلاعب والتحريف في القوائم المالية من خلال مجموعة الآليات التي تتضمنها تطبيق حوكمة الشركات على الوحدة الاقتصادية؛
3. تقليل ظاهرة عدم تماثل المعلومات؛
4. العمل على تخفيض ومنع ظاهرة إدارة الأرباح والتي تمثل الجزء الأكثر أهمية لمستخدمي التقارير المالية، كما يمكن القول أن اهتمام حوكمة الشركات بمبدأ الإفصاح والشفافية راجع إلى عدة أهداف أهمها:

¹ - ماجد مصطفى عبد الباز: جودة التقارير المالية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية ومبادئ حوكمة الشركات، المجلة العلمية كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد الثالث، العدد الأول، سنة 2012، ص- ص 140-141.

- توفير قوائم مالية معدة وفقا لمعايير ومعالجات محاسبية سليمة تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية وتوفير الإفصاح الكافي والشفافية من خلال البيانات المالية وغير المالية المدرجة بها، بما يوفر احتياجات مستخدمي القوائم المالية من مستثمرين وبنوك ومحللين ماليين؛
- وصف العناصر التي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية وتوفير مقاييس للتفسير والتحليل لتلك العناصر غير تلك الواردة بالقوائم المالية، والعمل على التوسع في الاعتراف من خلال الإيضاحات المتممة لكل عنصر من عناصر القوائم المالية؛
- إيجاد مقاييس بديلة للاعتراف للعناصر والمعلومات غير المالية، والتي لا يتم الاعتراف بها في القوائم المالية؛
- يعمل مبدأ الإفصاح والشفافية إذا تم تطبيقه بدقة وفقا للحوكمة على التأكد من إتباع الوحدات الاقتصادية في وصفها للعناصر التي تم الاعتراف بها لمعايير المحاسبة.

خامسا: أهداف ومزايا حوكمة الشركات تتمتع حوكمة الشركات بعدد من المزايا والأهداف وهي:¹

- تحسين القدرة التنافسية للشركة وزيادة قيمتها؛
- فرض الرقابة الفعالة على أداء الشركة وتدعيم المساءلة المحاسبية؛
- ضمان مراجعة الأداء التشغيلي والنقدي للشركة؛
- تقويم أداء الادارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة بها؛
- تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ والمعايير المتفق عليها؛
- تعظيم أرباح الشركة؛
- زيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال؛
- الحصول على التمويل المناسب والتنبؤ بالمخاطر المتوقعة؛
- تحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد؛
- مراعاة مصالح الأطراف المختلفة وتفعيل التواصل معهم.

¹ - حسين راغب طلب: أثر تنفيذ آليات حوكمة الشركات في تخفيض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 45، العراق، سنة 2015، ص 390.

المطلب الثاني: العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة المعلومات المحاسبية

إن جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي صحة البيانات المقدمة من طرف الشركة هي تدل على لفعالية الأنظمة المحاسبية المستعملة والتي تتطلب توافر أنظمة حوكمة الشركات لتمنع تواطؤ المدقق مع من لهم علاقة ومصالح الشركة، إذ أن وجود تطبيق حوكمة جيد للشركات يعني المزيد من التدخل والإشراف من جانب المساهمين والجمعيات العمومية على مجلس الإدارة وأجهزتها التنفيذية من أجل الحد من الفساد المالي.

تؤدي النظم المحاسبية دوراً أساسياً وهاماً في تفعيل نظم الحوكمة، فالنتائج النهائي من النظم المحاسبية يتمثل في التقارير والقوائم المالية التي تعد وسيلة الاتصال الأساسية في مجالات الأعمال، وتتأثر المحاسبة بصورة عامة بالمتغيرات البيئية والتنظيمية المحيطة سواء داخل المنشأة أو خارجها، ونتيجة منطقية في هذا الصدد مؤداها تأثر العملية المحاسبية كأحد آليات نظم الحوكمة بالمتغيرات المحيطة والتي يمكن بلورة شق منها في الآليات غير المحاسبة التي تتضمنها نظم الحوكمة¹.

تؤدي العلاقة بين حوكمة الشركات والمعلومات المحاسبية الى:²

- إن الالتزام بتطبيق الحوكمة سوف ينعكس بشكل ايجابي على مجمل أداء الوحدة الاقتصادية من الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة فضلاً عن دعم قدرتها على الاستمرار والنمو وتحقيق مصالح الأطراف المختلفة المرتبطة معها؛
- كما أن تطبيق مبادئ الحوكمة سوف يؤثر بشكل مباشر على الإفصاح المحاسبي فضلاً عن الشفافية وهذا يشير إلى وجود علاقة متبادلة بين تطبيق الحوكمة من جانب والإفصاح والشفافية من جانب آخر ويؤثر كل منهما بالآخر؛
- لا يمكن أن تعد التقارير المالية أداة قوية للتأكد من أداء الشركات ومن ثم حماية حقوق المستثمرين من دون وجود نظام إفصاح وشفافية عالية يستندان على جودة المعلومات المحاسبية؛
- إن إنتاج معلومات محاسبية متعددة الاستخدامات للأطراف المختلفة ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية والمحافظة على حقوقهم يتعين أن تعد هذه المعلومات بمستوى عال من الجودة بحيث يمكن الاعتماد

¹ - أحمد سعيد قطب حسنين: التكامل بين الآليات المحاسبية والغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 01، المجلد رقم 46، سنة 2009، ص 19.

² - ناظم حسن عبد السيد: أثر حوكمة المصارف على جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 4، سنة 2014، العراق، ص - ص، 106-105.

عليها في اتخاذ القرارات ذات الطبيعة الاقتصادية من جانب، وتعكس ثقة الأطراف المرتبطة بالوحدة الاقتصادية من جانب آخر.

أولاً: تدقيق الحسابات معيار لجودة المعلومة

يمكن توضيح العلاقة بين التدقيق وجودة المعلومة في ظل الحوكمة، باعتبارها علاقة متكاملة ومتبادلة تمتاز وتتصف بالتغذية العكسية، فمن بين العوامل التي تحدد جودة المعلومات ما يلي:¹

➤ **المعايير القانونية:** والتي من خلالها يتم فرض وسن تشريعات تتعلق بكيفية عمل مختلف المؤسسات، مع توفير نظام فعال يقوم بضبط وإحكام الأداء في المؤسسة، وذلك بما يتوافق مع المتطلبات القانونية؛

➤ **المعايير الرقابية:** من خلال وجود معايير خاصة بعملية الرقابة من شأنها تدعيم حوكمة الشركات، وذلك من خلال تحديد أدوار ومسؤوليات كل مصلحة من التدقيق وأجهزة الرقابة المالية والإدارية؛

➤ **المعايير المهنية:** على اعتبار أن أغلب المؤسسات المهنية والمجالس قد توجهت إلى إصدار معايير عديدة، بغية ضبط أداء العملية المحاسبية وبالتالي توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات، وهذا من أجل إبراز مفهوم المساءلة والتي تتفق مع أسلوب حوكمة الشركات؛

➤ **المعايير الفنية:** لتحقيق جودة المعلومة فإن توفر هذه المعايير سيكون له أثر كبير في إحكام وضبط الجودة، مما يؤدي إلى تطوير وتفعيل الجهات التنظيمية للحوكمة.

ثانياً: تأثير قواعد الحوكمة على جودة المعلومات المحاسبية

تتحقق أعلى درجات الشفافية الحقيقية للشركات من خلال وجود ركيزتين أساسيتين هما نظام إفصاح قوي وجودة للمعلومات المحاسبية، الذي يساعد المساهمين على ممارسة حقوق ممتلكاتهم على أسس مدروسة، وتظهر التجارب أن الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية أداة قوية للتأكد من أن سلوك إدارة الشركات يسير في الاتجاه الصحيح ووفق الخطط والأهداف الموضوعية، وكذلك العمل على حماية حقوق المستثمرين والأطراف ذات المصلحة، وعليه فإن نظام الإفصاح الكافي عن المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب يساعد على جذب رؤوس الأموال والحفاظ على ثقة بين المستثمرين وأسواق المال، وتتجلى أهمية الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية من خلال

¹ - فاطمة الزهراء رقايقية: مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، ورقلة، العدد 01، سنة 2014، ص 55.

زيادة حاجة الشركات إلى التمويل عن طريق أسواق المال وبورصات الأسهم والسندات، وغالبا ما تشرف على الأسواق المالية هيئات مهنية أو شبه حكومية تشترط على الشركات المدرجة في هذه الأسواق بإتباع إجراءات وقوانين وإرشادات تحددها المهنة، ولزيادة ثقة المستخدمين بالمعلومات المحاسبية في التقارير المالية ينبغي أن تكون هذه المعلومات ذات أثر جوهري على قرارات مستخدميها وأن تكون ذات منفعة للجميع دون تمييز فئة على الأخرى، وأن تكون قابلة للمقارنة مما يتطلب ثبات في تطبيق السياسات المحاسبية¹.

إن تطبيق تكنولوجيا المعلومات في جميع نواحي أعمال الحوكمة يؤدي لتحسين الكفاءة والفعالية في تحقيق السياسات ونتائج البرامج، وتشمل مجموعة من القواعد والاحكام والأساليب التي يمكن من خلالها تحقيق الادارة الحكيمة للمؤسسة، وتعد الحوكمة الالكترونية مشروعا حيويا لأنها تمثل المعيار الحقيقي لتطور البلد اتصاليًا والكترونيًا ومعلوماتيًا والذي سيؤدي الى ربط كافة المؤسسات الدولة ودوائرها بنظام اتصالي مميّز وبالتالي سيقضي على الروتين والفساد الاداري والمالي وسيعمل على انجاز كافة معاملات المواطنين ببسر وبسرعة فائقة فضلا عن ميزات أخرى مثل تحقيق الأمن لأن جميع البيانات ستكون بسرية تامة².

التدقيق هو عملية معقدة في قلب آليات الحكم، ويعتبر التدقيق كوسيلة لتحسين نشر المعلومات المالية وتأمين عمل الأسواق المالية. في نهجها الحالي، ودراسة دور وجودة التدقيق في عملية حوكمة الشركات ولذلك يعتمد إلى حد كبير على تحليل شؤونه القدرة على الحد من التباين في المعلومات بين المنظمة والمستخدمين البيانات المالية. هذا المنظور هو جدير بالثناء، لكنه ليس الوحيد. في وضع التدقيق في تحليل أوسع، والنظر في توقعات مختلفة أصحاب المصلحة³.



¹ - أحمد مهدي هادي العنزي: مرجع سابق، ص 231.

² - خلود موسى عمران، ندى بدر جراح: مرجع سابق، ص 5.

³ - Sylvie Harbour, *Qualité de l'audit : enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations*, sous la direction de Benoît Pigé, Bruxelles, De Boeck, Revue d'analyse comparée en administration publique, vol. 18, n° 3, 2012, p.181.

المطلب الثالث: دور حوكمة الشركات في تقليص فجوة التوقعات

وبالتالي فإن فجوة التوقعات التي ظهرت عند اكتشاف الغش يمكن أن نتطرق إليها كما يلي:

أولاً: فجوة التوقعات

لقد تعددت تعريف فجوة التوقعات تبعاً للأبحاث التي قامت بدراسة موضوعها، ويرجع ظهور استخدام فجوة التوقعات إلى Liggio في عام 1974، حيث عرفها بأنها الاختلافات بين مستوى الأداء المتوقع كما يتصور كل من المراجع المستقل ومستخدمي التقارير المالية، وفي الولايات المتحدة الأمريكية وفي نفس العام قام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA بتشكيل لجنة مسؤوليات المراجعين، أطلق عليها اسم لجنة Cohen، وعهد إليها بدراسة مسؤوليات المراجعين للتوصل إلى استنتاجات وتوصيات فيما يتعلق بالمسؤوليات التي يجب أن يتحملها المراجعون وتوضيح ما إذا كانت توجد فجوة بين احتياجات المجتمع المالي وتوقعاته من المراجعين، وبين ما يمكن وما يجب على المراجعين القيام به للوفاء بتلك التوقعات والاحتياجات بطريقة معقولة، فضلاً عن تحديد حجم الفجوة في حال وجودها وتشخيصها وتحديد مسبباتها وكيفية التغلب عليها، وقد أصدرت لجنة Cohen تقريرها المبدئي في عام 1977، وتقريرها النهائي في عام 1978، واستنتجت من خلال دراستها، وجود فجوة التوقعات فعلاً، فضلاً عن التوصل إلى أن عبئ تضيق هذه الفجوة لا يقع على مستخدمي القوائم المالية وإنما يقع على عاتق المراجعين والأطراف ذات العلاقة بعملية إعداد وعرض المعلومات المالية¹.

ثانياً: مكونات فجوة التوقعات

فيما يتعلق بمكونات فجوة التوقعات فإن البعض يعتقد أنها تتضمن المستويات أو الفجوات التالية:²

المستوى الأول: التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع بخصوص المسؤوليات التي يجب أن تنفذ بواسطة المراجع ويطلق عليه Attitude Gap؛

المستوى الثاني: التباين بين مستخدمي القوائم المالية والمراجع بخصوص المسؤوليات الحالية للمراجع ويطلق عليه Belief Gap؛

¹ - الأمين، البهلول، الحارس: فجوة التوقعات في المراجعة - دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية، مجلة جامعة تشرين للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد 31، العدد 2، سنة 2009، ص 241.

² - الطيب إبراهيم عبد الله الحاج: فجوة التوقعات في المراجعة، مجلة المال والاقتصاد، بنك فيصل الإسلامي السوداني، العدد 11، سنة 2011، ص 39.

المستوى الثالث: التباين بين مستخدمى القوائم المالية والمراجع بخصوص مدى الكفاءة في تنفيذ المراجعة ويطلق عليه Performance.

وعليه فقد يصل بعض مستخدمى البيانات المالية إلى أن هذه التوقعات لم يتم تحقيقها مما يؤدي إلى ظهور الفجوة المتوقعة، إذ أنه لا توجد عملية تدقيقية تستطيع أن تقدم تأكيدات تامة وكاملة بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء وذلك لتعدد وتشعب أسباب وظروف حدود تلك الأخطاء، كما أن معايير التدقيق التي تحكم وتنظم وتؤطر مهنة التدقيق الحسابات قد اعترفت صراحة بوجود قيود ومحددات على العملية التدقيقية إذ أنها لا تتطلب أكثر من حصول مراقب الحسابات على الإثباتات الكافية والملائمة لتكوين رأيه بشأن البيانات المالية بطريقة معقولة وليس بالدقة المتناهية أو الكاملة التي لا يمكن أن تحدث في عملية التدقيق، وأن ذلك معروف وواضح لمراقبي الحسابات لكنه غير معروف ولا واضح إلى المستفيدين أو مستخدمى البيانات المالية، هذا فضلا عن أنهم على قناعة بأن مستوى ونوعية الأداء الذي يقدمه مراقب الحسابات أقل من المتوقع تقديمه، لذا تكون توقعات مستخدمى البيانات المالية من العملية التدقيقية أكبر من الإنجازات التي يقدمها مراقب الحسابات مما تسبب في ظهور فجوة التوقعات¹.

المطلب الرابع: دور لجان التدقيق في تطبيق حوكمة الشركات

أولاً: لجنة التدقيق

هي عبارة عن لجنة جزئية من أعضاء مجلس إدارة غير تنفيذيين، يتم تأسيسها بهدف القيام بمتابعة أنشطة الرقابة الداخلية، وأعمال المدققين الداخليين والمدقق الخارجي والعمل على رفع مستوى جودة التقارير المالية وتتصف لجنة التدقيق بالسمات التالية:²

- لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة؛
- تشكل من أعضاء مجلس إدارة غير تنفيذيين؛
- يتراوح عددها ما بين 3 - 9 أعضاء؛
- لها مجموعة من الاختصاصات حددتها لها الجهات المهنية المنظمة، وارتبطت ارتباطاً كبيراً برفع مستوى جودة التقارير المالية وزيادة استقلال المدقق الداخلي والخارجي؛

¹ - عمر علي كامل الدوري: دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، مجلة المنصور، عدد خاص الجزء الأول، سنة 2010، ص 127.

² - ياسر محمد سمره: دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، المجلة العربية للعلوم الإدارية، الكويت، المجلد 21، العدد 2، سنة 2014، ص 166.

➤ تحتوي عضوا على الأقل لديه خبرة مالية ومحاسبية.

تعتبر لجان التدقيق من المفاهيم الحديثة التي تحظى باهتمام العديد من الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية وكندا وغيرها، كما توصي العديد من المنظمات المهنية بتكوينها نظرا للدور الذي تقوم به في مراقبة عمليات التقارير المالية والافصاح، وكذلك تدعيم استقلال عملية التدقيق، الأمر الذي أدى ببعض الدول إلى إصدار تشريعات ملزمة بوجودها داخل الشركات.

لقد طرحت فكرة إنشاء وتكوين لجنة التدقيق بغرض زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين، وكذلك لمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط بها بكفاءة وفعالية، ولتدعيم استقلالية المدقق الداخلي، وحماية حيادية المدقق الخارجي، فضلا عن تحسين جودة نظام الرقابة الداخلية وما يستتبعه من رفع كفاءة أداء عملية التدقيق¹.

وجود لجنة تدقيق الحسابات، وتكوينها، وأنشطتها هي المناسبة لوقف إنتاج البيانات المالية الاحتيالية، وخاطئة، أو المحاكمات على أساس القوائم المالية المضللة².

تدافع هذه الدراسة أن التفاعل القوي بين الفاعلين الثلاثة، لجنة المراجعة والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي أن مراجعة عملية شاملة تسمح بإنتاج المزيد من المعرفة ذات جودة عالية لمدراء الشركة، هذا الحجم من المعلومات يمكن بعد ذلك أن تكون قاعدة المناقشة في أماكن القرار، لتشجيع الشركة لالتقاط الفرص الاستثمارية الأكثر أهمية. عملية المراجعة الشاملة لا يمكن أن تكون مصدرا لتطوير الحكم المعرفي، إذا كان هناك نظام علاقة رسمية بين لجنة المراجعة والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي³.

¹ - مجدي محمد سامي: دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، مصر، المجلد 2 رقم 46، سنة 2009، ص 19.

² - Charles Piot et Lamya Kermiche, À QUOI SERVENT LES COMITÉS D'AUDIT ? UN REGARD SUR LA RECHERCHE EMPIRIQUE, Livre-Revues-Special-COMPTABILITÉ – CONTRÔLE – AUDIT, 2009.indb 11, P 34.

³ - Élisabeth Bertin et Christophe Godowski LE PROCESSUS GLOBAL D'AUDIT : SOURCE DE DÉVELOPPEMENT D'UNE GOUVERNANCE COGNITIVE ? Livre-Revues-SpecialComptabilité – Contrôle – Audit / Tome 18 – Volume 3 – Décembre 2012 (p. 145 à 184).

أهمية لجان المراجعة "وقد أكد أكثر الإشراف على إدارة المخاطر نتيجة للأزمة المالية الأولية للعام 2008. وفي عام 2009، أجرى KPMG* دراسة استقصائية لأعضاء لجنة التدقيق" حول رد الفعل على الأزمة المالية. ووفقا للمسح، فإن معظم أعضاء لجنة التدقيق التي وردت أنها زادت من " التدريب العملي على تورط " مع الإدارة بسبب الأزمة المالية، مما يشير إلى أنها تهدف إلى تغيير طبيعة ونطاق الإشراف من أجل تحسين الشركة على إدارة المخاطر. ومع ذلك، كانت آراء أعضاء تلك لجنة التدقيق المعنية أن مسؤوليات الإشراف خطر قد يكون لا يزال غير واضح. أكثر من نصف المشاركين في الاستطلاع أكدوا أن الرقابة خطر فلم يحدد بوضوح مسؤوليات مجلس الإدارة أو لجانها الدائمة¹.

سعت هذه الدراسة إلى توضيح دور لجان التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات، مع إبراز الدور المفصلي للجان التدقيق وأثره الفاعل في مساعدة الإدارة لحل ما يواجهها من مشاكل، شريطة أن يتمتع أعضاء لجان التدقيق بسياج واقى من الحياد والاستقلالية، بالإضافة إلى مواجهة المخاطر التي تحيط بالمؤسسة².

كما ركزت هذه الدراسة على اختيار العلاقة بين وجود لجنة المراجعة محايدة في الشركة واحتمالية غش القوائم المالية، وأكدت الدراسة على أن وجود لجنة التدقيق لا يمنع غش القوائم المالية نهائيا³.

لجان التدقيق له أثر ايجابي على أداء الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي للشركات، وأن وجود لجان التدقيق المستقلة وفعالة يساعد على تعزيز الاتصال بين الإدارة والمدقق الخارجي والأطراف ذات العلاقة في الشركة⁴.

* KPMG: تعتبر من أربع مكاتب التدقيق العالمية من حيث الدخل وعدد الموظفين، مقرها في هولندا.

¹ - Jerry Sun, Guoping Liu : Audit committees' oversight of bank risk-taking, **Journal of Banking & Finance** 40 (2014) 376-387.

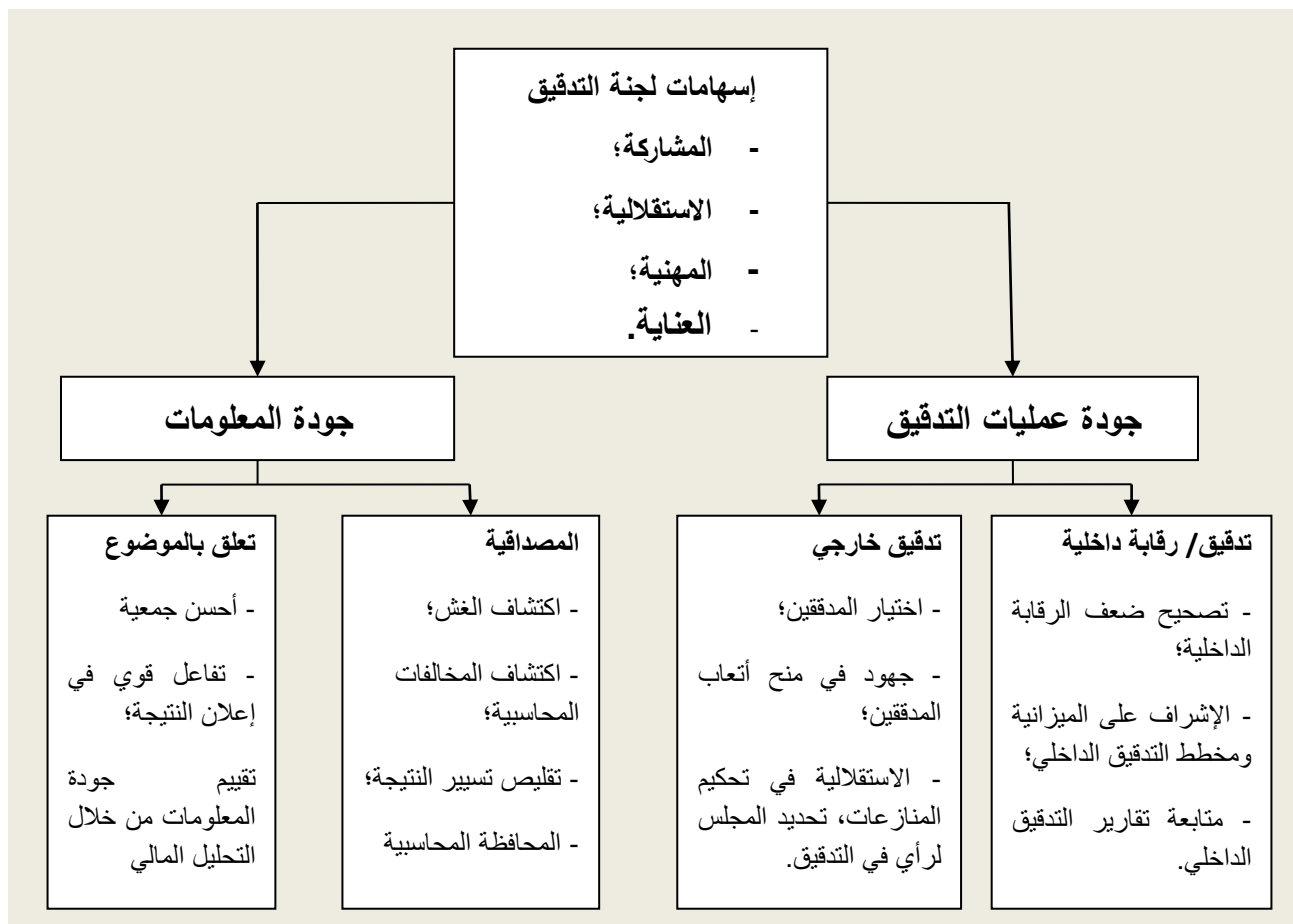
² - Keung, C., R. Ashok, and T. Daneil : Sarbanes-Oxley: are audit committees up to the task? **Managerial Auditing, Bradford, Vol. 22**, 2007 , Iss. 3; PP. 225- 270.

³ - Lisa, A. O., R. Diana, and W.S. Sandra. : The association between audit committee characteristics, the contracting process and fraudulent financial reporting. **American Journal of Business, Spring, Vol. 24, No. 1**; pp 57- 65.

⁴ - Sori, Z., Ramadili, S., and Karbhari, Y : Audit committee and audit independence: The Banker's Perception, **International Journal of Economics and Management**, 3 (2), 2009: 317-331.

والشكل الموالي يوضح إسهامات لجنة التدقيق

الشكل رقم (02-12): الإطار التحليلي لإسهامات لجنة التدقيق



Source : Charles Piot et Lamya Kermiche, Op. Cit, P 13.

ثانيا: أهمية عملية التقييم من طرف لجان التدقيق:

أعضاء لجنة التدقيق هم في موقع قوي عند مراقبة نظام التقارير المالية وخصوصا عند مراقبة الغش المحاسبي، فمعظم لجان التدقيق الذين لم يكتشفوا الغش المحاسبي يكونوا قد تم تضليلهم من قبل المدير التنفيذي أو من المدير المالي لذلك يجب على لجنة التدقيق سؤال الإدارة والموظفين لأنه يمكن أن يكون عليهم ضغط لتعظيم الأرباح بشكل غير صحيح وعلى لجنة التدقيق أيضا السؤال والاستفسار من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي ومن المهم تقييم استجابات المدقق للاستفسارات وبشكل حذر لأن المدقق يمكن أن لا يعطي معلومات كاملة لثلاثة أسباب:¹

➤ يمكن للإدارة أن تقنع المدقق بالاشتراك معها بعملية الغش؛

¹ - محمد أبو الهيجاء، أحمد الحايك: اتجاهات التطور في المسؤوليات للجان التدقيق وإمكانية تطبيقها في الأردن، مجلة الاقتصادي - كلية الاقتصاد بجامعة عدن، سنة 2013 - اليمن ، سنة 6، عدد 6 و7، ص 534.

- يمكن للإدارة أن تضغط على المدقق لإخفاء بعض المعلومات عن لجنة التدقيق؛
- المدقق في بعض الأحيان لا يمكنه اكتشاف الغش لذلك على لجنة التدقيق عدم اعتبار المدقق الخارجي مضمون.

كما أكدت الدراسات والتقارير الخاصة بالحوكمة على ضرورة تشكيل لجان التدقيق في الشركة التي تسعى إلى تطبيق الحوكمة، وذلك لدورها الحيوي في زيادة المصداقية والموثوقية في القوائم المالية المعدة من قبل الشركة، بالإضافة إلى مساندة الإدارة العليا للقيام بمهامه المنوطة بها بكفاءة وفعالية وتدعيم استقلالية مدقق الحسابات وتحسين جودة نظام الرقابة الداخلي وما يتبعه من رفع كفاءة عملية التدقيق¹.

وجود لجنة تمثل التدقيق ضمانا لجودة الرقابة الداخلية وإعداد التقارير المالية. وينبغي أن يكون هذا الضمان أقوى على من سيحكم عمل اللجنة بطريقة فعالة، وهكذا فإن وجود أعضاء مستقلين في وجود الخبرة المالية، ومدقق الحسابات سيكون يميل إلى إعطاء مزيد من الثقة في موثوقية المعلومات المحاسبية، وتوقع انخفاض المخاطر وحاجة محدودة للسيطرة الخارجية².

المطلب الخامس: الإجراءات التحليلية في التدقيق

يطلق على تدقيق الحسابات باستخدام التحليل المالي بالمراجعة التحليلية كأحدى وسائل التدقيق التي يلجأ إليها مدقق الحسابات للتعرف على المؤشرات الخاصة بالمشروع مقارنة بفترات سابقة أو بمنشآت أخرى مماثلة تعمل في نفس المجال أو الصناعات، ويعتمد المدقق في مراجعته التحليلية على تحديد القيمة التوقعية لأي حساب بناء على العلاقات التاريخية التي تربط القوائم المالية ببعضها البعض³.

توقيت الإجراءات التحليلية:

يمكن أداء الإجراءات التحليلية في أي مرحلة من مراحل عملية التدقيق الثلاث⁴:

¹ - سليمان حسين البشتاوي: دور الحاكمية المؤسسة في تعزيز أداء المدقق الداخلي من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 2، سنة 2014، ص 374.

² - Nathalie GuiBERr et Yves DUPUY LA Complémentarité ENTRE CONTROLE « FORMEL » ET CONTROLE •• INFORMEL », COMPIABILITE - CONTROLF. - AUDIT / Tome 3 - Volume 1 - mars 1997, p 47 .

³ - سالم أحمد صباح: مجالات مساهمة الاتجاهات الحديثة في المراجعة لزيادة الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في عملية المراجعة دراسة تحليلية تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 3، مصر، سنة 2014، ص 445.

⁴ - ناظم شعلان جبار: مدى استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في اكتشاف التزليل في القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية -المحور المحاسبي- العراق، المجلد 13، العدد 3، سنة 2011، ص 125.

أولا مرحلة التخطيط:

بعض الاجراءات التحليلية يجب أداؤها في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق لمساعدة مراقب الحسابات على تحديد طبيعة ومدى توقيت العمل الذي سيتم تنفيذه، إن أداء الاجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط يساعد مراقب الحسابات في معرفة الأمور المهمة والتي تتطلب منه بذل عناية خاصة عند أداء عملية التدقيق، ومثال ذلك عند قيام مراقب الحسابات بحساب معدل دوران المخزون قبل القيام باختبار الأسعار فإن ذلك قد يشير إلى الحاجة إلى بذل عناية خاصة عند تنفيذ هذه الاختبارات.

ثانيا: مرحلة اختبارات التدقيق: ويتم أداء الاجراءات التحليلية خلال مرحلة اختبارات التدقيق.

ثالثا: مرحلة الانتهاء من التدقيق:

إن أداء الاجراءات التحليلية في مرحلة الانتهاء من عملية التدقيق يكون مفيدا في النقطة التي يتم عندها إجراء الفحص النهائي للأخطاء والتحريفات الكبيرة أو المشاكل المالية إذ أنها تساعد مراقب الحسابات للتوصل لنظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التي تم تدقيقها.

كان الرأي أن عددا كبيرا جدا من الضوابط والعمليات الداخلية وتوثيق واختبار نظرا لعدم وجود التوجيه السليم على ما كان مادي وما هو غير مادي. على وجه التحديد، فإن فكرة AS2 من ضعف مادي في الرقابة الداخلية، أي "أكثر من احتمال بعيد" أن الرقابة الداخلية لن تمنع أو الكشف عن أية أخطاء جوهرية في البيانات المالية¹.

تتص على أن الشخص يجب أن يمر عبر أربع مراحل النفسية للتصرف من الناحية الأخلاقية. أولا، يجب على الفرد أن يفسر حالة معينة على أنها مشكلة أخلاقية وتحديد الخيارات الممكنة ونتائجها. ثانيا، لا بد له أن يقرر الخيار الذي هو وجهة نظر أخلاقية صحيحة. ثالثا، يجب أن يكون لديك الرغبة في التصرف بشكل أخلاقي، حتى لو مصلحتها تقتضي موقفا عكس ذلك. وأخيرا، يجب أن يكون لديك ما يكفي من القوة للشخصية على التصرف بطريقة تتفق مع نية الأخلاقية².

¹ - Chan Li, K. K. Raman, Lili Sun, Da Wu, The SOX 404 internal control audit: **Key regulatory events, Research in Accounting Regulation (2015)**, doi: 10.1016/j.racreg.2015.09.006.

² - Feten Arfaoui, Salma Damak-Ayadi, « Réflexion sur la sensibilisation à l'éthique des futurs professionnels de l'audit : Étude exploratoire dans le contexte tunisien », **Revue de l'organisation responsable** (Vol. 9), DOI 10.3917/ror.091.0039 , 2014/1 p40.

خلاصة الفصل الثاني:

مما سبق يمكن استنتاج أن تكنولوجيا المعلومات مكنت مهنة المحاسبة والتدقيق من القيام بالأعمال الموكلة اليها بشكل أفضل وأسهل، فتكنولوجيا المعلومات وفرت أدوات عديدة منها قواعد البيانات والحواشيب والأنترنت وغيرها، هذه الأدوات لم تسهل فقط عمل التدقيق بل مكنت من أداء العمل بشكل أفضل ذلك كان ممكنا لمزايا عديدة يمكن بلوغها باستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال، كما تم هذا الفصل التحدث عن المميزات التي اضيفت لمهنة التدقيق بفضل هذه التكنولوجيا، وقد يصعب التكهن بما يستجد من خدمات في تكنولوجيا المعلومات، ولكن بكل تأكيد سيصب ذلك في مصلحة المحاسب والمدقق وتسهيل عملية التدقيق.

هذا وتعد مواكبة مهنة تدقيق الحسابات للتطورات التكنولوجية الحديثة وما تبع ذلك من تغيرات في أساليب التدقيق وجمع البيانات والمعلومات المحاسبية، وكذلك ظهور نقاط رقابية جديدة في المهنة لانتقالها من الطرق اليدوية التقليدية إلى الطرق الإلكترونية الحديثة، حيث قمنا بتوضيح في هذا الفصل دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات من خلال تعميق المعرفة حول جوانب الاستخدام الأمثل لتكنولوجيا المعلومات في علم التدقيق وذلك من أجل الارتقاء بالمهنة الى المستوى التي تخدم فيه كافة الأطراف، ولما كان لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في مهنة تدقيق الحسابات من آثار على جودة المعلومة المحاسبية من كافة جوانبها.

الفصل الثالث

المقاربة بين قطاع تكنولوجيا
المعلومات والتدقيق
والمحاسبة في الجزائر

تمهيد :

أدت التطورات والتغيرات المستمرة فضلا عن التنافس من خلال استخدام التقنيات الحديثة وابتكار الأساليب لتطوير أنظمة الرقابة الداخلية لمواجهة الوحدات الاقتصادية المختلفة تحديات كبيرة، الأمر الذي تطلب تدقيق هيكل الرقابة الداخلية ومدى تقبلها لهذه التقنية المعتمدة على الحاسب الالكتروني ومدى فاعلية أجهزتها في توفير المعلومات التي تدعم قدرة النظام على اعتمادها.

والجزائر كغيرها من الدول تبنت بعض القوانين التي من شأنها أن تستعمل هذه التقنيات الحديثة على عملية التدقيق والمحاسبة، ويساعد مهنة التدقيق على القيام بمهمتها الأساسية ألا وهي مدى إمكانية الاعتماد على مخرجات النظام المحاسبي.

وعليه سنقوم بالتطرق في هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تكنولوجيا المعلومات والاتصال في الجزائر؛

المبحث الثاني: تطور التدقيق في الجزائر؛

المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي؛

المبحث الرابع: المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر.

المبحث الأول: تكنولوجيا المعلومات والاتصال في الجزائر

يعتبر قطاع تكنولوجيا المعلومات في أي بلد المحرك الأساسي لها لما يوفره من مختلف البرامج والتقنيات الحديثة التي تساعد مختلف العلوم الأخرى على النهوض بها خاصة مهنة تدقيق الحسابات، وفي الجزائر ساعدت هذه التقنيات الحديثة في تطوير هذه المهنة أي تدقيق الحسابات، رغم النقص الكبير المسجل في قطاع تكنولوجيا المعلومات والاتصال إذا ما قورنت بمثيلاتها في باقي دول العالم.

إن تطبيق التقنيات والمناهج العصرية للتدقيق في كندا وإنجلترا والولايات المتحدة الأمريكية وغيرها من الدول المتقدمة، تطلب حقبا تاريخية وتطورات اقتصادية واجتماعية وقانونية أدت إلى نتائج مهمة، دفعت الأمم المتحدة والمؤسسات المالية الدولية إلى الدعوة بالإحاح كبير لتطبيقه في القطاعات العمومية. غير أن الإشكالية التي تُطرح على الدول النامية ومنها الجزائر، تتمثل في صعوبة تكييف وتطبيق هذه التقنيات في محيط سوسيو اقتصادي مخالف للمحيط الذي نشأت فيه. وتزداد هذه الإشكالية حدة في الجزائر، لأن مجال التدقيق هو قبل كل شيء جزء من نظام ديمقراطي يركز على مبادئ الشفافية والمساءلة، وترسيخ هذه المبادئ في مجتمعنا الجزائري رهين بتبني استراتيجية إشعاعية تعتمد على نشر ثقافة المساءلة والدفاع عن المال العام باعتباره ملكا للجميع، فالتدقيق مرتبط بالديموقراطية وتطبيقه يتطلب حالة ذهنية ومحيطا مناسباً لتطويره، تنعدم فيه العلاقات الرئاسية المتشددة والتسلطية¹.

المطلب الأول: تحديات تكنولوجيا المعلومات ما قبل سنة 2002

ركزت السلطات على أهمية تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، والهدف من ذلك هو تحويل البلاد إلى مجتمع المعلومات، تحقيقا لهذه الغاية، وأنها تبذل جهدا لتحسين نشر تكنولوجيا المعلومات، والقيام بهذا العمل بطريقة متماسكة ومستمرة وهناك حاجة إلى سد الفجوة بين الجزائر وجيرانها بشأن توزيع واستخدام الهاتف الثابت، الهاتف النقال وشبكة الإنترنت.

قبل صدور قانون 2000-03 كان سوق الاتصالات في الجزائر يعاني من تأخر في انتشار الهاتف حيث أنه لم يكن يتجاوز 6% مقابل 8% في باقي دول المغرب العربي و 40% في الدول المتقدمة بالإضافة إلى ذلك، أكثر من نصف البلديات لم تكن موصولة بشبكة الاتصالات، كانت شبكات إعلام المؤسسات منعقدة تقريبا، كان عدد مستخدمي الانترنت ضعيفا جدا رغم وجود 61 مزود معتمد

¹ - ناصر نايلي: المقومات الأساسية للرقابة المالية الفعالة، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، جامعة عنابة، العدد 39، سنة 2014، ص 194.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

وآلاف مقاهي الانترنت، حيث كانت شبكة التوزيع الهاتفي الحلقة الأضعف للشبكة معرقة بذلك الانتشار الواسع للانترنت.

كانت بنية الشبكة القوية والمتكاملة بسعة 2,5 Gbps التي كانت تعتبر أهم مكتسبات القطاع آنذاك وقد كانت شبكة اتصالات الجزائر من أهم الشبكات على مستوى الدول الناشئة.

1 - اتصالات الجزائر: أكبر التحديات منذ نشأتها

تم إنشاء اتصالات الجزائر التي اتخذت الشكل القانوني لشركة ذات أسهم، لتعمل على سوق شبكات وخدمات الاتصالات الالكترونية، ميلادها منصوص عليه في القانون 03/2000 بتاريخ 5 أوت 2000، المتعلق بإعادة هيكلة قطاع البريد والاتصالات الذي يفصل أنشطة البريد عن أنشطة الاتصالات.

بدأت اتصالات الجزائر نشاطها رسميا في 01 جانفي 2003 ودخلت في عالم تكنولوجيا الإعلام والاتصال، وأصبحت اتصالات الجزائر الممثل الرئيسي لتطبيق استراتيجية إدخال التكنولوجيا الجديدة للإعلام والاتصال في الجزائر مؤكدة بالتالي مساهمتها التامة في بناء مجتمع المعلومات الجزائري وهذا من خلال توفير أكبر نفاذ لشبكة الاتصالات. كما تم إدخال الألياف البصرية إلى الجزائر في سنة 1987، وقد كانت التكنولوجيا الرئيسية التي أسست عليها الشبكات ذات المسافات الطويلة، سواء كانت وطنية أو دولية.

تشجيع استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في الجزائر لا ينبغي أن يكون مقصورا على الانتشار السلبي للبنية التحتية، ولكن ينبغي أن يكون جزءا من استراتيجية لتحسين الإجراءات وكفاءة الأعمال والحكومة. للقيام بذلك، فمن الضروري تنفيذ برامج تشجيع التكامل الفعال لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات في عملية الإنتاج والإدارة. وينبغي إيلاء الأولوية للبرامج التي تهدف إلى تعزيز استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في الشركات والمؤسسات. نشر التكنولوجيا الجديدة داخل الأسر أو من المستهلكين الأفراد يمكن أن تتبع في المرحلة الثانية¹.



¹ - The World Bank. (2003), « Foundations for the development of information and communication technologies in Algeria », Report No. 25841, April, p.21.

المطلب الثاني: حصيلة إنجازات تكنولوجيا المعلومات 2003-2013

فمن خلال اجتماع مجلس الوزراء الذي انعقد في ديسمبر 2012 دعا رئيس الجمهورية الحكومة إلى مواصلة الجهود المبذولة في سبيل ربط الجزائر بالاقتصاد الجديد القائم على الاستعمال المتنامي لتكنولوجيا المعلومات والاتصال، وضرورة ترقية الوصول إلى الانترنت ذي التدفق العالي لفائدة المواطنين والمؤسسات الاقتصادية، وكذا الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة في إطار برنامج استراتيجية الحكومة الالكترونية الجزائرية.

عمدت الحكومة الجزائرية إلى إعادة هيكلة قطاع البريد وتكنولوجيا الاتصال الى مؤسستين بغية مواجهة التغيرات الحاصلة على المستوى العالمي بالإضافة إلى القيام بمشاريع التجديد والتجهيز بالتكنولوجية المتطورة اخرها تقنية الجيل الرابع.

أولاً: الانترنت في الجزائر

كغيرها من الدول سعت الجزائر إلى تكريس كل الجهود من أجل تطوير قطاع تكنولوجيا المعلومات، وتدعيمها بكل الطرق، وذلك بتشريع القوانين ووضع الخطط الاستراتيجية المستقبلية¹.

1. الشبكة الوطنية:

قبل سنة 2000، كان طول الشبكة الأرضية للألياف البصرية 7244 كم، تم وصلت إلى 15.000 كم في 2003 لتضم إلى منتصف 2013، 47.000 كم.

من 2,5 Gbps في سنة 2000، وصلت سعة شبكة الاتصالات اليوم إلى 350 Gbps في الشمال و 120 Gbps في جنوب البلاد.

تهدف خطة عمل اتصالات الجزائر لسنة 2014 إلى تحديث شبكتها الذي لا يكون ممكناً إلا من خلال تكثيف الألياف البصرية لإمكانية جمع شبكات الصوت والمعطيات معا على المستوى الوطني وأيضاً تعميم استعمال الألياف البصرية على مستوى المدن وذلك بتغيير الكوابل النحاسية القديمة والمكلفة التي تعتبر المصدر الرئيسي لتراجع مستوى جودة الخدمة.

¹ - موسى سهام: تقييم واقع استخدام الانترنت في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر، المجلة العربية للدراسات المعلوماتية، السعودية، العدد الرابع، سنة 2014، ص 90.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

وتجدر الإشارة أنه في إطار خطة التطوير لسنة 2014، سيتم ربط نحو 2200 بلدية التي يفوق عدد سكانها 1000 نسمة بالألياف البصرية. تقدر المسافة الكلية بعد هذا الربط ب 23.935 كم.

2. الشبكة الدولية:

من أجل نقل خدمات الصوت والمعطيات، تتكون الشبكة الدولية لاتصالات الجزائر من روابط تحت مائية وأرضية وفضائية، ونظرا للطلب المستمر للأنترنيت ذات التدفق السريع والأنترنيت الفائق السرعة، عرفت الصلة التحت مائية ALPAL2 التي تربط الجزائر العاصمة ببالما في 2007 زيادة من 2,5 Gbps إلى 10 Gbps.

توفر الصلة التحت المائية الثانية SMW4 التي تربط عنابة ومرسيليا وسنغافورة، فرص متنوعة في ما يتعلق بالقدرات ونقاط النزول المحتملة والمتعددة التي تسمح بوضع عروض مختلفة بخصوص الصوت والأنترنيت.

زيادة إلى الصلات التحت مائية، تستعمل اتصالات الجزائر صلات أرضية وفضائية للحفاظ على علاقاتها الخمسة عشر المباشرة لتصل من خلالها إلى باقي العالم، ولتطوير شبكة الاتصالات الدولية، قامت اتصالات الجزائر بإطلاق مشروع الصلة الثالثة بالألياف البصرية بين وهران وفالنسيا (إسبانيا) من ناحية أخرى ومن أجل الاستغلال الأمثل للروابط على الصعيد الدولي ونقل الاتصالات الدولية الموجهة إلى الجزائر، تخطط اتصالات الجزائر لإنشاء نقاط تواجد بأوروبا. حيث تأسست أول نقطة في سنة 2011 بمرسيليا بالتعاون مع الشريك ISLALINK الذي أسس فرع ORANLINK المخصص لاستغلال نقطة التواجد (POP).

3. شبكة النفاذ:

كان عدد أجهزة وصل الزبائن: 2.637.234 في سنة 2003 ثم أصبح في نهاية سنة 2012، 5.014.122 جهاز ومنهم 4.030.122 جهاز سلكي و 984.000 جهاز لاسلكي من نوع WLL عرفت الأنشطة في قطاع شبكة النفاذ تصاعدا خلال سنة 2012 خاصة بعد وضع تشغيل 600.000 جهاز بالتكنولوجيا الجديدة من نوع MSAN على مستوى 22 ولاية.

وقد سمح برنامج تشغيل أجهزة التكنولوجيا الجديدة بتحديث الشبكة إلى نسبة 14 % في شهر مارس 2013 ويمتد هذا البرنامج على 48 ولاية لتحديث 3 ملايين نقطة نفاذ ومن بينها 1 مليون مبرمج لسنة 2013.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

عرف مجال الانترنت، تقدما إيجابيا في عدة ميادين، وقد ورد في تقرير محاضرة الأمم المتحدة حول التجارة والتطور (تقرير الإعلام الاقتصادي 2009، الاتجاهات والتوقعات)، أنه تم تصنيف الجزائر من بين الدول الإفريقية الخمسة التي تجمع 90 % من مشتركى الانترنت ذو التدفق السريع إلى جانب المغرب وتونس ومصر وجنوب إفريقيا.

وقد كان هذا نتيجة عدة عمليات تحسين وتطوير وتنظيم وبذل مجهودات كثيفة من أجل تطوير وتوسيع شبكات الاتصالات الوطنية والدولية. وبالفعل منذ سنة 2008، تم ربط 1541 بلدية بالانترنت بفضل شبكة الانترنت ذو التدفق السريع وهذا ما سمح بوصول المنازل الشركات ومقاهي الانترنت بهذه الخدمة حيث ارتفعت نسبة توفر الانترنت ذو التدفق السريع في المنازل من 1 % في 2005 إلى 20 % في 2013.

عرف النطاق الترددي الدولي الذي كان محدودا برابطين من 34 Mbps تطورا تدريجيا منذ 2004 ليصل بعدها إلى 5 Gbps في 2005 ثم 10.8 Gbps في 2007 ثم 48 Gbps في 2010 ليصل اليوم إلى 131 Gbps وهذا بتنوع على مستوى الرابط الدولي ALPAL2، SMW4 ومزودين دوليين للانترنت (France Telecom و Telecom Italie وغيرها).

فيما يتعلق بعدد أجهزة الانترنت ذو التدفق السريع فلقد انتقلت من 56.000 في 2005 إلى 1.309.454 في نهاية شهر مارس 2013 إضافة أنه مع انتشار شبكة الجيل الجديد من نوع MSAN، تم تشغيل 682540 خط، من بينها 50 % تخص الانترنت ذو التدفق السريع ADSL2+.

فيما يتعلق بعدد زبائن الانترنت ذو التدفق السريع فلقد إنتقل من 178.707 زبون في نهاية 2007 إلى 1.188.201 في مارس 2013 حيث 60 % منهم يستفيد من خدمة الانترنت ذو التدفق السريع مع مودم WIFI لقد زاد الطلب على خدمة الانترنت خاصة في سنة 2008 عندما أجريت تخفيضات قدرها 50 % على مجموعة عروض اتصالات الجزائر الخاصة بالانترنت ذو التدفق السريع.

في سنة 2003، كان أقصى تدفق الاتصالات على الشبكة الهاتفية هو 64 Kbps. أما اليوم فيمكن أن يصل إلى 20 Mbps مع تكنولوجيا ADSL2+ كما تستطيع الشركات اختيار تمديد شبكاتها مع توسيع إمكانية التوصيل بالألياف البصرية التي تصل إلى 10 Gbps.

الشكل رقم (03-01): تدفق الإنترنت إلى الجزائر



المصدر: وزارة تكنولوجيا البريد والإعلام والاتصال بالجزائر تاريخ الاطلاع 2014/12/20.

نلاحظ من خلال الشكل السابق أن تدفق الإنترنت إلى الجزائر يأتي عن طريق البحر من خلال دولة إسبانيا.

5. شبكات الشركات:

اتصالات الجزائر فخورة لأنها تحظى بثقة المؤسسات العامة الشركات الكبرى لقطاع الاقتصاد سواء كانت عامة أو خاصة. تعرض اتصالات الجزائر لزيائنها مجموعة من الخدمات عبر الشبكة الموضوعية تحت تصرفهم.

كما تم تشغيل أكثر من 83.000 رابط إنترنت ذو التدفق السريع لهؤلاء الزبائن، 55 % للإنترنت ذو التدفق السريع ADSL و SHDSL و 39 % منها وصلات متخصصة.

انتقل عدد الوصلات المتخصصة المقدمة للمؤسسات والشركات من 19.000 في 2005 إلى 32.500 في 2013 أي زيادة قدرها 71 % خلال هذه الفترة.

وصلات X25 ذات التكنولوجيا القديمة لا تمثل إلا 5% من هذه الروابط كما قد تم وضع برنامج لإيقاف هذه التكنولوجيا وتحويل الزبائن إلى تكنولوجيا جديدة في بداية سنة 2013.

ثانيا: الإطار القانوني للإنترنت والمعاملات الإلكترونية في الجزائر

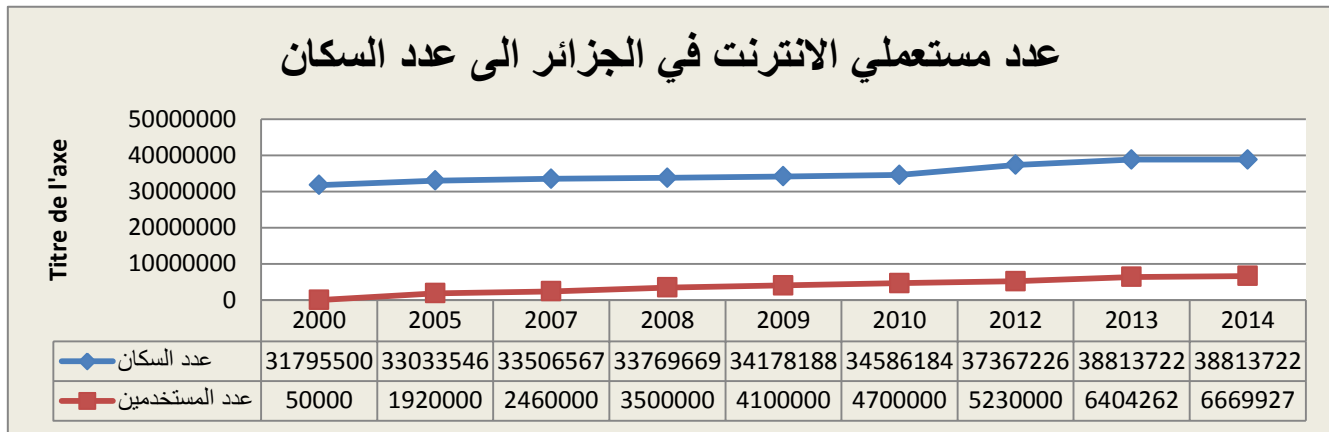
إن ظهور الإنترنت كان له تأثير مباشر في تعديل القواعد القانونية التي تحكم المعاملات الإلكترونية حتى تتمكن المؤسسات من ممارسة نشاطها في ظل هذه التكنولوجيا.

وقد نظم المشرع الجزائري لأول مرة الإنترنت كنشاط اقتصادي مقنن بموجب المرسوم التنفيذي 257-98 المؤرخ في 25 أوت 1998 الذي يضبط شروط وكيفيات إقامة خدمات الإنترنت واستغلالها، وقد عدل هذا القانون بموجب مرسوم تنفيذي رقم 307-2000 المؤرخ في 14 أكتوبر 2000.

أما آخر التعديلات في مجال المعاملات الإلكترونية فكانت بموجب القانون رقم 05-02 المؤرخ في 2 فيفري 2005، حيث أضاف المشرع فقرة ثالثة للمادة 414 ووضح أن المعاملات والتبادلات يمكن أن تتم بأية وسيلة تبادل إلكترونية محددة في التشريع والتنظيم المعمول بهما، وبالتالي فإن هذه المادة توضح قانونية اعتماد بطاقات السحب والدفع الإلكترونية، وعموما فإن المشرع الجزائري قد تأخر في سن قانون خاص بالمعاملات الإلكترونية، واكتفى بإدخال بعض التعديلات على القانون المدني لسنة 2005، مما زاد من حدة التساؤل حول مدى مشروعية وسائل تقنيات المعلومات في الجزائر.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

الشكل رقم (03-02): نمو عدد مستخدمي الانترنت في الجزائر



SOURCE: www.internetworldstates.com/ofdz.htm consultation 10/10/2015.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على موسى سهام، مساهمة في بناء نموذج قياس أثر المحاذاة الإستراتيجية لتكنولوجيا الانترنت على أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة بسكرة، سنة 2014، ص 140.

نلاحظ من خلال الشكل السابق أن عدد مشتركى الانترنت في الجزائر في تصاعد مستمر نسبة إلى عدد السكان وهذا من سنة إلى أخرى، فنلاحظ أن عدد المستخدمين ارتفع من سنة 2000 والذي كان يقدر بـ 5000 مشترك وانتقل سنة 2010 إلى 4700000 ثم انتقل سنة 2014 إلى 6669927 مشترك.

ثالثا: مؤشرات الإنترنت في الجزائر

الجدول رقم (03-01): عدد المشتركين في الانترنت عن طريق الهاتف الثابت وسرعة الانترنت

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	2015 السداسي الأول
125K	43 560	25 104	15 001	7 497	2 608	1 715
256K	429 297	355 229	252 303	158 181	48 599	90 622
512K	184 553	351 177	495 289	589 042	92 843	66 064
1M	122 563	242 386	381 180	511 386	832 535	912 817
2M	3 741	6 085	9 473	13 997	523 547	612 821
2.3M	353	474	807	1 003	1 317	1 673

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

3M	/	/	11	5	/	/
4M	57	202	483	1 465	10 631	16 408
7M	2	4	8	10	1	1
8M	19	85	185	602	6 050	7 335
10M	3	6	7	18	1	1
20M	/	/	5	28	195	39
24M	/	/	2	1	2	/
المجموع	784 148	980 752	1 154 748	1 283 241	1 518 629	1 709 496

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قاعدة البيانات المقدمة من طرف وزارة البريد وتكنولوجيا الاعلام والاتصال.

من خلال الجدول السابق نلاحظ تراجع عدد مشتركى الانترنت في الفئات الأقل من 01 ميغابايت، في حين تم تسجيل نسبة 50 بالمئة من الاشتراكات التي تساوي 01 ميغابايت من مجموع المشتركين عام 2015.

الجدول رقم (02-03): عدد المشتركين في الأنترنت عن طريق تكنولوجيا (ADSL+ Wimax +4GLTE)

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014	السداسي الأول 2015
Wimax		124	130	179	216	226
عدد مشتركين ADSL	784 148	980 752	1 154 748	1 283 241	1 518 629	1 709 496
عدد مشتركين 4G LTE					80 693	179 863
المجموع					5381 599	5851 889

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قاعدة البيانات المقدمة من طرف وزارة البريد وتكنولوجيا الاعلام والاتصال.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

الجدول رقم (03-03): عدد المشتركين في مقاهي الإنترنت

السنوات	2004	2005	2006	2010	2011	2012	2013	2014
عدد مقاهي الإنترنت	4297	4820	4867	5103	5192	5677	5856	5548

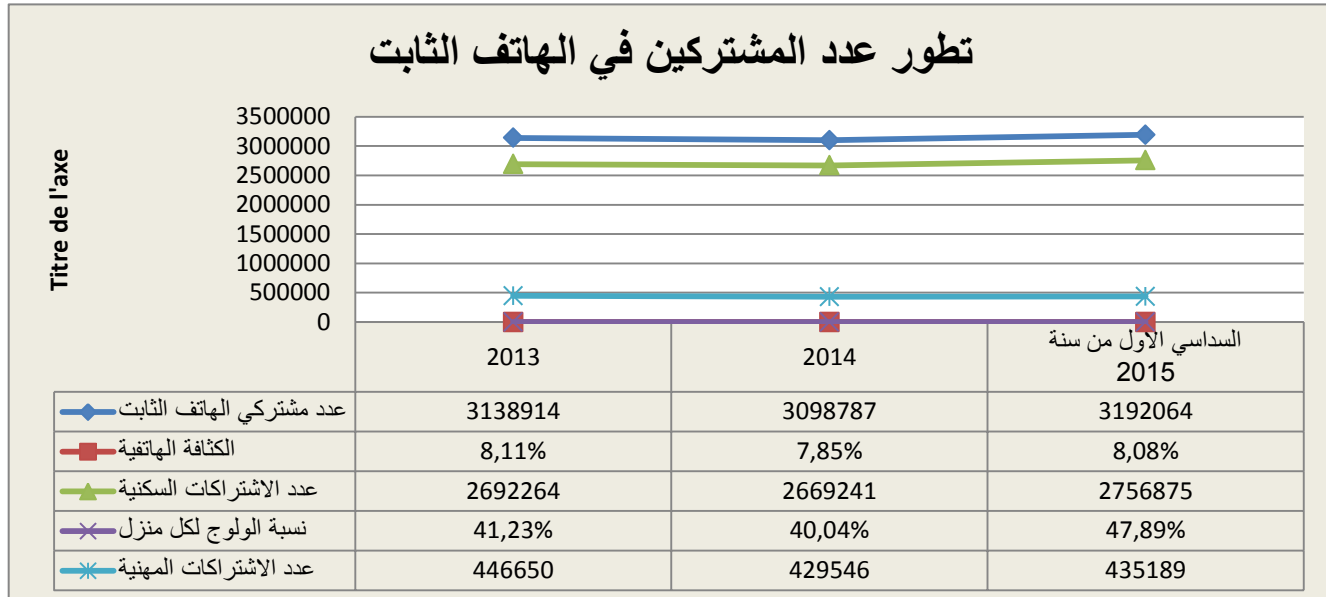
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قاعدة البيانات المقدمة من طرف وزارة البريد وتكنولوجيا الاعلام والاتصال.

نلاحظ من خلال الجدول الساق أن عدد المقاهي في الجزائر ارتفع من سنة إلى غاية سنة 2014 حيث تراجع العدد إلى 5548 حيث بلغ سنة 2004 4297 ثم انتقل سنة 2013 إلى 5856.

ثالثا: سوق الهاتف الثابت في الجزائر

يعتبر حاليا مجمع اتصالات الجزائر المتعامل الوحيد في خدمة الهاتف الثابت، كما تجدر الإشارة أنه ارتفع عدد الزبائن لخدمة الهاتف من 2.079.464 في سنة 2003 إلى 3.267.183 في شهر مارس 2013، أي زيادة قدرها 57 %.

الشكل رقم (03-03): تطور عدد مشتركى الهاتف الثابت



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قاعدة البيانات المقدمة من طرف وزارة البريد وتكنولوجيا الاعلام والاتصال.

يتجه تطور الهاتف الثابت في الجزائر نحو الاستقرار، وهي ظاهرة تمت ملاحظتها في العالم بأسره تقريبا بحيث يعرف عدد مشتركى الهاتف الثابت انخفاضا من سنة إلى أخرى.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

ففي الجزائر نلاحظ أن 08 أشخاص من أصل 100 يستفيدون من خدمات الهاتف الثابت، ويرجع السبب في ذلك لتوجه المواطنين نحو تكنولوجيا الهاتف النقال.

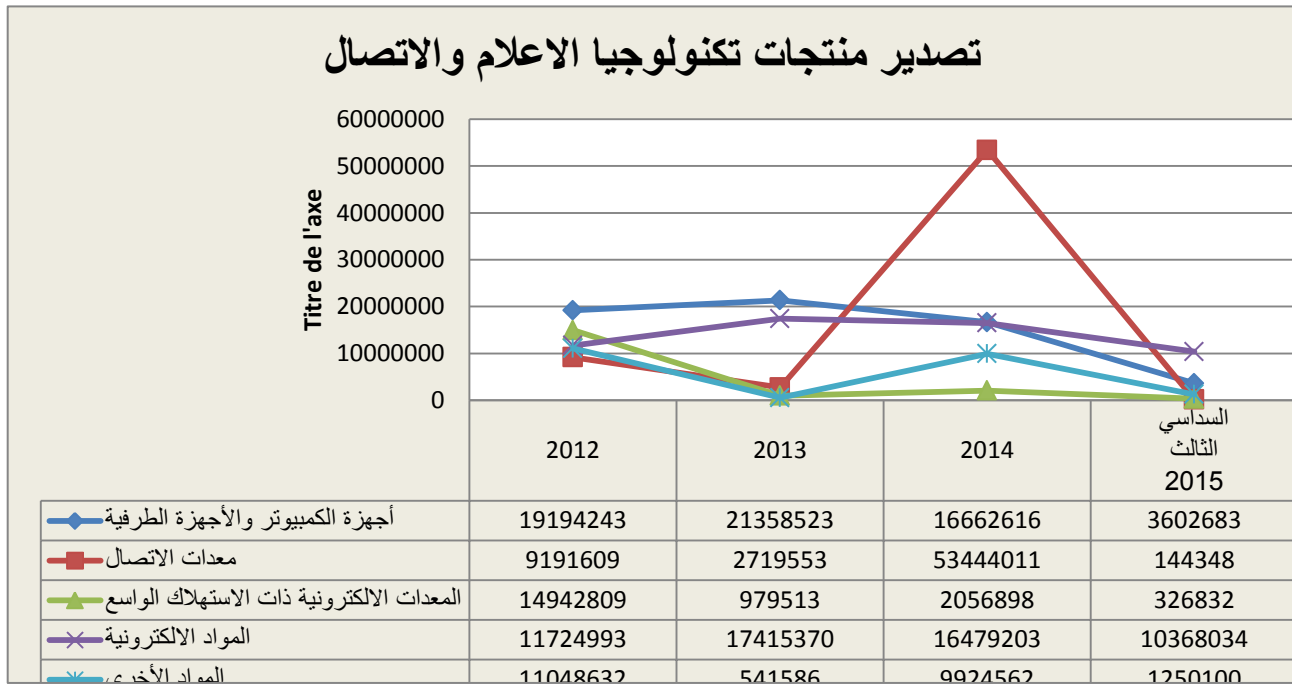
المطلب الثالث: اتصالات الجزائر في طريق التحول

قررت اتصالات الجزائر أن تكون مصحوبة بمكتب خبراء لديه تجربة كبيرة في مهمات المرافقة في مجال الاتصالات وذلك بهدف:

- تحسين حوكمة الشركة من خلال وضع أدوات الإدارة الأساسية (الاستراتيجية، خطة تجارية، لوحة المراقبة)؛
- تطوير المهام التجارية و التسويق؛
- تطوير أنظمة المعلومات.

لقد اختارت اتصالات الجزائر اسما لهذا المشروع اعتمادا على القيم المرتبطة به ألا وهي: الطموح، الحركية، النشاط، التحول والنجاح : ATtahawoul (التحول)، اتصالات الجزائر في تطور.

الشكل رقم (03-04): التجارة الخارجية لمنتجات تكنولوجيا الاعلام والاتصال

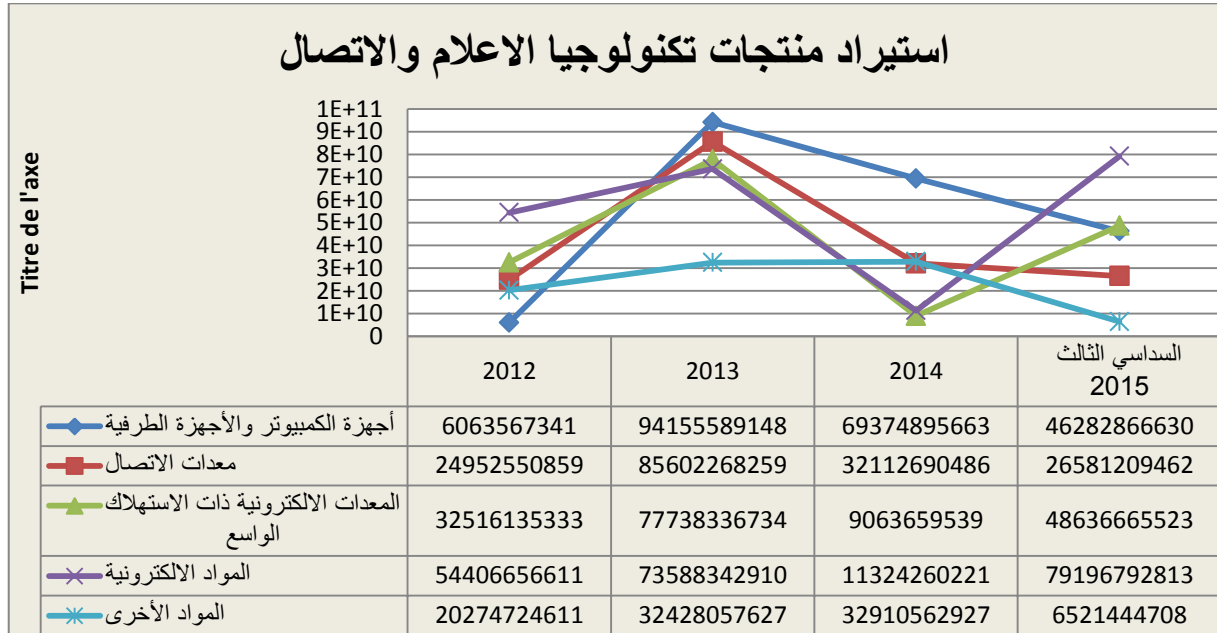


المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قاعدة البيانات المقدمة من طرف وزارة البريد وتكنولوجيا الاعلام والاتصال.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

من خلال الشكل السابق نلاحظ تصدير حجم كبير من منتجات تكنولوجيا الاعلام والاتصال خلال سنتي 2008 - 2011 ولكنها انخفضت في السنوات الأربع الأخيرة، وقد عرف انتعاشا خلال سنة 2014، ثم يعود وينخفض خلال الثلاثي الثالث من سنة 2015.

الشكل رقم (03-05): استيراد منتجات تكنولوجيا المعلومات



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قاعدة البيانات المقدمة من طرف وزارة البريد وتكنولوجيا الاعلام والاتصال.

استراتيجية التدفق العالي و العالي جدا

في إطار وضع السياسة العامة للحكومة وبرنامج العمل المخصص لتطوير مجتمع المعلومات، من خلال البنيات التحتية ووسائل الاتصالات السلكية واللاسلكية واستعمال تكنولوجيا الاعلام والاتصال، قامت وزارة البريد وتكنولوجيا الاعلام والاتصال بإعداد مخطط وطني لتطوير تكنولوجيا الاعلام والاتصال. هذا المخطط مبني أساسا على مجموعة من الأهداف الرئيسية والتي ستسهم بفعالية في تنفيذ توجيهات برنامج فخامة رئيس الجمهورية، وهي تهدف إلى تحقيق ما يلي:

➤ توطيد أسس الجزائر المستقرة؛

➤ تحسين الحكم الرشيد؛

➤ السعي لتحقيق التنمية البشرية؛

➤ الزيادة في ديناميكيات النمو الاقتصادي.

إن نشر التدفق العالي والعالي جدا يعتبر أحد الركائز الأساسية للتنمية، لذلك فهو يولد تغييرات عديدة وعميقة في جميع المجالات تقريبا كالنمو والتنافسية والابتكار، الخ فبالفعل:

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

➤ سيسمح توفير شبكة الاتصالات السلكية واللاسلكية الفعالة بالإضافة إلى العروض التنافسية للتدفق العالي عبر التراب الوطني بزيادة تنافسية الشركات وتعزيز استقطابها بالإضافة إلى إنعاش الاقتصاد المحلي

➤ إن تطوير تكنولوجيات الإعلام و الاتصال يعزز الوصول إلى المعرفة ويساهم في تحسين الحياة اليومية للأفراد: العمل عن بعد، التعامل عن بعد (الإدارة الإلكترونية)، التسوق عبر الانترنت والرعاية المنزلية...

➤ إن إدراج شبكات الاتصال في مخططات التهيئة العمرانية والإقليمية يقلل من الفجوة الرقمية بجميع جوانبها الجغرافية والتكنولوجية والاجتماعية والثقافية

➤ بفضل تكنولوجيات الإعلام والاتصال، سيكون من السهل الحفاظ على تطوير النشاطات السكانية داخل بعض المناطق المعزولة من الوطن

➤ تساهم تكنولوجيات الإعلام والاتصال، بصفقتها عامل للتماسك الإقليمي والاجتماعي، بقوة في توفير الخدمات الفعالة للمواطنين

وبالتالي، فإن شبكة الاتصالات السلكية واللاسلكية ذات التدفق العالي والعالي جدا لبد أن تكون باستطاعتها تقديم القدرات اللازمة عبر كامل التراب الوطني مع ضمان الجودة والسلامة وفقا للمعايير الدولية. تمثل هذه الشبكة القاعدة التي تقوم عليها جميع الإجراءات التي تهدف إلى وضع عبر الانترنت خدمات للمواطنين، والمؤسسات والإدارات. ويكمن الهدف الرئيسي في وضع بنية تحتية للاتصالات السلكية واللاسلكية ذات التدفق العالي والعالي جدا، مؤمنة وتحقيق خدمات ذات جودة عالية عبر كامل أرجاء الوطن.

ولهذا، تم اتخاذ بعض إجراءات، وأخرى يجري اتخاذها، ذات أهمية بالغة تهدف إلى تعزيز وتكثيف وتنويع تكنولوجيات النفاذ وتأمين البنيات التحتية ذات التدفق العالي والعالي جدا، بحيث تتعلق هذه الإجراءات بمنح تراخيص الجيل الثالث لمتعاملي الهاتف النقال الثلاثة (2013)، ورخص الجيل الرابع للهاتف الثابت (2014)، الجيل الرابع للهاتف النقال (قريبا)، وتعميم نشر الألياف البصرية عبر التراب الوطني وتقليص الفجوة الرقمية (الخدمة الشاملة للاتصالات السلكية واللاسلكية). بالإضافة إلى ذلك، يجري العمل تحديث الإطار التشريعي (إعداد تعديل على نص القانون) للبريد والاتصالات السلكية واللاسلكية لتمكين القطاع من مواكبة تكنولوجيات الإعلام والاتصال الجديدة عن طريق إدخال مفاهيم جديدة مثل فتح سوق الانترنت الثابت وتقاسم البنيات التحتية (التجوال المحلي)

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

وقابلية نقل الأرقام والحياد التكنولوجي. وفي هذا الإطار يقوم تعزيز البنيات التحتية للاتصالات السلكية واللاسلكية على ثلاث محاور رئيسية كالتالي:

- استكمال و تحديث شبكة النفاذ عن طريق رفع مستوى البنيات التحتية الموجودة ضمن المجال التكنولوجي للتكفل بالتطورات التقنية واحتياجات السوق من حيث تنوع الخدمات؛
- تطوير البنيات التحتية الجديدة عن طريق زيادة قدرات شبكة التدفق العالي والعالي جدا (نشر الاليف البصرية والجيل الرابع للهاتف الثابت)، خاصة من أجل تسريع إخراج المناطق البيضاء، الريفية و المعزولة وكذا تلبية حاجيات السوق؛
- تحسين نوعية الخدمات واستقبال الزبائن.

المطلب الثالث: تكنولوجيا المعلومات والاتصال في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

إن التحولات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر ومازالت تشهدها، أشعلت روح المنافسة (المحلية والخارجية)، كما حركت نوعا ما العزيمة والارادة في التحديث والعصرنة والارادة في التحديث والعصرنة لطرق وأساليب الانتاج والتسويق الحديثة، وما ساعد على ذلك هو موجة الاصلاحات التي مست الجوانب التنظيمية والقانونية والمؤسسية، التي كانت في مجموعها من أجل الرفع من القدرة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية الوطنية، وانطلاقا من أن تكنولوجيا المعلومات والاتصال الحديثة من أهم المتغيرات التي تحقق ميزة تنافسية للمؤسسة الاقتصادية، تبدأ الاستفسارات حول استراتيجية ومبادرات الدولة الجزائرية في ادماج هذا المبتكر الجديد في مؤسساتنا الاقتصادية؟

استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية ويقتصر استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر إلى اقتناء أدوات الكمبيوتر. وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وتشجيع الاستثمار تعلن تحقيقا في مستوى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات من قبل الشركات الجزائرية قدم. والملاحظة: مستوى ملكية تكنولوجيا المعلومات والاتصالات من قبل الشركات الجزائرية في جميع القطاعات، منخفضة جدا. ووفقا لمدير الاستخبارات الاقتصادية، محمد باشا، "20% فقط من الشركات لديها أداة فعالة لتكنولوجيا المعلومات، و15% لديها موقع الويب الخاص بها، و50% يفتقرون إلى النظام المحاسبي الملائم دراسة كما استهدفت أكثر من 600 شركات الصغيرة والمتوسطة في وسط الجزائر المنطقة، أكد أن يتكون الأهم في استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات خلال العملية بدلا من تلبية الطلب من خلال شراء الدعم

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

التكنولوجي. وتكشف الدراسة عن أن 53% من أصحاب المشاريع التي شملها المسح 1 تقرير مع العلم تكنولوجيا المعلومات والاتصالات و46.33% فقط منهم استخدمها، في حين أن 38.5% من المستطلعين أنهم لا يعرفون. للحصول على ما هو نسبي للقدرة في التنافسية والربحية الشركات و63% من الشركات الصغيرة والمتوسطة مع المعرفة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات تطور مستمر من عائداتها¹.

1. استراتيجية الجزائر في تبني التكنولوجيا: نظرا لأهمية تكنولوجيا المعلومات والاتصال الحديثة، عملت جل الدول على تكوين قاعدة تكنولوجية صلبة، والجزائر كواحدة من هذه الدول أصبحت واعية بأهمية تكنولوجيا المعلومات والاتصال الحديثة ودورها في المؤسسات، لا سيما الاقتصادية منها، ولذلك لجأت في العشرية الأخيرة الى وضع استراتيجية استهدفت من خلالها ترقية مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصال، وقد سطرت لهذا الغرض برنامجا صناعيا ينكون من ثلاث مراحل هي كالاتي:²

➤ المرحلة الأولى 1985 - 1987: سعى برنامج المرحلة الأولى الى اقامة النشاطات المتكاملة والتركيبية للحاسب الدقيقة، وتكثيف الطاقات الوطنية بغية تطوير تطبيقات البرمجيات التي تحظى باهتمام دول العالم؛

➤ المرحلة الثانية 1987 - 1992: في هذه المرحلة تم توسيع استخدام الحواسيب الدقيقة وتطوير البرمجيات والصيانة؛

➤ المرحلة الثالثة 1992 - 2000: ساهمت هذه المرحلة في عميق صناعة الحواسيب الوطنية، وذلك من خلال الاعتماد على المنتجات المحلية بدل عمليات الاستيراد المتواصلة، وهي تشمل البرمجيات والمكونات وعمليات الصيانة.

حاولت الجزائر خلال هذه المراحل، انتهاز سياسة التصنيع المكثف بغية الانتقال من اشكالية التحويل التكنولوجي إلى اشكالية التحكم التكنولوجي الذي يعتبر رهانا أساسيا للسياسات الصناعية، ولقد أبدت الجزائر حاجة ملحة لتطوير هذه الصناعة الحديثة منذ الثمانينات، وبالرغم من مجهوداته المعتبرة

¹ - BOUCHELIT Rym : LES PERSPECTIVES D'E-BANKING DANS LA STRATÉGIE E-ALGERIE 2013, THESE DE DOCTORAT EN SCIENCES ECONOMIQUES, Université de Tlemcen, 2015, p 112.

² - ضيف أحمد: تكنولوجيا المعلومات والاتصال كمدخل لتفعيل ادارة التغيير بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة ابي بكر بالكايد، تلمسان، سنة 2013، ص- ص 285-286.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

فقد لجأت إلى عمليات الاستيراد والاستعانة بإطارات أجنبية، ومع ذلك تبقى المؤسسات الجزائرية بعيدة عن تحقيق الاستقلالية التكنولوجية.

2. **المبادرات:** عملت الجزائر منذ عدة سنوات على تعزيز قدرتها التعليمية والإدارية المواكبة للتغيرات التقنية والاقتصادية، وذلك من خلال عدة إجراءات جاءت لتجسيد الدور المستمر الذي أصبحت تضطلع به تكنولوجيا الاتصال الحديثة في تأهيل المؤسسات الاقتصادية ورفع مستوى الأداء.

والآن تقوم مجموعة مهمة من المؤسسات العامة والخاصة وحتى المتوسطة والصغيرة بمجهودات لتطوير أنظمة المعلومات والشبكات المحلية الأنترنت ومواقع الويب، إلا أن المؤسسات الاقتصادية المستعملة تبقى قليلة وخاصة العمومية، فبغض النظر عن بعض القطاعات كالصكوك البريدية، الطيران البنوك التي تعرف تطورا وتوسعا ملحوظين بفضل أوعية سريعة وفعالة للمعطيات، إلا أن مستويات الأداء ضعيفة، إضافة إلى مواقع الويب التي أنشأتها المؤسسات الاقتصادية لا تمثل بصورة موضوعية نوعية المواقع، فهناك مواقع ضعيفة من ناحية المحتوى وأخرى من ناحية الشكل، لذلك انتهجت الجزائر نحو تدعيم التعاون الدولي حيث سخرت السلطات الوطنية ميزانيات مهمة لمشاريع التعاون في هذا القطاع خصوصا في مجالات التكوين والتحويل التكنولوجي وأيضا تمويل المشاريع، كالبرنامج التعاوني الذي كان مع البنك العالمي لإنشاء قطب تكنولوجي بما من شأنه أن يسمح بتزويد المؤسسات الاقتصادية ببنك المعلومات حول الوضعية الاقتصادية والتكنولوجية وغيرها من المعطيات لتحسين أداء هذه المؤسسات، كما سيساهم في تحسين أوعية الاتصال الموجودة¹.

يأتي اتفاق الشراكة بين مؤسسة "إيباد" مع مؤسسة "تيليكوم الجزائر"، لتأهيل وتطوير وإعطاء دفع إضافي في مجال تكنولوجيات الاتصال عن طريق الشراكة، حيث كانت هذه الخطوة أول شراكة جزائرية قبل تجسيد شراكة مع الأجانب حيث ستشرع مؤسسة التعليم المهني عن بعد (إيباد) ابتداء من السنة الجارية في تركيب ثم صناعة أجهزة الحاسوب المحمولة من نوع "لاب توب" بعد تدشين وحدتها الإنتاجية التي يتم بناؤها حاليا بعنابة، إذ ستقوم المؤسسة في البداية بتركيب أجهزة الحاسوب قبل التوجه تدريجيا نحو الاندماج" هذا وتتوي ذات المؤسسة "صناعة مليون جهاز حاسوب محمول سنة 2008"².

¹ - ضيف أحمد: مرجع سابق، ص 287.

² - عبد المالك حداد: واقع قطاع تكنولوجيات الإعلام والاتصال الحديثة في الجزائر، www.chihab.net، تاريخ الاطلاع 2015-11-6.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

وتأتي هذه المبادرات بين المؤسسات الجزائرية لتحجب النقص الذي تركته المؤسسات الأجنبية التي اختفت من السوق، لأنها لم تدرك كيف تكيّف وسائلها ولم تتحالف مع المؤسسات الأخرى للاستفادة من خبرتها، كما أن تجسيد الأهداف المرسومة يستلزم مقاربة جديدة مغايرة لتلك المتبعة حتى الآن، ومنها الوصول لتحقيق 10 نسب، 80% للكثافة الهاتفية و 40% في وصل الأنترنت و 20% في نشر الحاسوب وهو ما يعد رهانا يفرض إيجاد حلول جديدة وإقامة شراكات جديدة. صف أن ما ينتظر المتعاملين الاقتصاديين هو العمل لتمكين الجزائر من مواصلة قطع الأشواط المتبقية في مجال التكنولوجيا حتى تقترب من نظيراتها في العالم أجمع. ولعل انخراط 70 مؤسسة صغيرة ومتوسطة جزائرية في القاعدة الإعلامية أوميديس التي اعتمدها الاتحاد الأوروبي لفائدة الشركات الصغيرة والمتوسطة للبحر المتوسط في إطار خلق مؤسسة معلوماتية متوسطة من بينها المؤسسات الجزائرية سيدعم هذا التوجه¹.

حيث سيقوم الاتحاد الأوروبي بتمويل المشروع الذي يرمي إلى إقامة شبكة للشركات المتوسطة عبر الانترنت، والتي سيتم ايصالها بالشبكة الأوروبية لتبادل المعلومات حيث تتمكن كل الشركات المنخرطة فيها بالاطلاع على كل التطورات التي تحدث في ميدان المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على المستوى المتوسطي وخاصة الأوروبي حيث تعتبر إيطاليا الرائد العالمي في مثل هذه المؤسسات ويضم إضافة إلى الجزائر مؤسسات من المغرب وتونس، لبنان، الأردن، وتركيا وبلدان أخرى، ويقوم الاتحاد الأوروبي بإنجاز هذا المشروع على الطلب الذي تقدمت به دول المتوسط من بينها الجزائر أثناء الندوة الوزارية الأوروبية متوسطة حول موضوع بناء مجتمع معلوماتي "أوروماد" والتي انعقدت في العاصمة الإيطالية روما في 1995. وتعتبر الجمعية الوطنية للمؤسسة والعمل والمعهد الوطني للعمل إضافة إلى معهد التطوير المهني لبئر خادم شركاء برنامج "أوميديس" بالجزائر.

تسريع استعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصال في الشركات:

تمثل اليوم وسائل التسيير والادارة المطورة حول تكنولوجيا المعلومات والاتصال الضمان الوحيد لبقاء شركاتنا في ظل العولمة، فبفضل الأنترنت، أصبحت السوق عالمية في اقتصاد يعتمد على المعرفة كقيمة أساسية، فاستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال أضحى أمرا ضروريا من أجل تحسين الأداء ورفع القدرة التنافسية لدى الشركات وتمكينها، وبالتالي من الاستفادة من الفرص التي تتيحها سوق أوسع وفائقة النشاط، كما أن ذلك يوفر مصادر دخل جديدة ويمكن من تحسين العلاقات مع الزبائن والشركاء ويساعد بشكل عام على تحقيق فاعلية أكبر بفضل استخدام نظم تسيير المعارف.

¹ - عبد المالك حداد، نفس المرجع السابق.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

تعد الجزائر من ضمن البلدان السبعة التي أحرزت تقدما في مجال تكنولوجيا الاعلام والاتصال، حسبما ورد في تقرير للاتحاد الدولي للاتصالات السلكية واللاسلكية أعد على أساس مؤشر تطور تكنولوجيا الاعلام والاتصال.

وأشار التقرير الذي عرض بالدوحة (قطر) حيث تعقد القمة حول توصيل العالم العربي (5-7 مارس) إلى أن الجزائر تعد من ضمن البلدان السبعة في العالم العربي (الجزائر و العربية السعودية وجزر القمر ومصر والمغرب وعمان وقطر) التي أحرزت تقدما في مجال تكنولوجيا الاعلام والاتصال (الشريط العريض) على أساس مؤشر تطور تكنولوجيا الاعلام والاتصال الذي يجمع 11 مؤشرا لمقارنة تطور تكنولوجيا الاعلام والاتصال في 152 بلدا في العالم.

وأبرز التقرير أن خمسة بلدان من ضمن 16 بلدا عربيا تراجعت في الترتيب العالمي ما بين سنتي 2008 و 2010 فيما احتفظت أربعة بلدان على مرتبتها وأحرزت سبعة بلدان أخرى (من بينها الجزائر) تقدما.

ويشير تقرير عرضه الأمين العام للاتحاد الدولي للاتصالات السلكية واللاسلكية الدكتور حمادون توري إلى أن نسبة ولوج الخدمات المتنقلة (الشريط العريض و الجيل الثالث) في منطقة العالم العربي تقارب 13 بالمئة و تبقى "أقل" من المعدل العالمي الذي يقدر بـ 17 بالمئة.

وأكد يقول "حان الوقت للانتقال إلى المرحلة المقبلة وتمكين الجميع حيثما وجدوا وأيا كان وضعهم من الاستفادة من مزايا الشريط العريض" موضحا أنه ينبغي في القرن الـ 21 أن تعتبر شبكات الشريط العريض كجزء من المنشآت القاعدية على غرار الطرقات والسكك الحديدية وشبكات التزويد بالماء والكهرباء".

وأضاف الأمين العام للاتحاد الدولي للاتصالات السلكية واللاسلكية أن "الشريط العريض الذي يعد بمثابة محرك للتنمية الاجتماعية-الاقتصادية سيساهم في تعجيل التقدم بهدف تحقيق أهداف الألفية من أجل التنمية التي يتعين بلوغها في أجل لا يتعدى ثلاثة سنوات".

ومن جهته، أوضح مدير مكتب تطوير الاتصالات السلكية واللاسلكية للاتحاد الدولي للاتصالات السلكية واللاسلكية، براهيم سانو، في توصياته بأن الاتحاد يشجع كافة البلدان على ترقية الإدراج الرقمي من خلال اعداد مخطط وطني لتكنولوجيا الاعلام والاتصال يتضمن أهدافا ملموسة لتقييم السياسات ومتابعة التقدم وابرار الفروع التجارية.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

وأضاف أن "الاتحاد الدولي للاتصالات السلكية واللاسلكية عازم على وضع كفاءاته وتجربته في خدمة جميع أعضائه من خلال مرافقة السلطات الوطنية في وضع أطر سياسية ملائمة واجراء أبحاث تتكيف مع خصوصيات بيئتها و تصورهما لتكنولوجيات الاعلام والاتصال".

يؤدي التحول إلى تكنولوجيا المعلومات في الشركات إلى زيادة الطلب الكلي على المنتجات التكنولوجية ببعدها المادي والمعرفي المتكاملين، كما يشكل تحديا اضافيا لمنتجي التكنولوجيا الحديثة لإحداث مزيد من التطور وتوسيع الاستثمارات في قطاع تكنولوجيا المعلومات لتلبية الاحتياجات الكمية والنوعية المتزايدة في هذا المجال ويشمل ذلك التوسع في البرامج الداخلية بكافة أنواعها بحيث تتلاءم مع نوعية مخرجاتها المحاسبية مع متطلبات التحول التكنولوجي .

المبحث الثاني: تطور التدقيق في الجزائر

شهدت مهنة التدقيق عدة تغيرات نتيجة لظروف، كما تعرضت هذه المهنة في الجزائر إلى العديد من المشاكل على عدة مستويات منها تنظيمية وتسييرية وغيرها، كما أن مهنة تدقيق تبقى بعيدة عن المعايير الدولية للتدقيق نظرا لضعف الاقتصاد الوطني وبقاء الجزائر بعيدة على الساحة الدولية.

المطلب الأول: التدقيق في الجزائر

شهد تنظيم مهنة تدقيق الحسابات في الجزائر تطورات عديدة، هذه التغيرات كانت سواء على المستوى التشريعي أو على مستوى الآليات المستخدمة، وذلك من أجل ضمان فعالية وحسن سير المؤسسات الاقتصادية، فقد تم اعتماد التدقيق في الجزائر من خلال:

1. قبل الاستقلال: كانت المهنة خاضعة لقوانين الاستعمار الفرنسي.
2. غداة الاستقلال: لقد خلف المستعمر الفرنسي فراغا كبيرا في مهنة التدقيق كما هو الحال بالنسبة للعديد من المجالات، فتعرضت إلى العديد من المشاكل على عدة مستويات منها التنظيمية والتسييرية وغيرها، ويمكن إيجاز أهم المراحل التي مرت بها المهنة من خلال:

1.2 المرحلة الأولى: من سنة 1969 إلى سنة 1980

إن ممارسة مهنة تدقيق الحسابات في المؤسسات العمومية الاقتصادية تم تنظيمها في الجزائر لأول مرة سنة 1969 تبعا للأمر 69-107 بتاريخ 1969/12/31 والمتضمن قانون المالية لسنة 1970 والذي ينص في مادته 39 أن يكلف وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وفي الشركات التي تمتلك فيها الدولة نسبة من رأس المال الاجتماعي من أجل التأكد من انتظامية ومصداقية حساباتها وتحليل وضعية الأصول والخصوم¹.

وبعدها صدر المرسوم رقم 70-173 المؤرخ في 1970/11/16 الذي جاء بكيفية تحديد واجبات ومهام محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية، وقد كرس النص التدقيق (محافظة الحسابات) بصفتها مراقبا دائما للتسيير في هذه المؤسسات.

¹ - صديقي مسعود: نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، سنة 2004، ص 245.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29/12/1971 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي، فالملاحظ من خلال هذا القانون أنه تعلق بالمحاسبين والخبراء المحاسبين، وفيما يتعلق بخصوص محافظة الحسابات فأعهد بها للمفتشية العامة للمالية (IGF) التابعة لوزارة المالية.

2.2 المرحلة الثانية: من سنة 1980 إلى سنة 1992

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكله المؤسسات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية، وتعدد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام المحاسبي، أجبر المشرع الجزائري على أن يسن آليات رقابية تحد من أنواع الاختلالات التي تفرزها أساليب المتبناة، وكان ذلك بفعل صدور¹:

القانون رقم 80-05 المؤرخ في 10/30/1980 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، من أجل إرساء آليات رقابية فعالة للمؤسسات الوطنية بفعل إعادة الهيكلة والحد من الاختلالات وسوء التسيير.

القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27/04/1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي يعتبر المنعرج الحاسم في تاريخ تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، حيث نصت المادة 05 على أن تنشأ منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، ويدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في مدينة الجزائر، ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحياتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وبذلك تحقق فيها شرط الاستقلالية من حيث تعيين هؤلاء الأشخاص دون الرجوع إلى الوزارة الوصية.

ملاحظة: تم صدور القانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية والذي حررها من القيود المفروضة عليها ونالت استقلاليتها المالية وأصبحت خاضعة لأحكام وقواعد القانون التجاري وأصبحت معرضة للإفلاس والتصفية، مما تطلب ضرورة تدقيق حساباتها والمصادقة

¹ - غوالي محمد البشير: نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 03، سنة 2004، ص 245.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

عليها من قبل أطراف مختصين كمحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وعليه تم إصدار القانون 91-08 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات.

المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13/01/1992 المتعلق بإنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حيث يدير النقابة مجلس يتكون من تسعة أعضاء تنتخبهم الجمعية العامة من بين الأعضاء المسجلين قانونيا في جدول النقابة الوطنية.

3.2 المرحلة الثالثة: من سنة 1994 إلى سنة 2010

المرسوم المؤرخ في 07/11/1994 المتعلق بسلم أتعاب محافظ الحسابات والذي تم تعديله سنة 2006.

المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15/04/1996 المتعلق بإصدار أخلاقيات مهنة التدقيق والمحاسبة.

المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 25/09/1996 المتعلق بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) كهيئة استشارية لدى وزارة المالية يهتم بشؤون البحث والتطوير والمعايرة في مهنة المحاسبة.

المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30/11/1996 المتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطبع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.

المرسوم التنفيذي رقم 97-458 المؤرخ في 01/12/1997 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 (إضافة ممثل للدولة من وزارة المالية).

القرار المؤرخ في 28/03/1998 الذي يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

قرار مؤرخ في 24/03/1999 الذي يحدد الموافقة على الشهادات وشروط الخبرة المهنية للممارسة المهنة.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

المرسوم التنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 20/12/2001 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وضوابط عمله.

القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الجدول رقم (03-04): يوضح أهم قوانين التدقيق في الجزائر

مج	2010	2001	1999	1998	1997	1996	1994	1992	1991	1980	1971	1970	1969	
3	1								1	1				قانون
2											1		1	أمر
8		1			1	3	1	1				1		مرسوم
2			1	1										قرار

المصدر: من إعداد الباحث.

من خلال الجدول السابق الذي نبين فيه تطور مهنة التدقيق في الجزائر منذ الاستقلال حيث نلاحظ أن مجموع القوانين قد بلغ 3، في حين بلغ مجموع الأوامر 2، بينما كانت المراسيم التنفيذية هي الأكبر حيث بلغ عددها 8، والقرارات بلغ عددها 2، حيث ينظم مهنة التدقيق في الجزائر مجموعة من القواعد والآليات التي تعمل على السير الحسن لهذه المهنة، وذلك من خلال هيئات مشرفة على عملية التدقيق تتمثل في، المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين وحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ومجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة، بالإضافة إلى المجلس الوطني للمحاسبة.

آخر تعديل عرفته القوانين التنظيمية للمهنة هو تعديل بموجب 10-01 الذي يخص طريقة تقاضي أتعاب المدقق الذي أصبحت تعتمد على قانون المناقصات بدلا من إتباع سلم الذي كان يحدد أتعاب المدقق بناءً على عدة عوامل منها (رقم أعمال المؤسسة، الزمن المستغرق)، أما بالنسبة لمدة تعاقد المدقق في الجزائر فتمثل في عهدة قدرها 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ولا يمكن التعاقد مع نفس المؤسسة إذا جدد العقد إلا بعد مرور 3 سنوات للمحافظة على مبدأ تداول المدققين، أما فيما يخص

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

معايير تدقيق وطنية فيقتصر تنظيم المهنة على مجموعة من القوانين التنظيمية فقط الصادرة في الجرائد الرسمية ولا يوجد معايير وطنية تفصيلية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر¹.

مدقق الحسابات حسب التشريع الجزائري²:

تعددت مفاهيم استقلالية مدقق الحسابات في الأدبيات المهنية، وترافق ذلك مع تطور مسؤوليات المدقق والخدمات التي يقدمها بالإضافة إلى تطور نظرة المجتمع المهنية، فقد تطور هذا المفهوم وواصل شموله معايير الرقابة على جودة أداء مكاتب المحاسبة، وإلزامها بوضع سياسات وإجراءات لتنفيذ قاعدة الاستقلالية الواردة في آداب وسلوك المهنة وقد تتضمن هذه السياسات والإجراءات:

- مراقبة مدى التزام مكاتب المحاسبة ومراجعة الحسابات بسياسات وإجراءات الاستقلالية؛
- تأكيد استقلالية مكتب المحاسبة في أداء مهمة المراجعة؛
- مطالبة كافة العاملين في مكتب المحاسبة بالالتزام بقواعد أحكام الاستقلالية الصادرة عن المجتمعات المهنية.

مهام مدقق الحسابات: تتركز على التدقيق المحاسبي والمالي للمؤسسة، التي يصادق عليها المدقق بمثابة ممثل للشركاء والمساهمين والبنوك والهيئات العمومية، فيترتب على مهنة تدقيق الحسابات المهام التالية:³

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

¹ - بن سعيد محمد، لشلاش عائشة: جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات- دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين لولاية عين تموشنت، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 43، سنة 2015، ص 279.

² - يونس زين: أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات، مجلة روى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، العدد السادس، جوان 2014، ص 35.

³ - الجمهورية الجزائرية، المادة 25 القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

➤ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛

➤ تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية؛

➤ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

كما أكد الشرع الجزائري في القانون 91-08 على مهام مدقق الحسابات كالمصادقة على الحسابات السنوية وتدقيق صدق وتطابق المعلومات المحتواة في تقرير التسيير المقدم من طرف المديرين مع تلك الحسابات، فعلى المدقق في كلتا المهمتين كتابة تقرير عام، بحيث أن كلاهما يحمل التاريخ والإمضاء بوجه الى الجمعية العامة للمساهمين¹.

حالات التنافي والموانع لمدقق الحسابات: تتمثل في²

- كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوه قانوني؛
- كل عهدة ادارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها سابقا؛
- الجمع بين ممارسة جميع مهن التدقيق مرة واحدة لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس منتخب، ابلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل اقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهده؛
- يتم تعيين مهني لاستخفافه يتولى تصريف الامور الجارية لمهنته؛
- لا تتنافى مع مهنة تدقيق الحسابات مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

¹ -Ali hadj Ali : le rapport du commissaire aux comptes (expression d'opinion et source d'information), revue algérienne de comptabilité et d'audit, 3 eme trimestre, n 7, Anne 1995,p 18.

² -الجمهورية الجزائرية، المادة 64 القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

مسؤولية مدقق الحسابات في الجزائر: يتحمل مدقق الحسابات في الجزائر باعتباره مسؤولاً عن الوسائل وليس النتائج كل من المسؤوليات التالية:

1. المسؤولية المدنية:

يكون مدقق الحسابات مسؤولاً اتجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامناً اتجاه الكيان أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة الأحكام.

2. المسؤولية الجزائية:

يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالالتزام قانوني.

3. المسؤولية التأديبية:

يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

➤ الإنذار؛

➤ التوبيخ؛ التوقف المؤقت لمدة اقصاها ستة أشهر؛

➤ الشطب من الجدول.

من خلال استقراء مواد القانون 10-01، يتضح أن المشرع الجزائري اقتدى بالتجربة الفرنسية، إذ اعتنى بشكل كبير بعنصر استقلالية المدقق، حيث منعه من تقديم أية خدمات أخرى لا تتدرج ضمن مهمة المصادقة على الحسابات، بل إنه شدد من خلال المادة (67) على منع مختلف المهنيين من القيام بأية مهام لمؤسسات تكون فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة، سواء كان تدخلهم بغرض المصادقة على الحسابات، أو لتقديم خدمات أخرى غير دقيقة مثل مسك المحاسبة، استشارات جبائية وإدارية، مهام تدقيق مالي لحسابات المؤسسة لأغراض الاندماج أو إعادة الهيكلة، ويدل ذلك على الاهتمام البالغ من الجهات الوصية على تحقيق استقلالية مهنة المحاسبة والتدقيق، وحمايتها من كل ما يؤدي إلى الشك في حيادها

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

ونزاهتها، حتى ولو كان في إطار تأدية خدمات غير تدقيقية، ولهذا يمكن اعتبار استقلالية المدققين في الجزائر أهم نقاط القوة في التجربة الجزائرية في مهنة التدقيق¹.

المطلب الثاني: حوكمة الشركات في الجزائر

سعت الجزائر إلى وضع إطار فعال لحوكمة الشركات من خلال بعض التشريعات والمبادرات وذلك لتتامي الوعي بضرورة تبني الحوكمة من طرف أصحاب المصالح داخل هذه المؤسسات، وسعيا من طرف الدول للقضاء على ظاهرة الفساد المالي التي ظهرت في الآونة الأخيرة.

أولا: عرض فحوى ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية

قامت جمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تهىء تشجيع الحوكمة الجيدة في مجتمع الأعمال بغاية جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص عام 2007 بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة المؤسسات تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات (GCGF) ومؤسسة التمويل الدولية (IFC) لوضع إطار حوكمة المؤسسات الجزائري، كما أنه عقد مؤتمر وطني في 11 مارس 2009، أعلنت كل من جمعية (CARE)، واللجنة الوطنية لحوكمة المؤسسات في الجزائر عن إصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائري، وقد تم إعداد هذا الدليل بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات (GCGF) ومؤسسة التمويل الدولية (IFC)، ويتضمن الميثاق جزئين وملاحق كما يلي:²

➤ يوضح الجزء الأول الدوافع التي أدت إلى أن يصبح الحكم الراشد للمؤسسات ضروريا في الجزائر، كما أنه يربط الصلات مع إشكاليات المؤسسة الجزائرية، لا سيما المؤسسة الصغيرة والمتوسطة والخاصة؛

➤ ويتركز الجزء الثاني إلى المقاييس الأساسية التي ينبغي عليها الحكم الراشد للمؤسسات، فمن جهة يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية للمؤسسة (الجمعية العامة، مجلس الإدارة والمديرية التنفيذية)، ومن جهة أخرى علاقات المؤسسة مع الأطراف الشريكة الأخرى كالبنوك والمؤسسات المالية، الممونون،... الخ بالإضافة إلى نوعية نشر المعلومات وأساليب نقل الملكية.

¹ - نور الدين مزياني: العوامل المساهمة في توجه مكاتب التدقيق الخارجي الجزائرية الى تقديم الخدمات الاستشارية- دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير (مجلة الباحث)، عدد 14، سنة 2014، ص 155.
² - علي عبد الصمد عمر: إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر- دراسة مقارنة مع مصر، مجلة الباحث، ورقة، العدد 12، سنة 2013، ص 41.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

➤ ويختتم هذه الميثاق بملاحق تجمع في الأساس أدوات ونصائح عملية يمكن للمؤسسات اللجوء إليها بغرض الاستجابة لانشغال واضح ودقيق كقائمة مرجعية للممارسة التقييم الذاتي لإدارة المؤسسات، رؤية متعددة الأوجه - بانورامية - للمؤسسات الجزائرية الخاضعة للقانون التجاري، تضارب المصالح في المؤسسة.

ثانيا: الهدف من الميثاق

يهدف موضوع هذا الميثاق إلى وضع، تحت تصرف المؤسسات الجزائرية الخاصة جزئيا أو كليا، وسيلة عملية مبسطة تسمح بفهم المبادئ الأساسية للحكم الراشد للمؤسسة قصد الشروع في مسعى يهدف إلى تطبيق المبادئ على أرض الواقع، وعليه فإن الغاية المرجوة بتنفيذ مبادئ هذا الميثاق هو منح الشركة أدوات على تحرير تسييرها عن طريق توفير أقصى قدر من الأمن، وذلك عن طريق تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة، تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك، ضمان استدامة وتنافسية المؤسسة، ويندرج هذا الميثاق ضمن سياق القوانين والنصوص التنظيمية السارية المفعول وبذلك، فهو يأتي موافقا لها غير أنه لا يدعي الكمال، خاصة وأن النصوص في هذا المجال وفيرة، فهو لا يمثل مجموعة شاملة لمدونة النصوص القانونية وإنما هو وثيقة مرجعية ومصدر هام في تناول المؤسسات¹.

ثالثا: نوعية المعلومات والإفصاح عنها في ميثاق الحوكمة الجزائري

ينص الميثاق الجزائري على نشر الوضعية المالية السنوية للمؤسسة والإفصاح عنها وفق أفضل المعايير الدولية المقبولة، أما عن تلك المساهمة في البورصة فهي مطالبة بنشر حالتها المالية في كل ثلاثي، وكذا كل المعلومات التي لها اثر مادي على تقييم المؤسسة، لذا أوصى الميثاق على المؤسسة أن تنتج في الوقت المناسب المعلومات المالية الكاملة والصحيحة والتي قد يطلبها الشركاء الماليين².

المطلب الثالث: لجان التدقيق في الجزائر

تاريخياً كانت لجنة المراجعة مسؤولة عن الإشراف على التقارير المالية السنوية التي تعدها الإدارة، واليوم قد امتد هذا الدور ليشمل أيضاً ضمان قوة إجراءات الرقابة الداخلية والإشراف على أنشطة

¹ - مناد علي: دور حوكمة الشركات في الأداء المؤسسي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه تخصص اقتصاد التنمية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، سنة 2014، ص 155.

² - صاغور مسعود: تعزيز الإفصاح بعد الإصلاح المحاسبي في الجزائر ودوره في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية - مخبر التنمية الاقتصادية و البشرية - جامعة سعد دحلب البليدة، سنة 2013 - الجزائر، عدد 8، ص 71.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

المراجعة الخارجية ولغرض تحمل مسؤولياتها الاشرافية بصورة أفضل فإنها تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية كأحد الدعائم الأساسية التي تساعد في تحقيق حوكمة أفضل للشركات¹.

تزايدت أهمية حوكمة الشركات بالجزائر في الآونة الأخيرة بشكل كبير، خاصة بعد الأزمات المالية والانهيئات والفضائح التي حصلت في كبرى الشركات العالمية، مما دعا إلى ضرورة التركيز على المدققين بالاضطلاع بدور حاكمي للحد من تلك الممارسات. أن عدم تطبيق منظمات الأعمال لحوكمة الشركات له تأثيرات غير مرغوبة في العديد من الجوانب ومنها التصرفات المهنية للمدققين ، الأمر الذي ينعكس سلبا على جودة أدائهم لوظيفة التدقيق مما يقلل من ثقة المستثمرين في القوائم المالية ويهدد مستقبل تلك المنظمات في النمو والبقاء والاستمرار .

أولا: أهمية وجود لجان التدقيق في المؤسسات الجزائرية

مع تدخل المشرع الجزائري لوضع ضوابط لحماية وتأكيـد استقلالية مدقق الحسابات، إلى أنه وبالنظر إلى التطورات التي حدثت في ميدان التدقيق يمكن القول أن الجزائر لم ترقى بعد على المستوى المطلوب، وأن هذه التشريعات لا تكف لوحدها خاصة إذا تكلمنا عن المعايير الأخلاقية بالمقارنة بما يحدث في العالم في مجال التدقيق، وهذا بسبب ما حدث في العقدين الأخيرين من انتشار ظاهرة تعثر وفشل الشركات المساهمة وتزايد حالات المخالفات المالية والمحاسبية بشكل انخفضت معه الثقة في التقارير المالية، بالإضافة إلى ثبوت تورط بعض مراقبي الحسابات فيما نسب إلى هذه الشركات من مخالفات وانتهاكات لقواعد الاستقلالية وقد كشفت هذه المخالفات عن وجود فجوة معلوماتية كبيرة بين الأطراف الداخلية والخارجية للشركة بالرغم من درجة التقدم التي وصلت إليه هذه الدول في مجال التدقيق ونوعية المعايير المستخدمة، ومن هنا ظهرت الحاجة لتطوير أنظمة تكليف مدقق الحسابات الخارجي في محاولة جادة لاستعادة ثقة المستفيدين من التقارير المالية بمصادقية هذه التقارير².

¹ - سمير كامل محمد عيسى: العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الإسكندرية، العدد رقم 01، المجلد 45، سنة 2008، ص 28.

² - يونس زين: أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلالية مراجع الحسابات، مجلة رؤية الاقتصادية، جامعة واد سوف، العدد 6، سنة 2014، ص 40.

المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 انطلقت ورشة الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من طرف البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحث وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي رقم 35-75 إلى نظام محاسبي جديد يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة وطموحات المتعاملين الاقتصاديين الجدد.

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

المحاسبة المالية هي نظام يهدف إلى تنظيم المعلومات المالية حيث يسمح بتخزين المعطيات القاعدية والعددية عن طريق تصنيفها، تقييمها وتسجيلها ويهدف أيضا إلى عرض كشف أي جداول مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية¹.

1. مفهوم النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية:

تهدف المحاسبة إلى تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة وإيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي يستلزم ضرورة وجود معايير محددة يتم القياس بموجبها، وهي المعايير المحاسبية التي تتمثل في كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها، إلزامية أو اختيارية، أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلا أو مرجعا سواء كانت نصوصا تشريعية أو تنظيمية أو توصيات صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم العمل المحاسبي، ويتعلق المعيار المحاسبي بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية، أو نوع من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر في المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها².

¹ - الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، قانون 07-11 المادة 03، ص 03.

² - قورين حاج قويدر: متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) ضمن النظام المحاسبي المالي، مركز الدراسات الإقليمية، جامعة الموصل، العراق، سنة 2012، العدد 8، ص 26.

المطلب الثاني: المبادئ والاتفاقيات المحاسبية التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي

تتمثل الاتفاقيات والخصائص النوعية للمعلومات المالية وأهم المبادئ التي يعتمد عليها النظام المالي المحاسبي الجزائري فيما يلي:

أولاً: الاتفاقيات

1. **محاسبة التعهد:** بحيث تتم المعالجة المحاسبية لمجرد حدوث الاتفاق وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية أي أن المؤسسة كيان له صفة قانونية مستقلة عن ملاكها؛
2. **استمرارية الاستغلال:** على المؤسسة إعداد تقاريرها المالية على أساس الاستمرارية في الاستغلال.

ثانياً: الخصائص النوعية للمعلومات المالية

حدد النظام المحاسبي المالي خصائص نوعية يسمح توفرها بجعل المعلومات المنشورة في القوائم المالية ذات منفعة بالنسبة لمستخدميها إذا ما قورنت بالموجودة في المعايير المحاسبية الدولية وهي:

1. **قابلية الفهم:** لا يستطيع مستخدمو المعلومات المحاسبية الاستفادة منها إذا لم تكن واضحة ومفهومة بشكل جيد، ويتوقف وضوح المعلومات المحاسبية على طبيعة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية وطريقة عرضها¹.
2. **الملائمة:** وهي قدرة المعلومات المالية على مساعدة مستخدميها اتخاذ القرارات المتعلقة بالأحداث الاقتصادية الماضية والحاضرة والقادمة؛
3. **المصدقية:** أي المعلومات المالية لا تشوبها أي تحيز أو انحراف ويمكن التأكد من صحتها وهي تمثل الأحداث الاقتصادية تمثيلاً صادقاً؛
4. **قابلية المقارنة:** يكون أمام مستخدم الكشوف المالية بصفة عامة والمستثمرين بصفة خاصة فرص استثمار وإقراض متعددة، ويجب أن يكون مستخدمو الكشوف المالية قادرين على إجراء مقارنات لهذه الكشوف لعدة فترات زمنية مختلفة²؛
5. **قابلية الفهم:** أي سهولة فهم المعلومات المقدمة من خلال الكشوف المالية.

¹ - علي عبد الغني اللاذ وآخرون: أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة التقرير المالية، مجلة التقنى، المجلد السادس والعشرون، العدد الرابع، سنة 2013، ص 104.

² - نوري الحاج: مقاربة جودة المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 9، سنة 2013، ص 36.

ثالثا: المبادئ المحاسبية التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي

1. **مبدأ التكلفة التاريخية:** يقر مبدأ التكلفة التاريخية بتسجيل الأحداث الاقتصادية بتكلفة شرائها أو إنتاجها؛
2. **مبدأ عدم المقاصة:** ينبغي عدم القيام بمقاصة مختلف عناصر الأصول والخصوم، إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها قانونيا أو جراء اتفاقية؛
3. **مبدأ مداومة الطرق المحاسبية:** يوجب هذا المبدأ الحفاظ على المداومة على المنهج المحاسبي المعتمد من سنة مالية إلى أخرى؛
4. **مبدأ استقلالية الذمة المالية:** يعتبر هذا المبدأ أن المؤسسة وحدة اقتصادية وقانونية قائمة بذاتها عن الذمة المالية لملاكها؛
5. **مبدأ الأهمية النسبية:** ويعني هذا أن القوائم المالية التي تعتمد لاتخاذ القرارات يجب أن تفصح عن كافة المعلومات ذات الأهمية النسبية، أي إذا تم حذف المعلومات أو عدم الإفصاح عنها بشكل غير صحيح يؤثر سلبا على القرارات المتخذة بناء عليها؛
6. **مبدأ السنوية:** تقوم المحاسبة على أساس دورة كاملة عادة ما تكون سنة، إلا إذا كانت هناك حالات استثنائية؛
7. **مبدأ استقلالية الدورات:** حيث تعتبر كل دورة مالية مستقلة عن أخرى في تحمل الأعباء وتحصيل المنتجات؛
8. **مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية أو السابقة:** يعني هذا المبدأ مراعاة استقلالية الدورات المالية من خلال احترام الدورة المالية المقفلة وعدم المساس بالحسابات الافتتاحية للسنة المالية الحالية هذا لمصادقية المحاسبة؛
9. **مبدأ الوحدة النقدية:** وهذا المبدأ يفرض على جميع المؤسسات داخل الإقليم الوطني تقديم القوائم المالية بالعملة الوطنية، وقد حدد النظام المالي المحاسبي الأحداث التي تقع بالعملة الأجنبية.

رابعا: الكشوف المالية في النظام المحاسبي المالي

الكشوف المالية عبارة عن وثائق مالية مهيكلة تحتوي معلومات شاملة ناتجة عن معالجة العديد من المعلومات مع مراعات التفصيل في العناصر المهمة والتجميع في العناصر قليلة الأهمية، وكذلك مدى التوازن بين المنافع المرجوة من استخدام هذه الكشوف وتكاليف إعدادها ونشرها، تتكون الكشوف

المالية من: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، الملاحق¹.

المطلب الثالث: مزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية

أولاً: أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي

يهدف تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها:²

- ترقية النظام المحاسبي المالي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية؛
- الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام؛
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات في الدول الأجنبية باعتبار هذا النظام يلائم كل الكيانات الدولية التي تخضع له؛
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملاً في جلبه للجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية؛
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛
- محاولة جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛
- تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارب العالمية؛
- تحديد طبيعة وقواعد إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية؛
- التمكين من القابلية للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي؛
- نشر معلومات كافية وصحيحة، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم؛
- يسمح بالتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة لمجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية؛

¹ - زويطة محمد الصالح: دور حساب النتائج حسب الطبيعة وفق النظام المحاسبي المالي في قياس أداء المؤسسة، دراسات اقتصادية - مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية - الجزائر، سنة 2014، عدد 23، ص 116.

² - تبة سومية: دور المعايير المحاسبية الدولية معايير الإبلاغ المالي الدولية في تفعيل التحليل المالي بالمؤسسة- دراسة حالة المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية والبناء، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي - مخبر مستقبل الاقتصاد الجزائري خارج المحروقات - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة أحمد بوقرة بومرداس 2013-الجزائر، ع1، ص 233.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

- تستفيد الشركات متعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول؛
 - يتوافق النظام المحاسبي المالي كلية مع الوسائل المعلوماتية الموجودة التي تسمح بأقل تكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير.
 - ومن المنتظر أن يؤدي تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى آثار إيجابية على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نوجزها فيما يلي:¹
 - تسهيل مراقبة الحسابات لأنها تستند على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح؛
 - تحقيق الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في الحسابات والقوائم المالية، والزيادة من مصداقيتها والوثوق بها أمام مستعمليها على المستويين الوطني والدولي؛
 - يساعد المؤسسات الجزائرية على جلب الاستثمارات الأجنبية، من خلال تقديمها للمعلومات المالية المطلوبة، وامثالها إلى المعايير المحاسبية الدولية، كما يساعدها على الاستثمار في الخارج كونها تلقى قبولا في الأسواق المالية؛
 - يساهم في تقديم حلول تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة بموجب المخطط المحاسبي الوطني، ويسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية؛
 - يمكن من إجراء مقارنة أفضل حول الوضعية المالية عبر الزمن لنفس المؤسسة، وفي نفس الفترة بين العديد من المؤسسات؛
 - تحسين جودة المعلومات المحاسبية مما يرفع من كفاءة أداء إدارة المؤسسة؛
 - رفع مستوى الإفصاح المحاسبي، فقد ارتبط الاهتمام بالمحاسبية في الجزائر بقياس الربحية التي تعتبر أساسا للاقتطاع الضريبي، بالإضافة لتحديد بعض المؤشرات التي تدخل مباشرة في الحسابات الوطنية المجمعة (مثل القيمة المضافة، الاستهلاك..) وبالتالي فإن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية كان يجيب في الواقع عن الاحتياجات التي تعبر عنها الدولة، نظرا لمليتها المطلقة للمؤسسات؛
 - ترسيخ التسيير الشفاف، وتعزيز آليات فضح كل المخالفات والاختلاسات والفساد.
- ثانيا: الآثار المتوقعة لنظام المحاسبة المالية على جودة المعلومات المحاسبية للمؤسسات

¹ - بلعور سليمان: دوافع وآثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي، مجلة روى اقتصادية - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2014، - جامعة الوادي - الجزائر ، عدد 6 ، ص 210.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

إن تحديد أهداف نظام المحاسبة المالية في الجزائر وبنائه على أساس معايير دولية وعناصر التكنولوجيا، هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين من هذه المعلومات، ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية وهذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عند إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق نظم معلومات محاسبية حديثة، ولقد توجهت مجالس معايير المحاسبة المتخصصة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي نحو إصدار العديد من المعايير المحاسبية التي تبنى عليها نظم المعلومات المحاسبية الحديثة لتوفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الدولية.

استعراض النصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي (SCF)

قانون رقم 07-11 الموافق 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي

يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص بالمحاسبة المالية وكذا شروط وكيفيات تطبيقه وتطبيق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية على اعتبار أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتبويب، ترتيب، تقييم وتسجيل معطيات أو بيانات عديدة وعرض قوائم أو كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان وأداءه ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

مرسوم تنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11

المتضمن النظام المحاسبي المالي

تناول هذا المرسوم كذلك الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للكيانات، بداية بالإطار التصوري الذي تم عرضه من خلال أهدافه وكذلك تناول هذا المرسوم القوائم (الكشوف (المالية وتم التركيز على خصائص المعلومة الواردة في هذه القوائم.

المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 الموافق لـ 07 أبريل سنة

2009، والذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي:

جاء المرسوم في ست وعشرون مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي وكذلك الشروط الواجب توافرها في هذه البرامج إضافة لإجراءات الرقابة الداخلية المفترضة لضمان حسن سير واستغلال هذه البرامج.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها

يعتبر هذا القرار مرجعي من حيث أنه يعتبر أكثر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية.

القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الاعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة وتضمن هذا القرار تفصيل هذه الأسقف كما يلي:

1. بالنسبة للنشاط التجاري:

- رقم الأعمال 10 ملايين دينار جزائري ؛
- عدد المستخدمين 9 أجراء بوقت كامل.

2. بالنسبة للنشاط الإنتاجي والحرفي:

- رقم الأعمال 06 ملايين دينار جزائري ؛
- عدد المستخدمين 9 أجراء بوقت كامل.

3. بالنسبة لنشاط الخدمات والنشاطات الأخرى:

- رقم الأعمال 03 ملايين دينار جزائري ؛
- عدد المستخدمين 9 أجراء بوقت كامل.

التعليمية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29-10-2009 حول أول تطبيق النظام المحاسبي المالي

بصدور التعليمية رقم 02 بتاريخ 29 أكتوبر 2009 عن المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) المتضمنة الطرق والإجراءات الواجب اتخاذها لأجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) يكون قد تأكد وزارة المالية - المجلس الوطني على بدء تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من تاريخ 01 جانفي 2010 بعد أن تأجل في السابق عن التاريخ المقرر وهو 01 جانفي 2009.



المبحث الرابع: المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

تتمثل المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والاتصال والتدقيق المحاسبة من خلال استعراض المرسوم التنفيذي 09-110 الذي يحدد الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي وكذلك الشروط الواجب توافرها في هذه البرامج إضافة لإجراءات الرقابة الداخلية المفترضة لضمان حسن سير واستغلال هذه البرامج، وكذا التطرق إلى التوقيع والتصديق الالكتروني اللذان يمثلان ركوز القوة لتنفيذ مختلف برامج التدقيق والمحاسبة.

المطلب الأول: مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي في الجزائر

تم تحديد عملية المعالجة الآلية للبيانات المحاسبية في الجزائر من خلال المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 الموافق لـ 07 أفريل سنة 2009، والذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، وقد جاء هذا العدد في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية والذي يحمل العدد 21 وقد تضمن 26 مادة.

أولاً: التصريح للمؤسسات الجزائرية بإمكانية معالجة بياناتها بواسطة الإعلام الآلي وفق شروط معينة: عادة ما يحدث التطور في المجتمعات ودرجات متفاوتة وفي مجالات مختلفة فتتطور معها القوانين لتواكب تلك التطورات، ولعل تطور المؤسسات في الجزائر وتبني سياسات معينة (الانفتاح الاقتصادي، الخصوصية...) تلاه تغيير النظام المحاسبي، من نظام يخدم أساساً إدارة الضرائب عرف بالنظام المحاسبي الجبائي، إلى نظام يهتم بصفة رئيسة بالمستثمرين الماليين (حملة الأسهم) فسمي بالنظام المحاسبي المالي¹.

هذا النظام الذي تركز أسسه على الواقعية الاقتصادية في المقام الأول، على حساب الشكل أو المظهر القانوني من جهة، كما أن التصريحات الجبائية - في بداية الأمر كانت تتم وفقاً للأسلوب السابق (في شكلها اليدوي) من جهة أخرى، الأمر الذي حدا بالمشروع الجزائري لسن قانون رقم 09-110 الوارد بالجريدة الرسمية رقم 21 الصادرة بتاريخ 8 أفريل 2009، يسمح فيه للمؤسسات أن تمسك محاسبتها بالإعلام الآلي شريطة:

الحصول على المعلومات وفقاً للترتيبات والقوانين؛

¹ - عبد الكريم مقراني: التدقيق في ظل المعالجة الآلية (المسارات الوصفية للمعالجة الآلية)، مجلة مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، الجزائر، العدد 21، سنة 2013، ص 244.

✍ معالجة هذه المعلومات؛

✍ استرداد البيانات أو النتائج وفقا لأشكال مختلفة.

ثانيا: شروط مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي في الجزائر

يتم مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي في الجزائر من خلال المواد التي تضمنها القانون السابق الذكر وذلك على النحو التالي:

فحسب المادة الأولى وتطبيقا للأحكام المنصوص عليها في المادة 24 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد شروط وكيفيات مسك المحاسبة المالية عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

وحسب المادة 02 تطبق أحكام هذا المرسوم على كل الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر سنة 2007 والمذكور أعلاه، عندما تكون محاسبتها ممسوكة بواسطة أنظمة إعلام آلي وعندما تساهم هذه الأنظمة في إثبات تسجيل محاسبي بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

يعتبر نظام إعلام آلي في مفهوم هذا المرسوم ربط بين موارد مادية وبرامج إعلام آلي يمكن من خلاله:¹

➤ الحصول على معلومات في شكل تعاقدى أو تنظيمي؛

➤ معالجة هذه المعلومات؛

➤ بلورة المعطيات أو النتائج في أشكال مغايرة.

شروطه: تتمثل شروط مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي في²

➤ يجب أن يستجيب مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي لمجمل الإلتزامات والمبادئ المحاسبية المعمول بها وأحكام هذا المرسوم.

➤ يجب أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر ومحتوى وتحميل كل معلومة وكذا مراجع الوثيقة الثبوتية التي يستند عليها.

¹ - الجمهورية الجزائرية، المادة 3 قانون رقم 09-110 الوارد بالجريدة الرسمية رقم 21 الصادرة بتاريخ 8 أفريل 2009، يسمح فيه للمؤسسات أن تمسك محاسبتها بالإعلام الآلي.

² - الجمهورية الجزائرية، (من المادة 4 إلى المادة 25) قانون رقم 09-110 الوارد بالجريدة الرسمية رقم 21 الصادرة بتاريخ 8 أفريل 2009، يسمح فيه للمؤسسات أن تمسك محاسبتها بالإعلام الآلي.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

يجب أن تعرف إصدارات نظام الإعلام الآلي وترقم وتؤرخ عند إنشائها بواسطة وسائل توفر كل الضمان في مجال الإثبات.

➤ يطبق طابع عدم شطب أو تصحيح التسجيلات المفروض في المحاسبات اليدوية، في المحاسبات الممسوكة عن طريق نظام الإعلام الآلي في شكل إجراء التصديق لكل الفترة المحاسبية، الذي يمنع كل تعديل أو حذف لتسجيل مصادق عليه.

➤ يجب على الكيان إعداد ملف يبين الإجراءات والتنظيم المحاسبي بشكل يسمح بفهم نظام المعالجة ومراقبته، ويحفظ هذا الملف مع كل التحيينات التي تطرأ لمدة توافق تلك التي يتطلبها عرض الوثائق المحاسبية التي يستند عليها.

➤ يجب على الكيان المستعمل للبرنامج المعلوماتي أن يكون لديه تعهد من طرف معد البرنامج المعلوماتي ينص على:

✓ مطابقة البرنامج المعلوماتي للتعليمات المقررة في هذا المرسوم؛

✓ ويقبل من خلاله بناء على الطلب بمنع أعوان المراقبة الجبائيين أو المدقق المؤهل بموجب القانون، الذين يقدمون طلب مبرر ملف تقني للبرنامج المعلوماتي للمحاسبة.

➤ في حالة معالجة يدوية يمكن أن تؤدي إلى خطر فقدان أو فساد المعطيات، يجب أن يوجد إجراء يطبق آليا الحفظ المسبق لمعطيات، وإذا تعذر ذلك يقترح على المستعمل إجراء هذا الحفظ المسبق.

✓ يتضمن إجراء الحفظ كل الآليات الضرورية لاسيما إغلاق كل العمليات القابلة لتحيين المعطيات المحاسبية خلال الحفظ وإعادة قراءة الحفظ بعد التسجيل مع المقارنة بين البطاقة المحفوظة والبطاقة الأصلية.

✓ يجب أن ينفذ إجراء الحفظ اليومي آليا بنفس الطريقة التي ينفذ بها إجراء الحفظ الجزئي الذي يتم بشكل دوري.

➤ يجب أن تحترم المحاسبة الممسوكة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي الإجراءات الجبائية المعمول بها

ويجب أن تتم مراقبة هذه المحاسبة من طرف الإدارة الجبائية طبقا للمادة 40 من القانون رقم 01-

21 المؤرخ في 07 شوال عام 1422 الموافق 22 ديسمبر سنة 2001، وتشمل هذه المراقبة مجموع

المعلومات والمعطيات والمعالجات المعلوماتية الآلية التي تساهم بصفة مباشرة أو غير مباشرة في

تكوين نتائج محاسبية أو جبائية وكذا في إعداد التصريحات الإلزامية التي يفرضها التشريع الجبائي

إضافة إلى الملف المتعلق بالتحاليل والبرمجة وتنفيذ المعالجات.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

- يجب أن تسم المحاسبة الممسوكة عن طريق نظام الإعلام الآلي بإعادة تكوين عناصر الحسابات والكشوف والمعلومات على أساس الوثائق الثبوتية التي تدعم المعطيات المدخلة، أو انطلاقا من هذه الحسابات، الكشوف والمعلومات لإيجاد هذه المعطيات والوثائق الثبوتية.
- توضح أحكام هذا المرسوم عند الاقتضاء بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

ثالثا: كفايات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي في الجزائر

- تتمثل كفايات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي في الجزائر في:¹
- يجب أن يحتوي البرنامج المعلوماتي للمحاسبة المستعمل على ملف يصف الشكل والخصائص التي يمكن طبعها أو توفيرها على شكل إلكتروني؛
- يجب أن يطابق البرنامج المعلوماتي للمحاسبة أهدافه الموضحة ولا يمكنه أن يحتوي أي وظيفة أخرى غير مدرجة في الملف.
- يجب أن يسمح البرنامج المعلوماتي بإعداد كل الكشوف التي يجب على المؤسسة إعدادها تطبيقا للأحكام القانونية أو التنظيمية وذلك بشكل آلي والتي تركز على المعطيات التي تم إدخالها في البرنامج المعلوماتي للمحاسبة.
- يجب أن يتطابق كل كشف يتم إعداده من طرف البرنامج المعلوماتي بدقة مع الأحكام القانونية أو التنظيمية التي تسيّره.
- يجب أن يضمن البرنامج المعلوماتي للمحاسبة إحترام التوازنات الأساسية لمحاسبة القيد المزدوج سواء من خلال المراقبة المسبقة أو اللاحقة، وذلك لا سيما عن طريق:
- المساواة بين الجانب المدين والجانب الدائن لكل تسجيل محاسبي؛
- المساواة بين الجانب المدين والجانب الدائن لكل يومية في كل فترة؛
- المساواة بين مجاميع مجموع الوثائق المسجلة ومجموع اليوميات المساعدة لكل فترة؛
- المساواة بين مجموع وحركات الجانب المدين وحركات الجانب الدائن لميزان الحسابات؛
- المساواة بين مجاميع حركات الجانب المدين ومجاميع حركات الجانب الدائن لدفتر الأستاذ للحسابات؛
- المساواة بين مجاميع اليوميات المساعدة ومجاميع دفتر الأستاذ؛
- المساواة بين مجموع أرصدة دفتر الأستاذ ومجموع أرصدة الميزان؛

¹ - الجمهورية الجزائرية، (من المادة 8 إلى المادة 22) قانون رقم 09-110 الوارد بالجريدة الرسمية رقم 21 الصادرة بتاريخ 8 أفريل 2009، يسمح فيه للمؤسسات أن تمسك محاسبتها بالإعلام الآلي.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

- المساواة بين مجاميع حركات وأرصدة الحسابات الفردية (زبائن، موردين)، مع مجاميع حركات وأرصدة الحسابات الجماعية؛
- المساواة بين مجاميع مدينة/ دائنة للحسابات؛
- مجاميع الأصناف؛
- يجب أن ينتج البرنامج المعلوماتي للمحاسبة شهريا على الأقل يومية ممرضة تجمع من خلال يومية مستعملة، مجاميع كل العمليات المسجلة خلال شهر.
- يجب أن تظهر عملية التمرکز مجمل مجاميع اليوميّات المحاسبية.
- يجب أن لا يسمح البرنامج المعلوماتي للمحاسبة بعد التصديق على التسجيلات المحاسبية لكل فترة محاسبية بأي تعديل أو حذف لعملية.
- يجب على البرنامج المعلوماتي للمحاسبة قبل كل إقفال للسنة المالية، التذكير بوجوب التصديق على مجموع التسجيلات المسجلة.
- بعد الإقفال يجب على وظائف البرنامج المعلوماتي أن لا تسمح إلا بفحص التسجيلات أو طبع الكشف المحاسبية أو إعادة طبعها.
- تطبيقا لمبدأ عدم الشطب في الميزانية، يجب أن يتضمن البرنامج المعلوماتي للمحاسبة إجراء يسمح بإعادة فتح آلية لحسابات الأصول والخصوم والتي يجب أن توافق حسابات ميزانية قفل السنة المالية السابقة مع تفصيل التسجيلات المكونة للرصيد.
- يجب أن يقترح البرنامج المعلوماتي للمحاسبة على وظيفة تمكن من إرسال بطاقة التسجيلات المحاسبية لفائدة الغير في شكل قابل للاستغلال بسهولة بمعزل من البرنامج المعلوماتي للمحاسبة.
- يجب أن يظهر كل كشف ينتجه البرنامج المعلوماتي للمحاسبة المعلومات الخاصة بتعريف الكيان والكشف وتاريخ طبعه ورقم صفحته والتفصيل والمراجع الخاصة بالعملية، ويظهر أيضا أن الكشف متعلق بطبع مؤقت أو نهائي.
- يجب أن يسبق كل استعمال للبرنامج المعلوماتي للمحاسبة إجراء تعريفي للمستعمل متبوع بالتأكد من صفته وموثق بالمؤهلات الممنوحة له.
- يجب أن يمتلك البرنامج المعلوماتي المحاسبي آليات مراقبة الدخول تسمح بتحديد استعمال كل وظيفة للبرنامج المعلوماتي بحيث يكون هذا الدخول متخصصا للأشخاص المرخص لهم فقط.
- يجب أن تكون إمكانية الدخول الخارجي لبطاقات قواعد المعطيات مخصصة للأشخاص المؤهلين فقط.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

- يسجل البرنامج المعلوماتي للمحاسبة يوميا كل عملية منجزة بواسطة هذا البرنامج في بطاقة تسمى يومية إلكترونية للأحداث والتي يجب أن تتضمن التعريف بمنجز العملية وجهاز العمل المستعمل، تاريخ وتوقيت العملية، نوع العملية المنجزة والمعطيات أو الثوابت المدخلة.
- يجب أن يتضمن البرنامج المعلوماتي للمحاسبة إجراء للأرشفة يسمح بتحويل مجموع التسجيلات والمعطيات المحاسبية للفترات المحاسبية المقفلة أو غير المقفلة نحو دعائم التخزين القابلة للنقل دون إمكانية التعديل.
- ويجب أن يسمح هذا الإجراء بتصحيح التسجيلات والمعطيات المؤرشفة في بطاقات محاسبية انطلاقا من دعائم قابلة للنقل.
- وفي حالة تغيير نسخة البرنامج المعلوماتي للمحاسبة، يجب أن تتضمن النسخة الجديدة الآليات الضرورية بغرض إعادة قراءة أو تحويل التسجيلات المؤرشفة معها أو النسخ السابقة، ويجب ان يحمل إجراء الأرشفة تاريخ سابق لطلب الأرشفة مقارنة بتاريخ الإقفال الدوري الأخير.
- يجب أن يتضمن البرنامج المعلوماتي للمحاسبة إجراء يسمح بحفظ كل البطاقات الضرورية من أجل القيام بإصلاح كامل للنظام المحاسبي أو يكون مرجعا لإجراء الإصلاح والحفظ، وبالتبادل يجب أن يتضمن إجراء يسمح بإصلاح كامل للنظام المحاسبي انطلاقا من الحفظ أو يكون مرجعا لإجراء الإصلاح والحفظ.
- يجب أن يتضمن البرنامج المعلوماتي للمحاسبة آلية تسمح بالتأكد من انه دائما يعمل بشكل جيد ويجب أن يحفظ البرنامج المعلوماتي أثر تحييناته في بطاقة تظهر التحيينات ومحتواها على التوالي تسمى اليومية.
- يجب أن يتضمن البرنامج المعلوماتي وظيفة تطبع آليا القيمة الحالية والقيمة المحتملة لكل الثوابت التي لها قيمة تبتعد عن القيمة المحتملة.

المطلب الثاني: التوقيع والتصديق الإلكتروني في الجزائر كآلية مساعدة على تحقيق جودة المعلومات

جاء التوقيع والتصديق الإلكتروني في الجزائر القانون رقم 15-04 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1436 الموافق لـ 1 فبراير سنة 2015، الذي يحدد القواعد العامة المتعلقة بالتوقيع والتصديق الإلكترونيين قصد التكفل بالمتطلبات القانونية والتنظيمية والتقنيات التي تسمح بإحداث جو من الثقة

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

لتعميم وتطوير المبادلات الالكترونية وترسيخ المبادئ العامة المتعلقة بنشاطي التوقيع والتصديق الالكترونيين، وهل سيوفر هذا الثقة والأمان من أجل ضمان تسيير أفضل للمؤسسات.

أولاً: التوقيع الالكتروني في الجزائر

تم تعريف التوقيع الالكتروني على أنه بيانات في شكل الكتروني مرفقة أو مرتبطة منطقياً ببيانات الكترونية أخرى تستعمل كوسيلة للتوثيق¹.

وقد عرف المشرع الجزائري الموقع على أنه كل شخص طبيعي يحوز بيانات إنشاء التوقيع الالكتروني ويتصرف لحسابه الخاص أو لحساب الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يمثله.

إن التطور التكنولوجي والتقني وظهور الانترنت كان له بالغ التأثير في تعديل القواعد القانونية التي تحكم المعاملات القانونية المختلفة بين الأفراد، وذلك من أجل الإسراع في إبرامها وتنفيذها ومع ظهور الثورة الإلكترونية وتأثيرها على المشرعين في القانون الداخلي والقانون الدولي ظهرت ما يسمى بالمعاملات الإلكترونية في القانون الخاص كنقيض للمعاملات الكلاسيكية والتقليدية ، والجزائر غير بعيدة عن التطور الحاصل في العالم من خلال دخول القانون المحدد للقواعد العامة المتعلقة بالتوقيع والتصديق الالكترونيين حيز الخدمة رسمياً، ما يسمح باعتمادهما في سياق ما يسمى بالجزائر الإلكترونية والحوكمة الإلكترونية .

ويهدف القانون الصادر في آخر جريدة رسمية للتوقيع والتصديق الإلكترونيين إلى إرساء جو من الثقة وضمان تأمين المبادلات على الأنترنت²، ووضع المشروع الجديد ثلاثة مبادئ أساسية هي "التوثيق، السلامة، وعدم الإنكار، ويجعل التوقيع الإلكتروني موثقاً وغير قابل للتزوير ولا يمكن إعادة استعماله.

1. التوقيع الالكتروني الموصوف وفق القانون الجزائري:

التوقيع الالكتروني الموصوف هو التوقيع الالكتروني الذي تتوفر فيه المتطلبات التالية:²

➤ أن ينشأ على أساس شهادة تصديق إلكتروني موصوفة؛

➤ أن يرتبط بالموقع دون سواه؛

➤ أن يمكن من تحديد هوية الموقع؛

¹ - الجمهورية الجزائرية، المادة 2 القانون رقم 04-15 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1436 الموافق ل 1 فبراير سنة 2015، الذي يحدد القواعد العامة المتعلقة بالتوقيع والتصديق الإلكترونيين.

² - الجمهورية الجزائرية، المادة 7 القانون رقم 04-15 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1436 الموافق ل 1 فبراير سنة 2015، الذي يحدد القواعد العامة المتعلقة بالتوقيع والتصديق الإلكترونيين.

- أن يكون مصمما بواسطة آلية مؤمنة خاصة بإنشاء التوقيع الالكتروني؛
 - أن يكون منشأ بواسطة وسائل تكون تحت التحكم الحصري للموقع؛
 - أن يكون مرتبطا بالبيانات الخاصة به، بحيث يمكن الكشف عن التغييرات اللاحقة بهذه البيانات.
- كما يعتبر التوقيع الالكتروني الموصوف وحده مماثلا للتوقيع المكتوب، سواء كان لشخص طبيعي أو معنوي.

2. آلية إنشاء التوقيع الالكتروني الموصوف والتحقق منه:

يجب أن تكون آلية إنشاء التوقيع الالكتروني الموصوف مؤمنة، فالآلية المؤمنة لإنشاء التوقيع الالكتروني هي آلية إنشاء توقيع الكتروني تتوفر فيها المتطلبات التالية:¹

- 1.2 يجب أن تضمن بواسطة الوسائل التقنية والإجراءات المناسبة، على الأقل ما يلي:
 - أ. لا يمكن عمليا مصادقة البيانات المستخدمة لإنشاء التوقيع الالكتروني إلا مرة واحدة، وأن يتم ضمان سريتها بكل الوسائل التقنية المتوفرة وقت الاعتماد؛
 - ب. لا يمكن إيجاد البيانات المستعملة لإنشاء التوقيع الالكتروني عن طريق الاستنتاج وان يكون هذا التوقيع محميا من أي تزوير عن طريق الوسائل التقنية المتوفرة وقت الاعتماد؛
 - ج. أن تكون البيانات المستعملة لإنشاء التوقيع الالكتروني محمية بصفة موثوقة من طرف الموقع الشرعي من أي استعمال من قبل الآخرين.
- 3.3 يجب أن لا تعدل البيانات محل التوقيع وأن لا تمنع أن تعرض هذه البيانات على الموقع قبل عملية التوقيع.

كما يجب أن تكون آلية التحقق من التوقيع الالكتروني الموصوف موثوقة، فيجب توفر فيها المتطلبات التالية:²

- أن تتوافق البيانات المستعملة للتحقق من التوقيع الالكتروني من البيانات المعروضة عند التحقق من التوقيع الالكتروني؛

¹ - الجمهورية الجزائرية، المادة 11 القانون رقم 04-15 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1436 الموافق ل 1 فبراير سنة 2015، الذي يحدد القواعد العامة المتعلقة بالتوقيع والتصديق الالكترونيين.

² - الجمهورية الجزائرية، المادة 12، 13 القانون رقم 04-15 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1436 الموافق ل 1 فبراير سنة 2015، الذي يحدد القواعد العامة المتعلقة بالتوقيع والتصديق الالكترونيين.

- أن يتم التحقق من التوقيع الإلكتروني بصفة مؤكدة وأن تكون نتيجة هذا التحقق معروضة عرضاً صحيحاً؛
- أن يكون مضمون البيانات الموقعة، إذا إقتضى الأمر، محدداً بصفة مؤكدة عند التحقق من التوقيع الإلكتروني؛
- أن يتم التحقق بصفة مؤكدة من موثوقية وصلاحية شهادة التصديق الإلكتروني المطلوبة عند التحقق من التوقيع الإلكتروني؛
- أن يتم عرض نتيجة التحقق وهوية الموقع بطريقة واضحة وصحيحة.

ثانياً: التصديق الإلكتروني في الجزائر

شهادة التصديق الإلكتروني الموصوفة هي شهادة تصديق إلكتروني تتوفر فيها المتطلبات التالية:

1. أن تمنح من قبل طرف ثالث موثوق أو من قبل مؤدي خدمات التصديق الإلكتروني، طبقاً لسياسة التصديق الإلكتروني الموافق عليها؛
2. أن تمنح للموقع دون سواه؛
3. يجب أن تتضمن على الخصوص:
 - 1.3 إشارة تدل على أنه تم منح هذه الشهادة على أساس أنها تصديق إلكتروني موصوفة
 - 3.4 تحديد هوية الطرف الثالث الموثوق أو مؤدي خدمات التصديق الإلكتروني المرخص له المصدر لشهادة التصديق الإلكتروني وكذا البلد الذي يقيم فيه؛
 - 3.3 اسم الموقع أو الاسم المستعار الذي يسمح بتحديد هويته؛
 - 4.3 إمكانية إدراج صفة خاصة للموقع عند الاقتضاء، وذلك حسب الغرض من استعمال شهادة التصديق الإلكتروني،
 - 5.3 بيانات تتعلق بالتحقق من التوقيع الإلكتروني، وتكون موافقة لبيانات إنشاء التوقيع الإلكتروني؛
 - 6.3 الإشارة إلى بداية ونهاية مدة صلاحية شهادة التصديق الإلكتروني؛
 - 7.3 رمز تعريف شهادة التصديق الإلكتروني؛
 - 8.3 التوقيع الإلكتروني الموصوف لمؤدي خدمات الإلكتروني أو للطرف الثالث الموثوق الذي يمنح شهادة التصديق الإلكتروني،
 - 9.3 حدود استعمال شهادة التصديق الإلكتروني عند الاقتضاء،

10.3 حدود قيمة المعاملات التي قد تستعمل من أجلها شهادة التصديق الإلكتروني، عند الاقتضاء؛

11.3 الإشارة إلى الوثيقة التي تثبت تمثيل شخص طبيعي أو معنوي آخر، عند الاقتضاء.

سلطات التصديق الإلكتروني: يوجد ثلاث سلطات تقوم بالتصديق الإلكتروني وكل منها تتولى مهام مختلفة وهي:

1. السلطة الوطنية للتصديق الإلكتروني؛
2. السلطة الحكومية للتصديق الإلكتروني؛
3. السلطة الاقتصادية للتصديق الإلكتروني.

ثالثا: مؤدي خدمات التصديق الإلكتروني

شهادة التأهيل والترخيص:¹

- يخضع نشاط تأدية خدمات المتصدق الإلكتروني إلى ترخيص تمنحه السلطة الاقتصادية للتصديق الإلكتروني؛
- يجب على كل طالب ترخيص لتأدية خدمة التصديق الإلكتروني أن يستوفي الشروط الآتية:
- أن يكون خاضعا للقانون الجزائري للشخص المعنوي أو الجنسية الجزائرية للشخص الطبيعي؛
- أن يتمتع بقدرة مالية كافية؛
- أن يتمتع بمؤهلات وخبرة ثابتة في ميدان تكنولوجيات الإعلام والاتصال للشخص الطبيعي أو المسير للشخص المعنوي؛
- أن لا يكون قد سبق الحكم عليه في جناية أو جنحة تتنافى مع نشاط تأدية خدمات تصديق الإلكتروني؛
- تمنح شهادة التأهيل قبل الحصول على الترخيص لمدة واحدة قابلة للتجديد مرة واحدة، وتمنح لكل شخص طبيعي أو معنوي لتهيئة كل الوسائل اللازمة لتأدية خدمات التصديق الإلكتروني؛
- وفي هذه الحالة، يتم تبليغ الشهادة في أجل أقصاه ستون يوما ابتداء من تاريخ استلام الطلب الثبت بإشعار بالإسلام؛
- لا يمكن حامل هذه الشهادة تأدية خدمات التصديق الإلكتروني، إلا بعد الحصول على الترخيص؛

¹ - الجمهورية الجزائرية، (المادة 33-40) القانون رقم 15-04 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1436 الموافق ل 1 فبراير سنة 2015، الذي يحدد القواعد العامة المتعلقة بالتوقيع والتصديق الإلكترونيين.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

- يمنح الترخيص إلى صاحب شهادة التأهيل ويتم تبليغه في أجل أقصاه ستون يوما ابتداء من تاريخ استلام طلب الترخيص المثبت بإشعار بالاستلام؛
- يجب أن يكون رفض منح شهادة التأهيل و الترخيص مسبا ، يتم تبليغه مقابل إشعار بالاستلام؛
- يرفق الترخيص بدفتر شروط يحدد شروط وكيفيات تأدية خدمات التصديق الإلكتروني، وكذا توقيع شهادة التصديق الإلكتروني الخاصة بمؤدي الخدمات، من طرف السلطة الاقتصادية للتصديق الإلكتروني؛
- تمنح شهادة التأهيل والترخيص بصفة شخصية، ولا يمكن التنازل عنهما للغير.
- يمنح الترخيص لمدة 5 سنوات ويتم تجديده عند انتهاء صلاحيته وفقا للشروط المحددة في دفتر الأعباء الذي يحدد شروط وكيفيات تأدية خدمات التصديق الإلكتروني.

رابعا: الرقابة والتدقيق¹

تقوم السلطة الاقتصادية للتصديق الإلكتروني، أو مكتب التدقيق المعتمد وفقا لسياسة التصديق الإلكتروني للسلطة الاقتصادية ودفتر الأعباء الذي يحدد شروط وكيفيات تأدية خدمات التصديق الإلكتروني، بانجاز تدقيق تقييمي، بناء على طلب من صاحب شهادة التأهيل قبل منح ترخيص تقديم خدمات التصديق الإلكتروني.

تتم مراقبة مؤدي خدمات التصديق الإلكتروني من قبل السلطة الاقتصادية لا سيما من خلال عمليات تدقيق دورية ومراقبات فجائية طبقا لسياسة التصديق للسلطة الاقتصادية ودفتر الأعباء الذي يحدد شروط وكيفيات تأدية خدمات التصديق الإلكتروني.

المطلب الثالث: مسؤولية مؤدي خدمات التصديق الإلكتروني وصاحب شهادة التصديق الإلكتروني

أولا: واجبات مؤدي خدمات التصديق الإلكتروني²

¹ - الجمهورية الجزائرية، (المادة 51، 52) القانون رقم 04-15 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1436 الموافق ل 1 فبراير سنة 2015، الذي يحدد القواعد العامة المتعلقة بالتوقيع والتصديق الإلكترونيين.

² - الجمهورية الجزائرية، (من المادة 53 إلى المادة 60) القانون رقم 04-15 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1436 الموافق ل 1 فبراير سنة 2015، الذي يحدد القواعد العامة المتعلقة بالتوقيع والتصديق الإلكترونيين.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

1. يكون مؤدي خدمات التصديق الإلكتروني الذي سلم شهادة تصديق الكتروني موصوفة، مسؤولاً عن الضرر الذي يلحق بأي هيئة أو شخص طبيعي أو معنوي، إعتد على شهادة التصديق الإلكتروني هذه وذلك فيما يخص ما يلي:

➤ صحة جميع المعلومات الواردة في شهادة التصديق الإلكتروني الموصوف في التاريخ الذي منحت فيه، وجود جميع البيانات الواجب توفرها في شهادة التصديق الإلكتروني الموصوف ضمن هذه الشهادة.

➤ التأكد عند منح شهادة التصديق الإلكتروني أن، الموقع الذي تم تحديد هويته في شهادة التصديق الإلكتروني الموصوفة، يحوز كل بيانات إنشاء التوقيع الموافقة لبيانات التحقق من التوقيع المقدمة و/أو المحددة في شهادة التصديق الإلكتروني.

➤ التأكد من إمكانية استعمال بيانات إنشاء التوقيع، والتحقق منه بصفة متكاملة.

➤ إلا في حالة ما إذا قدم مؤدي خدمات التصديق الإلكتروني ما يثبت أنه لم يرتكب أي إهمال.

➤ يكون المؤدي خدمات التصديق الإلكتروني الذي سلم شهادة تصديق إلكتروني موصوفة ، مسؤولاً عن الضرر الناتج عن عدم إلغاء شهادة التصديق الإلكتروني هذه، والذي يلحق بأي هيئة أو شخص طبيعي أو معنوي اعتمدوا على تلك الشهادة، إلا إذا قدم مؤدي خدمات التصديق الإلكتروني ما يثبت أنه لم يرتكب أي إهمال.

يمكن لمؤدي التصديق الإلكتروني أن ينشر، في شهادة التصديق الإلكتروني الموصوفة، إلى الحدود المفروضة على استعمالها، بشرط أن تكون هذه الإشارة واضحة ومفهومة من طرف الغير. وفي هذه، لا يكون مؤدي خدمات التصديق الإلكتروني مسؤولاً عن الضرر الناتج عن استعمال شهادة التصديق الإلكتروني الموصوفة ، عند تجاوز الحدود المفروضة على استعمالها.

➤ يمكن مؤدي خدمات التصديق الإلكتروني، أن يشير، في شهادة التصديق الإلكتروني الموصوفة، إلى الحد الأقصى لقيام المعاملات التي يمكن أن تستعمل في حدودها هذه شهادة، بشرط أن تكون واضحة ومفهومة من طرف الغير. وفي هذه الحالة لا يكون مؤدي خدمات التصديق الإلكتروني مسؤولاً عن الضرر الناتج عن تجاوز ذلك الحد الأقصى.

➤ لا يكون مؤدي خدمات التصديق الإلكتروني عن الضرر الناتج عن عدم احترام صاحب شهادة التصديق الإلكتروني الموصوف لشرط استعمال بيانات إنشاء التوقيع الإلكتروني.

الفصل الثالث المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والتدقيق والمحاسبة في الجزائر

- يجب على مؤدي خدمات التصديق الالكتروني إعلام السلطة الاقتصادية للتصديق الالكتروني، في الآجال المحددة في سياسة التصديق لهذه السلطة، برغبته في وقف نشاطاته المتعلقة بتأدية خدمات التصديق الالكتروني أو بأي فعل قد يؤدي إلى ذلك.
- وفي هذه الحالة يلتزم مؤدي خدمات التصديق الالكتروني بأحكام سياسة التصديق للسلطة الاقتصادية الالكتروني المتعلقة باستمرارية الخدمة، ويترتب على وقف النشاط سحب الترخيص.
- يجب على مؤدي خدمات التصديق الالكتروني الذي يوقف نشاطه لأسباب خارجة عن إرادته أن يعلم السلطة الاقتصادية للتصديق الالكتروني بذلك فوراً، وتقوم هذه الأخيرة بإلغاء شهادته للتصديق الالكتروني الموصوفه بعد تقدير الأسباب المقدمة.
- وفي هذه الحالة يتخذ مؤدي الخدمات التدابير اللازمة والمنصوص عليها في سياسة التصديق الالكتروني للسلطة الاقتصادية من أجل حفظ المعلومات المرتبطة بشهادة التصديق الالكتروني الموصوفه الممنوحة له.
- يستعين على مؤدي خدمات التصديق الالكتروني أن يكتتب عقود التأمين المنصوص عليها في سياسة التصديق الالكتروني للسلطة الاقتصادية.

ثانياً: مسؤولية صاحب شهادة التصديق الالكتروني

1. يعتبر صاحب شهادة التصديق الالكتروني فور التوقيع عليها المؤول الوحيد عن سرية بيانات إنشاء التوقيع؛

- وفي حالة الشك في الحفاظ على سرية بيانات إنشاء التوقيع، أو في حالة ما إذا أصبحت هذه البيانات غير مطابقة للمعلومات المتضمنة في شهادة التصديق الالكتروني فإنه يجب على صاحب الشهادة أن يعمل على إلغائها من طرف مؤدي خدمات التصديق الالكتروني؛
- لا يجوز لصاحب شهادة التصديق الالكتروني عند انتهاء صلاحيتها أو عند إلغائها استعمال بيانات إنشاء التوقيع الموافقة لها من أجل توقيع أو تصديق هذه البيانات نفسها من طرف مؤد آخر لخدمات التصديق الالكتروني.

2. لا يجوز لصاحب شهادة التصديق الالكتروني الموصوفة استعمال هذه الشهادة لأغراض أخرى غير تلك التي منحت من أجلها.

وطبقا لأحكام المادة 16 من القانون ينشأ لدى الوزير الأول سلطة إدارية مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية تسمى السلطة الوطنية للتصديق الإلكتروني وتدعى في صلب النص "السلطة" تسجل الاعتمادات المالية اللازمة لسير السلطة ضمن ميزانية الدولة وتتولى إعداد سياستها للتصديق الإلكتروني والسهر على تطبيقها ويتشكل مجلس السلطة من خمسة أعضاء من بينهم رئيس يعينهم رئيس الجمهورية على أساس كفاءاتهم لا سيما في مجال العلوم التقنية المتعلقة بتكنولوجيات الإعلام والاتصال وفي مجال قانون تكنولوجيات الإعلام والاتصال.

كما تنشأ لدى وزير البريد وتكنولوجيات الإعلام والاتصال سلطة حكومية للتصديق الإلكتروني تتمتع بالاستقلال المالي تحدد طبيعتها وتشكيلها وتنظيمها وسيرها عن طريق التنظيم، كما تكلف بمتابعة ومراقبة نشاط التصديق الإلكتروني للأطراف الثلاثة الموثوقة.

الفصل الثالث:

نستنتج من خلال ما سبق أن المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والاتصال، والمحاسبة والتدقيق تؤدي لا محالة إلى تطوير مهنة التدقيق التي هي موضوع واهتمام دراستنا، والتي تمنح نوعا من المصداقية والثقة في القوائم المالية والتقارير التي تنتجها المؤسسات الاقتصادية والخاصة والصغيرة والمتوسطة، مما يثبت ما قمنا بدراسته وتحليله من معطيات وبيانات تبين هذه الأهمية البالغة التي تتميز بها مهنة التدقيق من رقابة على الأنظمة الداخلية لهذه المؤسسات، والجزائر كباقي الدول يجب عليها التركيز على هذه الأنظمة الخبيرة والتكنولوجيا الحديثة، لكنها تبقى بعيدة كل البعد عنها وإذا ما أرادت اللحاق بركب الدول المتقدمة فعليها بزيادة المبادرات في هذا المجال وتحقيق وعي في شتى المجالات للنهوض بها ومساعدة الاقتصاد الوطني للنهوض وتحقيق قفزة نوعية في ظل الحوكمة العالمية.

الفصل الرابع

منهجية الدراسة الميدانية

تمهيد :

عرف الاقتصاد الجزائري تغييرات عديدة منذ الاستقلال ساهمت في تغيير المفاهيم والاستراتيجيات، فتعتبر المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بمختلف أنواعها وقطاعاتها القلب النابض للاقتصاد الوطني، كما أن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة الجزائرية عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة الجزائرية تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر بالمؤسسة مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي وإيجاد طرق جديدة في الإدارة والتسيير، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذا النشاطات التي تقوم بها، ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأ التدقيق المحاسبي لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات.

وعليه سنقوم بالتطرق في هذا الفصل إلى لمباحث التالية:

المبحث الأول: المؤسسة العمومية في الجزائر؛

المبحث الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر؛

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية؛

المبحث الرابع: دراسة وتحليل مفردات الاستبيان.

المبحث الأول: المؤسسات العمومية في الجزائر

مرت المؤسسات العمومية بمراحل تطويرية ابتداء من مرحلة التسيير الذاتي للمؤسسات، ثم مرحلة الشركات الوطنية، بعدها مرحلة التسيير الاشتراكي وأخيرا الإصلاحات الاقتصادية في بداية الثمانينات، خاصة مع المخطط الخماسي الأول الذي فتح المجال أمام القطاع الخاص الوطني والمستثمر الأجنبي، ويعتبر الإصلاح كعامل الترابط ' تخطيط الاقتصاد لسير السوق ' حيث كان مُسيرا في بداية 1980 بإعادة الهيكلة وفق هدف وضع مكان لآليات السوق لكن تسيير بطريقة عقلانية¹.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية

أولا: مفهوم المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية

تعتبر المؤسسات العمومية تلك التي رأس مالها تابع للدولة أو للقطاع العام وتخضع للتشريعات الخاصة به، حيث شهد القطاع العام في مختلف الدول الرأسمالية انتشارا واسعا لهذه المؤسسات والتي تأخذ بدورها شكلين: مؤسسات وطنية ومؤسسات تابعة للجماعات المحلية، فالمؤسسات الوطنية تكون تابعة لإحدى الوزارات وهي التي تقوم بمراقبة تسييرها بواسطة عناصر تعينهم لإدارتها، حيث تقدم لها تقارير دورية عن نشاطها ونتائجها، أما المؤسسات التابعة للجماعات المحلية تكون عادة متوسطة أو صغيرة الحجم ويشرف عليها (البلدية أو الولاية) عن طريق إدارتها.

وقد عُرِفَت المؤسسات الاقتصادية العمومية من الناحية القانونية وفق المادة 25 من المرسوم التشريعي رقم 94-08 المؤرخ في 26 ماي 1994 المتضمن قانون المالية لسنة 1994 على أنها شركات رؤوس الأموال تمتلك الدولة أو أشخاص معنويين آخرون من القطاع الخاص الأغلبية القسوى من الأسهم والحصص الاجتماعية.

ثانيا: مراحل تطور المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

عرفت المؤسسات الاقتصادية العمومية عدة تحولات منذ الاستقلال، فكان ذلك تبعا للنصوص التشريعية والتنظيمية المتعلقة بالقطاع العام الاقتصادي ولدوره الفعال في عملية التنمية الوطنية الشاملة، نذكر من بينها:

¹ - ساحي فوزية: الشراكة الأجنبية في المؤسسات العمومية الجزائرية، دراسات اجتماعية مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، الجزائر، العدد 8، سنة 2011، ص 72.

المؤسسة الاقتصادية في مرحلة الاقتصاد المخطط:

تميزت مرحلة الاقتصاد المخطط بتركيز اهتمامات القائمين على البلاد نحو بناء اقتصاد سليم يعتمد على الصناعة لتحسين الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، وارتكزت آلية تطبيق ذلك المطلب على فرض التطبيق الاجباري للقرارات المتخذة من طرف المركز على جميع المؤسسات، وذلك بغية إحكام قواعد الرقابة على جميع الوحدات الاقتصادية وتحقيق التوازن والتوافق بين الانجازات والخطة المتبناة من طرف النموذج الاقتصادي المبني على دعائم الاشتراكية وتسيير المركزي والتي سوف نتطرق إليها:¹

1. النموذج الاقتصادي:

اختارت الجزائر في مؤتمر طرابلس 1962، النموذج الاشتراكي الذي يضمن تلبية حاجيات الجميع في اطار التعاون، ففور الحصول على الاستقلال السياسي، بادرت السلطات العمومية الى وضع المعالم والمؤسسات التي تحقق التنمية الاقتصادية، اعتمد النموذج أساسا على المشرعات المصنعة واعتبرت المؤسسة الاقتصادية بمثابة المحرك الذي يضمن دفع ذلك النموذج لتحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية المرجوة، حيث نص الميثاق الوطني على أن الاستقلال السياسي لن يكتمل دون تحقيق الاستقلال الاقتصادي، فالنموذج الاقتصادي المرتكز على سياسة التخطيط في بناء الجهاز الانتاجي العصري، اعتبر الملكية العامة بمثابة الضرورة الحتمية لتحقيق مختلف الأهداف على الأمد الطويل، وذلك من خلال لجان التسيير الذاتي للوحدات المهجورة، وإنشاء الدواوين والمؤسسات الوطنية.

2. التسيير الاشتراكي للمؤسسة الاقتصادية:

تميز التسيير الاشتراكي للمؤسسة الاقتصادية، باختلاف مضمون الاجراءات المتخذة من طرف السلطات العمومية حسب كل مرحلة، أين استمدت تلك الاجراءات مضمونها من واقع الظروف المتعلقة بكل مرحلة ومتطلباتها، ولم يستخدم المسؤولين على البلاد هذا المصطلح المتعلق بالتسيير الاشتراكي للمؤسسة إلا بعد سنة 1970، كما شهدت هذه المرحلة وضعية صعبة للتسيير نتيجة لعدة عوامل متداخلة فيما بينها، نوجز أهمها في:

➤ هجرة الاطارات المؤهلة للتسيير ونقص خبرة السلطات العمومية في ادارة الممتلكات المهجورة؛

¹ - بروبلة سهام: تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم التجارية تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، سنة 2015، ص 38.

- تعطل سير الاقتصاد بفعل مشاكل التمويل ونُدرة الموارد المالية التي تسمح باستمرار المؤسسات المهجورة؛
- رغبة من السلطات العمومية في إيجاد حلول ملائمة لوضعية المؤسسة الاقتصادية وتسييرها مراعية الظروف والعراقيل.
- رغبة من السلطات العمومية في إيجاد حلول ملائمة لوضعية المؤسسة الاقتصادية وتسييرها مراعية مختلف الظروف والعراقيل، انتهجت الاجراءات التالية:¹

1.2 التسيير الذاتي:

ظهر هذا التنظيم خلال الفترة من السنة 1962 الى سنة 1954 وكان بمثابة المطلب الضروري، نتيجة لكثرة عدد الوحدات المهجورة خاصة في قطاع الصناعات التحويلية ذات الطابع الحرفية والقطاع الفلاحي الذي يتربع على مساحة ثلاثة ملايين هكتار، وتم تشكيل لجان التسيير الذاتي في نوفمبر 1962، لكي تتولى تسيير المؤسسات العمومية في الاطار الاشتراكي واقتسام الانتاج، كما تتولى حسب المرسوم المؤرخ في 18 مارس 1963 إيجاد الحلول للملكيات أو المجدد نشاطها، حيث اعتمد التسيير الذاتي على اشتراك جميع أفراد المؤسسة في اتخاذ القرار، والتي تتكون من:

الجمعية العامة: تضم جميع العمال، ويتمثل دورها في توزيع المهام والمصادقة على مخطط تنمية المؤسسة؛

مجلس العمال: يتولى هذا المجلس المنتخب من طرف الجمعية العامة، وضع القانون الداخلي للمؤسسة واتخاذ القرارات الفردية فيما يتعلق بتحديث وتمويل رأس المال الثابت للمؤسسة، كما يتولى شهريا عمليات الرقابة المحاسبية للمؤسسة؛

لجنة التسيير: تتكون لجنة التسيير من 3 الى 11 عضو حسب حجم المؤسسة، ويعين ثلثي أعضائها عن طريق الانتخاب، وتقوم بالتخطيط لنشاط المؤسسة وتسييرها؛

¹ - العايب ياسين: إشكالية تمويل المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسنطينة، سنة 2011، ص- ص 88-89.

المدير: يعين المدير بموجب قرار من رئيس الجمهورية، ويتولى الاشراف العام على المؤسسة من خلال التنسيق وتقريب وجهات نظر الفاعلين داخل المؤسسة مع الأهداف العامة للدولة في إطار مبادئ الاشتراكية.

يتمثل الهدف من انشاء ذلك اللجان، في محو صورة الماضي كلية، ونقل السلطة الى المنتجين المسؤولين عن أرباح وخسائر المؤسسات التي يديرونها، مما أدى إلى تزايد عدد المؤسسات العمومية المسيرة ذاتيا، أين وصل إلى 345 مؤسسة في نهاية سنة 1964، ونتيجة لنقص تكوين ادارة المؤسسة العمومية المسيرة ذاتيا، لم يلعب القطاع الدور المنتظر منه في انشاء مناصب شغل جديدة وتحديث طرق الانتاج، كما ظهرت بداخله العديد من الصراعات بين العمال والادارة بسبب تهميش دور العمال في اتخاذ القرارات، وهو الدور الأساسي الذي كانت الاشتراكية تنادي به.

2.2 انشاء الشركات الوطنية:

اتجهت سياسة القائمين على البلاد خلال السنوات الأولى من الاستقلال وبالموازاة مع تطبيق التسيير الذاتي للممتلكات المهجورة، الى انشاء الدواوين والشركات الوطنية، حيث تم احصاء اكثر من 23 مؤسسة صناعية وتجارية (E.P.I.C)، و 21 مؤسسة وطنية مع بداية سنة 1967، وتزايد عدد هذه الأخيرة بفعل عملية التأميم لبعض المؤسسات والقطاعات الاقتصادية ذات الضرورة الحتمية في بناء اقتصاد وطني يرتكز على دعائم الاشتراكية، وترجم ذلك من خلال المساهمة في المؤسسات الاجنبية، حيث استعادت الدولة 56 % من أسهم الشركة البترولية (S.N.REPAL)، و 20 %، من حصص شركة الغاز (CAMEL)، و 25 % في الاتحاد الصناعي والافريقي.

المطلب الثاني: إعادة هيكلة المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية

قامت الجزائر لمواجهة الصعوبات الاقتصادية التي زادت حدة خلال الثمانينات وذلك بسبب تراجع أسعار النفط وارتفاع تكاليف المديونية الخارجية، باتخاذ مجموعة من الإجراءات التصحيحية والسياسات في المجالات المالية والنقدية ومجالات الأسعار وإصلاح المؤسسات العمومية.

أولا: أسباب إعادة هيكلة المؤسسات

جاءت عملية اعادة الهيكلة استجابة لمتطلبات الوضعية التي كانت تمر بها المؤسسات الجزائرية، التي كانت تشكو من ضعف تسييرها الداخلي، وارتفاع تكاليف الانتاج العمومي، فكانت هذه العملية

تهدف للاتجاه نحو التسيير والتحكم في نشاطات المؤسسات التي أصبحت ذات أحجام أقل من تحقيق مردودية مقبولة، ومن بين الأسباب التي أدت إلى إعادة هيكلة المؤسسات:¹

➤ مركزية القرار، حيث أن عملية اتخاذ القرار داخل المؤسسة لا تعتمد على استراتيجية مستمرة مما يتسبب في وصول المعلومات بشكل متأخر، كذلك سوء التبعية بين الهيئات المركزية وإدارة هذه المؤسسات؛

➤ سوء التسيير الإداري والمالي؛

➤ عدم وجود توازن بين مختلف القطاعات؛

➤ ضعف مردودية المؤسسات، الأمر الذي أدى إلى التفكير في إعادة الهيكلة وجعلها مؤسسات صغيرة ولكن بفعالية كبيرة.

ثانيا: أهداف إعادة هيكلة المؤسسات

حسب المرسوم التنظيمي 242-80 الصادر في 4 أكتوبر 1980 والمتعلق بإعادة الهيكلة فإن الأهداف المتوخاة من عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية لإعادة الهيكلة تحددها التوجهات الموالية:²

➤ بعث منهجية جديدة لمواصلة بناء اقتصاد حديث ومستقل تدعيما للاستقلال الاقتصادي؛

➤ السيطرة ومراقبة الثروات والطاقات المتاحة؛

➤ تدعيم بناء الاقتصاد الوطني بهياكل ومؤسسات قادرة على مواكبة التحولات الاقتصادية والاجتماعية الداخلية ومواجهة التحديات العالمية القائمة؛

➤ ضمان الفعالية من خلال إعادة النظر في أسلوب المركزية المفرطة للموارد والطاقات المتاحة والعمل على القضاء على تعقيداتها الإدارية.

ثالثا: أنواع إعادة هيكلة المؤسسات

تمت إعادة هيكلة المؤسسات في الجزائر من خلال إعادة الهيكلة المالية والهيكلية العضوية:

➤ إعادة الهيكلة العضوية:

هي عملية إصلاح شامل يهدف إلى التحكم في وسائل الإنتاج وبالتالي تقويم وتصحيح الوضعية السابقة للمؤسسة، ومضمون هذه العملية هو تقسيم المؤسسات العمومية وتجزئتها إلى وحدات صغيرة أكثر

¹ - عيواج مختار: بورصة الأوراق المالية ودورها في خصوصية المؤسسات الاقتصادية العمومية دراسة حالة الجزائر، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، سنة 2013، ص 199.

² - عيواج مختار: مرجع سابق، ص 200.

تخصصا من أجل تحرير المؤسسة من الضغوطات التي تقيدّها وتهدف إعادة الهيكلة إلى إعادة تنظيم المؤسسات الوطنية بما يؤدي إلى تجنب النقائص والانحرافات التي واكبت المرحلة السابقة.

➤ إعادة الهيكلة المالية:

تعرف إعادة الهيكلة المالية على أنها مجموعة من الإجراءات المتخذة من طرف الدولة والمؤسسة فورا، وفي جميع الميادين، وليس فقط على المستوى المالي، وكذلك العمليات الواجب إتباعها بصفة دائمة من طرف مؤسسة من أجل استقلاليتها المالية وعدم الرجوع بانتظام لمساعدات الدولة.

وتحتوي هذه الإجراءات على تكوين رأس مال المؤسسات الوطنية، أو إعادة تكوينه إذا كان قد تم استهلاكه من جراء عجز الاستغلال المتكرر، وهذه العقبة تتكون من تغير الديون على المدى الطويل للمؤسسة بالنسبة إلى الخزينة بمخصصات نهائية، وفيما يخص ديون المؤسسات اتجاه البنوك فقد تم تعزيزها.

ومن أهم الخصائص التي تميزت بها إعادة الهيكلة العضوية والمالية:¹

- الفصل بين وظيفتي الإنتاج والبيع؛
- فصل وظيفة الإنتاج عن وظيفة انجاز الاستثمارات؛
- التحكم في جهاز الإنتاج عن طري التخصّص في النشاط الاقتصادي حسب عائلات متجانسة، مما يوفر إمكانية تحسين الإنتاج والضغط على التكاليف؛
- إصلاحات تنظيمية وتسييرية من أجل التحكم في النفقات وتخفيض سعر التكلفة بتقليص المصاريف وتحسين إنتاجية العمل؛
- تبسيط عملية التسيير وجعلها أكثر انسجاما مع الوحدات الإنتاجية والمقر؛
- تحقيق لا مركزية حقيقية في نظام اتخاذ القرارات؛
- تثمين الموارد البشرية واستغلالها بصفة عقلانية.

المطلب الثالث: استقلالية المؤسسة الاقتصادية وعملية التطهير المالي

تعني استقلالية المؤسسات الاقتصادية منحها المزيد من الحرية والمبادرة في إطار العمل للتجسيد الفعلي للامركزية، وقد تجسدت مجموعة الأعمال المتعلقة باستقلال المؤسسات في مشاريع قوانين منحها

¹ - غيدة قلة: إشكالية ترشيد إدارة الموارد البشرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص تسيير، جامعة الجزائر 3، سنة 2012، ص 161.

مجلس الوزراء خلال سبتمبر 1987 وصادق عليها المجلس الشعبي الوطني في ديسمبر 1987، وفي جانفي صدرت ستة قوانين.

كانت المؤسسة العمومية بحكم التجربة المتحققة مستهدفة آنذاك لعملية إصلاح شامل تأخذ على عاتقها الفعالية والكفاءة، أو المهارة التي يمكن تحقيقها نتيجة حرية العمل وحرية أخذ القرار للارتقاء بمستوى أداء المؤسسة، وتحفيزها على النشاط الموكل اليها الى مستوى الأهداف المرجوة في هذه المرحلة، وهذا ما أكدته الميثاق الوطني لسنة 1986 على صنع المزيد من الاستقلالية الاقتصادية قصد تحسين فعاليتها سواء على مستوى نموها الخاص أو على مستوى مساهمتها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية والشاملة خاصة عن طريق احترام معايير الانتاج والانتاجية، وعن طريق تحكم افضل في قواعد التسيير¹.

مجال تطبيق الاستقلالية:

يمكن عرض المجالات التي تطبق فيها استقلالية المؤسسات العمومية في الجزائر كما يلي:²

1. **الاستقلالية في اتخاذ القرارات:** فبعدما كان اتخاذ القرارات مخول للوزارة الوصية أو السلطة جاء هذا المرسوم ليضع المؤسسة العمومية الاقتصادية مسؤولة عن كل قرار تتخذه، وذلك يتجلى في:

- حرية التصرف للمؤسسة في موجوداتها وفق علاقتها التعاقدية؛
- قرارات الاستثمار تكون تحت تصرف المؤسسة وما يخدم مصلحتها (الرفع من معدلات مردودية الاستثمار)؛
- حرية تحديد السعر وفق تكلفة الانتاج وهو يعتر تكريس لتطبيق اللامركزية؛
- تحديد أساليب المكافأة وشروط التشغيل بإصدار قانون رقم (10/90) المؤرخ في 21-05-1990 المتعلق بشروط التوظيف.

2. **التحكم في الأمور المالية:** وهذا النوع من الاستقلالية يتطلب الكفاءة في التسيير وتجعل المسير دائما على عاتقه المسؤولية الكاملة لعملية التمويل والتحكم في تكاليف الانتاج بأكبر قدر ممكن، لأن ذلك يضمن تحقيق مستوى معين من الأرباح لتستعمله المؤسسة في إعادة الانتاج (التمويل الذاتي)، وكذلك يسمح بضمان حق المقرضين ضد الأخطار المالية التي تنتج عن العجز المالي.

¹ - بن عنتر عبد الرحمان: مراحل تطور المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، و آفاقها المستقبلية، مجلة العلوم الانسانية، جامعة بسكرة، العدد الثاني، سنة 2002، ص 6.

² - طيب داودي، ماني عبد الحق: تقييم اعادة هيكلة المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية، مجلة المفكر، العدد الثالث، بسكرة، سنة 2004، ص 142.

3. المراقبة وتقييم الأداء: إن أحد أوجه تحقيق اللامركزية في القرار هو مراقبة تنفيذ القرارات المتخذة والأهداف المقررة من طرف المؤسسة وبالتالي فالضرورة تلزم إقامة رقابة صارمة ومنظمة تتم في الوقت المناسب، وهذا ما يجعل عملية الانتاج تتم بفعالية وبشكل أحسن على الدوام وتهدف الرقابة إلى:

- التأكد من تنفيذ المهام التي ينبغي اتمامها؛
- معرفة مواطن الخلل والنجاح على مستوى الوظائف؛
- التأكد من معرفة الأخطاء في الوقت المناسب واكتشاف النقائص...الخ

أولاً: أهداف استقلالية المؤسسات العمومية

- تحرير المؤسسات الاقتصادية العمومية وإعادة تنظيمها حتى تتجنب العراقيل؛
- تحقيق التغيير الجذري للمجتمع الجزائري حتى يستطيع مواجهة التغيرات التي مست الموارد المالية؛

➤ ربط الاقتصاد الوطني والمجالات الاجتماعية من أجل تحقيق أهداف الإصلاحات.

1. السياسات الاقتصادية المتبعة: لقد تبنت الدولة الجزائرية برنامجاً إصلاحياً كثيفاً من أجل إعادة النظر وتعديل سياستها الاقتصادية.

1.1 تعريف السياسة النقدية:

ظهر مصطلح السياسة النقدية مع بداية القرن التاسع عشر، وتطور مدى الاهتمام منذ ذلك الحين مع تطور المراحل المختلفة للنظرية الكمية للنقود من المفهوم الحيادي إلى المفهوم غير الحيادي ذو التأثير الأقل أهمية بالمقارنة بالسياسة المالية، ثم إلى مرحلة تعظيم دور النقود و السياسة النقدية في النشاط الاقتصادي و ذلك وفقاً للمرحلة الثالثة من مراحل تلك النظرية.

السياسة النقدية هي تلك السياسة المرتبطة بالنقود و الجهاز المصرفي أو التي تتحكم في عرض النقود وبالتالي في حجم القوة الشرائية لبلد ما وعليه فإن السياسة النقدية هي مجموعة القوانين التي تضعها السلطات النقدية بما يكفل سرعة وسهولة تداول وحدة النقود، لكي تستطيع أن تقوم بوظائفها الاقتصادية بطريقة تساعد على تحقيق أهداف السياسة النقدية التي تخلص في الأخير إلى أن السياسة النقدية هي إجراءات وقواعد تتخذها الدولة من خلال البنك المركزي بهدف تحقيق الاستقرار الاقتصادي وتقادي الأزمات التي يتعرض لها الاقتصاد الوطني¹.

¹ - دراوسي مسعود: السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر: 1990-2004، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سنة 2006، ص 232.

1. أهداف السياسة النقدية: يمكن إجمالاً تصنيف الأهداف العامة للسياسة النقدية¹

أ. استقرار مستوى الأسعار: حيث يرتبط مستوى الاستقرار في الأسعار بالاستقرار الاقتصادي العام واستقرار في عرض النقود، إضافة إلى أن الاستقرار في الأسعار يحفز الاستثمار المحلي والأجنبي على حد سواء؛

ب. تحقيق مستوى استخدام عالي: وتشغيل الأيدي يعتبر من الأهداف المهمة والذي يساهم في توظيف الموارد البشرية والطبيعية إضافة إلى الحد من البطالة؛

ج. زيادة النمو الاقتصادي: هدف عام يسعى إليه الجميع من خلال زيادة حجم الناتج الإجمالي وزيادة دخل الأفراد ورفع المستوى المعاشي وزيادة الاستثمار، بالإضافة إلى تهيئة الموارد في النقد الأجنبي والمحلي للمساهمة في زيادة معدلات النمو والمساهمة في التنمية الاقتصادية المطلوب تحقيقها؛

د. الحفاظ على توازن المدفوعات: حيث أن ميزان المدفوعات عبارة عن مرآة توضح الإيرادات والمصروفات الخارجية المتعلقة بالمعاملات بين الدولة والعالم الخارجي والذي يظهر من خلال حساب الدائن والمدين لفقرات الميزان ويوضح القوة في حالة وجود فائض، والضعف في حالة وجود عجز، لذا تسعى بشكل دائم السياسة النقدية إلى المحافظة على توازن ميزان المدفوعات وبهدف الحصول على أكبر قدر ممكن من النقد الأجنبي كاحتياطي بما له من آثار على الأوضاع الداخلية والخارجية للبلد؛

هـ. استقرار أسعار الصرف : هدف مترابط من أهداف أخرى بشكل غير مباشر مثل استقرار أسعار السلع والخدمات والإنتاج والاستثمار وخصوصاً وان بعض الدول التي تعاني في ضعف عملتها المحلية وتتسم بالانخفاض تجاه العملة الأجنبية كالدولار مما يؤثر مباشرة في أسعار السلع المستوردة وينعكس في عد استقرار المستوى العام للأسعار بشكل مستمر لارتباطه بسعر الصرف الأجنبي.

ثانياً: التطهير المالي

جاء التوجه الاقتصادي للدولة بعد الاستقلال مباشرة ليستجيب لكل تطور أيدلوجي معين في ظل القطبية آنذاك، مما دعا إلى ضرورة إنشاء مؤسسات اقتصادية تنشط في القطاعات المتنوعة (صناعية، زراعية، خدمية، تجارية)، وتستجيب لما تصبوا إليه الدولة في توجيهها الاقتصادي المعتمد على الملكية

¹ - ثريا الخزرجي: السياسة النقدية في العراق بين تراكمات الماضي وتحديات الحاضر، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد 33، سنة 2010، ص 5.

العامة لوسائل الإنتاج، ففي الظروف التي شهدتها الساحة الاقتصادية الجزائرية أصبحت هذه المؤسسة تؤدي دورا اجتماعيا أكثر منه اقتصاديا من خلال الآتي:

- سياسة التشغيل: التوظيف إلى حد البطالة المقنعة؛
- السياسة السعرية: تحديد الأسعار وفق الطرق الإدارية، بإهمال الأدوات التسييرية الكفيلة بتحديدته؛
- الوظيفة الاقتصادية: عدم البحث عن تحقيق الربح، إذ أن الخسائر المحققة من طرف هذه المؤسسات تغطي من خزينة الدولة؛
- سن القرارات: تخضع القرارات المتخذة للتقدير الشخصي من طرف متخذيها¹.

المطلب الرابع: خصوصية المؤسسات في الجزائر

إن من أهم قوى التغيير التي تعمل على إحداث تغييرات جوهرية في المؤسسة توجه العديد من الدول التي دعت إلى سياسة الخصخصة، كمحاولة منها لتحسين كفاءة وأداء المؤسسات، وجعلها قادرة على مواجهة المنافسة الحادة التي تفرضها العولمة، وفي سبيل تحقيق ذلك كان لابد من مراعاة الأسلوب المناسب للخصخصة، والذي يتماشى مع خصائص المؤسسة والظروف التي تمر بها، إضافة إلى ذلك يجب مراعاة المتطلبات والصعوبات التي من شأنها أن تعيق تحقيق أهداف عملية الخصخصة.

تعتبر الخصخصة في الجزائر حقيقة اقتصادية تبين كيفية الانتقال إلى اقتصاد السوق، وتوضيح برامج الخصخصة، ولقد ادخل مفهوم الخصخصة سنة 1988 بموجب القوانين الخاصة باستقلالية المؤسسات العمومية.

على المستوى الاقتصادي تتمثل عملية الخصخصة في عملية تحويل مؤسسات الدولة إلى مؤسسات خاصة، ونظرا للتطورات الاستراتيجية التنموية في الجزائر خلال السبعينات يعبر قرار خصخصة المؤسسات العمومية عن فشل تلك الاستراتيجيات².

مفهوم الخصخصة في القانون الجزائري: إن عملية الخصخصة في الجزائر لم تكن حديثة العهد، فقد ظهرت في عدة أشكال ومست قطاعات عديدة قبل أن تصل إلى المؤسسة العمومية، ويمكن القول أنها

¹ - مسعود صديقي: دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث ورقلة، العدد 01، سنة 2002، ص 61.

² - موسى سعادوي: دور الخصخصة في التنمية الاقتصادية - حالة الجزائر-، كلية العلوم الاقتصادية، أطروحة دكتوراه تخصص فرع اقتصادي، جامعة الجزائر، سنة 2007، ص 253.

ظهرت لأول مرة في بداية الثمانينات مع صدور 81/ 84 المتعلق بالتنازل عن الأملاك العمومية للخواص بأسعار رمزية، هذا الأخير تم تعديله سنة 1986 بالقانون 03/86 المؤرخ في 04 فبراير 1986، والذي وسع دائرة التنازل لتشمل الأملاك العقارية التي دخلت في الاستغلال ابتداء من سنة 1981، ثم تبع ذلك القانون 87/19 المتعلق بالمستثمرات الفلاحية الخاصة (Exploitation Agricole Individuelle) (EAI) والمستثمرات الفلاحية الجماعية ثم (Exploitation Agricole collective) (EAC) الذي تم على أساسه تفكيك المؤسسات الزراعية المسيرة ذاتيا الى مستثمرات جماعية وفردية وكذا توزيع الأراضي التي كانت تابعة لممتلكات الثورة الزراعية على هذا الأساس، كما صدرت قوانين الإصلاحات وهذا ابتداء من جانفي 1988، متمثلة في القانون 02/88 حول استقلالية المؤسسة العمومية، والقانون 03/88 الخاص بالتخطيط، وكذا القانون 03/88 الخاص بصناديق المساهمة، وفي نهاية قانون 01/89 الذي يتم مفهوم العقد (التسييري) وخصائصه الأساسية، كما أن دستور 23 فيفيري 1989 وبالأخص في مادته 12 يدقق مجال الملكية العمومية، هذا الأخير وفي مادته 18 يميز بين المجال الخاص للدولة ومجالها العمومي¹.

وقد تم تبني الخصوصية في الجزائر من خلال القوانين التالية:

الأمر 95-22 المؤرخ في 26-08-1995 المتعلق بخصوصية المؤسسات العمومية
المرسوم التنفيذي 87-97 مؤرخ في 16-03-1997 المتعلق بكيفيات تسيير حساب التخصيص
الأمر 01-04 المؤرخ في 20-08-2001 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية وتسييرها وخصائصها.

علاقة الخصوصية ببرنامج التعديل الهيكلي في الجزائر:

إن الانتقال إلى اقتصاد السوق، يتطلب تنازل الدولة عن التسيير الاحتكار وهو الأمر الذي يفرض بدوره تحويل السلطة الاقتصادية والقانونية، إما لصالح هيئات ومؤسسات عمومية مستقلة، أو لفائدة أشخاص خواص في إطار التعاقد أو التنازل. غير أن اقتصاد السوق يتطلب وجود آليات السوق الضرورية هذه الآليات التي تعمل على إعطاء دور هام للقطاع الخاص، ومن هنا تبرز أهمية الخصوصية في تحقيق مسار التعديل الهيكلي².

¹ - محمد زرقون: انعكاسات استراتيجية الخصوصية على الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد 07، سنة 2010، ص 154.

² - صافي عبد القادر: سياسة الخصوصية في ظل الإصلاحات الاقتصادية حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية فرع علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2007، ص 151.

آثار الخصخصة:

إن من أهم آثار الخصخصة هو ما يتعرض له العمال والموظفون من فقدان لوظائفهم أو إخضاعهم لشروط مجحفة من قبل الإدارة الجديدة، وهنا يبرز دور الحكومة في تحديد مبادئ توجيهية، والحفاظ بالتوازن وعدم إضرار بالعمالة عند إجرائها للخصخصة، يتم ذلك بشروط مناسبة وعادلة، مع ضمان لهم على مكافآت مناسبة، أو السماح لهم بشراء أسهم المؤسسات المخصوصة، مما يخفف من حدة المعارضة للعملية والتي غالبا ما يكون هؤلاء العمال ضحيته¹.

المبحث الثاني: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر

هي مؤسسة إنتاج سلع أو خدمات، تشغل من 1 إلى 250 عاملا ولا يتجاوز رقم أعمالها 02 مليار دج أو لا يتعدى إجمالي حصيلتها السنوية 500 مليون دج وتستوفي معايير الاستقلالية².

وهناك من يعرفها على أنها شركة مستقلة قانونيا ويعمل لديها ما بين 10 و 250 موظف³.

إن الهدف من البيانات المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، توفير المعلومات حول الوضع المالي والأداء والتدفقات النقدية، كما تظهر أيضا نتائج إشراف الإدارة على الموارد⁴.

المطلب الأول: واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر

أولا: مراحل تطور المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر

معظم الشركات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ولدوا من أواخر سنة 1980، الشركات الصغيرة والمتوسطة قبل ذلك التاريخ لعبت فقط دورا ثانويا⁵. فقد مر تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر بأربعة مراحل أساسية هي:

¹ - بهدي عيسى بن صالح: ملامح هيكلية المؤسسة الشبكية، مجلة الباحث، العدد الثالث، سنة 2004، ص 12.
² - شمس الدين التجاني، عبد الرؤوف عبادة: مساهمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تنمية المشاريع العمومية قراءة نقدية تحليلية للمادة (55) مكرر من قانون الصفقات العمومية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 05، سنة 2014، ص 131.

³ - Philippe Chapellier et al., « Le système d'information comptable des dirigeants de PME syriennes : complexité et contingences », Management & Avenir (N° 65), DOI 10.3917/mav.065.0048 , 2013/7, p 50.

⁴ - جاوحدو رضا، مايو عبد الله: رؤية استشرافية حول المحاسبة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (المفاهيم والتقنية)، مجلة دراسات وأبحاث، العدد 7، الجلفة، سنة 2012، ص 87.

⁵ - MERZOUK, F. (2009). PME et compétitivité en Algérie. Revue Economie & management, (09). P 2.

- المرحلة الأولى (1963 - 1980):

إن سياسة التخطيط المنتهجة منذ العام 1967 ركزت على الصناعات الكبيرة المنتجة لوسائل الإنتاج، بينما كان ينظر إلى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كأداة لتدعيم عمليات التصنيع الشاملة وتكثيف النسيج الصناعي الموجود لذلك عرفت هذه المؤسسات بالصناعات التابعة (les industries entraîner)، وأما فيما يتعلق بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة التابعة للقطاع الخاص، فكانت مؤطرة بموجب قانون الاستثمار للعام 1966، وموجهة حسب الأهداف العامة لسياسة التنمية.

- المرحلة الثانية (1980 - 1990):

في هذه المرحلة ظهر تصور جديد للسياسة الاقتصادية وذلك من خلال الانتقال بالاقتصاد الجزائري من اقتصاد مركزي إلى اقتصاد مفتوح، فأصبح ينظر بذلك للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة كتوجه جديد وبديل، ومن هذا المنطلق أكد المخطط الخماسي الأول (1980-1984) على ضرورة ترقية قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والاعتماد عليها في امتصاص حالات العجز الهامة المسجلة في العقدين السابقين، وكان يهدف من ذلك إلى تغطية الطلبات الآتية، والمساهمة الفعالة في تعزيز الوحدات العامة الكبرى، وشرع في الانتقال بالاستثمارات من الصناعات الثقيلة و وحدات الصناعة الخفيفة الكبيرة الحجم التي تتطلب تكنولوجيا عالية ومتنوعة ومركبات ضخمة ومكلفة، إلى الاستثمار في الصناعة الصغيرة والمتوسطة (الانتقال من الصناعة الواسعة إلى الصناعة الكثيفة).

- المرحلة الثالثة (1990 - 2001):

تعتبر فترة نهاية التسعينات القفزة النوعية نحو إقامة قطاع حقيقي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، وذلك بشروع الحكومة في تهيئة المناخ الاقتصادي الذي يلائم ويساعد على نمو وتطور هذه المؤسسات، من خلال اتخاذ مجموعة من الإجراءات والتدابير والتي نذكر منها:

➤ إصدار قانون النقد و القرض في 14 أفريل 1990، يهدف إلى توجيه عمل البنوك وإعادة

تحديد دور البنك المركزي؛

➤ إنشاء بورصة الجزائر لتبادل الأوراق المالية سنة 1993؛

➤ إصدار قانون مستقل لتوجيه الاستثمار وهو قانون عام 1993، وعلى إثره تم تأسيس وكالة

وطنية تهدف إلى تسهيل عمليات الاستثمار حيث تم تجميع كل المصالح في شباك واحد سمي

بووكالة ترقية ومتابعة الاستثمارات APSI؛

➤ إصدار القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في 12 ديسمبر 2001، الذي يهدف إلى تحسين المحيط الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

- المرحلة الرابعة (ما بعد 2001):

انطلاقا من سنة 2001 زاد عدد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، فالإحصائيات الموجودة بين يدينا تشير إلى أن نصف عدد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الموجودة في الجزائر أنشأت خلال الفترة 2001-2007، أي بعد صدور القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في 12 ديسمبر 2001، ففي نهاية سنة 2010 عرف عدد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الخاصة تطورا ملحوظا، حيث تم إحصاء أكثر من 606 737 مؤسسة، والتي تمثل حوالي ثلاثة أضعاف العدد المسجل في سنة 2003 (207 949 مؤسسة)، وخلاف ذلك فقد شهد قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة العمومية انخفاض مسجل بـ 288 مؤسسة خلال 07 سنوات، أما المؤسسات الحرفية فقد ارتفع عددها من 79 850 مؤسسة خلال سنة 2003 ليصل إلى 162 085 في نهاية 2009.

المطلب الثاني: أنواع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر

أولا: المؤسسة المصغرة:

هي المؤسسة التي تشغل من عامل واحد إلى تسعة عمال، وتحقق رقم أعمال أقل من 20 مليون دينار، ولا تتجاوز حصيلتها السنوية 10 ملايين دينار.

ثانيا: المؤسسة الصغيرة

هي المؤسسة التي تشغل ما بين 10 إلى 49 عاملا، ولا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 200 مليون دينار، ولا تتجاوز مجموع حصيلتها السنوية 100 مليون دينار.

رابعا: المؤسسة المتوسطة

هي المؤسسة التي تشغل ما بين 50 إلى 200 عاملا، ويكون رقم أعمالها محصور بين 200 مليون وملياري دينار، وتكون مجموع حصيلتها السنوية ما بين 100 و 500 مليون دينار.

والجدول التالي يوضح كيفية تصنيف المشرع الجزائري لهذا النوع من المؤسسات:

الجدول رقم (04-01): تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب التشريع الجزائري

نوع المؤسسة	عدد العمال	رأس المال	مجموع الأصول
مصغرة	01 - 09	أقل من 20 مليون دج	لا يتجاوز 10 ملايين دج
صغيرة	10 - 49	أكبر من 200 مليون دج	100 مليون دج
متوسطة	50 - 250	من 200 مليون دج - 02 مليار دج	100 - 500 مليون دج

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، العدد 77، ديسمبر 2001، ص 06.

هذا التصنيف حسب تصنيف المشرع الجزائري للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ونجد تصنيفها في بعض دول العالم على النحو التالي:

المطلب الثالث: برنامج تأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر

يعتبر البرنامج الوطني لتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر منعطفا هاما في تاريخ الإصلاحات الاقتصادية التي سطرته الحكومة الجزائرية، حيث كان من ابرز أهدافه تحقيق النمو والتوازن على المستويين الداخلي والخارجي عن طريق تشجيع الاستثمار وعدم إنشاء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في إطار غطاء مالي بقيمة مليار دينار سنويا يمتد إلى غاية سنة 2014، وهو يتكامل مع البرامج القطاعية للوزارات والهيئات الأخرى المكلفة بتقوية المنظومة المؤسسة الاقتصادية، كما يسعى إلى ضمان استمرارية منظومة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمحافظة على مكانتها في السوق والتأقلم مع متطلبات اقتصاد السوق ويشتمل البرنامج على مرحلتين هما:¹

مرحلة تكيف المحيط: وتمتد على مدى 5 سنوات من 2001 إلى غاية 2005؛

مرحلة الضبط والتنفيذ: وتمتد على مدى 9 سنوات من 2006 إلى غاية 2014.

أهداف دعم وترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر:²

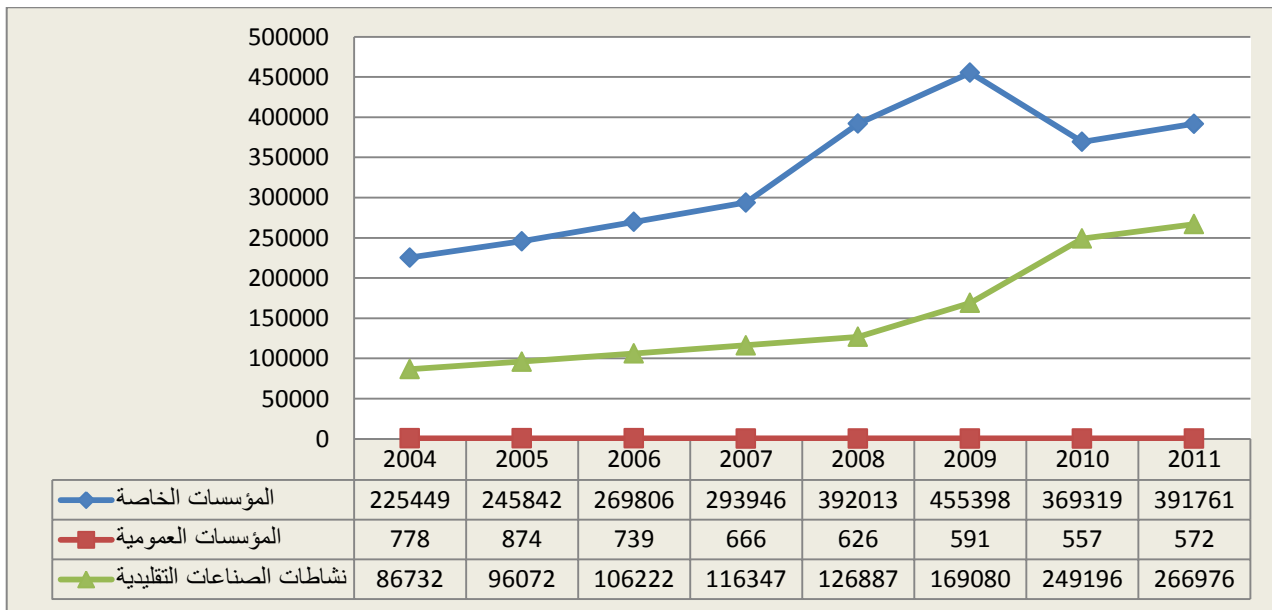
إن عملية الدعم وترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر تهدف إلى ما يلي:

¹ - عبود زرقين، توابتية الطاهر: الآثار المرتقبة لانضمام الجزائر إلى المنظمة التجارة العالمية على تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، سنة 2013، العراق، ص 200.

² - نفس المرجع السابق.

- إنعاش النمو الاقتصادي، وإدراج تطوير هذه المؤسسات ضمن ديناميكية التحول والتكيف التكنولوجي؛
 - ترقية توزيع المعلومة ذات الطابع الصناعي والتجاري والمهني والتكنولوجي الخاصة بقطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
 - تحسين الأداء وتشجيع التنافسية لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
 - الحث على وضع أنظمة جبائية قادرة ومكيفة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
 - تبني سياسة تكوين وتسيير الموارد البشرية التي تفضل وتشجع التجديد والابداع؛
 - تسهيل الحصول على الخدمات والموارد المالية لاحتياجات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
 - ترقية تصدير السلع والخدمات المنتجة من طرف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.
- الشكل رقم (04-01): يمثل تعداد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر خلال الفترة 2004-2011

2011



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على عيود زرقين، العناقيد الصناعية كاستراتيجية لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 41، سنة 2014، ص 173.

الابتكار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:

غالبا ما تتميز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية بسبب عدم وجود قدرة الابتكار. في الواقع، العديد من العقبات تعيق مشاريع التنمية الابتكار في هذه الشركات. معظم الشركات الصغيرة لديها موارد المالية المحدودة. لتمويل جهود البحث والتطوير أو استثمارات مرتبطة الابتكار، وهذه الشركات

تواجه عقبة الحصول على التمويل الخارجي. في الجزائر البنوك لا تعطي رصيد كاف ل الشركات الصغيرة والمتوسطة وليس هناك ضمان إمدادات السوق من رأس المال الاستثماري أو رأس المال التمهيدي. عقبة أخرى تعوق تنمية الابتكار في الشركات صغيرة هي نقص المعلومات عن التطورات التكنولوجية. هناك نقص تقنيات التحكم والمعارف الجديدة لدعم عملية الابتكار. في الواقع، والكفاءة الداخلية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية (الباحثين، الفنيين والإنتاج وكيل والتسويق، الخ. قدرة على استيعاب الفرص التكنولوجية) منخفضة. على هذا النحو، ينبغي الإشارة إلى أنه في الجزائر هناك أي دعم مالي من السلطات العامة للتدريب من أجل الصغيرة والمتوسطة الشركات على تحسين كفاءتهم¹. يمكن للشركات الصغيرة والمتوسطة المحلية الاستفادة من مساهمة كبيرة الخبرات الإدارية والتكنولوجية².

استراتيجيات وتدابير التنمية المشاريع الصغيرة والمتوسطة في الجزائر

اتخذت استراتيجيات وتدابير لتحسين البيئة التي يعمل فيها الأعمال التجارية الصغيرة، وغالبا ما يدعي هذه الشركات التي الممارسات الإدارية (الضرائب، البنوك، الخ....) هي العقبات التي تعترض بهم إحداث والتنمية والنمو، كما لوحظ بالفعل سابقا³.

¹ - Haudeville, B., & Bouacida, R. Y. (2007). Les relations entre activités technologiques, innovation et croissance dans les PME algériennes: une étude empirique basée sur un échantillon d'entreprises (No. 50). Aix-Marseille Université, CERGAM.

² - Foued Cheriet, Frédéric Le Roy et Jean-Louis Rastoin « Les alliances stratégiques asymétriques entre multinationales et PME : le cas de Danone - Djurdjura en Algérie » Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise, vol. 21, n° 1, 2008, p.37.

³ - BADRI Abdelmadjid : PME Territoriaux et Développement Régionale en ALGERIE – Défis & Perspectives –Etude Territoire – Ouest Algérie –THESE DE DOCTORAT EN SCIENCES ECONOMIQUES, Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, 2015, p 218 .

المبحث الثالث: الدراسة الميدانية

تهدف من خلال الدراسة الميدانية إلى شرح مختلف الخطوات المنهجية التي تسمح لنا برصد المعلومات الضرورية للدراسة، وتحليلها وعليه من أجل اختبار فرضيات الدراسة تم وصف واقع استعمال تكنولوجيا المعلومات في مجال التدقيق في الجزائر بالتحديد داخل المؤسسات الاقتصادية، والدور الذي يلعبه هذا الأخير في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، فقد قمنا بوضع استبيان مقسمة إلى قسمين، يحتوي القسم الأول منها على معلومات شخصية حول المؤسسة المستجوبة، وحدد القسم الثاني للأسئلة وقد تم الاجابة عليها في المؤسسات محل الدراسة.

المطلب الأول: أدوات الدراسة الميدانية

سنقوم بالتطرق في هذا الصدد إلى تفاصيل الأدوات المستعملة في الدراسة الميدانية والكيفية التي تمت بها.

أولاً: جمع المعلومات

حاولنا في هذا الصدد الوصول إلى المعلومات، والتي تهتم بموضوع التدقيق والمحاسبة في الجزائر، باعتباره الخطوة الأساسية التي بدأت قبل انطلاق البحث، حيث تعددت هذه الوثائق إلى:

- كتب المحاسبة خاصة التي تبحث في التدقيق والمعلومات المحاسبية والتقارير المالية؛
- المواد العلمية والمقالات التي تبحث في التدقيق والمعلومات المحاسبية؛
- أطروحات الدكتوراه التي تبحث في التدقيق والمعلومات المحاسبية؛
- دراسات أجريت خارج الجزائر.

بالإضافة إلى ذلك اعتمدنا على قنوات أخرى من أجل الحصول على المعلومات تمثلت أساساً في الشبكة العنكبوتية الانترنت من خلال التصفح المستمر للمواقع المتخصصة في التدقيق والمحاسبة خصوصاً الأجنبية منها، والتي ساعدتنا كثيراً في تصور منهجية العمل الميداني والوصول إلى الأهداف المنشودة.

ثانياً: المقابلات والملاحظات

إن عنصر المقابلات في الدراسة الميدانية يكتسي أهمية بالغة كمصدر أساسي للحصول على المعلومات، حيث قمنا من خلال هذا المبدأ بإجراء سلسلة من المقابلات تمحورت أساساً حول موضوع

التدقيق المحاسبي والبيئة الجديدة التي أصبح لزاماً أن يتأقلم معها وأثر ذلك على توليد معلومات محاسبية ذات جودة عالية قليلة من الأخطاء، حيث حاولنا جاهدين في هذا الصدد استخلاص واستنتاج وجهات نظر مختلف الأطراف الفاعلة في ميداني التدقيق والمحاسبة، وقمنا في هذا الصدد محاورة بعض المحاسبين والمدققين داخل بعض المؤسسات.

وقد كان تركيزنا على المقابلات غير الرسمية نظراً للإجراءات الصعبة المتبعة من أجل إجراء مقابلات رسمية وحاولنا من خلال ذلك إجراء بعض التحليلات من خلال هذه المقابلات واستعمالها في موضوع بحثنا على الرغم من تفاوت المعلومات المحصل عليها نتيجة ضعف تكوين بعض الاطارات.

ونشير أيضاً إلى بعض الملاحظات التي سجلناها على المؤسسات الاقتصادية التي قمنا بزيارتها، والتي كان لنا فيها نصيب من الحوار والمناقشات والتي تمحورت حول موضوع الدراسة.

ثالثاً: تحضير الاستبيان

تم معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال تصميم الاستبيان الخاص بموضوع الدراسة، غطت كل منها كافة الجوانب التي تناولها الاطار النظري والتساؤلات والفرضيات التي استندت عليها الدراسة، إذ تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة من خلال الباحث شخصياً.

وقد حاولنا قدر الامكان تصميم أسئلة بسيطة قابلة للفهم لمن يقرأها، ولا يتم تقديم تفسيرات متعددة أخرى، حيث كانت الاسئلة تتمحور حول موضوع الدراسة، هذا فضلا عن الديباجة التي تأتي في المقدمة، والتي تتضمن عنوان الموضوع محل الدراسة مع تقديم وجيز للشهادة المراد الحصول عليها وذلك من أجل تبرير القيام بهذا الاستبيان، واحاطته بأن المعلومات سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط، بالإضافة إلى الجامعة التي أنتمي إليها، وذلك لزيادة قبولها والثقة من طرف أفراد العينة.

ولقد صمم الاستبيان بناء على الأدبيات المتعلقة بالموضوع، ولقد استخدم مقياس ليكرت الخماسي لبيان آراء أفراد عينة الدراسة حول العبارات الواردة في الاستبيان، حيث طلب من كل فرد من أفراد الدراسة وضع إشارة (x) تحت الحالة التي تنطبق مع رأيه في كل عبارة من العبارات الواردة في الاستبيان، وكانت خيارات الإجابة كما يلي:

(1 موافق بشدة)	(2 موافق)	(3 محايد)	(4 غير موافق)	(5 غير موافق بشدة)
----------------	-----------	-----------	---------------	--------------------

المطلب الثاني: مُجتمع وعينة الدراسة الميدانية

سوف نقوم في هذا الجزء بتوضيح بعض العناصر المتعلقة بعينة الدراسة، من اطار المجتمع والعينة التي قمنا بتوزيع الاستبيان لها.

أولاً: مُجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المدققين والمحاسبين العاملين في المؤسسات الجزائرية، وللتعرف على تأثير التدقيق في ظل المعالجة الالكترونية على جودة المعلومات المحاسبية لدى المؤسسات الاقتصادية تم اختيار مجتمع الدراسة من الشركات المتوسطة العاملة بولاية تيارت باعتبارها مؤسسات تتدرج ضمن المؤسسات الجزائرية، حيث توزيع الاستبانات على جميع هؤلاء، وتوضح الجداول اللاحقة الاطار العام للدراسة ومجموع الاستبانات الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل الاحصائي والنسب المئوية من اجمالي عدد الاستبانات الموزعة.

1. مبررات اختيار مجتمع الدراسة:

وقع الاختيار على مجتمع الدراسة المتمثل في المؤسسات الاقتصادية المتوسطة الناشطة بولاية تيارت، نظرا لوجود مجموعة من الأسباب تتمثل فيما يلي:

1.1 الأسباب الذاتية:

➤ نظرا لقرب هذه المؤسسات من مقر سكني؛

➤ لسهولة الوصول إليها والحصول على المعلومة بطريقة سهلة.

2.1 الأسباب الموضوعية: تمثلت الأسباب الموضوعية في

➤ تطابق وتشابه المؤسسات في الولاية مع الولايات الأخرى في التسيير وغيرها، بحيث يمكنها تمثيل المجتمع الجزائري؛

➤ خضوعها لأحكام القانون العام والخاص مثلها مثل المؤسسات عبر الوطن؛

➤ تمتع المؤسسات بحصة سوقية معتبرة داخل الولاية؛

➤ انتماء المؤسسات إلى قطاعات استراتيجية خارج المحروقات.

ثانياً: عينة الدراسة من ولاية تيارت

تمثلت عينة الدراسة في المؤسسات الاقتصادية الناشطة في ولاية تيارت وذلك حسب قطاعات مختلفة والجدول التالي يوضح تطور هذه المؤسسات على النحو التالي:

الجدول رقم (04-02): عينة الدراسة من ولاية تيارت

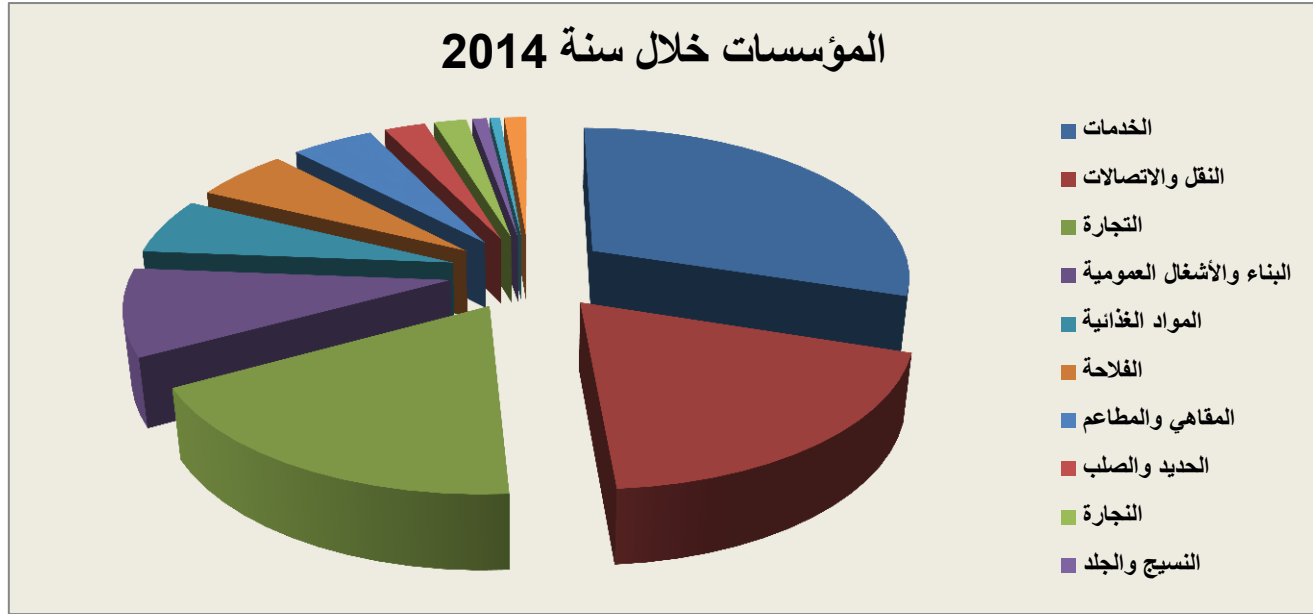
النسبة	2015	النسبة	2014	النسبة	2013	2012	النشاطات
20,21	3916	29,97%	4206	31%	3962	3501	الخدمات
20,55	3983	18,97%	2696	18%	2239	2138	النقل و الاتصالات
38,72	7503	18,18%	2609	18%	2247	2109	التجارة
4,47	867	9,21%	1220	10%	1269	1362	البناء و الأشغال العمومية
4,77	925	5,99%	851	6%	748	686	المواد الغذائية
3,66	709	5,61%	824	5%	670	621	الفلاحة
2,79	541	4,92%	691	5%	632	627	المقاهي و المطاعم
0,78	151	2,48%	363	2%	314	311	الحديد و الصلب
1,60	310	1,96%	279	2%	236	215	النجارة
0,51	99	0,87%	115	1%	112	113	النسيج و الجلد
0,43	84	0,61%	85	1%	73	68	كيمياة بلاستيك ومطاط
0,45	87	0,29%	37	0%	41	44	المحاجر والمناجم
-	-	0,11%	31	0%	29	38	أخرى
0,99	191	0,14%	18	0%	24	24	مواد البناء
0,06	12	0,05%	7	0%	6	8	الفندقة
-	-	0,03%	4	0%	4	6	الطاقة والمياه
100%	19378	29,97%	14036	100%	12606	11871	المجموع

المصدر: من اعدادنا بالاعتماد على قاعدة بيانات مديرية الصناعة والمناجم لولاية تيارت.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ولاية تيارت في تزايد مستمر، وذلك من سنة إلى أخرى، هذا لا يمنع من دخول مؤسسات جديدة وموت مؤسسات أخرى

كما تم توضيحه لنا في مديرية الصناعة لولاية تيارت ونفس الشيء بالنسبة للمؤسسات عبر مختلف ولايات الوطن.

الشكل رقم (04-02): تمثيل عينة الدراسة حسب مختلف القطاعات



من خلال الجدول السابق قام الباحث باختيار عينة الدراسة من المؤسسات الاقتصادية في ولاية تيارت وهذا لسنة 2014 وهي السنة التي وقع عليها الاختيار من أجل توزيع الاستبيانات.

الجدول رقم (04-03): المؤسسات التي شملها الاستبيان

الرقم	اسم المؤسسة	قطاع الأعمال	التخصص (المنتجات الرئيسية)	عدد العمال	الطبيعة القانونية
01	SOTREFIT (Société de tréfilage Tiaret)	صناعية	Trefilage des aciers doux et fabrication TS	146	عمومية
02	EPE CIT SPA (Carrosseries industrielles)	صناعية	,Fabrication Conception montage et commercialisation de véhicules carrossiers tractés	582	عمومية
03	ALFET(Algerienne des fonderies- Tiaret)	صناعية	Fabrication de pièces de fonderies	288	عمومية
04	SPA Laiterie Sidi khaled (GIPLAIT)	فلاحية غذائية	Production de lait et dérivés	108	عمومية
05	SARL FABGRAIN	فلاحة	Fabrication d'aliments de bétail en granulé	32	خاصة
06	SARL BAHDJA LAIT	فلاحية غذائية	Production de lait et dérivés	28	خاصة
07	Sarl MTPAP Emballages	كيمياة	Fabrication d'emballages en papier	18	خاصة
08	ENPEC (Entreprise nationale des produits électrochimique)	كيمياة	Production d'accumulateurs	142	عمومية
09	Sarl PHARMAGHREB	كيمياة	Fabrication de produits pharmaceutiques	84	خاصة
10	BATICIM	صناعية	Fabrication des Pylones d'energie électriques cirmatures	107	عمومية
11	Les Moulins Sarl El lkhalas	فلاحية غذائية	Production de Semoule et farine	85	خاصة
12	EURL les Grands Moulins de Mahdia	فلاحية غذائية	Production de farine	32	خاصة
13	S.P.A Moulins De Mahdia	فلاحية غذائية	Production de Semoule et farine	190	خاصة

خاصة	150	Production de Semoule et farine	فلاحية غذائية	Les Grands Moulins de Frenda	14
خاصة	38	Production de Semoule et farine	فلاحية غذائية	Minoterie des grandes prairies -Frenda-	15
خاصة	42	Eau de source	فلاحية غذائية	Sarl Tousnina eau de source Ladjdar	16
خاصة	150	Production de bitumes	صناعية	SADEM Société Algérienne d'émulsion de bitume cut-back et travaux publics	17
خاصة	4	Eclairage public et feux tricolores	صناعية	SARL TECHSAT	18
خاصة	8	Fabrication et conditionnement de produits chimiques	كيمياة	EURL CHEMS	19
خاصة	44	Panneaux et mobiliers urbains	صناعية	SARL PUBCITY	20
خاصة	10	Fabrication Industrielle de chaussures	صناعية	ETS EMAC	21
خاصة	5	Fabrication d'aliments de bétails et d'élevage	فلاحية غذائية	SOFABEL	22
عمومية	68	Production et vente aliments de bétail	فلاحية غذائية	ORAVIO	23
عمومية	224	Batiment,équipements publics, VRD,Routes	بناء	BATTIA.EPE.SPA	24
خاصة	100	Carreaux granito bi-couche- monocouche – tous type de bordure de trottoirs- Pavé- claustra-Hourdis- Parping- Buse	مواد البناء	SARL FAMACO	25
خاصة	74	Production produit Creuse	مواد البناء	SARL Briqueterie Nouvelle du Sersou	26
خاصة	67	Briqueterie	بناءات وأشغال عمومية	SARL BOUMERDES	27

مؤسسة ذات أسهم		Production des véhicules de marque Mercedes Benz - SPRINTER et classe G-	صناعية	SAFAV MB SPA Tiaret	28
خاصة		unité de production de Café	فلاحية غذائية	SARL PERLE NOIR (Schems)	29
خاصة		Unité de fabrication et de transformation de plastique	-	SOCIETE PLASTIAPLUS	30
خاصة		Dépôt (Tube PEHD eau-GAZ – PVC – Multichouches – Accessoires)	-	ETS BOULAHIA	31
خاصة		Fabrication et conditionnement de produits chimiques	كيمياة	CLEAN+ DESODORISANT DE SOL	32
خاصة		unité de production de Café	فلاحية غذائية	EURL RAYANE Café Lahcene	33

المصدر: من اعدادنا بالاعتماد على قاعدة بيانات مديرية الصناعة والمناجم لولاية تيارت، تاريخ الاطلاع 29-12-2015.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المؤسسات التي شملها الاستبيان تنوعت من مؤسسة إلى أخرى سواء حسب القطاع الذي تنشط فيه أو حسب الطبيعة القانونية، فنجد تنوعها من صناعية إلى غذائية وكذلك تنوعها من عمومية وخاصة.

طرق توزيع الاستثمارات من خلال عينة الدراسة:

تم أخذ عينة قسدية من مجتمع الدراسة، والتي بلغ عددها 37، وفيما يتعلق بمجتمع الدراسة فإن المؤسسات التي تم تقديم لها الاستثمارات، والجدول التالي يوضح الإحصائيات الخاصة باستثمارات الاستبيان:

الجدول رقم (04-04): طرق توزيع استثمارات الاستبيان

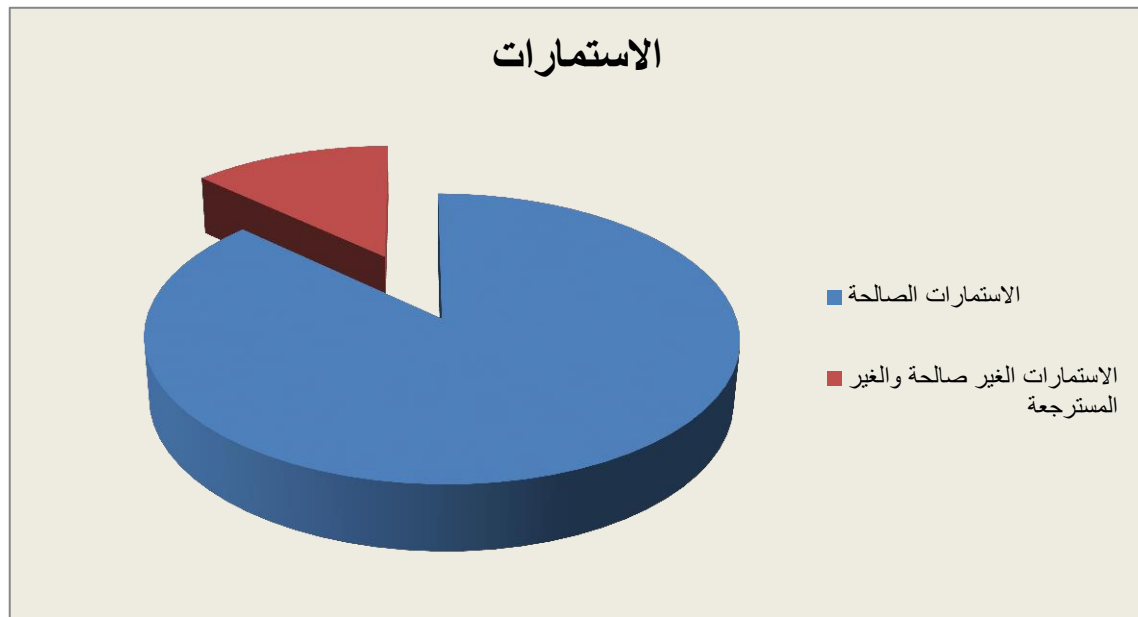
طريقة تسليم الاستبيان	التسليم العادي	عن طريق الهاتف	المجموع
إجمالي الاستثمارات الموزعة	35	2	37

36	2	34	الاستثمارات المسترجعة
2	0	2	الاستثمارات الملغاة
34	2	32	مجموع الاستثمارات الصالحة للدراسة
87%	100%	91%	النسبة

المصدر: من إعدادنا وفقا لاستثمارات الاستبيان.

يتبين من خلال الجدول أعلاه أن مجموع الاستثمارات الصالحة للدراسة بلغت 34 استمارة لتمثل عينة الدراسة أي ما يقارب بالنسبة المئوية 87% من مجموع الاستثمارات الموزعة وهذا بعد الفرز والتنظيم وتم استبعاد استمارتين نظرا لعدم اكتمالها أو تضارب الإجابات.

الشكل رقم (04-03): تمثيل الاستثمارات الصالحة والغير صالحة لمجتمع الدراسة



المطلب الثالث: اختبار ثبات أداة القياس وحدود الدراسة

أولاً: اختبار ثبات أداة القياس

قام الباحث باستخدام استبيان مكون من جزأين رئيسيين هما:

1. الجزء الأول:

خصص للتعرف على العوامل الديموغرافية للمستجوبين من المحاسبين والمدققين ومديرين عامين داخل عينة الدراسة.

2. الجزء الثاني:

وخصص للعبارات التي غطت متغيرات الدراسة، التي تتمثل في أثر التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، واستخدم الباحث مقياس ليكرت الخماسي.

ثانيا: اختبار الصدق الظاهري

تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين من أساتذة للحكم على مدى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات، وبعد استرجاع الاستبيانات قام الباحث بإجراء التعديلات المقترحة من المحكمين قبل أن يتم توزيعها على عينة الدراسة.

ثالثا: اختبار ثبات الأداة

تم استخدام **Alpha de Cronbach** ألفا كرونباخ لقياس درجة الثبات الداخلي لفقرات الاستبيان، والاتساق الداخلي بين ردود فعل المستجوبين، حيث بلغت قيمة ألفا كرونباخ 84 % وهي نسبة جيدة لذا يمكن تعميم النتائج كونها أعلى من النسبة المقبولة ألا وهي 60 %.

رابعا: حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة فيما يلي:

- **الحدود المكانية:** تهتم هذه الدراسة بواقع تدقيق البيانات والمعلومات المحاسبية بواسطة تكنولوجيا المعلومات ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية داخل المؤسسات الاقتصادية العمومية في الجزائر كغيرها من الدول.
- **الحدود الزمنية:** هي السنة التي تم خلالها توزيع الاستمارات واستلامها ومعالجة البيانات التي تم الحصول عليها خلال سنة 2015.
- **الحدود البشرية:** تستند هذه الدراسة لآراء وإجابات الذين تربطهم علاقة وطيدة بمجال التدقيق بصفتهم ممارسي هذه المهنة في المؤسسات الاقتصادية.
- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة أساسا بموضوع التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات على جودة المعلومات المحاسبية.

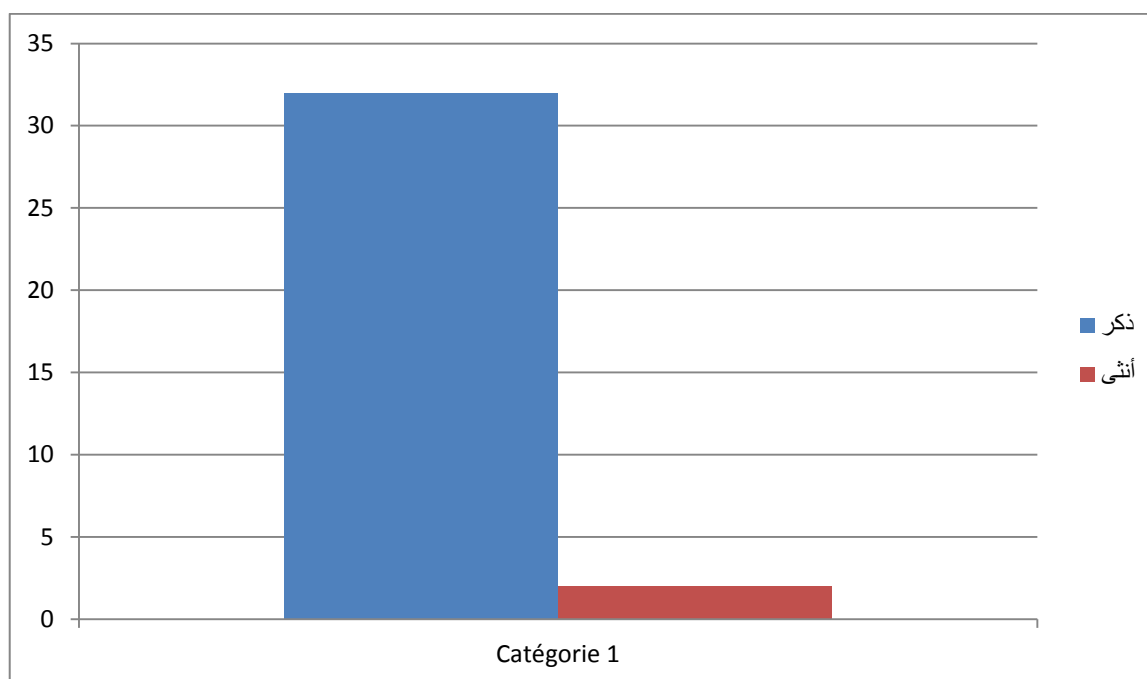
المبحث الرابع: دراسة وتحليل مفردات الاستبيان

من أجل دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تم جمع البيانات وتبويبها من خلال استخدام برنامج الحزم الإحصائية spss، v22، حيث يعتبر مصدر لتحليل مختلف النتائج الواردة في الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: المعلومات العامة حول الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

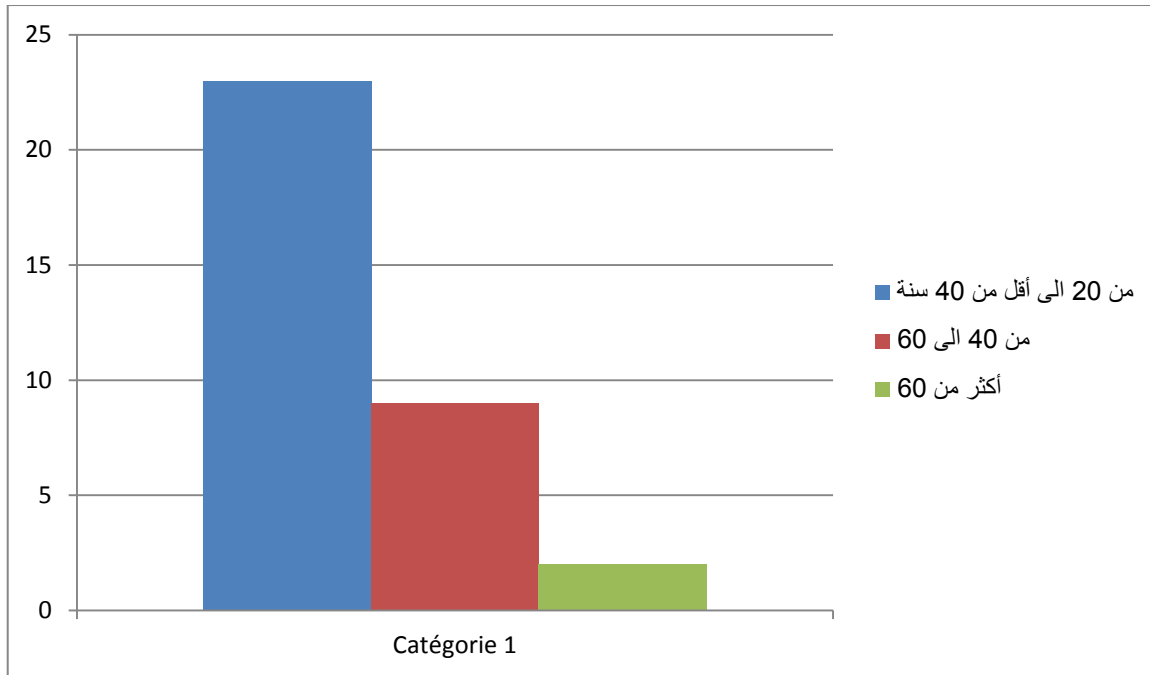
تم اختيار مجموعة من المتغيرات الشخصية والوظيفية للمديرين والمحاسبين والمدققين في المؤسسات الاقتصادية، من أجل بيان بعض الحقائق المتعلقة بهؤلاء العاملين، إذ قام الباحث باستخراج التكرارات والنسب المئوية للأسئلة الخاصة بهذه المتغيرات باستخدام أسلوب الإحصاء الوصفي وفقا لما تم الحصول عليه من اجابات عينة الدراسة، وتبين النتائج في الجداول التالية خصائص أفراد عينة الدراسة، من حيث (العمر، المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي...)، وتبين النتائج الواردة في الجداول التالية خصائص عينة الدراسة وهي كالتالي:

1. الشكل رقم (04-04) الجنس:



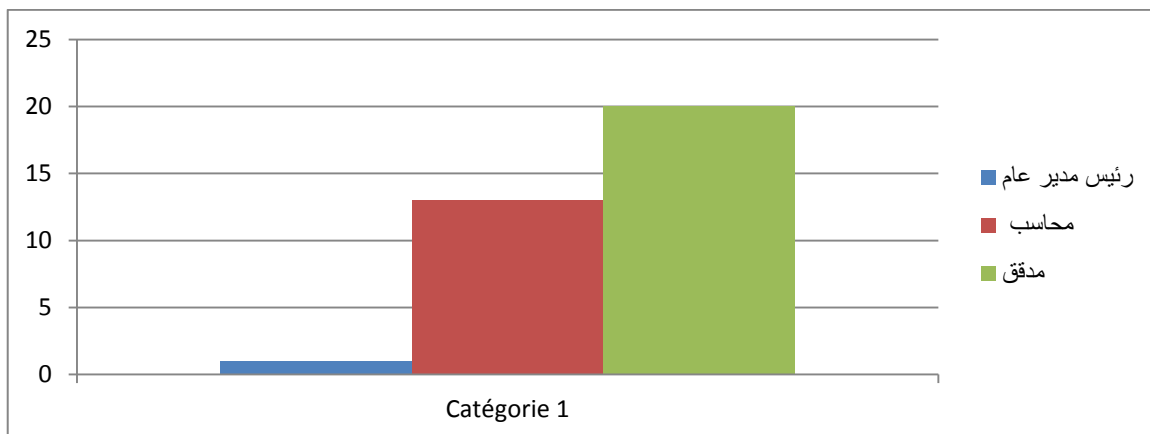
من خلال ما سبق يمكن استنتاج أن أغلب المبحوثين يتكونون من الرجال بنسبة تقدر ب 94,1 % نظر للمهام التي يقومون بها خاصة في مجال المحاسبة والتدقيق، ثم يأتي بعد ذلك النساء بنسبة تقدر ب 5,9 %.

2. الشكل رقم (04-05) العمر:



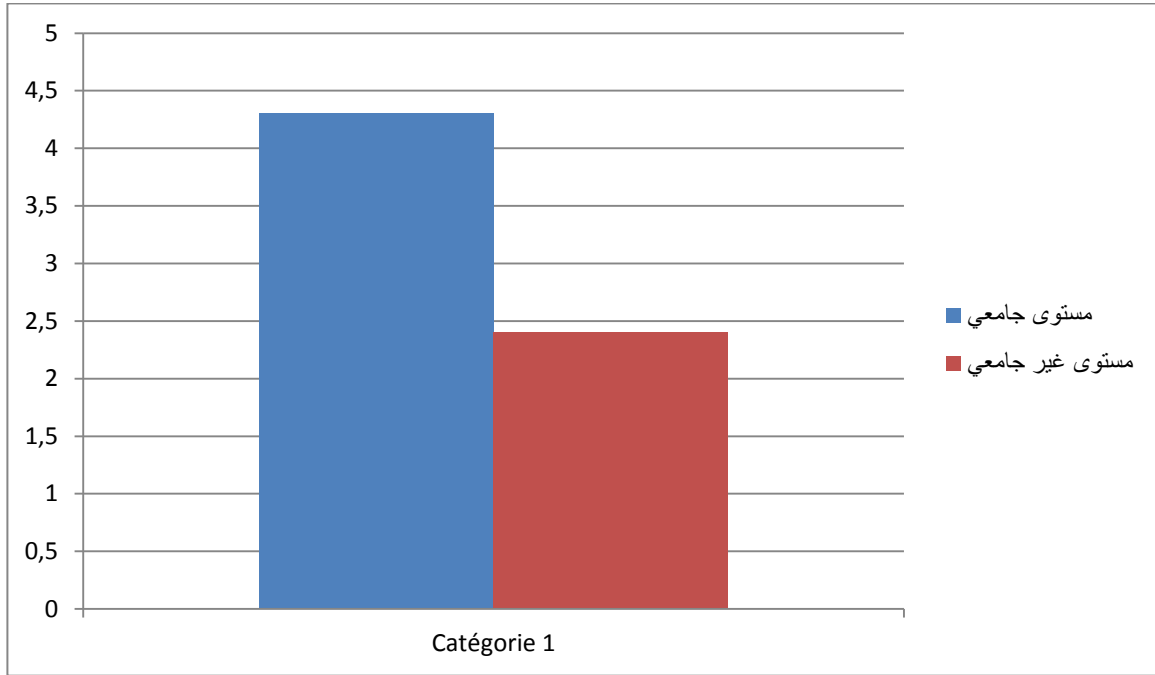
من خلال ما سبق يمكن استنتاج أن أغلب المبحوثين تتراوح أعمارهم ما بين 20 سنة إلى أقل من 40 سنة، ويشكلون ما نسبته 67,6 % من إجمالي حجم العينة، ثم بعد ذلك تأتي الفئة التكرارية من 40 سنة إلى 60 سنة، حيث يشكلون ما نسبته 26,5 % من إجمالي حجم العينة، ثم تأتي الفئة التكرارية أكثر من 60 سنة حيث تشكل ما نسبته 5,9 %.

3. الشكل رقم (04-06) الوظيفة:



من خلال ما سبق يمكن استنتاج أن أغلب المبحوثين يعملون في وظيفة التدقيق بنسبة 58,8%، ثم تأتي من بعد ذلك وظيفة المحاسب 38,2 %، ثم في المرتبة الأخيرة رئيس مدير عام بنسبة 2,9 %، وهذا ما سيخدم البحث ويساعد في الحصول على معلومات جيدة وتنفيذ البحث والوصول إلى النتائج المرجوة.

4. الشكل رقم (04-07) المستوى التعليمي:



من خلال ما سبق يمكن استنتاج أن أغلب المبحوثين أن لهم مستوى جامعي بنسبة تقدر بـ 76,5 % من حجم العينة، وذلك لتوجه المؤسسات إلى توظيف هذه الفئة، أما الفئة الأخرى فتبلغ النسبة بـ 20,6 % من حجم العينة، فهي ذات خبرة وقد وظفوا في وقت سابق تستفيد المؤسسات من هذه الخبرة العالية.

5. الجدول رقم (04 - 05) الخبرة المهنية:

أقل من 05 سنوات	2	5,9
من 06 إلى 10 سنة	22	64,7
من 11 إلى 15 سنة	3	8,8
من 16 إلى 20 سنة	3	8,8
أكثر من 20 سنة	4	11,8

يتبين من خلال الجدول السابق أن غالبية المبحوثين في عينة الدراسة تتمثل خبرتهم المهنية بنسبة تقدر ب 64,7 % من حجم العينة، ثم جاءت الفئة أكثر من 20 سنة في المرتبة الثانية بنسبة تقدر ب 11,8 %، ثم حلت الفئتين من 06 سنة الى 10 سنوات و 11 سنة الى 15 سنة في المرتبة الثالثة بنسبة بلغت 8,8، ثم أخيرا الفئة أقل من 05 سنوات سنية بلغت 5,9 %.

6. الجدول رقم (04-06): ما هو عدد الأشخاص الذين يستعملون أجهزة الكمبيوتر في المؤسسة داخل إدارتكم:

2,9	1	نصف عمال الإدارة
97,1	33	كل عمال الإدارة

من خلال ما سبق يمكن استنتاج أن أغلب توجهات المبحوثين داخل عينة الدراسة يبينون أن أغلب مؤسساتهم تستعمل أجهزة الكمبيوتر داخلها نظرا لأهميتها البالغة في انجاز الأعمال وأكدوا على عدم الاستغناء عنها واستعمالها بشكل دائم ومستمر.

7. الجدول رقم (04-07): ما هي شبكات المعلومات المستعملة داخل المؤسسة:

2.9	1	نظام المعلومات
97,1	33	شبكة الانترنت

من خلال ما سبق يمكن استنتاج أن أغلب توجهات المبحوثين داخل عينة الدراسة يبينون أن أغلب مؤسساتهم تستعمل شبكات الانترنت داخلها نظرا لأهميتها البالغة في انجاز التعاملات وأكدوا على عدم الاستغناء عنها واستعمالها بشكل دائم ومستمر.

8. الجدول رقم (04-08): هل تمتلك مؤسستكم صفحة في إحدى شبكات التواصل الاجتماعي

82,4	28	نعم
17,6	6	لا

من خلال ما سبق يمكن استنتاج أن أغلب المبحوثين أكدوا أن مؤسساتهم تملك صفحات على شبكات التواصل الاجتماعي بنسبة تقدر ب 82,4 %، حيث أصبحت هذه الوسيلة منتشرة في الآونة الأخيرة لما لها من أثر على مستوى التواصل.

9. الجدول رقم (04-09): هل تملك المؤسسة موقع الكتروني:

نعم	26	76,5
لا	8	23,5

من خلال ما سبق يمكن استنتاج أن أغلب المبحوثين أكدوا أن مؤسساتهم تملك صفحات على شبكات التواصل الاجتماعي بنسبة تقدر ب 76,5 %، حيث أصبحت هذه الوسيلة منتشرة في الآونة الأخيرة ، وترى الفئة الأخرى أنها لا تستعمله وقد قدرت هذه النسبة ب 23,5 %.

المتوسط الحسابي المرجح:

وسوف يستخدم الباحث في تحليل المعلومات المجمعة ميدانيا مقياس ليكارت الخماسي الذي يعمل على أساس المعايير المبينة في الجدول أدناه، ومنه تكون الفترة المعبرة عن كل إجابة وفقا للعلاقة التالية: طول الفئة = المدى العام / عدد الفئات.

وبالتالي يصبح طول الفئة كالتالي: $(5 - 1) / 5 = 0,8$ وتكون مجالات المتوسطات المرجحة المقابلة لكل إجابة وفقا لما يأتي:

الجدول رقم (04-10): تقسيم مستويات الموافقة على فقرات الاستبيان

المتوسط المرجح	المستوى
من 1 حتى 1,79	موافق بشدة
من 1,8 حتى 2,59	موافق
من 2,6 حتى 3,39	محايد
من 3,4 حتى 4,19	غير موافق
من 4,2 حتى 5	غير موافق بشدة



المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان

الفرضية الأولى: لا يوجد فروق ذو دلالة إحصائية لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق؛

قيمة الدلالة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فقرات الفرضية الأولى
0,000	0,50399	1,4412	1. ما هو رأيك من أن استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال في عملية تدقيق الحسابات يساعد على إنجاز الأعمال بسرعة أكبر وفي أقرب وقت.
0,000	0,46250	1,7059	2. ما هو رأيك من أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات تدقيق الحسابات يحسن من جودة الإجراءات الرقابية على البرامج والملفات الإلكترونية المستخدمة بالمؤسسة موضع التدقيق.
0,000	0,69631	2,0000	3. ما هو رأيك من أن استخدام تكنولوجيا المعلومات يساعد على حفظ وأمن المعلومات.
0,000	0,71650	1,8235	4. ما هو رأيك من أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات تدقيق الحسابات يحقق دقة أكبر في العمل.
0,000	0,79268	1,9118	5. ما هو رأيك من أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات تدقيق الحسابات يساهم في تحسين جودة عملية الإفصاح.
0,000	0,66822	1,9118	6. ما هو رأيك من أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات تدقيق الحسابات يساعد المسيرين في اتخاذ القرارات السليمة داخل المنشأة.
0,000	0,60964	1,8529	7. ما هو رأيك من أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات تدقيق الحسابات يساعد أصحاب المصالح في مراقبة وتتبع وضعية المنشأة.
0,000	0,57889	1,7059	8. ما هو رأيك من أن تكنولوجيا المعلومات والاتصال تتناسب مع احتياجات مدقق الحسابات.
0,000	0,60302	2,0000	9. الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات ينعكس بالإيجاب على سرعة تنفيذ أعمال التدقيق.

المصدر: من اعداد الباحث.

وقد تمت معالجة هذه الفرضية من خلال تسعة عبارات حققت وسطا حسابيا عاما 1,8170 بانحراف معياري 0,32925 وبما أن المتوسط الحسابي يقع أكبر 1.5 فيمكن القول أن هناك تأثير لتكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق من وجهة نظر العاملين في عينة الدراسة كانت بدرجة مرتفعة.

وبعد اختبار الفرضية الأولى من خلال الجدول السابق كانت النتائج كما يلي:

T المحسوبة	T الجدولية	T المعنوية	نتيجة الفرضية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
4,824	16,919	0,00	رفض	1,8170	0,32925

من خلال النتائج وبما أن T المحسوبة أصغر من T الجدولية، فهذا يعني قبول الفرضية البديلة، كما أن متوسط الإجابات هذه الفئة أكثر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,8170 بانحراف معياري 0,32925 وذلك حسب مقياس ليكرت الخماسي، مما يدل على أن ميل مختلف إجابات المبحوثين كان حول الإجابة موافق، وقد بلغت قيمة t للدلالة المعنوية أقل من 0,05، وهي دالة إحصائية، ومن ثم نقبل الفرضية القائلة بوجود فروق ذو دلالة إحصائية لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لما توفره التقنية الحديثة من اختصار للوقت ودقة في العمل وتساعد المدقق على أداء مهامه دون عناء.

يوجد لاستخدام تكنولوجيا المعلومات فاعلية على أداء نظم المعلومات لأنها تساعد في القدرة على تشغيل حجم كبير من البيانات في وقت محدود وتكلفة قليلة، كما أنها تمتاز بالسرعة الهائلة على أداء العمليات الحسابية، وسرعة تبادل البيانات والمعلومات عن بعد. كما لها دور على عمليات تدقيق الحسابات فتحسن من جودة الإجراءات الرقابية على البرامج والملفات الإلكترونية المستخدمة بالمؤسسة موضع التدقيق.

ومن خلال المقابلة التي أجريت مع مسؤولي عدة مؤسسات ومن أبرزها مؤسسة نפטال وسونلغاز تيارت، أكدوا لنا أن استخدام تكنولوجيا المعلومات داخل المؤسسة أصبح أمرا لبد منه ويجب تحيينه من فترة الى أخرى خاصة وأن المؤسسات تعملان تحت غطاء الدولة، وأكد لنا رئيس قسم المحاسبة التحليلية في مؤسسة نפטال أن هذه التكنولوجيات الحديثة أصبحت تقلل من الغش والأخطاء بصفة آلية حيث أنها تشكل نظام للرقابة الداخلية بشكل فعال وأتوماتيكي.

ومن شأن اعتماد المحاسبة الإلكترونية ضمان ممارسات محاسبية منتظمة كما المحاسبية الجيدة بالممارسات لها آثار عديدة لرجال الأعمال ومديري الشركات الصغيرة والمتوسطة. المحاسبية الجيدة والرقابة على أنظمة قد يساعدها في تقييم أداء المنظمة. الشركات الصغيرة والمتوسطة بدفاتر حسابات غالبا ما تكون قادرة على جذب التمويل الخارجي بسهولة من أولئك الذين ليس لهم سجلات جيدة. الشركات الصغيرة والمتوسطة التي تحافظ المحاسبية الجيدة وإدارة المعلومات تميل إلى أن ينظر إليها بعين العطف من قبل مقدمي التمويل¹.

مصلحة نظم المعلومات أنه ينمو بشكل متزايد نظرا لأنها تمثل موردا استراتيجيا لمعظم مشاريع إنشاء في مجتمع المعلومات الحديث. حيث أنها توفر الدعم اللازم لتحقيق المزايا التنافسية التي تسهم في تعزيز الموقع، واستمرار ونجاح المشروع.

هذا لا يتحقق تلقائيا ولكنها تتطلب زيادة مستوى أداء عمليات المشروع وتحسين إنتاجيتها. بالإضافة إلى ذلك، يجب أن يكون رضا العميل زيادة ويتعين على معنويات الأشياء لها أن تكون تحسين، ضرورة إنشاء نظام معلومات جديد أو تعديل واحد موجود يظهر عند حدوث فشل أو مشكلة النظام المطبق حاليا. قد يكون للمنظمة فرصة لاستخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة والمتطورة التي تمكن المنظمة لتقديم أفضل المعلومات وتحسين القدرة التنافسية، معظم الكتاب والمتخصصين في نظم المعلومات تتفق أن المحاسبة نظم المعلومات تذهب من خلال دورة الحياة، بدءا من مرحلة تحليل النظام في طلب إخضاعه للدراسة العملية التي نظمت لغرض زيادة قدرتها على تحقيق الأهداف المطلوب ومرحلة تأسيس كل تفاصيل خاصة إلى النظام الجديد وانتهاء مرحلة تنفيذ وتقييم نظام لضمان أنها تعمل بشكل جيد، وأنه قادر على تحقيق الأهداف المرجوة) ، وفيما يتعلق مرحلة التنفيذ، حيث يرتبط في المقام الأول مع إما تصميم النظام المحاسبي المتكامل الجديد أو نظام المحاسبة فرعي حين تأسيس النظام الجديد أو توسيع العملية من المشروع الحالي².

الفرضية الثانية: لا يوجد فروق ذو دلالة إحصائية لدور استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق على تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛

¹ - Mohammed Amidu, John Effah: E-Accounting Practices among Small and Medium Enterprises in Ghana, **Journal of Management Policy and Practice**, vol. 12(4) 2011, p 154.

² - Reem Okab, Mohammed Ali Al-Oqool The Role of Accountants in E-accounting Information Systems' Lifecycle at the Jordanian Banking Sector, **International Journal of Business and Social Science**, Vol. 5 No. 4 [Special Issue – March 2014], p 267.

قيمة الدالة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	فقرات الفرضية الثانية
0,000	0,55772	1,8529	1. يساعد استخدام تكنولوجيا المعلومات المدقق في عملية تدقيق أرصدة الحسابات المختلفة بشكل أدق وأفضل.
0,000	0,78363	2,1471	2. استخدام تكنولوجيا المعلومات يساعد المدقق في عملية تلخيص نتائج التدقيق من أجل مراجعتها مع فريق التدقيق أو إدارة المؤسسة.
0,000	0,77621	2,0588	3. استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق يساعد المدقق في عملية إعداد أوراق العمل والمصادقات بشكل أفضل.
0,000	0,62694	2,0294	4. إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق يساعد المدقق في انجاز العمليات الحسابية والكتابية بشكل أفضل.
0,000	0,69375	2,0588	5. إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق يساعد المدقق في إعداد الرسائل والتقارير بسرعة والتي سوف يتم رفعها للإدارة.
0,000	0,71898	2,2941	6. تتميز القوائم المالية التي يتم فحصها من خلال التدقيق الإلكتروني بخلوها من الأخطاء.
0,000	0,49597	2,2353	7. تتميز القوائم المالية التي يتم فحصها من خلال التدقيق الإلكتروني بخلوها من الغش والتلاعبات.
0,000	0,68664	2,2059	8. يضيف استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات تدقيق الحسابات نوعا من المصادقية والموثوقية على المعلومات المحاسبية.
0,000	0,393	1,9706	9. يضيف استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات تدقيق الحسابات نوعا من الملائمة على المعلومات المحاسبية.
0,000	0,72883	2,1176	10. يعتبر استخدام تكنولوجيا المعلومات بجانب حوكمة الشركات من أهم العوامل المساعدة على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

المصدر: من اعداد الباحث.

وقد تمت معالجة هذه الفرضية من خلال عشرة عبارات حققت وسطا حسابيا عاما 2,0971 بانحراف معياري 0,22086 وبما أن المتوسط الحسابي يقع أكبر 1.5 فيمكن القول أن هناك تأثير

لتكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق على تحسين جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر العاملين في عينة الدراسة كانت بدرجة مرتفعة.

وبعد اختبار الفرضية الثانية من خلال الجدول السابق كانت النتائج كما يلي:

T المحسوبة	T الجدولية	T المعنوية	نتيجة الفرضية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
15,412	16,919	0,00	رفض	2,0971	0,22086

من خلال النتائج وبما أن T المحسوبة أصغر من T الجدولية، فهذا يعني قبول الفرضية البديلة، كما أن متوسط الإجابات هذه الفئة أكثر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,0971 بانحراف معياري 0,22086 وذلك حسب مقياس ليكرت الخماسي، مما يدل على أن ميل مختلف إجابات المبحوثين كان حول الإجابة موافق، وقد بلغت قيمة t للدلالة المعنوية أقل من 0,05، وهي دالة إحصائية، ومن ثم نقبل الفرضية القائلة بوجود فروق ذو دلالة إحصائية لدور استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق على تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مما يدل على أن استعمال تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق تحسن من جودة المعلومات المحاسبية المتمثلة أساساً في الملائمة والمصادقية.

إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق يساعد المدقق في إنجاز العمليات الحسابية والكتابية بشكل أفضل. كما تتميز القوائم المالية التي يتم فحصها من خلال التدقيق الإلكتروني بخلوها من الأخطاء، أيضاً تتميز القوائم المالية التي يتم فحصها من خلال التدقيق الإلكتروني بخلوها من الغش والتلاعبات. فيضيف استخدام تكنولوجيا المعلومات إلى جانب حوكمة الشركات في عمليات تدقيق الحسابات نوعاً من المصادقية والموثوقية على المعلومات المحاسبية.

الفرضية الثالثة: توجد معوقات تواجه استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق والتي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية

فقرات الفرضية الثالثة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الدلالة
1. يعتبر أمن المعلومات من أهم المسائل التي يهتم بها مدقق الحسابات والتي تؤثر على جودة المعلومات المقدمة لإدارة المؤسسة.	2,2941	0,87141	0,000
2. لا توجد خبرة كافية لدى مدقق الحسابات لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق.	2,5588	0,56091	0,000
3. لا يوجد تدريب كافي لمدقق الحسابات يجعله قادرا على استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق.	2,7941	0,72944	0,000
4. عدم التقيد بكامل نصوص معايير التدقيق الدولية في الجزائر أو عدم استعمالها أصلا.	2,5882	0,65679	0,000
5. عدم توفر بنية متكاملة لتكنولوجيا المعلومات والاتصال في الجزائر.	2,500	0,66287	0,000
6. عدم وجود تشريعات أو قوانين صارمة تلزم باستخدام تكنولوجيا المعلومات سببا لعدم استخدامها.	2,6765	0,84282	0,000
7. تؤثر الجرائم الالكترونية والغش على فعالية عملية التدقيق خاصة مع ضعف التكوين لدى المدقق.	2,7353	0,79043	0,000
8. ارتفاع تكلفة برامج تكنولوجيا المعلومات.	2,7941	0,72944	0,000
9. صعوبة تقدير مخاطر التدقيق المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات والتي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية.	2,7941	0,71898	0,000
10. عدم توفر خاصية الاستقلالية لمدقق الحسابات.	2,7353	0,61835	0,000

المصدر: من اعداد الباحث.

وقد تمت معالجة هذه الفرضية من خلال عشرة عبارات حققت وسطا حسابيا عاما **2,6353** بانحراف معياري **0,35580** وبما أن المتوسط الحسابي يقع أكبر 1.5 فيمكن القول أن هناك تأثير مخاطر تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق على تحسين جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر العاملين في عينة الدراسة كانت بدرجة مرتفعة.

وبعد اختبار الفرضية الثالثة من خلال الجدول السابق كانت النتائج كما يلي :

T المحسوبة	T الجدولية	T المعنوية	نتيجة الفرضية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
28,706	21,026	0,08	قبول	2,6353	0,35580

من خلال النتائج وبما أن T المحسوبة أكبر من T الجدولية، فهذا يعني قبول الفرضية، كما أن متوسط الإجابات هذه الفئة أكثر من المتوسط الحسابي المفترض، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,6353 بانحراف معياري 0,35580 وذلك حسب مقياس ليكرت الخماسي، مما يدل على أن ميل مختلف إجابات المبحوثين كان حول الإجابة محايد، وقد بلغت قيمة t للدلالة المعنوية أقل من 0,05، وهي دالة إحصائية، ومن ثم نقبل الفرضية القائلة توجد معوقات تواجه استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق والتي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية كالجرائم والتهديدات التي أصبحت في الوقت الراهن الشغل الشاغل في كيفية التقليل منها والاهتمام أكثر بأمن المعلومات. وعليه فإن مخاطر التدقيق الت يجب على مدقق الحسابات الاهتمام بها والتعامل معها هي:

أنواع مخاطر التدقيق: توجد عدة مخاطر للتدقيق نذكر منها:

➤ مخاطر التدقيق المقبولة :

وتعني احتمال وجود خطأ أو تحريف مادي في القوائم المالية وعدم تمكن المدقق من اكتشافه بالرغم من بذل العناية المهنية المعقولة، أو هي المخاطر المقبولة لدى المدقق بأن يقوم باستنتاج نتيجة غير سليمة بعد الانتهاء من إجراءات التدقيق، وقد يرجع سبب ذلك إلى طبيعة عملية التدقيق.

لتقييم مخاطر التدقيق المقبولة بشكل دقيق يجب على المدقق تقييم العوامل المؤثرة في هذا الخطر، وحسب الأدبيات النظرية في مهنة التدقيق فإن مخاطر التدقيق المقبولة تتأثر قيمتها بالزيادة أو النقصان بثلاثة عوامل رئيسية وهي درجة اعتماد المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية، واحتمالية أن يواجه العميل صعوبات مالية ومدى أمانة إدارة العميل¹.

¹ - Arens. A, Elder, R and Besséy. M : **Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach** , 14 th edition , Harlow , England , 2012.

➤ المخاطر المتأصلة :

وتعرف بأنها المخاطر المرتبطة بطبيعة العنصر أو النشاط فهناك احتمال وقوع انحراف مادي في هذا العنصر أو النشاط، وهناك احتمال وقوع عدة انحرافات بحيث لو جمعت مع بعضها البعض ستشكل انحراف مادي، وأسباب ذلك عادة ضعف الرقابة أو عدم وجودها، وترتبط بطبيعة المنشأة وبيئتها، ومن هذه البنود النقدية بأنواعها ومن الأنشطة المخزون السلعي.

هي المخاطر العامة التي تواجهها المؤسسة والتي يمكن لها أن تمنع حدوثها بدون استعمال نظام الرقابة الداخلية، من هذه المخاطر التضخم، الأزمات الاقتصادية، وغيرها

➤ مخاطر الرقابة :

وهو الخطر الناتج عن احتمال عدم تمكن أنظمة الرقابة الداخلية من منع أو اكتشاف الأخطاء والتحريفات المادية التي قد تقع سواء كانت هذه الأخطاء والتحريفات مادية بصورة منفردة أو في مجموعها تصبح مادية على مستوى بند معين أو نشاط ما، ولأن المدقق يعتمد على نظام الرقابة الداخلية بشكل كبير فعليه أن يأخذ هذا النوع من المخاطر بعين الاعتبار.

يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية المصمم، ومدى كفاءته وتحديد نقاط ضعفه من ناحية، والقيام باختبارات الالتزام من ناحية أخرى، للتأكد من مدى التزام التطبيق العملي لنظام الرقابة الداخلية الموضوع التي يتم الحكم على مدى الاعتماد عليها، وتبرز أهمية التخصص المهني للمراجع في تحديد اختبارات الالتزام إذ أنها توفر للمراجع الدراية بأماكن الأخطاء غير المتعمدة وكذلك العناصر التي يسهل التلاعب فيها في تلك الصناعة، ويكون لديه صورة متكاملة عن نظام الرقابة الداخلية الأكثر إحكاما في تلك الصناعة، وبذلك تكون اختبارات الالتزام التي يحددها المراجع أكثر كفاءة في الحكم على نظام الرقابة الداخلية¹.

➤ مخاطر الاكتشاف :

وهو الخطر الناتج عن احتمال عدم تمكن الاختبارات الجوهرية والإجراءات التحليلية من اكتشاف الأخطاء والتحريفات المادية والتي قد تقع سواء كانت هذه الأخطاء والتحريفات مادية بصورة منفردة أو في مجموعها تصبح مادية على مستوى بند معين أو نشاط ما.

¹ - معاذ طاهر صالح المقطري: أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة – دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الرابع، سنة 2011، ص 418.

يمكن للمدقق التحكم في خطر الاكتشاف إذ يستطيع بناءً على تقييمه لخطر الرقابة والخطر الحتمي أن يخفض خطر الاكتشاف إلى أقل مستوى ممكن عن طريق قيامه بالفحص التحليلي واختبارات العينة، ويكون الخطر هنا في أن الاختبارات التحليلية تخفق في اكتشاف تحريف مهم، إذا ما اختير تحليل خطأ أو طبق بطريقة خطأ، أو إذا اختيرت عينة غير ملائمة أو غير كافية، وإذا ما كان المراجع متخصصاً في الصناعة فإنه يمكن من تقليل مخاطر عدم الاكتشاف إلى أدنى مستوى ممكن¹.

ولعل خطر التدقيق يعد واحداً من أهم التحديات والصعوبات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات والذي يتمثل في المسؤولية المهنية والقانونية التي تقع على عاتق مراقب الحسابات في مواجهته للطرف الثالث المتمثل في مستخدمي المعلومات المحاسبية الذين يعتمدون على تقريره ويثقون به لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية، إذ تعرض العديد بل الكثير من مراقبي الحسابات وشركات التدقيق للاتهام في دعاوى قضائية رفعت من قبل الطرف الثالث بسبب الإهمال العادي أو الإهمال الجسيم عند تدقيق البيانات المالية أو فشل مراقب الحسابات في اكتشاف تحريف متعمد ما في البيانات المالي من قبل الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق².

وعلى هذا الأساس يتم استخدام نماذج مخاطر التدقيق:

أ- استخدام نماذج مخاطر التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات :

استخدام نموذج المخاطر هو طريقة منهجية للمدقق للنظر في عوامل الخطر التي يمكن أن تؤثر على أداء هذه المهمة. ويتأثر هذا الاستخدام من قبل البيئة التي يتم فيها تنفيذ عملية المراجعة، حجم الموقف المالي للعملاء، والحكم لها، صناعتها، وطبيعة نظام المعلومات الخاصة به وغيرها، كل هذه العوامل يمكن أن تؤثر على عنصر تقييم هذا النموذج من قبل مدقق الحسابات، يتميز أحد أنواع البيانات من عملاء انتباه واهتمام الباحثين في التدقيق عن مدى صلاحية استخدام نموذج المخاطر عن طريق استخدام تكنولوجيا المعلومات (IT) كدعم لإدارة المعلومات³.

¹ - معاذ طاهر صالح المقطري، مرجع سابق، ص 418.

² - عمر الدوري: دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، مجلة المنصور، العدد 14، الجزء الأول، سنة 2010، ص 130.

³ - Nabil Messabia, Abdelhaq Elbekkali, Michel Blanchette : Le Modèle du Risque d'Audit et la Complexité des Technologies de l'Information: une Etude Exploratoire, Journal Of Global Business Administration (JGBA) – December 2014 Volume 6, Number1.

كما هدفت دراسة Hajihaa, z إلى تحديد العوامل التي تؤثر على المخاطر المكونة لنموذج مخاطر التدقيق في بيئة التدقيق في إيران، إذ أن تقييم المخاطر في عملية التدقيق يؤثر بشكل مباشر على تكلفة وتوقيت واستراتيجية وجودة عملية التدقيق¹.

1- الطرق المستخدمة لتقدير مخاطر التدقيق: (المعادلات الرياضية المتعلقة بمخاطر التدقيق)

سنقوم من خلال استعراض الطرق المستخدمة في تقدير مخاطر التدقيق، التطرق لأهم المعادلات الرياضية التي تبين هذه المخاطر وذلك كما يلي:

➤ **مخاطر التدقيق المقبولة AAR = المخاطر المتأصلة IR × مخاطر الرقابة CR × مخاطر الاكتشاف DR.**²

$$AAR = IR * CR *$$

$$DR \dots\dots\dots 1$$

➤ **مخاطر الاكتشاف المقبولة = المخاطر المقبولة ÷ (مخاطر الرقابة × المخاطر المتأصلة أو المتوارثة)**³.

$$DR =$$

$$\frac{AAR}{IR * CR} \dots\dots\dots 2$$

العلاقة بين المخاطر المقبولة ومخاطر الاكتشاف هي علاقة طردية أي كلما زادت المخاطر المقبولة زادت مخاطر الاكتشاف المقبولة والعكس صحيح. والعلاقة بين مخاطر الرقابة والمخاطر المتأصلة من جهة ومخاطر الاكتشاف من جهة أخرى هي علاقة عكسية.

فكلما زادت مخاطر الرقابة والمخاطر المتأصلة قلت مخاطر الاكتشاف وهذا يدل على أن نظام الرقابة الداخلية غير صارم، والعكس صحيح.

¹- Hajihaa, z : Application of Delphi Method for Determining the Affecting Factors Upon Audit risk Model, **Management Science Letters** , 2, (1) , 2012, pp 379-390.

² - Hogan, Chris E., and Michael S. Wilkins. "Evidence on the audit risk model: Do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies?." **Contemporary Accounting Research** **25.1** (2008), p 221.

³ - Chang, She-I., et al. "The development of audit detection risk assessment system: Using the fuzzy theory and audit risk model." **Expert Systems with Applications** **35.3** (2008): 1056.

المطلب الثالث: معامل الارتباط Correlation بين متغيرات الدراسة

يستخدم هذا الأمر لمعرفة العلاقة بين المتغيرين أو أكثر ويرمز له بالرمز r وتكون العلاقة إما طردية أو عكسية أو تامة وتكون قيم معامل الارتباط محصورة بين $-1 \leq r \leq 1$

حددت القيم التالية من حيث قوتها

➤ -0.8 عكسية قوية؛

➤ 0.9 طردية قوية؛

➤ تامة.

Spearman Correlation يستخدم في حالة البيانات الوصفية

Person Correlation يستخدم في حالة البيانات الكمية

قيمة معامل الارتباط 0.005 تدل على وجود ارتباط طردي متوسط (x)

قيمة معامل الارتباط 0.005 تدل على وجود ارتباط طردي ضعيف ($/$)

الفرضية الصفرية: لا يوجد ارتباط ذو دلالة معنوية بين المتغيرات $\rho = 0$

الفرضية البديلة: يوجد ارتباط ذو دلالة معنوية بين المتغيرات $\rho \neq 0$

الجدول رقم (04 - 11): معامل الارتباط من برنامج spss

Corrélations

		التدقيق الالكتروني	جودة المعلومات المحاسبية	مخاطر التدقيق
التدقيق الالكتروني	Corrélation de Pearson	1	,506**	,157
	Sig. (bilatérale)		,002	,374
	N	34	34	34
جودة المعلومات المحاسبية	Corrélation de Pearson	,506**	1	-,080
	Sig. (bilatérale)	,002		,654
	N	34	34	34
مخاطر التدقيق	Corrélation de Pearson	,157	-,080	1
	Sig. (bilatérale)	,374	,654	
	N	34	34	34

** La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

تحليل البيانات:

اسم الاختبار: Person Correlation

إذن معامل الارتباط بين التدقيق الالكتروني وجودة المعلومات المحاسبية = 0.506 طردي متوسط

إذن معامل الارتباط بين التدقيق الالكتروني ومخاطر التدقيق = 0.157 طردي ضعيف

إذن معامل الارتباط بين جودة المعلومات المحاسبية ومخاطر التدقيق = 0.20 طردي ضعيف

الفرضية الصفرية: لا يوجد ارتباط ذو دلالة معنوية بين التدقيق الالكتروني وجودة المعلومات المحاسبية

$$\rho = 0$$

الفرضية البديلة: يوجد ارتباط ذو دلالة معنوية بين التدقيق الالكتروني وجودة المعلومات $\rho \neq 0$

قيمة الاحتمال (sig): 0.002

القرار: بما أن قيمة sig أقل من 0.05 إذن نقبل الفرضية البديلة ونرفض الفرضية الصفرية إذن يوجد

ارتباط ذو دلالة معنوية بين التدقيق الالكتروني وجودة المعلومات

الفرضية الصفرية: لا يوجد ارتباط ذو دلالة معنوية بين التدقيق الالكتروني مخاطر التدقيق $\rho = 0$

الفرضية البديلة: يوجد ارتباط ذو دلالة معنوية بين التدقيق الالكتروني مخاطر التدقيق $\rho \neq 0$

قيمة الاحتمال (sig): 0.374

القرار: بما أن قيمة sig أكبر من 0.05 إذن نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة إذن لا

يوجد ارتباط ذو دلالة معنوية بين التدقيق الالكتروني مخاطر التدقيق

الفرضية الصفرية: لا يوجد ارتباط ذو دلالة معنوية بين جودة المعلومات المحاسبية ومخاطر التدقيق

$$\rho = 0$$

الفرضية البديلة: يوجد ارتباط ذو دلالة معنوية بين جودة المعلومات المحاسبية ومخاطر التدقيق $\rho \neq 0$

قيمة الاحتمال (sig): 0.654

القرار: بما أن قيمة sig أكبر من 0.05 إذن نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة إذن لا

يوجد ارتباط ذو دلالة معنوية بين جودة المعلومات المحاسبية ومخاطر التدقيق.

المطلب الرابع: أسباب جودة المعلومات المحاسبية داخل عينة الدراسة

1. اعتماد التدقيق والرقابة الداخلية:

لقد أدرك مسيرو هذه المؤسسات أنه لا يمكن في أي حال من الأحوال التسيير وبفاعلية للمجمعات بهذا الحجم والتنوع في الفروع وتوزيعها عبر نقاط جغرافية عدة، إلا باللجوء إلى طاقم مؤهل يعتمد عليه في إدارة الرقابة الداخلية، فاعتمد مالكي ومديرو المجمعات التدقيق الداخلي والرقابة الداخلية، من أجل الاستفادة من مخرجاتها لاستخدامها في العديد من القضايا التسييرية، ففي هذا الإطار قاموا بإنشاء مديريات للتدقيق الداخلي على مستوى كل فرع، تعمل على التنسيق بين هذه المديريات.

كما اعتمدت هذه المجمعات هذا النمط انطلاقاً من ما يتوفر لديه من معطيات، فالتوزيع الجغرافي للفروع وللوحدات عبر مناطق عدة، كان من العوامل المحددة لذلك، وكذلك تنوع المنتجات من ناحية واستقلالية هذه الفروع من الناحية المالية والتسييرية.

فقد تم اعتماد مكونات الرقابة الداخلية بصفة كاملة داخل هذه المؤسسات لمعالجة المخاطر وكان ذلك عن طريق ما يلي:

1.1 بيئة الرقابة:

تمثلت في السياسات والإجراءات والتصرفات والاتجاه العام والإدارة العليا وأصحاب الوحدة الاقتصادية المرتبطة بضوابط الرقابة الداخلية وأهميتها. وقد تمثلت هذه المكونات في:

- القيم الأخلاقية والنزاهة؛
- الالتزام بالكفاءة؛
- مجلس الإدارة أو مشاركة لجنة التدقيق؛
- فلسفة الإدارة ونمط التشغيل؛
- الهيكل التنظيمي؛
- تحديد السلطات والمسؤوليات؛
- سياسات وممارسات الموارد البشرية.

2.1 تقدير المخاطر:

تمثلت في تحديد وتحليل الإدارة للمخاطر الملائمة لإعداد القوائم المالية طبقاً للإطار الدولي للتدقيق. وقد تمثلت هذه المكونات في:

➤ عمليات تقدير الخطر؛

➤ تحدي العوامل التي تؤثر على الخطر؛

➤ إمكانية حدوث الخطر؛

➤ قرار إدارة الخطر.

3.1 الأنشطة الرقابية: تمثلت في الإجراءات والسياسات التي تصنفها الإدارة للوفاء بأهدافها لأغراض

التقرير المالي. وقد تمثلت هذه المكونات في:

➤ أنواع الأنظمة الرقابية؛

➤ الفصل الكافي للواجبات؛

➤ الترخيص الملائم للعمليات والأنشطة؛

➤ السجلات والمستندات الكافية؛

➤ الرقابة المادية على الأصول؛

➤ الاختبارات المستقلة على الأداء.

4.1 المعلومات والاتصال: تم اعتمادها بواسطة الطرق المستخدمة في تحديد وتجميع وتسجيل والتقرير

عن عمليات الوحدة الاقتصادية. وذلك عن طريق أهداف التدقيق المرتبطة بالعمليات، الاكتمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل، التلخيص.

5.1 المتابعة: تمثلت في التقييم المستمر والدوري للإدارة على فاعلية تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية

لتحديد مواطن الضعف. ومتابعة الالتزام بنظام الرقابة الداخلية.

2. تبني النظام المحاسبي المالي وفق المعايير المحاسبية الدولية:

تهدف المحاسبة إلى تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة وإيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي يستلزم ضرورة وجود معايير محددة يتم القياس بموجبها، وهي المعايير المحاسبية التي تتمثل في كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها، إلزامية أو اختيارية، أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلاً أو مرجعاً سواء كانت نصوصاً تشريعية أو تنظيمية أو توصيات صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم العمل المحاسبي، ويتعلق المعيار المحاسبي بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية، أو نوع من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر في المركز المالي للمؤسسة

ونتائج أعمالها¹. فقد كان لتبني هذا النظام سنة 2010 الأثر البالغ في تحسين جودة معلومات هذه المؤسسات وتوحيد كشوفها المالية للتوافق مع التطورات العالمية.

3. استخدام تكنولوجيا المعلومات:

بالإضافة إلى ما سبق فقد تبنت هذه الشركات أيضا المعالجة الالكترونية لبياناتها، لتحسين جودة معلوماتها ومساعدة نظام الرقابة الداخلية على ايجاد السبل الكفيلة للرقابة الفعالة، وكان ذلك عن طريق تبني نظام الذي تركز أسسه على الواقعية الاقتصادية في المقام الأول، على حساب الشكل أو المظهر القانوني، كما أن التصريحات الجبائية - في بداية الأمر كانت تتم وفقا للأسلوب السابق (في شكلها اليدوي) من جهة أخرى، الأمر الذي دفع بالمشروع الجزائري لسن قانون رقم 09-110 الوارد بالجريدة الرسمية رقم 21 الصادرة بتاريخ 8 أبريل 2009، يسمح فيه للمؤسسات أن تمسك محاسبتها بالإعلام الآلي.

4. أثر الرقابة الداخلية على القرارات المتخذة وبالتالي جودة المعلومات المحاسبية:

تعتبر الرقابة الداخلية من الأدوات الأساسية التي تستعين بها مؤسسات البورصة بمختلف مستوياتها، لتتير لها الطريق والأساليب التسييرية الأفضل، فيستعملها المديرون في عملية اتخاذ القرارات المختلفة وخاصة منها الاستراتيجية، فعلى مستوى كل فرع و كل وحدة يتم فيه الاستعانة بأعمال ونتائج التدقيق الداخلي للشروع في مواجهة مواقف معينة كوجود مخاطر معينة أو المبادرة في تجسيد خطوات تحسينية معينة، وتتمثل مساعدة التدقيق الداخلي في عملية اتخاذ القرارات في جميع خطواتها، حسب كل موقف أو مشكل، فقد يستعان بالتدقيق الداخلي في الكشف أو تحديد معالم مشكل معين، كما قد تكون هذه المساعدة في تحديد أو تجميع البدائل الممكنة لحل مشكل ما، وقد يستعان بها في تحديد الحل الأفضل، كما يستعان بها في عملية تنفيذ ومتابعة القرارات المتخذة، هذا من خلال عملية التزويد للجهات المعنية حسب كل مستوى إداري بالمعلومات المؤهلة لاتخاذ القرارات، وهذا بضمان شرعيتها ومصداقيتها وسلامتها وأمنها بما يحقق جودة المعلومات المحاسبية.

¹ - قرين حاج قويدر: متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) ضمن النظام المحاسبي المالي، مركز الدراسات الإقليمية، جامعة الموصل، العراق، سنة 2012، العدد 8، ص 26.

خلاصة الفصل الرابع:

مما سبق يمكن استنتاج أن تكنولوجيا المعلومات مكنت مهنة المحاسبة والتدقيق من القيام بالأعمال الموكلة إليها بشكل أفضل وأسهل لدى المؤسسات الجزائرية وبالأخص عينة الدراسة التي أكدت على هذا الدور، فتكنولوجيا المعلومات وفرت أدوات عديدة منها قواعد البيانات والحواسيب والأنترنت وغيرها، هذه الأدوات لم تسهل فقط عمل التدقيق بل مكنت من أداء العمل بشكل أفضل ذلك كان ممكنا لمزايا عديدة يمكن بلوغها باستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال، كما تم هذا الفصل التحدث عن المميزات التي أضيفت لمهنة التدقيق بفضل هذه التكنولوجيا لدى عينة الدراسة، وقد يصعب التكهن بما يستجد من خدمات في تكنولوجيا المعلومات، ولكن بكل تأكيد سيصب ذلك في مصلحة المحاسب والمدقق وتسهيل عملية التدقيق في الجزائر.

الخاتمة

الخاتمة

1. تمهيد:

تعرضت الدراسة في هذا البحث إلى أثر المعالجة الالكترونية على الممارسات المحاسبية وتدقيق الحسابات وبالتالي جودة المعلومات، حيث ما تم عرضه في الفصل الأول يتمثل في مفهومي وآليات كل من تدقيق الحسابات وجودة المعلومات المحاسبية، حيث إتضح أن الغاية من التدقيق المحاسبي هو تمكين المدقق من إبداء رأيه حول المعلومات المالية، وحتى يتمكن المدقق من ذلك فإنه يقوم بإجراءات تم تصميمها كي توفر القناعة المعقولة بإعداد المعلومات المالية بصورة صحيحة من كافة النواحي المادية، وبناء عليه فإن المدقق يحاول توفير هذه القناعة حول عدم حدوث أية أخطاء أو التعبير عن الاحتيال في المعلومات المالية بصورة صحيحة ولذلك يجب على المدقق أن يخطط للتدقيق آخذا بعين الاعتبار الاحتمال المعقول لاكتشاف التباينات الجسيمة في المعلومات المالية نتيجة أي خطأ أو احتيال فيها، كما إن احتمال اكتشاف الخطأ يكون دائما أكبر من احتمال اكتشاف الاحتيال الذي تتم محاولة إخفائه بشكل متعمد، وأن جودة المعلومات تتحقق وفق خصائص نوعية تتمثل فيما يلي:

1- الموثوقية.

2- المصادقية.

3- حدوثها في وقت ملائم.

4- الأهمية النسبية.

أما فيما تعلق بالفصل الثاني، فقد بينا على أن تكنولوجيا المعلومات مكنت وساعدت مهنة المحاسبة والتدقيق من القيام بالأعمال الموكلة إليها بشكل أفضل وأسهل، فتكنولوجيا المعلومات وفرت أدوات عديدة منها قواعد البيانات والحواسيب والأنترنت وغيرها، هذه الأدوات لم تسهل فقط عمل التدقيق بل مكنت من أداء العمل بشكل أفضل ذلك كان ممكنا لمزايا عديدة يمكن بلوغها باستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال، كما تم في هذا الفصل التطرق إلى المميزات التي أضيفت لمهنة التدقيق بفضل هذه التكنولوجيا، وقد يصعب التكهن بما يستجد من خدمات في تكنولوجيا المعلومات، ولكن بكل تأكيد سيصب ذلك في مصلحة المحاسب والمدقق وتسهيل عملية تدقيق الحسابات.

أما الفصل الثالث فعرضنا من خلاله على أن المقاربة بين قطاع تكنولوجيا المعلومات والاتصال، والمحاسبة والتدقيق تؤدي لا محالة إلى تطوير مهنة التدقيق التي هي موضوع واهتمام دراستنا، والتي تمنح نوعا من المصادقية والثقة في القوائم المالية والتقارير التي تنتجها المؤسسات الاقتصادية والخاصة

الخاتمة

والصغيرة والمتوسطة، مما يثبت ما قمنا بدراسته وتحليله من معطيات وبيانات تبين هذه الأهمية البالغة التي تتميز بها مهنة التدقيق من الرقابة على الأنظمة الداخلية لهذه المؤسسات، والجزائر كباقي الدول يجب عليها التركيز على هذه الأنظمة الخبيرة والتكنولوجيا الحديثة، لكنها تبقى بعيدة كل البعد عنها وإذا ما أرادت اللحاق بركب الدول المتقدمة فعليها بزيادة المبادرات في هذا المجال وتحقيق وعي في شتى المجالات للنهوض بها ومساعدة الاقتصاد الوطني للنهوض وتحقيق قفزة نوعية في ظل الحوكمة العالمية وهذا ما تسعى إليه في الوقت الراهن.

إن المعالجة الالكترونية وتكنولوجيا المعلومات طورت كثيرا من مهنة تدقيق الحسابات وحسنت من المزايا التي تستعملها، وفق أطر وتقنيات أدت بشكل أو بآخر على تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة ضمن القوائم المالية والتقارير التي تنتجها المؤسسات، بطبيعة الحال مع توفر مجموعة من المخاطر المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات والتي على مدقق الحسابات أن يأخذها بعين الاعتبار ويجعل منها مركز قوة ودافع نحو الرقي بها إلى مصاف الجودة فبذلك نستطيع القول أنها طورت المعلومات التي تحتاج إليها المؤسسة، والتي تمثل مركز قرار قوي يدعم أهدافها وبالتالي تحقيق الهدف الرئيسي لها وهو تحقيق الأرباح بأقل التكاليف والاستمرار في النشاط لفترة طويلة.

2. نتائج اختبار الفرضيات:

تتمثل الفرضية الأولى: في أن مساهمة تكنولوجيا المعلومات في عملية تفعيل تدقيق الحسابات، يتوقف على مدى قناعة المسيرين بأهمية هذه الوظيفة خصوصا في بيئة تستخدم تكنولوجيا المعلومات. وهذا ما تم إثبات فيه أن قناعتهم بتدقيق الحسابات كأداة فعالة داخل المؤسسة، سوف تقودهم بالضرورة إلى مواجهة المشاكل المختلفة وهذا بتوفير المعلومات المؤهلة والمناسبة لكل مرحلة من مراحل عملية صنع القرارات، وأن هذا الاهتمام وهذه القناعة سوف تزيد من فاعلية تدقيق الحسابات كأداة تستخدم في العملية التسييرية لتذليل الصعوبات وبلوغ الأهداف بفاعلية وكفاءة.

أما فيما يخص الفرضية الثانية: المتمثلة في أن اعتماد تدقيق الحسابات في ظل المعالجة الالكترونية بجميع مقوماتها من شأنه أن يسهم بدرجة كبيرة في تفعيل القرارات المتخذة وعلى جميع المستويات، مما يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وهذا ما تم إثباته من خلال أن هناك دور فعال للتدقيق

الخاتمة

الحسابات الذي تتوفر فيه مجموعة من المقومات الأساسية والمؤهلة التي تحقق جودة المعلومات المحاسبية.

أما فيما يتعلق بالفرضية الثالثة الفرضية الثالثة: على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية أن تتبنى تدقيق الحسابات والرقابة الداخلية في ظل الظروف المحيطة بها والمخاطر التي تواجهها، وهذا لما لهما من إسهامات في تحقيق نتائجها. وهذا ما تم إثبات صحته من خلال الدراسة الميدانية لمؤسسات الجزائر، حيث أن هذا المؤسسات أيقنت بضرورة الاستعانة بتدقيق الحسابات والرقابة الداخلية، من أجل تتبع نشاطها ومراقبة السير العادي لهذا النشاط، مع الوقوف على تطبيق السياسات والإجراءات المتخذة، الأمر الذي يساعدها على تحقيق نتائج جيدة.

3. نتائج الدراسة:

ومن إستعراض الدراسة في هذا البحث يمكن استخلاص النتائج التالية:

1. أن التطور المتنامي اتجاه أهمية ودور تكنولوجيا المعلومات كقاطرة تقود الاقتصاد جاء نتيجة للإستجابة لعمليات وتداعيات عوامل ومظاهر التطور المرتبط بكل من التسارع المعرفي والعولمة والتغيرات التكنولوجية وزيادة حدة وعمق وكثافة المنافسة العالمية. وعليه فإنه يوجد وعي لدى مدقي الحسابات في الجزائر من خلال المبحوثين حول استخدام تكنولوجيا المعلومات التي تؤثر إيجابا على مهنتهم مما يؤدي إلى تحقيق فعالية كبيرة منها؛

2. أن الفكر والآليات المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات قد أثرت على الممارسات المحاسبية وعملية تدقيق الحسابات مما أدى إلى إحداث تغييرات بهما. لأنها تسهل لهم العمل اليومي وتوفر لهم الوقت والجهد، مما يسمح بإرضاء جميع الأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة؛

➤ أتاح استعمال الإنترنت والاكسترنترنت والإنترنت إتساع نطاق نشر المعرفة والمعلومات المحاسبية والإفصاح الكامل وفي أوقات متعددة ولمستخدمين متعددين ذات علاقة مع المؤسسة؛

➤ طالب المبحوثين بالاستثمار في التقنيات الحديثة وتخصيص لها جزء مهم من ميزانية المؤسسة رغم تكاليفها الباهضة والتي تعود فائدتها مع مرور الزمن؛

الخاتمة

- وأنه توجد أهمية بالغة للتكنولوجيا في إنتاج المخرجات من البيانات المحاسبية والمتمثلة أساسا في التقارير المالية والقوائم المالية عن تلك الصادرة بالطرق التقليدية؛
- تساعد آليات حوكمة الشركات مهنة التدقيق إلى أن تقدم معلومات محاسبية ذات جودة عالية أي تتصف بالمصداقية والملائمة، بمساهمة من تكنولوجيا المعلومات؛
- طبعا مع وجود مخاطر تتعلق بتكنولوجيا المعلومات والتي تؤثر على عملية التدقيق من أجل تحقيق جودة المعلومات المحاسبية فقد رأى مختلف المبحوثين أنه توجد أهمية بالغة لتوفير أمن المعلومات الذي يساهم في التقليل من هذه المخاطر.

4. التوصيات:

وفي ضوء هذه النتائج يوصي الباحث بما يلي:

1. في ضوء غياب الدور الفاعل للمنظمات المهنية العربية والمحلية في الدول العربية عموما وفي الجزائر خصوصا لمتابعة التغيرات المتسارعة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وتداعياتها على الممارسات المحاسبية، يوصي الباحث بضرورة الاهتمام بإصدار معايير محلية أو عربية للممارسات المحاسبية وعملية تدقيق الحسابات في ظل بيئة المعالجة الالكترونية وآلياته.
2. التحكم في مخاطر تكنولوجيا المعلومات عن طريق توفير برامج الحماية.
3. استخدام التكنولوجيا الحديثة في مجال التدقيق واستعمالها في اختيار العينات؛
4. القيام بدورات تكوينية لفائدة مدققي الحسابات خاصة في مجال التكنولوجيا الحديثة؛
5. ربط نظام الرقابة الداخلية بالتكنولوجيا الحديثة باعتباره يساهم في الرقابة الفعالة داخل أي منظمة؛
6. قيام الدولة بسن قوانين جديدة حول تكنولوجيا المعلومات ومواكبتها للتطورات التكنولوجية؛
8. توفير مختلف المؤسسات لبنية تحتية متطورة من التكنولوجيا الحديثة والاستعانة بالخبرات المؤهلة.

5. آفاق البحث: تتمثل آفاق البحث في المواضيع التالية

- دور التدقيق الداخلي الالكتروني في تحسين جودة المعلومات المالية- دراسة حالة؛
- دور حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات والاتصال- دراسة حالة الجزائر.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: باللغة العربية

أ. الكتب:

1. إبراهيم الجزراوي وآخرون: أساسيات المعلومات المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2009.
2. أحمد حسين علي حسين: نظام المعلومات المحاسبية، الإطار الفكري والنظام التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة 2004.
3. أحمد حلمي جمعة وآخرون: نظام المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر، دار المناهج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، سنة 2008.
4. أحمد حلمي جمعة: المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2009.
5. أحمد نور: مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية والعملية، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، بيروت، لبنان، سنة 2007.
6. إدريس ثابت عبد الرحمان: نظام المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر، سنة 2007.
7. أرينز ألفين، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، تعريب محمد عبد القادر الديسطي، أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، سنة 2005.
8. ألان لارامي وبرنارد فالي: البحث في الاتصال، عناصر منهجية، ترجمة ميلود سفاري وآخرون، مؤسسة الزهراء للفنون المطبعية، قسنطينة، الجزائر، سنة 2004.
9. ثناء علي القباني، مراجعة نظم تشغيل البيانات إلكترونياً، الدار الجامعية، مصر، سنة 2008.
10. ثناء علي قباني: نظام المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، سنة 2008.
11. حسين القاضي، حسين دحدود، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، سنة 1999.
12. حسين بلعجوز: نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الانتاجية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، سنة 2009.
13. حسين عبيد، شحاته السيد: المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة 2007.

14. خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات: الناحية النظرية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، سنة 2004.
15. خضير كاضم حمود، روان منير الشيخ: إدارة الجودة في المنظمات المتميزة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2010.
16. خلف عبد الله وردات: التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، سنة 2006.
17. رضوان حلوة حنان: النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، سنة 2006.
18. سليم إبراهيم الحسنية: نظام المعلومات الإدارية، دار المريح للنشر، الرياض، سنة 1998.
19. سمير أبو غاية: الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة للأنظمة الالكترونية للمعلومات، مركز توزيع الكتب، القاهرة، سنة 2009.
20. سيد عطاء الله السيد: نظام المعلومات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2009.
21. شعيب شنوف: محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة المؤسسة الجزائرية بوداود، الجزائر، الجزء الأول، سنة 2009.
22. صلاح الدين عبد المنعم مبارك: نظام المعلومات المحاسبية مدخل رقابي، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، سنة 2012.
23. عامر إبراهيم قنديلجي وآخرون: تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 2002.
24. عبد الحي مرعي: المعلومات المحاسبية و بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، مؤسسة شباب جامعة الإسكندرية، سنة 1993.
25. عبد الرزاق محمد قاسم: نظام المعلومات المحاسبية الحاسوبية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2003.
26. عبد السميع الدسوقي: أساسيات المحاسبة المالية، دار وائل للنشر والطباعة، الجزء الأول، عمان، الأردن، سنة 2002.
27. عبد الله خالد أمين: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الرابعة، عمان، الأردن، سنة 2007.
28. عبد المالك إسماعيل حجر: نظام المعلومات المحاسبية، دار الفكر المعاصر، الطبعة الرابعة، صنعاء، اليمن، سنة 2004.
29. عبد المقصود دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف: نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، سنة 2004.

30. عبد الوهاب علي، شحاتة السيد: الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة في بيئة تكنولوجيا المعلومات وعولمة أسواق المال، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، سنة 2006.
31. عبد الوهاب نصر علي: مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة وأسواق المال والتجارة الإلكترونية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، سنة 2004.
32. عطاء الله أحمد سويلم الحسبان: التدقيق والرقابة الداخلية في بيئة نظم المعلومات المحاسبية، دار الـراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، سنة 2009.
33. عطاء الله أحمد سويلم الحسبان: الرقابة الداخلية والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الـراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 2009.
34. عوض منصور ومحمد أبو النور: تحليل نظم المعلومات باستخدام الكمبيوتر، دار الفرقان للنشر والتوزيع، الطبعة 5، عمان الأردن، سنة 1999.
35. غسان فلاح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار أرام للدراسات والنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، سنة 2006.
36. القاضي وآخرون: تصميم نظام المعلومات الإدارية والمحاسبية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، سنة 2010.
37. محمد بوتين: المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، سنة 2003.
38. محمد دباس حميد وآخرون: حماية أنظمة المعلومات، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، سنة 2007.
39. محمد علي بني عطاء: مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار الـراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، سنة 2007.
40. محمد يوسف حفاوي: نظام المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان الأردن، سنة 2001.
41. معالي فهمي حيدر: نظام المعلومات مدخل لتحقيق الميزة التنافسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
42. نبيل محمد مرسى: التقنيات الحديثة للمعلومات، دار الجامعة الجديدة، مصر، سنة 2005.
43. هادي التميمي: مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، سنة 2006.
44. هيثم حمود الشبلي: إدارة مخاطر الإحتيال في قطاع الاتصالات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، سنة 2009.
45. ياسر صادق مطيع وآخرون: نظام المعلومات المحاسبية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، سنة 2007.

II. أطروحات الدكتوراه:

1. ابراهيم بن سطم بن خلف العنزي: التوقيع الالكتروني وحمايته الجنائية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الفلسفة في العلوم الأمنية، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، قسم العدالة الجنائية، الرياض، سنة 2009.
2. أمينة قدايفة، أثر تكنولوجيا المعلومات على المزيج التسويقي دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، سنة 2015.
3. بروبة سهام: تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على التدقيق المحاسبي بالمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، سنة 2015.
4. بلقيدوم صباح: أثر تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الحديثة على التسيير الاستراتيجي للمؤسسات الاقتصادية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، سنة 2013.
5. دراوسي مسعود: السياسة المالية ودورها في تحقيق التوازن الاقتصادي حالة الجزائر: 1990-2004، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سنة 2006.
6. زين يونس: أثر التجارة الالكترونية على المراجعة الداخلية في المصارف، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، سنة 2014.
7. سهام عبد الكريم: دور تكنولوجيا المعلومات والاتصال في تأهيل المؤسسات الجزائرية الصغيرة والمتوسطة - دراسة حالة عينة من المؤسسات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر 03، سنة 2014.
8. صافي عبد القادر: سياسة الخصوصية في ظل الإصلاحات الاقتصادية حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية فرع علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2007.
9. صديقي مسعود: نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر، سنة 2004.
10. ضيف أحمد: تكنولوجيا المعلومات والاتصال كمدخل لتفعيل إدارة التغيير بالمؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بالقائد، تلمسان، سنة 2013.

11. العايب ياسين: إشكالية تمويل المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسنطينة، سنة 2011.
12. عيواج مختار: بورصة الأوراق المالية ودورها في خوصصة المؤسسات الاقتصادية العمومية دراسة حالة الجزائر، رسالة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 3، سنة 2013.
13. غوالي محمد البشير: نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 03، سنة 2004.
14. غيدة فلة: إشكالية ترشيد إدارة الموارد البشرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، تخصص تسيير، جامعة الجزائر 3، سنة 2012.
15. قندوشي ربيعة: محددات استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات في مجال الاتصال التنظيمي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في الإعلام والاتصال، جامعة الجزائر 03، سنة 2013.
16. لمين علوطي: أثر تكنولوجيا المعلومات والاتصال على إدارة الموارد البشرية في المؤسسة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2008.
17. محمد بن جاب الله: اثر تكنولوجيا المعلومات على تفعيل وتنمية الخدمات المالية- دراسة حول كفاءة شركات التأمين وآفاق استثمارها الالكتروني، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، سنة 2012.
18. مداحي عثمان: دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2009.
19. مناد علي: دور حوكمة الشركات في الأداء المؤسسي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه تخصص اقتصاد التنمية، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان، سنة 2014.
20. موسى سداوي: دور الخوصصة في التنمية الاقتصادية - حالة الجزائر-، كلية العلوم الاقتصادية، أطروحة دكتوراه تخصص فرع اقتصادي، جامعة الجزائر، سنة 2007.
21. نوفل حديد: تكنولوجيا الانترنت وتأهيل المؤسسة للاندماج في الاقتصاد العالمي مع دراسة حالة المؤسسة الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه دولة في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007.
22. وردة حمدي: أثر استخدام التسويق عبر الإنترنت على المؤسسات دراسة ميدانية لفنادق الجزائر العاصمة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم الإعلام والاتصال، جامعة الجزائر 03، سنة 2014.

23. يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة: التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية، جامعة بوبكر بلقايد- تلمسان-، 2015.

III.المجلات، التقارير والدراسات:

1. ابتسام أحمد فتاح، رجاء جاسم محمد: تقويم نظام الرقابة الداخلية في الشركة العامة لصناعة البطاريات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد 20، الفصل الثالث، سنة 2012.
2. أحمد بن محمد السلطان: تطور جودة المعلومات المحاسبية، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد الحادي عشر، العدد 2، سنة 2012.
3. أحمد سعيد قطب حسانين: التكامل بين الآليات المحاسبية والغير المحاسبية لتنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 01، المجلد رقم 46، سنة 2009.
4. أحمد عبد الرحمان المخادمة، حاكم رشيد: أهمية تطبيق اجراءات المراجعة التحليلية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 4، سنة 2007.
5. أحمد مهدي هادي العنزي: تحليل حوكمة الشركات على جودة الإفصاح المحاسبي، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 4، العراق، سنة 2014.
6. أسامة بن غانم العبيدي: الاتجاهات الحديثة في تجريم الاحتيال المعلوماتي، مجلة جامعة الملك سعود في الأنظمة والعلوم السياسية، المجلد 22، سنة 2010.
7. أسامة بن غانم العبيدي: حجية التوقيع الإلكتروني في الإثبات، المجلة العربية للدراسات الأمنية والتدريب، المجلد 28، العدد 56، 1434هـ، الرياض.
8. أسامة عمر جعارة: أثر كفاءة المدقق الخارجي في إكتشاف ممارسات المحاسبية الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 11، سنة 2014.
9. أسامة محمد صالح: المراجعة الإلكترونية، مجلة المال والاقتصاد مجلة دورية يصدرها بنك فيصل الإسلامي السوداني، العدد 68، سنة 2012.
10. أسعد محمد علي وهاب الشمري، موفق عبد الحسين محمد: إستخدام مراقبي الحسابات التقنيات المحوسبة لغرض تدقيق البيانات المالية، مجلة جامعة كربلاء العلمية، المجلد 7، العدد 4، سنة 2009.
11. إسماعيل حسين آحمرو: أسباب ضعف الإجراءات الرقابية في نظم المعلومات المحاسبية - دراسة تحليلية، تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، المجلد 72، العدد 28، سنة 2006.

12. إسماعيل رومي، علي محمود صلاح: واقع فعالية نظام المعلومات من وجهة نظر متخذي القرار في جامعة القدس المفتوحة، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد السابع والعشرون، العدد 2، سنة 2012.
13. أسيل جبار عنبر، موفق عبد الحسين محمد: أثر إقرارات الإدارة في مسؤولية مراقب الحسابات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد 19، الفصل الثاني، سنة 2012.
14. الأمين، البهلول، الحارس: فجوة التوقعات في المراجعة -دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية، مجلة جامعة تشرين للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد 31، العدد 2، سنة 2009.
15. انعام محسن حسن زويلف: طبيعة تهديدات أمن نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية- دراسة تطبيقية على شركات التأمين الاردنية، المجلة العربية للمحاسبة، البحرين، سنة 2009.
16. آيت محمد مراد: الممارسة الحسابية في الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي، دراسات اقتصادية، العدد 16، بدون سنة النشر.
17. إيمان شريط وسعيد بومنجل: الأزمة الاقتصادية العالمية الراهنة وتكنولوجيا الإعلام والاتصال، مجلة التواصل في الإدارة والقانون، العدد 38، سنة 2014، كلية العلوم الاقتصادية، عنابة.
18. ايناس عبد الرحمان القيسي: أثر التدقيق الداخلي والخارجي في اكتشاف الفساد الاداري والمالي، مجلة كلية التراث الجامعة، العراق، العدد 6، سنة 2010.
19. بتول محمد نوري وآخرون: انعكاسات أعمال التجارة الالكترونية على هيكل الرقابة الداخلية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد 22، المجلد 8، الفصل الأول، العراق، سنة 2013.
20. بشرى عبد الله شتيت: استخدام الخوارزمات الجينية في عملية توزيع القروض المصرفية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 9، العدد 35، البصرة، العراق، سنة 2014.
21. بلعور سليمان: دوافع وآثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي، مجلة رؤى اقتصادية - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، سنة 2014، - جامعة الوادي - الجزائر ، عدد 6.
22. بن سعيد محمد، لشلاش عائشة: جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات- دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين لولاية عين تموشنت، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 43، سنة 2015.
23. بن عنتر عبد الرحمان: مراحل تطور المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، و آفاقها المستقبلية، مجلة العلوم الانسانية، جامعة بسكرة، العدد الثاني، سنة 2002.
24. بهدي عيسى بن صالح: ملامح هيكل المؤسسة الشبكية، مجلة الباحث، العدد الثالث، سنة 2004.

25. بوركايب محمد عبد الماجد: متطلبات تدقيق نظم المعلومات المحاسبية الالكترونية على ضوء المعايير الدولية، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 12، المجلد 1، سنة 2015، خميس مليانة.
26. بوشدوب طلال محمد الخميني: دور وأهمية نظام المعلومات المحاسبية المالية في تفعيل مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية - مخبر التنمية الاقتصادية و البشرية جامعة سعد دحلب البليدة 2014 - الجزائر، عدد 10.
27. بومدين بلخير: أثر التوجه نحو السوق على الابتكار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية لاتجاهات المديرين، التواصل في العلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 34، كلية العلوم الاقتصادية وعلم التسيير، جامعة قلمة، سنة 2013.
28. تبة سومية: دور المعايير المحاسبية الدولية معايير الابلاغ المالي الدولية في تفعيل التحليل المالي بالمؤسسة- دراسة حالة المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية والبناء، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي - مخبر مستقبل الاقتصاد الجزائري خارج المحروقات - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة أمحمد بوقرة بومرداس 2013- الجزائر، ع1.
29. ثائر محمد العاني: تكنولوجيا المعلومات واقتصاد المعرفة القائم على التجارة الكترونية أداة للمنافسة الصناعية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد 01، العراق، سنة 2008.
30. ثريا الخزرجي: السياسة النقدية في العراق بين تراكمات الماضي وتحديات الحاضر، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد 33، سنة 2010.
31. جاوحدو رضا، مايو عبد الله: رؤية استشرافية حول المحاسبة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (المفاهيم والتقنية)، مجلة دراسات وأبحاث، العدد 7، الجلفة، سنة 2012.
32. جمال عبد الرحمان أبو سردانة، مهند أحمد عتمة، محمد إبراهيم الحاوي: قدرة الشركات العامة على منع الغش وكشفه دراسة تحليلية لقطاع الخدمات في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 09، العدد 01، سنة 2013.
33. جميل حسن النجار: التوسع في الإفصاح داخل القوائم والتقارير المالية لدى الشركات المساهمة العامة وأثره على النشاط الاستثماري، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد الثاني، سنة 2012.
34. حاج قورين قويدر: أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد العاشر، الجزائر، سنة 2012.
35. حبة جوي، بن بركة عبد الوهاب: الذكاء الاقتصادي كمدخل لبناء الأفضلية التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 11، جامعة المسيلة، سنة 2014.
36. حسين أحمد دحدوح: دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الأول، سنة 2008.

37. حسين أحمد دحدوح: مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في إكتشافه، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الأول، سنة 2006.
38. حسين راغب طلب: أثر تنفيذ آليات حوكمة الشركات في تخفيض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 45، العراق، سنة 2015.
39. خلفاوي شمس ضيات: مسألة قيمة المعلومات في اتخاذ القرارات بالمنظمة، دفا تر السياسة والقانون، العدد 3، جوان 2010.
40. خلفاوي شمس ضيات: الذكاء الاقتصادي رهان لتسيير المؤسسات الحديثة، مجلة العلوم الإنسانية والإجتماعية، العدد 10، جامعة عنابة، سنة 2013.
41. خلود موسى عمران، ندى بدر جراح: تأمين حماية مواقع الحوكمة الالكترونية للشركات في محافظة البصرة دراسة استطلاعية، دراسات البصرة، السنة 9، العدد 18، سنة 2014.
42. رافد عبيد النواس: أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات أنموذج مقترح، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الرابع عشر، العدد 50، سنة 2008.
43. رامي محمد الزيدية وعلي عبد القادر ذنبيات: أثر تقرير المدقق الخارجي في اتخاذ القرار الإلتزامي في البنوك التجارية الأردنية ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد 03، سنة 2012.
44. رياض حامد الدباغ: دور العلم والتكنولوجيا في مسيرة وتقدم الأمم، مجلة جامعة عجمان للعلوم والتكنولوجيا، المجلد الثاني عشر، العدد 02، سنة 2007.
45. ريم عقاب حسين طه: دور نظام دعم القرارات الالكترونية في رفع كفاءة أداء عملية التدقيق الخارجي، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 02، جامعة البلقاء التطبيقية، الأردن، سنة 2013.
46. الزريقات، العلي، هدو: أثر عناصر الشبكة المعرفية على الاستراتيجية التكنولوجية في منظمات صناعة الأدوية الأردنية، المجلة العلمية المحكمة البصائر، المجلد 13، العدد 2، سنة 2010.
47. زهيرة كيسي: النظام القانوني لجهات التوثيق (التصديق) الإلكتروني، دفا تر السياسة والقانون، العدد السابع، سنة 2012.
48. زويطة محمد الصالح: دور حساب النتائج حسب الطبيعة وفق النظام المحاسبي المالي في قياس أداء المؤسسة، دراسات إقتصادية - مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية - الجزائر، سنة 2014، عدد 23.
49. زياد هاشك السقا، متطلبات التدقيق البيئي في ضوء معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (GASS)، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 7، العراق، سنة 2011.

50. ساهي فوزية: الشراكة الأجنبية في المؤسسات العمومية الجزائرية، دراسات اجتماعية مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، الجزائر، العدد 8، سنة 2011.
51. سالم أحمد صباح: مجالات مساهمة الاتجاهات الحديثة في المراجعة لزيادة الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي في عملية المراجعة دراسة تحليلية تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 3، مصر، سنة 2014.
52. سعيد مخلد النعيمات: تحليل العوامل المؤثرة على جودة وكفاءة مهنة التدقيق المحاسبي - دراسة اختبارية في المحيط الأردني، مجلة البحوث التجارية (كلية التجارة - جامعة الزقازيق)، سنة 2013 - مصر، مج 35، ع 2.
53. سلمان جودي داود: نظام المعلومات المحوسبة في شركات النفط العراقية في محافظة البصرة، مجلة آداب البصرة، العدد السادس والخمسون، سنة 2011.
54. سليمان حسين البشتاوي: دور الحاكمية المؤسسة في تعزيز أداء المدقق الداخلي من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 41، العدد 2، سنة 2014.
55. سمير كامل محمد عيسى: العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الإسكندرية، العدد رقم 01، المجلد 45، سنة 2008.
56. شادية عبد الله محمد حسن: دور المعلومات المحاسبية في ترقية الأداء، مجلة المصرفي دراسات وبحوث، السودان، العدد 61، سنة 2011.
57. شاهر فلاح العرود: اثر نظام المعلومات المحاسبية على الرقابة المالية، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد الحادي عشر، العدد الأول، سنة 2012.
58. شريف غياط، محمد بوقموم: حاضنات الأعمال الالكترونية ودورها في تطوير الإبداع والابتكار بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حالة الجزائر، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد السادس، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2009.
59. شمس الدين التجاني، عبد الرؤوف عبادة: مساهمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تنمية المشاريع العمومية قراءة نقدية تحليلية للمادة (55) مكرر من قانون الصفقات العمومية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 05، سنة 2014.
60. صادق حامد مصطفى: إدارة خطر الاكتشاف في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، العدد التاسع، سنة 1998.
61. صاغور مسعود: تعزيز الافصاح بعد الاصلاح المحاسبي في الجزائر ودوره في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية - مخبر التنمية الاقتصادية و البشرية - جامعة سعد دحلب البليدة، سنة 2013 - الجزائر، عدد 8.

62. صالح احمد صالح: دور إدارة المعرفة في تنمية القيادات الإدارية، مجلة المنصور، العدد 17، خاص بالمؤتمر الدولي (11)، سنة 2012.
63. صباح بلقيدوم: أنظمة المعلومات الاستراتيجية كأداة لتحقيق التميز في منظمات الأعمال- تجربة مؤسسة اتصالات الجزائر، مجلة كلية العلوم الاقتصادية (مجلة الباحث)، ورقة، عدد 14، سنة 2014.
64. صبيحة برزان: اثر التدقيق الالكتروني في رفع الاستقلالية وكفاءة المدقق الداخلي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 84، المجلد 21، العراق، سنة 2015.
65. صدام محمد الحياي: سطم صالح حسين: أثر التجارة الالكترونية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 3، سنة 2006، العراق.
66. صفاء أحمد محمد العاني: دور تكنولوجيا المعلومات في تعزيز تقويم الأداء ومحاسبة المسؤولية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 65، سنة 2012.
67. صلاح الدين سولم: مساهمة معايير المحاسبة الدولية في تطوير مخرجات نظم المعلومات المحاسبية، دورية متخصصة في التواصل في الاقتصاد والقانون، العدد 38، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عنابة، الجزائر، سنة 2014.
68. طارق كميل: مقدموا خدمات المصادقة الإلكترونية (التنظيم القانوني وواجباتهم ومسؤولياتهم، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والقانونية، المجلد 05، العدد 03، سنة 2008.
69. طلال حمدونة، علام حمدان: مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق في فلسطين وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية، مجلة العلوم الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد السادس عشر، العدد الأول، يناير 2008.
70. الطيب ابراهيم عبد الله الحاج: فجوة التوقعات في المراجعة، مجلة المال والاقتصاد، بنك فيصل الاسلامي السوداني، العدد 11، سنة 2011.
71. طيب داودي، ماني عبد الحق: تقييم اعادة هيكلة المؤسسة الاقتصادية العمومية الجزائرية، مجلة المفكر، العدد الثالث، بسكرة، سنة 2004.
72. عبد الاله محمد النوايسة: مدى توفير حماية جزائية للتوقيع الالكتروني ومعطياته في القانون الأردني- دراسة مقارنة، المجلة الأردنية في القانون والعلوم والسياسة، المجلد 2، العدد 2، سنة 2010.
73. عبد الرزاق قائم الشحادة، عبد الحفيظ قدور بلعربي: مدى اعتماد المستثمرين على المعلومات المالية والغير مالية عند صناعة واتخاذ القارات الاستثمارية، مجلة معارف في العلوم القانونية والاقتصادية، العدد 10، سنة 2011.

74. عبد الكريم مقراني: التدقيق في ظل المعالجة الآلية (المسارات الوصفية للمعالجة الآلية)، مجلة مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، الجزائر، العدد 21، سنة 2013.
75. عبد اللطيف شهاب الراوي: أرسلان إبراهيم الأفندي، أثر الاستثمار في تقانة المعلومات وفاعلية نظام المعلومات المحاسبية في ظل الاقتصاد المعرفي، مجلة الإدارة والاقتصاد، العراق، عدد 93، سنة 2012.
76. عبد الله عقلة غنيمات، وليد زكريا صيام: العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية في الوزارات الأردنية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد السابع، العدد 4، سنة 2011.
77. عبد الله فاضل الحياي: تطبيقات الذكاء الاقتصادي في التجارة الإلكترونية في إطار الاقتصاد المبني على المعرفة، دراسات إقليمية، المجلد 8، العدد 24، العراق، سنة 2011.
78. عبد الناصر حميدان، محمد زكريا سودة: أثر نظام المعلومات المحاسبية في تخفيض تكلفة الخدمة الفندقية دراسة ميدانية، مجلة تنمية الرافدين، العدد 111، سنة 2011.
79. عبود زرقين، توابتية الطاهر: الآثار المرتقبة لانضمام الجزائر إلى المنظمة التجارة العالمية على تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، سنة 2013، العراق.
80. عدنان عواد الشوابكة: دور نظم تكنولوجيا المعلومات في اتخاذ القرارات الإدارية، دار اليازوري للنشر، عمان، الأردن، سنة 2011.
81. عدنان هاشم السامرائي، طلال جيجان العلكاوي: دور النظام المحاسبي في التعافي من الأزمة المالي العالمية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد 20، الفصل الثالث، البحرين، سنة 2012.
82. عدي صفاء الدين فاضل: تأثير نظام إدارة الجودة (ISO 9001) في مستوى جودة نظام المعلومات المحاسبية، المجلة الدورية نصف شهرية عن كلية الاقتصاد، المجلد الخامس، العدد 09 البصرة، العراق، سنة 2012.
83. عصام محمد البحيصي: مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية في ظل نظام المعلومات المحاسبية الإلكترونية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد السادس، سنة 2014.
84. عصام محمد البحيصي، حرية شعبان الشريف، مخاطر نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية دراسة تطبيقية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد السادس عشر، العدد 02، سنة 2008.
85. عطا الله الحسين: مدى مواكبة المدققين الداخليين لمتطلبات تكنولوجيا معلومات أنظمة الرقابة الداخلية في شركات المساهمة العامة الأردنية، مجلة المنارة، المجلد الرابع عشر، العدد 01، سنة 2007.

86. عفاف إسحق أبو زر، باسم ممدوح العنزي: قياس إدراك مسؤولية مدقق الحسابات عن تنفيذ المتطلبات المهنية لبرامج التدقيق في ظل الإفصاح الإلكتروني للبيانات المالية الملخصة، مجلة المدير الناجح، كلية التجارة بالإسكندرية، بدون سنة نشر.
87. علاء أحمد حسن، صدام حسين علي: مدى توافر بعض متطلبات الاستعداد الاستراتيجي للتحويل نحو الإدارة الإلكترونية، تنمية الرافدين، المجلد 23، العدد 104، الموصل العراق، سنة 2011.
88. علام محمد موسى حمدان: اثر التحفظ المحاسبي في تحسين جودة التقرير المالية، مجلة الدراسات في العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد الثاني، الأردن، سنة 2011.
89. علام محمد موسى حمدان، صبري ماهر صبري مشتهى: علاقة خصائص لجنة التدقيق بنوع تقرير محافظ الحسابات، المجلة العربية للمحاسبة، البحرين، سنة 2011.
90. علي سليمان النعامي: حدود ومسؤولية مدقق الحسابات عن مدى الثقة في المعلومات المالية على الانترنت، تنمية الرافدين، العدد 95، المجلد 31، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، سنة 2009.
91. علي عبد الصمد عمر: إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر - دراسة مقارنة مع مصر، مجلة الباحث، ورقلة، العدد 12، سنة 2013.
92. علي عبد الغني اللايذ وآخرون: أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة التقرير المالية، مجلة التقني، المجلد السادس والعشرون، العدد الرابع، سنة 2013.
93. علي عبد الغني اللايذ وآخرون: أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على جودة التقرير المالية، مجلة التقني، المجلد السادس والعشرون، العدد الرابع، سنة 2013.
94. علي عهد زعيتير وحسام عبد المحسن العنقري: اعتماد المراجع على تقديره الشخصي في تحقيق عدد من متطلبات العمل الميداني وآثاره على جودة الأداء المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة، المجلد 25، العدد 01، سنة 2011.
95. عماد صالح نعمة: موقف المدقق الخارجي اتجاه مسؤولية الإهمال في كشف الغش، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 29، العراق، سنة 2013.
96. عمر الدوري: دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، مجلة المنصور، العدد 14، الجزء الأول، سنة 2010.
97. عمر علي كامل الدوري: دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع، مجلة المنصور، عدد خاص الجزء الأول، سنة 2010.
98. عمر وصفي عقيلي، محمد ناصر الدين ناصرك دور الخصائص التنظيمية في دعم الابتكار الإنتاجي للمشروعات الاستثمارية دراسة ميدانية في الجمهورية العربية السورية، تنمية الرافدين، المجلد 34، العدد 106، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، سنة 2012.

99. عوض الله جعفر الحسين أبو بكر: أهمية جودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم والتقانة، المجلد 12، العدد 02، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، سنة 2011.
100. فاطمة الزهراء رقايقية: مساهمة التدقيق في رفع جودة المعلومة المالية في ظل حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، ورقة، العدد 01، سنة 2014.
101. فائزة محمد الحسن خليل: دور المعلومات في الاقتصاد، مجلة الاقتصاد والعلوم السياسية، بدون سنة نشر.
102. فضيلة بوطورة، نوفل سمايلي: واقع تطبيق أساليب الرقابة الداخلية في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات في البنوك التجارية- دراسة ميدانية لوكالات البنوك العمومية الجزائرية لولاية تبسة، مجلة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد 13، سنة 2015.
103. فؤاد عبد المحسن الحيوري: دور تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها على التنمية الاقتصادية في العراق، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية، جامعة بابل العراق.
104. فيحاء عبد الله يعقوب، فرقد فيصل جدعان الغانمي: أثر تطبيق قواعد الحوكمة في مصداقية التقرير المالية وفي تحديد وعاء ضريبة الدخل، دراسة في قسم الشركات في الهيئة العامة للضرائب.
105. قورين حاج قوير: متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) ضمن النظام المحاسبي المالي، مركز الدراسات الإقليمية، جامعة الموصل، العراق، سنة 2012، العدد 8.
106. كربالي بغداد: نظرة عامة على التحولات الاقتصادية في الجزائر، مجلة العلوم الإنسانية جامعة بيسكرة، العدد 8، سنة 2005.
107. كريمة الجوهر وآخرون: أثر مخاطر استخدام التكنولوجيا في جودة عمل المدقق، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد العاشر، العدد الثاني، سنة 2010.
108. لطرش فيروز، عيدوني العياشي: المنظومة القيمية في ظل تكنولوجيا الإعلام والاتصال الحديثة -الانترنت نموذجا، مجلة مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، الجزائر، العدد 27، سنة 2014.
109. ليلي ناجي مجيد الفتلاوي: دور نظام المعلومات المحاسبية والتكاليف في مكافحة الفساد، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 32، سنة 2012.
110. ليلي ناجي: بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، سنة 2013.
111. ماجد محمد الفراء، سمر محمد شاهين: واقع الرقابة الإدارية الداخلية في المنظمات الأهلية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد السابع عشر، العدد 02، سنة 2008.

112. ماجد مصطفى عبد الباز: جودة التقارير المالية في ضوء خصائص المعلومات المحاسبية ومبادئ حوكمة الشركات، المجلة العلمية كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد الثالث، العدد الأول، سنة 2012.
113. مازن أحمد العمري: مصداقية القوائم المالية وتحليل نتائج العمل، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، العدد الثالث، سنة 2013.
114. مجدي أحمد الجعبري: أثر التجارة الالكترونية على الإفصاح المحاسبي، مجلة الأكاديمية العربية في الدنمارك، العدد 14، سنة 2013.
115. مجدي أحمد الجعبري: الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانية على الشركة السعودية للصناعات الأساسية، مجلة دورية متخصصة.
116. مجدي محمد سامي: دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، مصر، المجلد 2 رقم 46، سنة 2009.
117. محمد أبو الهيجاء، أحمد الحايك: اتجاهات التطور في المسؤوليات للجان التدقيق وإمكانية تطبيقها في الأردن، مجلة الاقتصادي - كلية الاقتصاد بجامعة عدن، سنة 2013 - اليمن ، سنة 6، عدد 6 و7.
118. محمد أحمد إبراهيم خليل: دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، كلية التجارة ببها، مصر، سنة 2005.
119. محمد بشير غوالي: دور مراجع الحسابات في تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، دراسة حالة عينة من ممارسي مهنة المحاسبة ولايات الجنوب الجزائري، مجلة الباحث، ورقة، العدد 12، سنة 2013.
120. محمد زرقون: انعكاسات استراتيجية الخصوصية على الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد 07، سنة 2010.
121. محمد زرقون، زينب شطيبة: تكنولوجيا المعلومات والاتصال وتأثيرها على رضا الزبائن في المؤسسة المصرفية الجزائرية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 03، سنة 2013.
122. محمد سليم ناعسة، بشير احمد خميس: أثر مشاركة المحاسبين في تطوير نظام المعلومات المحاسبية في نجاح تلك النظام، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الخامس، العدد 02، سنة 2009.
123. محمد عبد الحسين حسن الطائي: أمن المعلومات، مجالات الاختراق وآلية التعزيز، المجلة العربية للدراسات الأمنية والتدريب، المجلد 20، العدد 40، سنة 2005.

124. محمد عبد الرحيم محاسنة، خالد محمد أبو غنم: مستوى خصائص تكنولوجيا المعلومات وأثرها في مستوى جودة الخدمات المصرفية، مؤتة للبحوث والدراسات، سلسلة العلوم الإنسانية والإجتماعية، المجلد السابع والعشرون، العدد السابع، الأردن، سنة 2012.
125. محمد عبد العزيز عبد المعطي الهواري: دراسة تحليلية لأدلة الإثبات في أنظمة التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية مع تحليل لأهم الدراسات السابقة، مجلة المدير الناجح، كلية التجارة بالإسماعيلية، بدون سنة نشر.
126. محمد عصام وآخرون: جاهزية الادارات المحلية لاعتماد الحوكمة الالكترونية، مجلة الادارة والاقتصاد، العراق، السنة 35، العدد 93، سنة 2012.
127. محمد ياسين رحاحلة: دراسة مقارنة لمعايير التدقيق والمراجعة الإسلامية مع المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، المجلة الأردنية في الدراسات الإسلامية، المجلد 7، العدد (1/1)، سنة 2011.
128. مداحي عثمان: دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم تخصص علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2009.
129. مسعود صديقي: دور المراجعة في استراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث ورقلة، العدد 01، سنة 2002.
130. معاذ طاهر صالح المقطري: أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة - دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الرابع، سنة 2011.
131. منذر جبار داغر: نحو بديل إحصائي مقترح للتقليل من أثر محدد التحفظ، مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد 13.
132. موسى سهام: تقييم واقع استخدام الانترنت في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر، المجلة العربية للدراسات المعلوماتية، السعودية، العدد الرابع، سنة 2014.
133. موفق عبد الحسين محمد: مدى التزام الشركات العامة بمتطلبات الإفصاح في التقارير المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابع، العدد 18، الفصل الأول، سنة 2012.
134. ناصر نايلي: المقومات الأساسية للرقابة المالية الفعالة، مجلة التواصل في الاقتصاد والادارة والقانون، جامعة عنابة، العدد 39، سنة 2014.
135. ناظم حسن عبد السيد: اثر حوكمة المصارف على جودة المعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 4، سنة 2014، العراق.
136. ناظم شعلان جبار: التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والتدقيق في إطار عناصر البيئة التقنية الحديثة وأثرها على جودة وموثوقية المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية في ديوان الرقابة المالية)، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 02، العدد 3، العراق، سنة 2012.

137. ناظم شعلان جبار: مدى استخدام الاجراءات التحليلية في التدقيق ودورها في اكتشاف التضليل في القوائم المالية، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية -المحور المحاسبي- العراق، المجلد 13، العدد 3، سنة 2011.
138. نصيف جاسم الجبوري، صلاح هادي محمد الخالدي: دور المحاسبة القضائية في اكتشاف عمليات الاحتيال المالي، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 19، العدد 70، سنة 2013، العراق.
139. نصيف عمر عبد الله: التسويق المصرفي والالكتروني وأثره على جودة الخدمات المصرفية، مجلة الأندلس للعلوم الاجتماعية والتطبيقية، المجلد الثالث، العدد 5، سنة 2010.
140. نعمة عباس خضير وآخرون: تكنولوجيا العمل وقيم المدراء، دراسة مقارنة في منظمات الخدمة العامة، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، العدد 14، بغداد، العراق، سنة 2012.
141. نور الدين شارف: خدمات الانترنت ودورها في زيادة فعالية مزيج الاتصال التسويقي للمؤسسة، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 8، سنة 2012.
142. نور الدين مزياني: العوامل المساهمة في توجه مكاتب التدقيق الخارجي الجزائرية إلى تقديم الخدمات الاستشارية- دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير (مجلة الباحث)، عدد 14، سنة 2014.
143. نوري الحاج: مقارنة جودة المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد التاسع، سنة 2013.
144. نوري الحاج: مقارنة جودة المعلومات المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 9، سنة 2013.
145. هادي أحمد محمد الصياد: متطلبات الإفصاح المحاسبي لأغراض التحليل المالي، دورية متخصصة، العدد 21، الجزائر، سنة 2008.
146. هدى خليل إبراهيم: دور حوكمة الشركات في محاربة الفساد من وجهة نظر محاسبية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 38، سنة 2014.
147. هلا الحسن، محمد واصل: تصديق التوقيع الالكتروني، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، سنة 2010.
148. وائل إبراهيم الراشد: الاستقرار المهني أم الاستقرار المالي، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد العاشر، العدد الأول، الكويت، سنة 2011.
149. ورقاء خالد: الأهمية النسبية وأثرها على كفاءة التدقيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 47، سنة 2016، ص 229. ¹⁻ العربي عطية: أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على الأداء الوظيفي للعاملين في الأجهزة الحكومية المحلية -دراسة ميدانية في جامعة ورقلة، مجلة الباحث، ورقلة، العدد 10، سنة 2012.

150. وليد خالد: الرقابة على أنظمة المعلومات باستخدام COBIT، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 40، سنة 2014.

151. ياسر محمد سمره: دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، المجلة العربية للعلوم الإدارية، الكويت، المجلد 21، العدد 2، سنة 2014.

152. يحيوي محمد: أهمية حاضنات التكنولوجيا في ترقية صناعة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات بالجزائر، مجلة دراسات وأبحاث، جامعة الجلفة، الجزائر، العدد 15، سنة 2014.

153. يونس زين: أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلال مراجع الحسابات، مجلة رؤية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، العدد السادس، جوان 2014.

154. يونس زين: أهمية تكوين لجان المراجعة في المؤسسات الجزائرية لتعزيز استقلالية مراجع الحسابات، مجلة رؤية الاقتصادية، جامعة واد سوف، العدد 6، سنة 2014.

IV. مراسيم ومواد قانونية:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر

2007، قانون 07-11.

2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 09-110 الوارد بالجريدة الرسمية رقم 21 الصادرة بتاريخ 8 أبريل 2009، يسمح فيه للمؤسسات أن تمسك محاسبتها بالإعلام الآلي.

3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

4. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 15-04 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1436 الموافق ل 1 فبراير سنة 2015، الذي يحدد القواعد العامة المتعلقة بالتوقيع والتصديق الإلكترونيين.

5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 جويلية سنة 2008، والمتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

V. مواقع الكترونية:

1. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين: تاريخ الاطلاع 2015-08-12

<http://www.socpa.org/index.htm>

2. عبد المالك حداد: واقع قطاع تكنولوجيايات الإعلام والاتصال الحديثة في الجزائر،

www.chihab.net

3. WWW.MPTIC. الموقع الرسمي لوزارة البريد وتكنولوجيايات الاتصال بالجزائر .

Deuxième: Bibliographie en Langues Étrangères

I. Ouvrages:

1. BIRI.R : **Control interne et vérification**, édition reportaient INC, canada, 1986.
2. Collins : **audit et control interne**, édition dalloz, France, Anne 1986.
3. Jean – François Souterain, Philippe Farcet : **organisation et gestion de l'entreprise**, Alger Editions Berti, Anne 2007.
4. Philipe Laurent et pierre tcherkowsky, **pratique de l'audit opérationnel**, les édition d'organisation, paris, Anne 1992.
5. Stéphan Brun : **l'essentiels des normes comptables internationales IAS/IFRS**, Gualino éditeur, PARIS, 2004.
6. Williamson A.L: **Audit Automation**, accountant digest, No 318, ICAEW,LONDON, 1994.

II.Thèses et Memoires:

1. Abu-Musa, Ahmad A. : "Evaluating The Security of Computerized Accounting Information Systems: An Empirical Study on Egyptian Banking Industry", **PhD. Thesis**, 2001, Aberdeen University, UK.
2. BADRI Abdelmadjid : PME Territoriaux et Développement Régionale en ALGERIE – Défis & Perspectives –Etude Territoire – Ouest Algérie - **THESE DE DOCTORAT EN SCIENCES ECONOMIQUES**, Université Abou Bekr Belkaid de Tlemcen Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, 2015.
3. BOUCHELIT Rym : LES PERSPECTIVES D'E-BANKING DANS LA STRATÉGIE E-ALGERIE 2013, **THESE DE DOCTORAT EN SCIENCES ECONOMIQUES**, Université de Tlemcen, 2015.

III. Articles, Publications et Rapports:

1. Ali hadj Ali : le rapport du commissaire aux comptes (expression d'opinion et source d'information), **revue algérienne de comptabilité et d'audit**, 3 eme trimestre, n 7, Anne 1995.

2. Arens. A, Elder, R and Besséy. M : **Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach** , 14 th edition , Harlow , England , 2012.
3. Chan Li, K. K. Raman, Lili Sun, Da Wu, The SOX 404 internal control audit: **Key regulatory events, Research in Accounting Regulation (2015)**, doi: 10.1016/j.racreg.2015.09.006.
4. Chang, She-I., et al. "The development of audit detection risk assessment system: Using the fuzzy theory and audit risk model." **Expert Systems with Applications 35.3** (2008):.
5. Charles Piot et Lamya Kermiche, À QUOI SERVENT LES COMITÉS D'AUDIT ? UN REGARD SUR LA RECHERCHE EMPIRIQUE, **Livre-Revue-NumSpecial-COMPTABILITÉ – CONTRÔLE – AUDIT**, 2009.indb 11.
6. Chrystelle RiCHARD, Robert REIX : **Contribution a l'analyse de la qualite du processus d'audit : le role de la relation entre le directeur financier et le commissaire aux comptes, COMPIABILITE-CONTROLE-AUDIT/Tome 8-Volume 1** - mai 2002.
7. Élisabeth Bertin et Christophe Godowski LE PROCESSUS GLOBAL D'AUDIT : SOURCE DE DÉVELOPPEMENT D'UNE GOUVERNANCE COGNITIVE ? **Livre-Revue-Num SpecialComptabilité – Contrôle – Audit / Tome 18 – Volume 3** – Décembre 2012.
8. Feten Arfaoui, Salma Damak-Ayadi, « Réflexion sur la sensibilisation à l'éthique des futurs professionnels de l'audit : Étude exploratoire dans le contexte tunisien », **Revue de l'organisation responsable** (Vol. 9), DOI 10.3917/ror.091.0039 , 2014/1.
9. Foued Cheriet, Frédéric Le Roy et Jean-Louis Rastoin « Les alliances stratégiques asymétriques entre multinationales et PME : le cas de Danone - Djurdjura en Algérie » **Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise**, vol. 21, n° 1, 2008.
10. Hajihaa, z : Application of Delphi Method for Determining the Affecting Factors Upon Audit risk Model, **Management Science Letters** , 2, (1) , 2012.
11. Haudeville, B., & Bouacida, R. Y. (2007). Les relations entre activités technologiques, innovation et croissance dans les

- PME algériennes: une étude empirique basée sur un échantillon d'entreprises (No. 50). Aix-Marseille Université, CERGAM.
12. Hogan, Chris E., and Michael S. Wilkins. "Evidence on the audit risk model: Do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies?." Contemporary Accounting Research **25.1** (2008),.
 13. Jerry Sun, Guoping Liu : Audit committees' oversight of bank risk-taking, Journal of Banking & Finance **40** (2014).
 14. Julien LE MAUX , Effort d'audit et gouvernance: Le rôle des honoraires d'audit Le rôle des honoraires d'audit, revue Recherches en Sciences de Gestion-Management Sciences-Ciencias de Gestión, 2014 , n°102.
 15. JUNAID.M.S : E.commerce, **impact (emerging technology electronic auditing)**, managerial auditing journal, vol 20, issue 4, united kingdom, may 2005.
 16. Keung, C., R. Ashok, and T. Daneil : Sarbanes-Oxley: are audit committees up to the task? Managerial Auditing, Bradfold, Vol. 22, 2007 , Iss. 3.
 17. Lisa, A. O., R. Diana, and W.S. Sandra. : The association between audit committee characteristics, the contracting process and fraudulent financial reporting. American Journal of Business, Spring, Vol. 24, No. 1.
 18. Lutgart Van den Berghe, Celine Louche. The Link Between Corporate Governance and Corporate Social Responsibility in Insurance. The Geneva Papers on Risk and Insurance: issues and practice, Blackwell Publishing, 2005, 30 (3).
 19. MERZOUK, F. (2009). PME et compétitivité en Algérie. Revue Economie & management, (09).
 20. Mohammed Amidu, John Effah: E-Accounting Practices among Small and Medium Enterprises in Ghana, Journal of Management Policy and Practice, vol. 12(4) 2011.
 21. Nabil Messabia, Abdelhaq Elbekkali, Michel Blanchette : Le Modèle du Risque d'Audit et la Complexité des Technologies de l'Information: une Etude Exploratoire, Journal Of Global Business Administration (JGBA) – December 2014 Volume 6, Number1.

22. Nathalie GuiBERr et Yves DUPUY LA Complémentarité ENTRE CONTROLE « FORMEL » ET CONTROLE •• INFORMEL », **COMPIABILITE - CONTROIF. - AUDIT /** Tome 3 - Volume 1 - mars 1997.
23. Philippe Chapellier et al., « Le système d'information comptable des dirigeants de PME syriennes : complexité et contingences », **Management & Avenir (N° 65)**, DOI 10.3917/mav.065.0048 , 2013/7.
24. Reem Okab, Mohammed Ali Al-Oqool The Role of Accountants in E-accounting Information Systems' Lifecycle at the Jordanian Banking Sector, **International Journal of Business and Social Science**, Vol. 5 No. 4 [Special Issue – March 2014].
25. Romney Marshall & Stinbart Paul john, **“Accounting Information Systems”**, Elwventh Edition, Pearson Prentice Hall, Pearson Education International, America, (2009).
26. Schaefer, James, and Rania Mousa. "Internal control and human resource management: Closing the loop." **Journal of Légal Issues and Cases in Business 2** (2013): 1.
27. Sori, Z., Ramadili, S., and Karbhari, Y : Audit committee and audit independence: The Banker's Perception, **International Journal of Economics and Management**, 3 (2), 2009.
28. Stella so and Malcolm smith : value relevance of presenting changes in fair value of investment properties in the icome statment, evidence from hong kong, **accounting and business research**, vol 39 , n 2, 2009.
29. Sylvie Harbour, Qualité de l’audit : enjeux de l’audit interne et externe pour la gouvernance des organisations, sous la direction de Benoît Pigé, Bruxelles, De Boeck, **Revue d’analyse comparée en administration publique**, vol. 18, n° 3, 2012.
30. The World Bank. (2003), « Fondations for the development of information and comminication technologies in Algeria », Report No. 25841, April, p.21.
31. un résumé de l’essentiel sur le COSO 2013 pour les dirigeants « Building agility and empowerment into internal control » sur la base du COSO 2013, www.ifaci.com/coso2013.

IV. Sites Web:

<http://www.Almohasb1.com/htm> CONSULTE LE 21-10-014 .

[http:// www.aazs.net/htm](http://www.aazs.net/htm)

[http:// WWW.SOCPA.org.sa](http://WWW.SOCPA.org.sa).

[www.eaddla.org/parlaman/paper_21 doc.p](http://www.eaddla.org/parlaman/paper_21_doc.p) 05.

www.mtc.gov/uploaded.

files/multistate_tax_commission/audit_program/resource/eaudit_hanb
book.pdf.

<http://www.mdipi.gov.dz/> consulté le 20-12-2015.

قائمة الملاحق



جامعة المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية



الإستمارة Questionnaire

سيدي، سيدتي، تحية طيبة ومباركة وبعد؛

في إطار تحضير أطروحة دكتوراه الطور الثالث تخصص محاسبة وتدقيق والموسومة بعنوان؛

دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات
المحاسبية - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

لنا الشرف العظيم أن نضع بين أيديكم هذه الاستمارة بهدف الحصول على بعض المعلومات التي تخدم أهداف البحث والحصول على آرائكم ومقترحاتكم حول ما تضمنه من فقرات، لذا نرجو من سيادتكم المحترمة والنبيلة قراءة الأسئلة بتمعن والإجابة عنها بدقة وموضوعية على أن تستخدم بأمانة وسرية والاستفادة منها لأغراض البحث العلمي وفقط.

وفي الأخير سنكون ممتنين وشاكرين على تعاونكم.

إشراف الدكتور: قاسمي السعيد

الطالب: بن قطيب علي

المحور الأول: معلومات عامة (Informations Général)

10. الجنس:

<i>homme</i>			نكر
<i>femme</i>			أنثى

11. العمر: Age

<i>Du 20 à moins de 40 ans</i>			من 20 إلى أقل من 40 سنة
<i>Du 40 à 60 ans</i>			من 40 إلى 60 سنة
<i>Plus de 60 ans</i>			أكثر من 60 سنة

12. الوظيفة: Poste

<i>PDG</i>			رئيس مدير عام
<i>Comptable</i>			محاسب
<i>Auditeur</i>			مدقق

13. المستوى التعليمي: Niveau Enseignement

<i>Niveau universitaire</i>			مستوى جامعي
<i>Niveau non universitaire</i>			مستوى غير جامعي

14. الخبرة المهنية: Expérience Professionnelle

<i>Moins de 05 ans</i>			أقل من 05 سنوات
<i>Du 06 à 10 ans</i>			من 06 إلى 10 سنة
<i>Du 11 à 15 ans</i>			من 11 إلى 15 سنة
<i>Du 16 à 20 san</i>			من 16 إلى 20 سنة
<i>Plus de 20 ans</i>			أكثر من 20 سنة

15. ما هو عدد الأشخاص الذين يستعملون أجهزة الكمبيوتر في المؤسسة داخل إدارتكم:

<i>Moins de ½ effectifs</i>			أقل من نصف عمال الإدارة
<i>½ effectifs</i>			نصف عمال الإدارة
<i>Touts</i>			كل عمال الإدارة

16. ما هي شبكات المعلومات المستعملة داخل المؤسسة:

<i>System d'information</i>			نظام المعلومات
<i>Internet</i>			شبكة الانترنت
<i>Autres</i>			شبكات أخرى خارجية

8. هل تمتلك مؤسستكم صفحة في إحدى شبكات التواصل الاجتماعي

<i>oui</i>			نعم
<i>no</i>			لا

9. هل تملك المؤسسة موقع الكتروني:

<i>oui</i>			نعم
<i>no</i>			لا

المحور الثاني: دور تكنولوجيايات الإعلام والاتصال في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

لا يوجد فروق ذو دلالة إحصائية لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق؛	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير بشدة
1. ما هو رأيك من أن استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال في عملية تدقيق الحسابات يساعد على إنجاز الأعمال بسرعة أكبر وفي أقرب وقت.					
2. ما هو رأيك من أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات تدقيق الحسابات يحسن من جودة الإجراءات الرقابية على البرامج والملفات الإلكترونية المستخدمة بالمؤسسة موضع التدقيق.					
3. ما هو رأيك من أن استخدام تكنولوجيا المعلومات يساعد على حفظ وأمن المعلومات.					
4. ما هو رأيك من أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات تدقيق الحسابات يحقق دقة أكبر في العمل.					
6. ما هو رأيك من أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات تدقيق الحسابات يساهم في تحسين جودة					

					عملية الإفصاح.
					7. ما هو رأيك من أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات تدقيق الحسابات يساعد المسيرين في اتخاذ القرارات السليمة داخل المنشأة.
					8. ما هو رأيك من أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات تدقيق الحسابات يساعد أصحاب المصالح في مراقبة وتتبع وضعية المنشأة.
					9. ما هو رأيك من أن تكنولوجيا المعلومات والاتصال تتناسب مع احتياجات مدقق الحسابات.
					10. الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات ينعكس بالإيجاب على سرعة تنفيذ أعمال التدقيق.

المحور الثالث: دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة المعلومة المحاسبية

لا يوجد فروق ذو دلالة إحصائية لدور استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق على تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. يساعد استخدام تكنولوجيا المعلومات المدقق في عملية تدقيق أرصدة الحسابات المختلفة بشكل أدق وأفضل.					
2. استخدام تكنولوجيا المعلومات يساعد المدقق في عملية تلخيص نتائج التدقيق من أجل مراجعتها مع فريق التدقيق أو إدارة المؤسسة.					
3. استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق يساعد المدقق في عملية إعداد أوراق العمل والمصادقات بشكل أفضل.					
4. إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق يساعد المدقق في انجاز العمليات الحسابية والكتابية بشكل أفضل.					
5. إن استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق يساعد المدقق في إعداد الرسائل والتقارير بسرعة والتي سوف يتم رفعها للإدارة.					
6. تتميز القوائم المالية التي يتم فحصها من خلال التدقيق الإلكتروني بخلوها من الأخطاء.					
7. تتميز القوائم المالية التي يتم فحصها من خلال التدقيق الإلكتروني بخلوها من الغش والتلاعبات.					
8. يضيف استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات تدقيق الحسابات نوعاً من المصداقية والموثوقية على المعلومات المحاسبية.					

					9. يضيف استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات تدقيق الحسابات نوعا من الملائمة على المعلومات المحاسبية.
					10. يعتبر استخدام تكنولوجيا المعلومات بجانب حوكمة الشركات من أهم العوامل المساعدة على تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

المحور الرابع: معوقات تواجه استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق والتي

تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية

توجد معوقات تواجه استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق والتي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
1. يعتبر أمن المعلومات من أهم المسائل التي يهتم بها مدقق الحسابات والتي تؤثر على جودة المعلومات المقدمة لإدارة المؤسسة.					
2. لا توجد خبرة كافية لدى مدقق الحسابات لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق.					
3. لا يوجد تدريب كافٍ لمدقق الحسابات يجعله قادراً على استخدام تكنولوجيا المعلومات في عمليات التدقيق.					
4. عدم التقيد بكامل نصوص معايير التدقيق الدولية في الجزائر أو عدم استعمالها أصلاً.					
5. عدم توفر بنية متكاملة لتكنولوجيا المعلومات والاتصال في الجزائر.					
6. عدم وجود تشريعات أو قوانين صارمة تلزم باستخدام تكنولوجيا المعلومات سبباً لعدم استخدامها.					
7. تؤثر الجرائم الإلكترونية والغش على فعالية عملية					

					التدقيق خاصة مع ضعف التكوين لدى المدقق.
					8. ارتفاع تكلفة برامج تكنولوجيا المعلومات.
					9. صعوبة تقدير مخاطر التدقيق المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات والتي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية.
					10. عدم توفر خاصية الاستقلالية لمدقق الحسابات.