

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع: علوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المالية والمحاسبة
رقم:

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطالب(ة):

بوضياف أميرة

موساوي بشرى

تحت عنوان

دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة

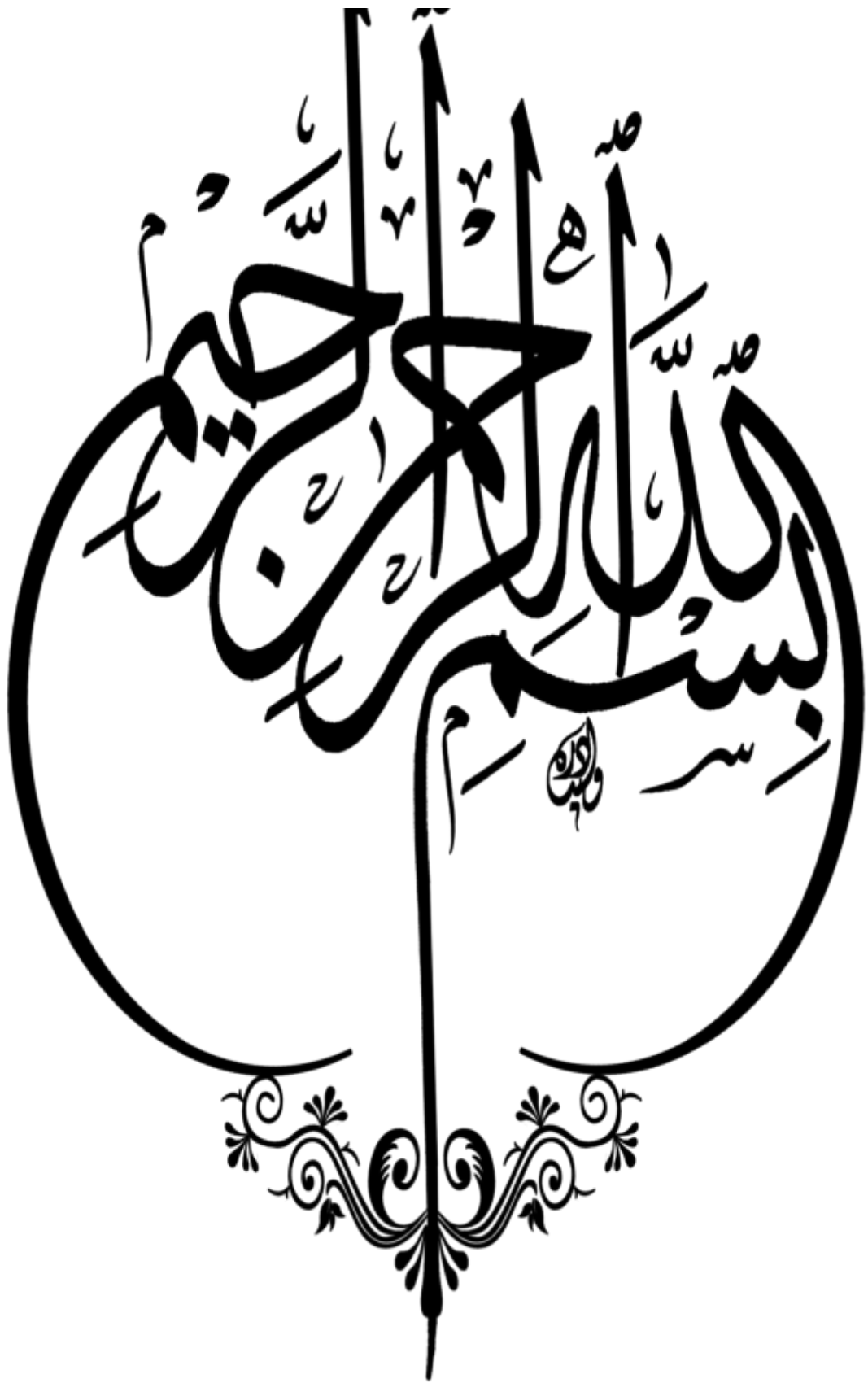
المعلومات المحاسبية

دراسة ميدانية آراء بعض المهنيين والأكاديميين

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة	الصفة
د. براج دلال	أستاذ محاضر -أ-	رئيسا
د. لعرفا فايزة	أستاذ محاضر -أ-	مشرفا ومقرا
د. ميلي سمية	أستاذ محاضر -أ-	مناقشا

السنة الجامعية: 2021/2020



شكر وتقدير

قال تعالى: {وَلِيْنِ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ}

وقال صلى الله عليه وسلم: {من لم يشكر الناس لم يشكر الله}

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين نبينا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين أما بعد:

فإننا نحمد الله حمدا كثيرا ونشكره شكرا وافرا أن وفقنا وأعاننا على اتمام هذه الرسالة، ثم نوجه آيات الشكر والعرفان إلى الأستاذة الفاضلة الدكتورة: "العرفان فايضة"، وأعضاء لجنة تحكيم الاستبانة:

الدكتور عريوة رشيد

الدكتور حميدي أحمد سعيد

الدكتور بن صوشة يزيد

الدكتور بوتيارة عنتر

لما قدموه لنا من النصائح والمعلومات الوافرة والشكر لكافة أساتذة قسم المالية والمحاسبة.

إهداء

الحمد لله الذي أنعم علي وهداني ووفقني،
والصلاة والسلام على سيدنا رسول الله محمد وعلى
آله وصحبه أجمعين ومن والاه، الله لك الحمد كما
ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، والشكر لك
فلولا توفيقك لي ما تم عملي هذا الذي أهديه:
إلى من رعنتي بعينيها وكستني بجلها
وعطفها...

إلى أمي الحبيبة حفظها الله
إلى من جعل مشواري العلمي ممكنا إلى
من أحسن تربيتي ...

إلى أبي الغالي حفظه الله
إلى من قاسموني الحياة بجلوها ومرها
إخوتي: زهرة، سوسو، فاطمة، علاء، زياد.

إلى من هي مثال للصدق والوفاء، إلى توأم
روحي وزهرة فؤادي، إلى أعلى هدية وهبها الله لي
إلى الجميلة الحنونة ... صديقتي بشرى، وإلى
عائلتها الكريمة.

وإلى من أحبها قلبي عبير.
إلى كل الأهل والأحباب والأصدقاء
والزملاء إلى كل من ساعدني في انجاز هذا العمل
من قريب او من بعيد ...

بوضياف أميرة

إهداء

أحمد الله تعالى وأشكره على نعمه وحسن عونه، وأصلي
وأسلم على خاتم الأنبياء والمرسلين صلوات ربي وسلامه
عليه.

إلى شمعة حياتي إلى من علمني الصبر إلى من
دعمني في مشواري الدراسي إلى أن وافته المنية وسندي
في الحياة إلى مصدر إلهامي وقوتي إلى أخي عبد المالك
رحمه الله.

إلى العظيمة في عطاءها إلى نور الحياة
وبهجتها، إلى المعلمة الاولى سيدة النساء التي أعطتنا
حنانها ودعوتها إلى الفاضلة أمي ... حفظها الله.

إلى سيد الرجال الذي انتظر أن يقطف جهد
السنوات الطوال من التعب إلى أعز مخلوق على قلبي إلى
أبي الغالي ... أطال الله في عمره.

إلى أجمل هدية وهبني الله بهم إخوتي: أحلام،
مراد، الحاج أحمد، طارق.

إلى بنات أختي: ريتاج، أريج، جوري

وإلى كافة عائلة موساوي الكرام.

إلى من عشت معها أحلى الأيام وأخذت منها
أحلى الذكريات إلى حبيبتي وصديقتي وتوأم روحي أميرة
وعائلتها...

إلى زوجي وعائلته الكريمة وإلى كل من أحبهم

قلبي، عبير، سعيدة، شهرة، شهرزاد

إلى كل من أحبه قلبي ولم ينكره قلبي...

موساوي بشرى...

فهرس المحتويات

شكر وتقدير

إهداء

مقدمة: أ.....

الفصل الأول

الإطار النظري لمراجعة الحسابات

7	تمهيد:
8	المبحث الأول: تقديم عام حول مراجعة الحسابات.
8	المطلب الأول: ماهية مراجعة الحسابات
16	المطلب الثاني: مبادئ وفروض مراجعة الحسابات
21	المطلب الثالث: أنواع مراجعة الحسابات
26	المطلب الرابع: معايير مراجعة الحسابات
29	المبحث الثاني: الجوانب العملية لمراجعة الحسابات
29	المطلب الأول: الإجراءات التمهيدية لمراجعة الحسابات.
31	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية والقرائن وأدلة الاثبات
34	المطلب الرابع: إعداد تقرير المراجعة.
36	خلاصة:

الفصل الثاني

الإطار النظري لجودة المعلومات المحاسبية وعلاقتها بالمراجعة

38	تمهيد:
39	المبحث الأول: مدخل حول المعلومات المحاسبية.
40	المطلب الثاني: خصائص ومكونات المعلومات المحاسبية.
45	المطلب الثالث: أهمية وأنواع المعلومات المحاسبية.
48	المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية
48	المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية.
49	المطلب الثاني: معايير قياس جودة المعلومات المحاسبية.
53	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية
55	المبحث الثالث: الأبعاد المحاسبية للمراجعة وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية.
55	المطلب الأول: المسائلة والرقابة المحاسبية.

56	المطلب الثاني: الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة
57	المطلب الثالث: تحقيق الافصاح والشفافية ومصداقية المعلومات المحاسبية
60	خلاصة:

الفصل الثالث

دراسة ميدانية

62	تمهيد:
63	المبحث الأول: إجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة.
63	المطلب الأول: مكونات ومنهجية الدراسة.
64	المطلب الثاني: إعداد الاستبيان ومعالجة بياناته.
66	المبحث الثاني: دراسة تحليلية لمحاوَر الاستبيان واختبار الفرضيات.
66	المطلب الأول: عرض وتحليل النتائج.
76	خلاصة:
78	خاتمة:
80	الملاحق
95	قائمة المصادر والمراجع.

قائمة الجداول

- جدول رقم 1: الفرق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي..... 23
- جدول رقم 2: الاحصاءات الخاصة بالاستبيان..... 64
- جدول رقم 3: مقياس الإجابة على العبارات..... 65
- جدول رقم 4: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي..... 66
- جدول رقم 5: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي..... 67
- جدول رقم 6: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير طبيعة العمل..... 68
- جدول رقم 7: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة..... 69
- جدول رقم 8: يمثل الانحدار الخطي..... 70
- جدول رقم 9: يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور مراجعة الحسابات..... 72
- جدول رقم 10: يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور جودة المعلومات المحاسبية .. 74

قائمة الأشكال

- الشكل رقم 1: يوضح المفاهيم المرتبطة بتعريف المراجعة..... 12
- الشكل رقم 2: هيكل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية..... 32
- الشكل رقم 3: يوضح نظرة عامة على مراجعة القوائم المالية..... 34
- الشكل رقم 4: مكونات المعلومات المحاسبية..... 44
- الشكل رقم 5: معايير قياس جودة المعلومات المحاسبية..... 52
- الشكل رقم 6: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي..... 66
- الشكل رقم 7: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي..... 67
- الشكل رقم 8: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير طبيعة العمل..... 68
- الشكل رقم 9: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة..... 69
- الشكل رقم 10: تمثيل الانحدار الخطي..... 71
- الشكل رقم 11: يوضح المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية لمحور مراجعة الحسابات..... 73
- الشكل رقم 12: يوضح المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية لمحور جودة المعلومات المحاسبية..... 75

مقدمة

مقدمة:

إن المراجعة ميدان واسع، عرف تطورات كبيرة متواصلة، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها، مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة، يصعب فيها، يوم بعد يوم، التسيير إذ تكثر العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات، بل والتلاعبات أحيانا.

حيث أن أهمية مهنة مراجعة الحسابات ترتبط ارتباطا وثيقا بنوعية الخدمات التي تقدمها للعملاء وكافة المستخدمين من خدماتها، لذا يجب على مراجعي الحسابات الالتزام بتطبيق المعايير المهنية لمراجعة الحسابات وقواعد السلوك المهني، ومراعاة القوانين والأنظمة عند القيام بفحص القوائم المالية المقدمة إليهم.

فالمعلومات المحاسبية تعد أحد أهم الاهتمامات لدى المؤسسات والمنظمات والهيئات على اختلاف أهدافها وأشكالها، إذ يستوجب عرض معلومات موثوقة وملائمة تخدم الأطراف ذات الصلة، وهذا لا يتحقق إلا بوجود أسس ومعايير موحدة وملزمة للمؤسسات والممارسين المهنيين تسعى لتحقيق متطلبات القياس السليم والافصاح المحاسبي والشفافية في عرض المعلومة.

من خلال ذلك أصبحت قضية الحصول على المعلومات وحرية تداولها ومصداقيتها ودقتها من القضايا التي يركز عليها رجال الأعمال المستثمرين، وهنا ظهرت الحاجة إلى خدمات مختلف أعمال المراجع سواء الداخلية أو الخارجية، إلا أن المراجعة الخارجية تمثل ضمانا أكبر حول مصداقية المعلومات المحاسبية والقوائم المالية، وهذا في ظل تمتع المراجع الخارجي في الاستقلالية والحياة في الرأي، والاعتماد الواسع للمراجعة كمييار لجودة المعلومات المحاسبية التي يدونها تكون المعلومات المحاسبية من غير فائدة ومضلة إذا ما تم استخدامها واستغلالها في أي غرض كان، وهذا بدوره يقودنا إلى البحث عن المواصفات والخصائص اللازمة توفرها حتى تتمتع المعلومات المحاسبية بالجودة المناسبة، وبالتالي يمكن الاعتماد عليها من قبل المتعاملين الاقتصاديين.

طرح الإشكالية الرئيسية:

الرغبة في التعرف على واقع مراجعة الحسابات ودورها في تحسين جودة المعلومات المحاسبية أدت بنا إلى طرح الإشكالية التالية:

✓ ما مدى مساهمة مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟

التساؤلات الفرعية:

تتدرج تحت هذه الإشكالية جملة من التساؤلات الفرعية يمكن إيجاز أهمها فيما يلي:

1. ما المقصود بمراجعة الحسابات؟ وما هي أهميتها؟

2. هل مراجعة الحسابات لها دور في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟

3. كيف تساهم مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟

فرضيات البحث: وللإجابة على هذه الإشكالية والأسئلة تم وضع الفرضيات التالية:

(1) مراجعة الحسابات هي فحص منتظم ومستقل للبيانات والسجلات والعمليات والفعالية لأي منشأة.

(2) مراجعة الحسابات لها دور في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

(3) تساهم مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال التنبؤ بالنتائج المستقبلية.

مبررات اختيار الموضوع: يرجع اختيار هذا الموضوع إلى عدة دوافع منها:

1- دوافع موضوعية:

- أهمية هذا الموضوع من حيث مساعدته على تحقيق أهداف المؤسسات.

- الدور الكبير الذي تلعبه المراجعة والمعلومات المحاسبية كونها تؤثر على المؤسسات تأثيرا مباشرا.

- حداثة موضوع المراجعة في الجزائر.

2- دوافع شخصية (ذاتية):

- الميل الشخصي لمواضيع ذات الصلة بالمراجعة.

-
- مدى ارتباط موضوع المراجعة بالتخصص.
 - الرغبة في اكتساب معارف جديدة في مجال المراجعة والمعلومات المحاسبية.
- أهداف الدراسة وأهميتها:**
- أهداف الدراسة:**
- التعرف أكثر على واقع مراجعة الحسابات ودورها في تحقيق الأهداف وتحسين جودة المعلومات المحاسبية.
 - تبيان الأبعاد المحاسبية للمراجعة وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية.
 - التعرف على أهم الطرق المستعملة في قياس جودة المعلومات المحاسبية.
- أهمية الدراسة:**
- أهمية موضوع المراجعة عامة من طرف الممارسين.
 - أهمية الموضوع في أن كل من مراجعة الحسابات والمعلومات المحاسبية يشكلان أهمية كبيرة في نمو واستمرار نشاط المؤسسة، لأن عدم الاهتمام بمصداقية وجودة المعلومات المحاسبية ستؤثر على نتائج المؤسسة بصفة عامة أو أدائها المالي بصفة خاصة، وعليه تجلي البحث في هذا الموضوع.
- منهج البحث والأدوات المستخدمة:**
- بهدف معالجة موضوع الدراسة، اعتمدنا على المنهج الوصفي وهذا من أجل إعداد الجانب النظري لمعرفة دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال استخلاصه من الدراسات والكتب، أما الجزء التطبيقي استخدمنا فيه منهج الدراسة الميدانية الإحصائية التحليلية حيث تمت المعالجة باستخدام استبيان يتضمن مجموعة من الأسئلة مستنتج من الجزء النظري وذلك بالاعتماد على البرنامج الإحصائي Spss.
- الدراسات السابقة:**

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

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقديم نظام معلومات المحاسبية بالمؤسسة وتلبية الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية صالحة لاتخاذ قرارات ملائمة في ظل المتطلبات المتزايدة لنظم الجديدة لتسيير في ظل اعتماد المراجعة لجملة من التقنيات الحديثة.

- **وليد خالد حميد العزمي**، أثر مدقق الحسابات الخارجية، في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2012.

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

- **وفاء مساك**، دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، (دراسة ميدانية)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي، علوم التسيير، 2015/2014، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي.

هدفت الدراسة إلى إبراز الدور الفعال الذي تقوم به عملية المراجعة في زيادة تدعين ثقة المعلومات المحاسبية وتحسين جودتها.

تقسيمات البحث:

تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول حيث تناولنا في:

الفصل الأول؛ الإطار النظري لمراجعة الحسابات، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى ماهية مراجعة الحسابات وأنواعها وكذا معاييرها، والمبحث الثاني إلى الجوانب العملية لمراجعة الحسابات.

الفصل الثاني؛ الإطار النظري لجودة المعلومات المحاسبية وينقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول عن المعلومات المحاسبية، والمبحث الثاني عن جودة المعلومات المحاسبية، والمبحث الثالث عن الأبعاد المحاسبية للمراجعة وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية. الفصل الثالث: دراسة آراء بعض الأكاديميين والمهنيين (استبيان) يحتوي هذا الفصل على مبحثين حيث خصص المبحث الأول إلى تعريف مجتمع الدراسة وتحديد أدوات الدراسة أما المبحث الثاني يتمثل في معالجة نتائج الاستبيان ودراسة وتحليل النتائج.

صعوبات البحث:

- عند قيامنا بإعداد هذه الدراسة واجهتنا الكثير من العراقيل والصعوبات من بينها:
- عدم تجاوب من قبل المهنيين بسبب انشغالهم الكبير تزامنا مع توزيع الاستبيان.
 - اهدار الوقت في توزيع الاستبيان والانتظار لاسترجاع استمارة الاستبيان.
 - صعوبة التحكم في الموضوع نظرا لكبر حجمه.

الفصل الأول

الإطار النظري لمراجعة الحسابات

تمهيد:

على الرغم من الاهتمام بالنظرية المحاسبية، فإن القليل قد أعطى لنظرية المراجعة مما جعل مراقبي الحسابات يستمدون مركزهم من ممارسة المهنة ذاتها، دون أن يكون لهم هيكل أو نظرية لتعضيد هذه المزاولة الفعلية، ولكن يمكن القول بأن دراسة التعاريف المختلفة للمراجعة يمدنا بأسس قوى لتحديد طبيعة المراجعة كعلم، ويحتاج إلى نظرية لها فروض أساسية ومنهج للعمل، وهيكل متكامل من الأفكار.

وقد أظهرت الممارسة المهنية إمكانية تطوير إجراءات المراجعة واستفادتها من مجالات المعرفة الأخرى بما يحافظ على مستوى أداء متميز لمزاولي المهنة وتدعيم وتحسين إجراءات المراجعة المطبقة في مجالات الفحص وإعداد التقدير.

وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: تقديم عام حول مراجعة الحسابات.

المبحث الثاني: الجوانب العملية لمراجعة الحسابات.

المبحث الأول: تقديم عام حول مراجعة الحسابات

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

المطلب الأول: ماهية مراجعة الحسابات

يستعرض هذا المطلب لمحة تاريخية عن نشأة المراجعة ومفهومها وكذا أهميتها وأهم أهدافها.

1. لمحة تاريخية عن المراجعة:

إن المراجعة قديمة قدم الانسان في صراعه مع الطبيعة من اجل إشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد اختراع الأرقام واختيار النقود وحدة قياس قيم السلع والخدمات المتبادلة، إلا أن الأمر يختلف بالنسبة لمراجعة 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 فيها¹.

ويرجع أصل المراجعة إلى العصور الوسطى والمراجعة في المعنى الحديث تعود إلى عصر دخول الشركات الصناعية الكبرى إلى حيز الوجود وتطور المراجعة مع تطور تلك الصناعة الكبرى وتعود المراجعة في شكلها البسيط إلى التطور في النظام المحاسبي بشكل أساسي حيث أنه أصبح من الضروري أن يعهد إلى شخص يقوم بالتحقق من حسن استغلال الموارد المتاحة لدى شخص آخر، حيث أن قدامى الصريين كانوا يقومون بتعيين شخصين لتسجيل الأموال الأميرية الواردة، ويقوم شخص آخر بعملية المراجعة لما قام به هؤلاء الأشخاص من تسجيل²

¹ محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 07.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيدة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006، ص 13.

ولهذا سنتطرق إلى أهم المراحل التاريخية التي مرت بها المراجعة.

أولاً: فترة ما قبل 1500م

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية وخصوصاً العائلات المالكة، وكانت المراجعة غير معروفة، ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بهما نفس العمليات.

في نهاية الفترة، تتم عملية مقارنة مختلف التسجيلات المدونة في الدفاتر المحاسبية المحتفظ بها من أجل منع حدوث أي تلاعب متعمد فيه.

وفي عهد الإمبراطورية الرومانية، كانوا يتحققون من صحة الحسابات عن طريق الاستماع إلى المرجع في الساحات العامة، وحول الإيرادات والمصروفات.

إن ازدهار التجارة في مختلف المدن الإيطالية خاصة بعد سقوط الإمبراطورية الرومانية كان لها الفضل في استعمال المراجعة لأول مرة، من أجل مراقبة مختلف العمليات المسجلة في الدفاتر التي كانت تحتفظ من قبل التجار.

ثانياً: الفترة من 1500 حتى 1850م

في هذه الفترة لم يكن هناك تغير يذكر في أهداف المراجعة يميزها عن الفترة التي سبقتها، وكانت أهداف المراجعة مقتصرة على اكتشاف الغش والتلاعب والتزوير، كما أن عملية المراجعة كانت تفصيلية غير أنه حدثت بعض التغيرات الأخرى وهي:

1. انفصال الملكية عن الإدارة، مما أدى إلى زيادة الحاجة الماسة للمراجعين.
2. تبني فكرة النظام المحاسبي بصورة بدائية وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج¹.

ثالثاً: الفترة من 1859 م إلى 1905م

عرفت هذه الفترة ظهور شركات المساهمة نتيجة الثورة الصناعية، حيث تم الفصل بين الملكية والإدارة، فقد كانت تستند مهمة تسيير وإدارة هذه الشركات إلى غير مالكيها، والشيء الذي زاد من اهتمام المساهمين بمصير أموالهم المستثمرة في هذه الشركات.

¹ بن يحي عبد الوهاب، أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية في المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015، ص 03-04.

كل هذا أدى إلى خلق جو ملائم للقيام بعملية المراجع، خاصة بعد اقتناع المساهمين بضرورة وجود طرف يدلي برأي محايد حول أمانة ومصداقية القائمين والمكلفين بإدارة ممتلكات وأموال الشركات التي ساهموا في انشائها.

وعرفت هذه الفترة صدور قانون الشركات البريطانية الذي نص على مجوب القيام بعملية المراجعة على شركات المساهمة.

في هذه الفترة أصبحت المراجعة تنفذ بصورة أقل تفصيلاً وهذا راجع إلى بداية استعمال المراجعة الاختيارية، بالاعتماد على العينات الإحصائية من جهة، وبداية اعتماد المراجعين على نظم الرقابة الداخلية للشركات للقيام بعملية المراجعة من جهة أخرى.

رابعاً: الفترة من 1905 إلى وقتنا الحاضر

في هذه الفترة وخاصة بعد سنة 1940 وبحضور الشركات الكبيرة وتبني أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح المراجع يعتمد عليها اعتماداً كلياً في عملية المراجعة وأصبحت المراجعة اختيارية.

وفي أواخر هذه الفترة استخدم أسلوب العينات الإحصائية في عملية المراجعة ومن ثم أصبحت عملية المراجعة تعتمد على العينات مختارة على أساس علمي وليس على أساس الحكم الشخصي للمراجع.

أما الوقت الحاضر نستطيع القول أن المراجعة تعتمد اعتماداً كلياً على نظم الرقابة الداخلية المطبقة فعلاً بالمؤسسة، وأصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية ومدى عدالتها في تمثيل المركز المالي ونتائج الأعمال للمؤسسة¹.

تعريف المراجعة أو مفهومها:

عرفت المراجعة بأنها فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تتيحها المؤسسة صحيحة وواقعية، فالمراجعة تتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفى خارجي

¹ نفس المرجع، ص 54.

ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى اعتمادية وسلامة وشفافية القوائم المالية السنوية وأساس الميزانية وجدول حساب النتائج¹.

وهي أيضا فحص انتقادي يسمح بتدقيق المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة والحكم على العمليات التي جرت والنظم المقامة التي انتجت تلك المعلومات².

كما عرفت إحدى لجان جمعية المحاسبة الأمريكية، بأن المراجعة: "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأخطاء الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية³.

ومن التعريفات السابقة: يمكن تعريف المراجعة بأنها: "عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات"⁴.

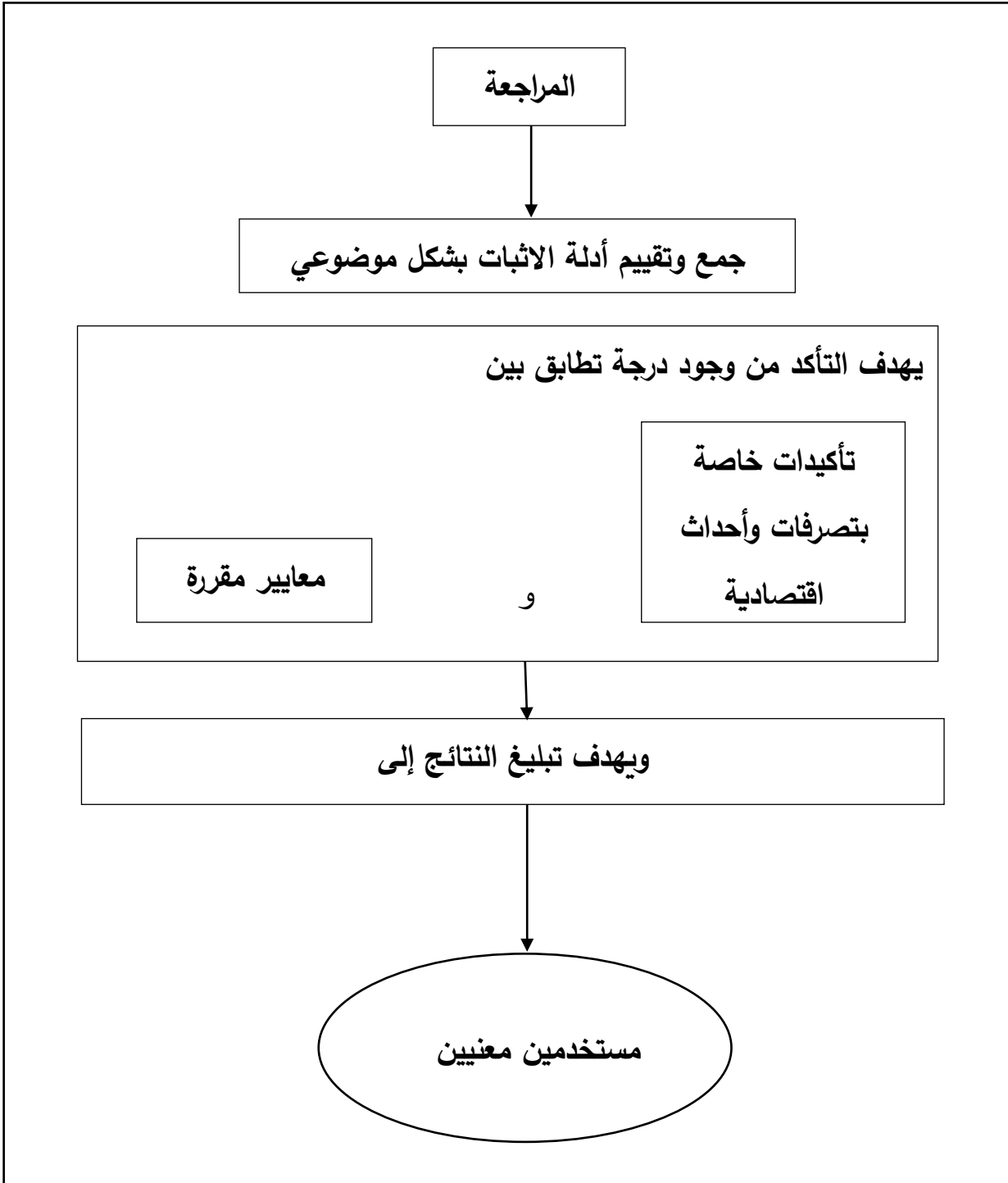
¹ زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 17.

² محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 11.

³ محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 17.

⁴ منصور محمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 13.

الشكل رقم 1: يوضح المفاهيم المرتبطة بتعريف المراجعة



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 20.

أهمية مراجعة الحسابات:

تعتبر المراجعة ذات أهمية كبيرة حيث تعد مخرجات هذه العملية ضرورية بالنسبة للمؤسسة وكذلك الأطراف ذات العلاقة كالزبائن والمستثمرين.

وتعود أهمية التدقيق الى كونه وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ومن الأمثلة على هذه الطوائف والفئات طائفة المديرين، والمستثمرين الحاليين والمستقبليين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال وغيرها¹.

وفيما يلي عرض لأهمية المراجعة لكل طرف:

1. المساهمون: يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية والتقدير المراجع باعتبارهم الملاك الذين يعينون المراجع ليساعدهم على إدارة المؤسسة كوكيل عنهم، ويحتاج المساهمون إلى المعلومات، عائد السهم، الأداء المالي للمؤسسة ومن ثمة القيمة السوقية للمؤسسة في البورصة، ويعتمد المساهمون على تقرير المراجع باعتباره شخص متخصص ومستقل، لأنه يمدهم بمعلومات إضافية عن مدى إمكانية اعتمادهم على ما تقدمه القوائم المالية من معلومات، وبالتالي يمكن الاعتماد على رأيه في اتخاذ القرارات.

2. المستثمرون المحتملون: يحتاج المستثمر المحتمل في أسهم الشركة معلومات كثيرة خاصة عن درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الأسهم، العائد الحالي والمتوقع، للسهم الأداء المالي للمؤسسة ومركزها المالي للمؤسسة ومركزها المالي ونتائج أعمالها، وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات، لذلك فإن تقرير المراجع عن مراجعة هذه القوائم سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه لهم من معلومات ومن ثمة زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قرار الاستثمار في أسهم الشركة من عدمه.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، ط2، دار وائل للنشر، 2004، ص16.

3. إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة الشركة على القوائم المالية التي يتم اعتمادها من قبل المراجع المحايد والمستقل إذ يمثل قراره أداة لإضفاء الصدق على افصاح الإدارة للملاك او المساهمين فهو ذو تأثير ملموس في اثبات أن الإدارة قامت بدورها في إدارة أموال الملاك بكفاءة.

4. الجهات الحكومية: تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون معلومات موثوق فيها ومعتمدة من طرف جهات محايدة وتقوم بفحصها فحصا دقيقا وابداء الرأي الفني المحايد فيها¹.

5. البنوك: تقوم معظم المشروعات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات الإقراض وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المشروعات، وذلك لضمان قدرة هذه المشاريع على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة².

أهداف مراجعة الحسابات:

لعب التطور الحامل في مهنة المراجعة تأثيرا مهما في نوع الأهداف التي يرمي إلى تحقيقها المراجع، حيث نجد أن هناك أهدافا تقليدية وأهداف حديثة وأهداف علمية، وفيما يلي عرض لهذه الأهداف.

¹ عصام سالم، واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجرائد، رسالة ماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015، ص 08 - 09.

² ابتسام فنيش، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، رسالة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2018، ص 08.

أ. الأهداف التقليدية: وتتفرع بدورها إلى:

1. أهداف رئيسية:

✓ التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.

✓ ابداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2. أهداف فرعية:

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

✓ تقليص فرض ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.

✓ اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا ومستقبلا.

✓ طمأنينة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.

✓ معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

✓ تقديم التقارير المختلفة وملاً الاستثمارات للهيئات الحكومية بمساعدة المدقق¹.

ويمكن بدرجة الاجمال حصر الأهداف التقليدية للمراجعة في نواحي عدة وأهمها:

✓ التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته، وتقدير مدى الاعتماد عليها.

✓ الحصول على رأي محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات.

✓ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.

¹ زاهرة عاطف سواد، مرجع سابق، ص 19 - 20.

✓ تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المقعد المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه¹.

ب. الأهداف الحديثة المتطورة:

✓ مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق لمعالجتها.

✓ تقييم نتائج الأعمال وفقا للنتائج المرسومة.

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

✓ التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة او غيرها نتيجة الإهمال او التقصير.

ومن خلال هذه الأهداف العامة للمراجعة يمكن استخراج أهداف عملية وميدانية نذكر منها: الشمولية، الوجود، الملكية، التقييم، التسجيل المحاسبي.

المطلب الثاني: مبادئ وفروض مراجعة الحسابات

مبادئ مراجعة الحسابات:

تحدد المبادئ الأساسية التي تتوقف عليها عملية المراجعة، 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 علي بن قطيب، دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، بنوك مالية ومحاسبة، العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2016/2017 ص 45 - 46.

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 كيان احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

2.1. مبدأ الموضوعية في الفحص:

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

3.1. مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختياري:

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 مدة 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 عما 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 مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من اعداد هذه التقارير.

2.2. مبدأ الإفصاح:

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

3.2. مبدأ الانصاف:

ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق وكذلك التقارير المالية منصبة 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 وموضوعية¹.

فروض المراجعة:

قبل عرض فروض المراجعة حبذا إعطاء ولو تعريف مختصر عن الفروض إذ يعرفه Kohler بأنه: " قاعدة تحظى بقبول عام وتعتبر عن التطبيق العملي، وتستخدم في حل نوع

¹ علي بن قطيب، مرجع سابق، ص 45-46.

معين من المشاكل أو ترشيد السلوك". وفيما يلي أهم الفروض التي تستند إليها عملية المراجعة وهي:

أولاً: قابلية البيانات المالية للفحص

وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها. وتتمثل هذه المعايير في:

- **الملائمة:** وذلك يعني ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين، وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.
 - **القابلية للفحص:** ومعنى ذلك أنه إذ قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها لا بد أن يصلان إلى المقاييس أو النتائج نفسها التي يجب التوصل إليها.
 - **البعد عن التحيز:** بمعنى تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.
 - **القابلية للقياس الكمي:** وهي خاصية يجب أن تتحلى بها المعلومات المحاسبية¹.
- ثانياً: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب ومصلحة إدارة المشروع**

إنه لمن الواضح وجود تبادل للمنفعة بين إدارة المشروع ومراقب الحسابات، فالإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي ترتبط برأي مراقب الحسابات، وذلك لغرض تقدم المشروع ورخائه، ومن ثم فهي تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها.

¹ الحملاوي عوينة، عيسى عوينة، واقع التنظيم المهني لمراجعة الحسابات بالجزائر في ظل القانون 01/10، دراسة ميدانية لديوان الترقية والتسيير العقاري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2017/2018، ص 12 - 13.

ثالثا: خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية او التلاعب

يقوم مراجع الحسابات بعملية المراجعة بافتراض أن القوائم والمعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء الغير عادية أو التلاعب وفي حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المراجع يصبح تفصيلي لكافة البيانات وليس اختياري كما هو مفترض.

رابعا: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية

يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس والمفاهيم والذي يؤدي إلى الابتعاد عن احتمال حدوث خطأ، مما يجعل مدقق الحسابات يقوم بعمله استنادا إلى وجود نظام الرقابة السليم، ولا يعني ذلك عدم حدوث الخطأ، فإذا توفر في الشركة نظام الرقابة سليم وفعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليه بدرجة أكبر من قبل الادارة والملاك.

خامسا: التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال

تعتبر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها المعيار الذي يسترشد له للحكم على مدى سلامة القوائم المالية، ويعني هذا الفرض أن مراجعي الحسابات يستندون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها للحكم على سلامة تلك القوائم المالية، ونتائج الأعمال والمركز المالي كما يكون لهم سندا لتعزيز رأيهم.

سادسا: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل

ويعني هذا الفرض أن مراجع الحسابات إذا اتضح له أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفها، وأن الرقابة الداخلية سليمة، فإنه يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل، إذا اتضح عكس ذلك، أي ميول الإدارة إلى التلاعب أو ملاحظة ضعف على مستوى الرقابة الداخلية، وجب عليه الحرص وأخذ ذلك بعين الاعتبار مستقبلا.

سابعاً: مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط

عندما يطلب من مراقب الحسابات ابداء رأيه في سلامة القوائم المالية، فإن عمله يجب ان يقتصر على هذه المهنة دون غيرها.

المطلب الثالث: أنواع مراجعة الحسابات

هناك عدة أنواع متعددة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية المراجعة من خلالها.

أولاً: من حيث الإلزام

تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:

1. المرجعة الإلزامية: وهي المراجعة التي تلزم المنشأة بها وفقاً للقانون والتشريعات السائدة في الدولة (قانون الشركات) حيث أنه يلتزم المشروع بتعيين مدقق حسابات خارجي لتدقيق حسابات المنشأة ويتم تعيينه عن طريق الجمعية العامة بعقد بين المنشأة ويتم تعيينه عن طريق الجمعية العامة بعقد بين المنشأة والمدقق (المراجع) يتحدد بموجبه الأتعاب التي سوف يتقاضاها المدقق نظير عمله¹.

2. المراجعة الاختيارية: وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني تحت القيان بها، ففي المنشأة الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية نتيجة للفائدة التي تحقق مع وجود مراجع خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو انضمام شريك جديد.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 27.

وفي حالة المنشآت الفردية نلاحظ أن وجود المراجع الخارجي يعطي الثقة للمالك في دقة البيانات المستخرجة من الدفاتر، وتلك التي تقدم إلى الجهات الخارجية وخاصة مصلحة الضرائب¹.

ثانياً: من حيث القائم بعملية المراجعة

يمكن تقسيم المراجعة من حيث القائم بالمراجعة إلى نوعين أساسيين هما:

1. المراجعة الخارجية: يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه اتعاب تبعاً لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف ابداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة².

2. المراجعة الداخلية: لقد كان ظهور المراجعة الداخلية لاحقاً للمراجعة الخارجية، ومن ثم فهي تعتبر حديثة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية، ولقد نشأت المراجعة الداخلية بناء على احتياجات الإدارة لأحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية، فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى³.

ومن التعريفين السابقين لطبيعة كلا من المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، يمكن إعداد الجدول التالي لإبراز أوجه الاختلاف بين دور كلا من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة (آليات التطبيق)، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 33 - 34.

² أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 16 - 17.

³ محمد سمير الصبان، عبد الله طلال، مرجع سبق ذكره، ص 42.

جدول رقم 1: الفرق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي

معايير التفرقة	المراجع الخارجي	المراجع الداخلي
1. الهدف أو الأهداف	1.الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث(الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي. 2. الهدف الثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة، عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفؤ ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعة.
2. نوعية من يقوم بالمراجعة	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.
3. درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع بالاستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات (مثل الحسابات والتكاليف) ولكنه يخدم رغبات وحاجات الإدارات الأخرى.
4. المسؤولية	مسؤول أمام الملاك، ومن يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.	مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقريره بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.
5. نطاق العمل	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فيقدر المسؤوليات التي تتعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي، يكون نطاق عمله.
6. توقيت الأداء	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة.	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدى أيام السنة.

المصدر: محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 44- 45

ثالثاً: من حيث مجال أو نطاق المراجعة

تنقسم المراجعة من حيث مجال أو نطاق المراجعة إلى نوعين:

1. المراجعة الكاملة: وهي التي تتضمن فحص وتدقيق جميع العمليات التي تمت في المنشأة خلال الفترة المحاسبية، بمعنى أن تكون مراجعة وتدقيق شامل للعناصر والنواحي التالية:

- جميع العمليات المالية الصغيرة والكبيرة على حد سواء.
- جميع القيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية على اختلاف أنواعها.
- جميع الحسابات التي تتضمنها دفاتر الأستاذ على اختلاف أنواعها.
- جميع التسويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة.
- جميع المستندات والأوراق والملفات والسجلات والدفاتر¹.

ويلجأ المراجع الخارجي إلى اتباع أسلوب المراجعة الكاملة في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية مما يجعله غير مطمئن تماماً لقوة هذا النظام فيضطر إلى استخدام المراجعة الكاملة لتنفيذ برنامج عمله.

2. المراجعة الجزئية: من الوصف السابق للمراجعة الكاملة أو الشاملة فإن بمعنى المراجعة الجزئية يتضح تلقائياً بأنها تلك التي يرتبط فيها المراجع بالقيام بعمل معين فقط، أو يكون مقيداً بأي صورة من الصور في التقصي والفحص الذي يقوم به كأن يعهد إليه مراجعة العمليات الآجلة من المشتريات ومبيعات ومردوداتها، أو بمراجعة العمليات النقدية أو مراجعة عمليات المخازن وفي هذه الحالة تكون المراجعة جزئية.

حيث ان عمل المراجع يتحدد بمراجعة عمليات أو بيانات محاسبية معينة لغرض معين، وعلى ذلك فتقرير المراجع لا ينصب على نتيجة مراجعته للعمليات المحددة له، ومسؤولياته تتحدد في إطار ما من عمل، ولذلك يتعين أن يحدد نطاق عملية المراجعة الجزئية بكل دقة

¹ السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008، ص 42-43.

ووضوح، نظر لما يترتب على ذلك من تحديد لمدى مسؤولية المراجع عن مستوى العناية التي بذلها في تنفيذ الواجب¹.

رابعاً: من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراء الاختبار

تنقسم المراجعة من حيث توقيت عمليات المراجعة وإجراء الاختبار إلى نوعين:

1. المراجعة النهائية: هي المراجعة التي تبدأ بعد انتهاء إدارة الحسابات من أعمالها وإعداد القوائم والحسابات الختامية وفي الغالب يتفرع المراجع أو بعض مساعديه فترة زمنية معينة (أسبوع أو أسبوعين مثلاً) بعد انتهاء السنة المالية للشركة ليتولى خلالها فحص ومراجعة الحسابات وعمليات الشركة للتأكد من أن ما تحقق من نتائج يعتبر تعبيراً صادقاً عما أنجز من أعمال، ويقوم بعد ذلك بإعداد تقرير بالمراجعة المطلوبة منه².

2. المراجعة المستمرة: وفي هذه الحالة تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمنشأة وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد اقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية³.

خامساً: من حيث حجم الاختبارات

عند تصنيف المراجعة حسب حجم الاختبارات، نلاحظ نوعين:

مراجعة شاملة ومراجعة اختيارية.

1. المراجعة الشاملة: هذه المراجعة تصلح للمؤسسات ذات الحجم الصغير وذلك لإمكانية فحص جميع القيود والمفردات محل الفحص وبالتفصيل، عكس المؤسسات الكبيرة، فلا يمكن القيام بهذا النوع من المراجعة لكبر حجم العمليات التي تقوم بها، فالقيام بهذا النوع من

¹ رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق الحديثة للطباعة والنشر، مصر، 1987، ص 35.

² السيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 48.

³ محمد سمير الصبان، عبد الله طلال، مرجع سبق ذكره، ص 52.

المراجعة في هذه المؤسسات يؤدي إلى زيادة أعباء عملية المراجعة والوقت الواجب لها بدون نسيان التكلفة.

2. **المراجعة الاختيارية:** إن زيادة حجم المؤسسات والعمليات التي تقوم بها أدى إلى استحالة القيام بمراجعة شاملة لكل القوائم المالية والمفردات بالتفصيل، لذا استوجبت الحاجة للجوء على المراجعة الاختيارية التي تعني قيام المراجع بمراجعة جزء من الكل، أي اختيار عدد من العناصر والقوائم المالية والمحاسبية التي تمثل المجتمع من أين ثم أخذ العينة ثم يقوم المراجع بإبداء رأيه انطلاقاً من هذه العينة¹.

المطلب الرابع: معايير مراجعة الحسابات

المعايير هي أنماط يلزم تحقيقها وأخذها في عين الاعتبار عند الاداء الفعلي، ومعايير المراجعة هي التي يجب أن يراعيها ويلتزم المراجع بها أثناء أداء مهمته المهنية وتنقسم المعايير إلى ثلاث مجموعات:

أولاً: المعايير لعامة: وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الذاتي أو الشخصي لمن سيزاولون مهنة المراجعة (التدقيق) ومن هنا أطلق عليها البعض معايير شخصية وهي معايير تشمل النقاط التالية:

- ✓ يجب أن يقوم بالمراجعة شخص أو أشخاص حائزون على التدريب الفني الملائم والكفاءة اللازمة في (تدقيق) مراجعة الحسابات.
- ✓ على مدقق الحسابات أن يلتزم دائماً باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت إلى المهمة المنوطة به.
- ✓ على مدقق الحسابات أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية المراجعة (التدقيق) ووضع التقرير.

ثانياً: معايير العمل الميداني

¹ محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير في علوم التدقيق، المركز الجامعي بالمدينة، الجزائر، 2008/2007، ص 29.

- ✓ يجب وضع مخطط وافي لعملية المراجعة كما يجب الاشراف بدقة على المساعدين الذين قد يستعين بهم المدقق.
- ✓ يجب القيام بدراسة وافية وإجراء تقييم شامل لنظام الضبط الداخلي المعمول به ليكون أساسا للاعتماد عليه أثناء القيام بمهمة المراجعة وليجري على ضوءه تحديد مدى الفحوصات التي يجب أن تقتصر عليها أعمال مراجعة الحسابات (تدقيقها).
- ✓ ويجب التوصل إلى عناصر ثبوتية جديدة بالثقة وذلك بالمعاينة والملاحظة والتحريات والاثباتات التي من شأنها أن تكون أساسا معقولا لإبداء العائد للبيانات المالية التي يدقق فيها¹.

ثالثا: معايير اعداد التقرير

- ✓ يجب أن يبنى التقرير ما اذ كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- ✓ يجب ان يبنى التقرير ما ان كانت هذه المبادئ قد طبقت في الفترة الحالية المعمول عليها الحساب بنفس طريقة الفترة السابقة.
- ✓ تعتبر البيانات الواردة بالقوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تكنه هذه القوائم من معلومات ما لم يذكر في التقرير ما يفيد خلاف ذلك طرق التدقيق (المراجعة).
تتضمن عملية المراجعة استعمال الطرق التالية على سبيل المثال لا الحصر:

1. **الملاحظة:** وتطبق في الحكم على صلاحية الطرائق المحاسبية المستعملة بمشروع العمل ومدى كفاءة تظهر الرقابة الداخلية علاوة على استخدامها عند القيام بعمليات الجرد لأصول المشروع المختلفة.
2. **التفتيش:** وتطبق في تدقيق الاستثمارات المالية والأصول الأخرى الشبيهة لتقرير وجودها الفعلي، كما تستخدم للحصول على بيانات داعمة لتكاليف الأصول، والإيرادات والمصاريف المادية، وما شابه ذلك من بنود.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 76 - 79.

3. **التثبت (التعزيز):** وتطبق في التأكد من أرصدة الحسابات ومبالغ العمليات التجارية مع أطراف خارج المشروع، وأرصدة الأصول الموجودة في عهد أشخاص خارج المشروع كالإرساليات وبضائع الأمانة وغيرها.
4. **المقارنة:** وتطبق على أرصدة الحسابات ولبينات المالية الجارية بمقارنتها مع بيانات شبيهة أو مماثلة خاصة بفترات سابقة أو لاحقة لبيان الأسباب الكامنة وراء أي تغيرات هامة.
5. **التحليل:** وتطبق على الحسابات والبيانات الجارية لتقرير مدى الاعتماد عليها وصلاحيه نشرها لمعلومات عن المشروع المعني.
6. **الاحتساب:** وتطبق على البيانات الرقمية من العميل باحتساب بضاعة آخر المدة، وأرصدة العملاء، والمدفوعات مقدما، والمستحقات وغيرها.
7. **الاستفسار:** وتطبق على سياسات المشروع المعني، والأمور والقضايا التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية المنشورة، مثل الالتزامات العرضية والخطط المستقبلية، والتوقعات المنظورة ذات الأثر المحتمل على المركز المالي للمشروع¹.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص 87-88.

المبحث الثاني: الجوانب العملية لمراجعة الحسابات

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

المطلب الأول: الإجراءات التمهيدية لمراجعة الحسابات

تعكس إجراءات المراجعة التصرفات والممارسات او اسلوك الواجب أداءه من طرف المراجع لتحقيق نشاطه وتنفيذه، ويمكن تلخيصها في برنامج المراجعة، وبعبارة أخرى، فإن إجراءات المراجعة تعبر عن الوسيلة التي من خلالها يقوم المراجع بتنفيذ مهمته، وهي غالبا تعبر عن برنامج المراجعة ابتداء من الاعداد والتخطيط وانتهاء بكتابة التقرير النهائي للجهة المعنية¹.

ومن أجل تحسين فعالية المراجعة وتحسين كفاءتها فإنه على المراجع أن يتبع بعض الإجراءات الجديدة وهي كالتالي:²

الفرع الأول: التأكد من صحة تعيين مراجع الحسابات

ويختلف التأكد من صحة التعيين باختلاف شكل المنشأة على النحو التالي:

أولاً: منشآت الأفراد:

يتم التعيين بموجب عقد اتفاق أو تكليف مكتوب من أصحاب المنشأة.

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

² محمد سعيد شهوان، الوجيز في مراجعة وتدقيق الحسابات، جمعية عمال المطابع، مصر، ب وت تاريخ نشر، ص 55-

ثانيا: منشآت مساهمة:

فإذا كانت الشركة جديدة فإن على المراجع الاطلاع على عقد الشركة والنظام الداخلي حيث يرد اسم المنتج.

الفرع الثاني: التأكد من نطاق عملية المراجعة

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

الفرع الثالث: الحصول على معلومات تمهيدية عن المنشأة

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

الفرع الرابع: زيارة استطلاعية للمنشأة

على المراجع القيام بزيارة المنشأة ليطلع على سير العمل فيها والنواحي الفنية من الإنتاج والتخزين وتسلسل العمليات.

الفرع الخامس: فحص النظام المحاسبي للمنشأة

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

الفرع السادس: الاطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية للفترات السابقة

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

الفرع السابع: التعرف على العاملين في المنشأة ومسؤولية كل منهم

على المراجع أن يحصل على كشف بأسماء وصورة عن التواريخ خصوصا الهامة منها والملزمة للشركة قانونيا، ومعرفة حدود السلطة والمسؤولية بها.

الفرع الثامن: فحص مركز المنشأة من الناحية الضريبية: وذلك لكي يتأكد المراجع بصحة البيانات الواردة بالقوائم المالية حيث يقوم المراجع بذلك ليقنع من كفاية الاقتطاعات الضريبية.

الفرع التاسع: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية: وتعتبر من أهم الخطوات لأن عملية المراجعة تحولت من كاملة تفصيلية إلى اختيارية تقوم على أسلوب العينات الإحصائية والاختبارات، وتتوقف كمية الاختبارات وحجم العينة على درجة مكانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية والقرائن وأدلة الإثبات

1. تقييم نظام الرقابة الداخلية:

تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة النظم والإجراءات والطرق التي تتخذها الإدارة لحماية أصول المنشأة ولضمان دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة درجة الاعتماد عليها، وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بسياسات الإدارة الموضوعية، لقد عرف نظام الرقابة الداخلية بأنه نظام الفحص الداخلي والمراجعة (التدقيق) الخارجي المطبق من قبل المنشأة ولتتمكن إدارة المنشأة من السيطرة على النشاطات التشغيلية والمالية والتي تكون من مسؤوليتها، كما يمكن أن تعرف الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية والإجراءات والوسائل المتبعة من قبل إدارة المنشأة للمحافظة على أصول المنشأة والتأكد من صحة البيانات المحاسبية وزيادة الكفاءة الإنتاجية وزيادة الالتزام بالسياسات المحاسبية.¹

من التعريف السابق نجد ان نظام الرقابة الداخلية يتضمن عدد من الأهداف منها:

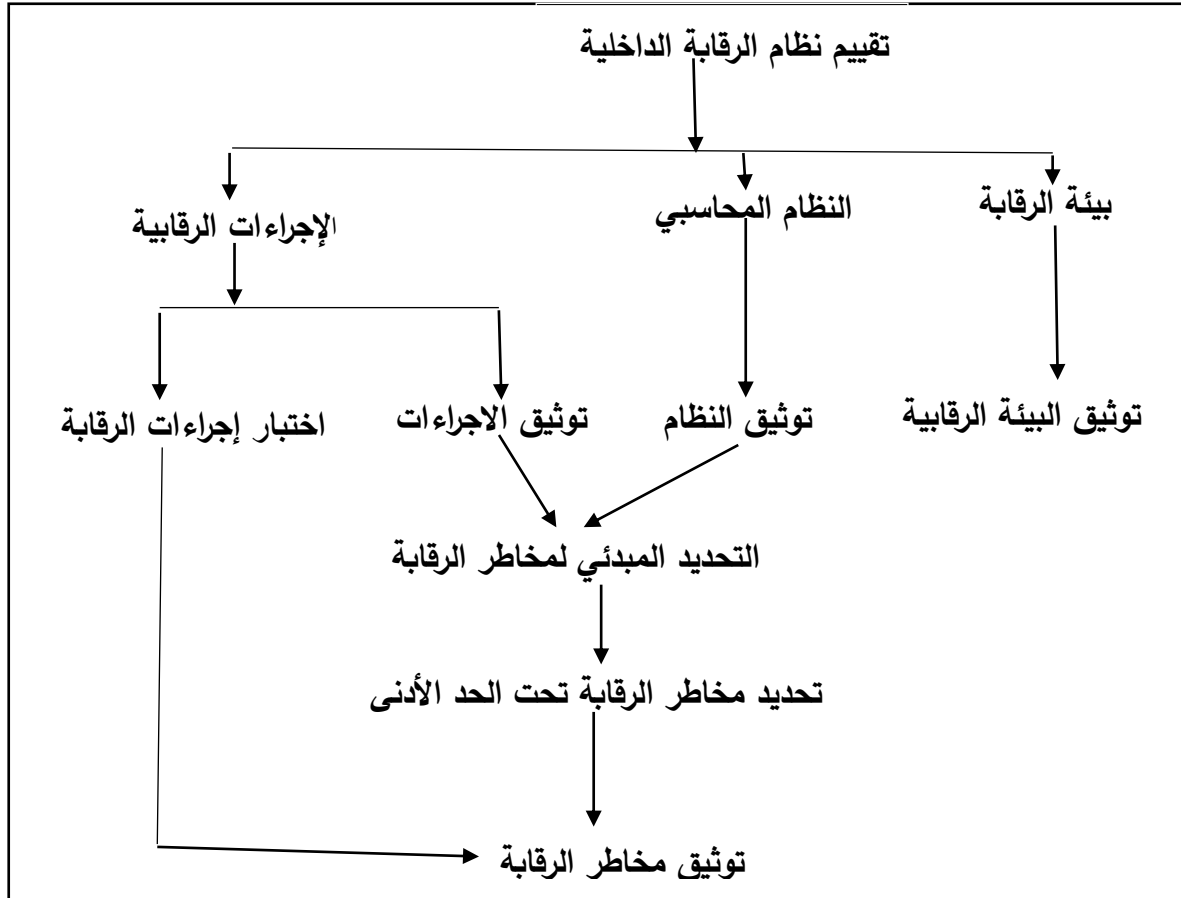
✓ توفير الحماية اللازمة لأصول المنشأة.

✓ توفير الدقة في البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها.

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

- ✓ زيادة الكفاءة الإنتاجية.
- ✓ التحقق من الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية.
- ✓ تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات¹

الشكل رقم 2: هيكل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، الأردن، 2006، ص 205

2. القرارات وأدلة الإثبات:

ان القرينة تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الانسان لتمكينه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي وكذلك فالقرينة: " اصطلاحا يدل على نسبة، فهو يبلور علاقة بين عنصرين،

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

الأول يراد برهنته، والثاني الذي يستخدم لبرهنة العنصر الأول، ومن الملاحظ أن العنصر الأول يمثل فرضا معين في حين أن العنصر الثاني يمثل حقيقة تهدف إلى اثبات أن العنصر الأول حقيقة أيضا¹.

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

ويحصل المراجع على أدلة الاثبات بمزاولته لكل من إجراءات مدى الالتزام وإجراءات التحقق بطريقة أو أكثر من الطرق الآتية:²

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

المطلب الثالث: مراجعة القوائم المالية

بصفة عامة تتضمن القوائم المالية الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية بالإضافة إلى الإيضاحات المتضمنة لتلك القوائم والتي توضح السياسات المحاسبية المتبعة فضلا عن أية بيانات تفسيرية أو جداول أخرى مكملة، والهدف الرئيسي لإصدار تلك القوائم يرتكز في توفير المعلومات المرتبطة بالموقف المالي.

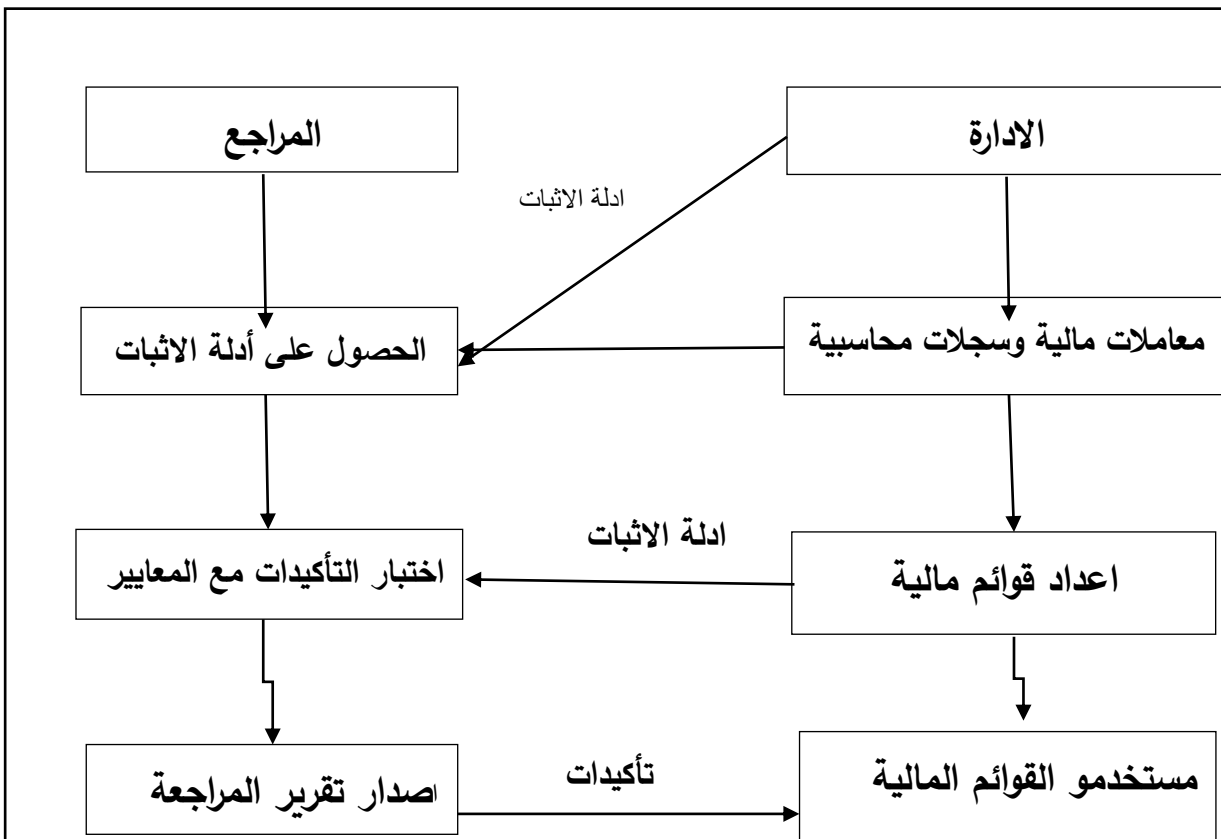
ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية لمستخدمي تلك القوائم.

¹ محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 289 – 290.

² محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة، شركة الجلال للطباعة، مصر، 2003، ص 187.

ويتركز الغرض من عملية مراجعة القوائم المالية في تحديد ما إن كان إعداد تلك القوائم المالية قد تم طبقاً لمعايير محددة، عادة ما يطلق عليها مبادئ المحاسبة المتعارف عليها GAPP، ففي ظل هذا النوع من المراجعة يقوم المراجع بالتعبير عن رأيه عما إذا كانت تلك القوائم المالية قد تم عرضها بعدالة طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها¹.

الشكل رقم 3: يوضح نظرة عامة على مراجعة القوائم المالية



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 24.

المطلب الرابع: إعداد تقرير المراجعة

إن تقارير المراجعة تكون ملكا للمراجع ويجب أن يبذل عناية مهنية فائقة في إعدادها حتى يتمكن من توصيل المعلومات إلى الجمهور المعني بها من مجلس الإدارة، المستثمرون الدائنون، البنوك، الخ، ويقوم المراجع بتوصيل المعلومات على شكل تقرير مبني فيه نطاق مهام المراجعة التي قام بها وحدودها ونتائجها وكذلك يجب ان يشير في تقريره إلى

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 23..

درجة التأكد من صدق وعدالة القوائم المالية، وفي هذا الإطار أصدرت المنظمات المهنية للمحاسبة القانونية أربعة معايير معترف بها ويجب الالتزام بها عند إعداد التقرير الخاص بنتائج فحص القوائم المالية وهذه المعايير باختصار شديد هي:

- اعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ الحسابية المتعارف عليها.
 - وأن هذه المبادئ طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة.
 - تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عما تضمنه من معلومات.
 - رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة¹.
- ويتكون تقرير المراجعة من العناصر الكلية التالية:²

1. **تحديد الفترة التي يتناولها التقرير:** حيث أن عملية المراجعة تحدد بفترة مالية معينة، مما يلزم معه أن يكون هذا التقرير عن تلك الفترة تحديدا لمسؤولية المراقب عنها.
2. **ذكر اسم المنشأة:** يجب أن يكون موضحا بالتقرير بكل دقة اسم المنشأة المقدم عنها التقرير وكذلك نوعها حتى لا يستخدم التقرير لشركة أخرى.
3. **الدقة والوضوح:** يجب ان تكون عبارات التقرير دقيقة وواضحة ولا تحمل أكثر من معنى، ولقد أشارت إلى ذلك المادة الحادية عشر (11) من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة حيث نصت على " يجب على مراقب الحسابات أن يستعمل في تقريره أسلوبا واضحا ولا يحتمل اختلاف التأويل ...".
4. **توقيع المراقب:** يجب أن يوقع المراقب على التقرير بنفسه، وقد استقر العرف بين مراقبي الحسابات بذكر اسم الجمعية أو المعهد الذي ينتمي اليه المراقب ورقمه في سجل المحاسبين والمراجعين.

¹ أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007/2006، ص 51.

محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 167.

5. ان يشتمل على البيانات التي استوجبتها قانون الشركات وأي قانون خاص وكذلك أي بيانات أخرى يتضمنها القانون النظامي للشركة.

خلاصة:

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

وفي نهاية هذا الفصل توصلنا إلى أن المراجعة عملية منظمة ومتكاملة لتجميع أدلة الإثبات والقرائن وهي سلسلة من الإجراءات المتصلة يقوم بها المراجع، حيث يقوم (المراجع) بمراجعة القوائم المالية وما تتضمنه من حسابات، مراجعة دقيقة وتحليلاً موضوعياً مرفوقاً بالبراهين ويقدمها على شكل تقرير.

والنتائج المقدمة من طرف المراجع لها أهمية كبيرة في التأثير على قرارات المستخدمين للمعلومات المحاسبية حتى يتوصل لإبداء رأي فني ومحايد حول صحة هذه المعلومات.

الفصل الثاني

الإطار النظري لجودة المعلومات المحاسبية وعلاقتها

بالمراجعة

تمهيد:

لقد أصبحت المعلومات المحاسبية جزءا هاما من عمر الإدارة، وموادا أساسيا تعتمد عليه في تدعيم قراراتها الإدارية، كما أن المعلومات المحاسبية لها دور كبير وهام في عملية اتخاذ القرارات الإدارية في الشركات، بحيث لا يمكن للإدارة أن تغفل عن هذا الدور الهام.

وتزداد الحاجة إلى إنتاج المعلومات باعتبارها وسيلة تستمد أهميتها وضرورتها من مدى اسهامها في عملية اتخاذ القرار، وتعتبر القوائم المالية مصدرا أساسيا من مصادر المعلومات المحاسبية المفيدة لاتخاذ القرارات في حين لا تعد أي معلومات محاسبية ذات جدوى في اتخاذ القرارات إلا باستيفائها لعدة خصائص.

ومع اعتبار أن المعلومات المحاسبية وسيلة للتسيير، يتطلب أن تتميز هذه المعلومة بالمصداقية والصحة وتعبيرها العادل عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وهذا بالإضافة إلى الملائمة والموثوقية والتجارب مع مختلف احتياجات الأطراف المستفيدة منها، ويبعث فيها عند اعتماد هذه المعلومات في مختلف مجالات اتخاذ القرارات المختلفة من أجل تحقيق الأهداف المرجوة، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل من خلال:

- المبحث الأول: مدخل حول المعلومات المحاسبية.
- المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية.
- المبحث الثالث: الأبعاد المحاسبية للمراجعة وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية.

المبحث الأول: مدخل حول المعلومات المحاسبية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية أحد مكونات الرئيسية لنظم المعلومات الإدارية، ويتضمن كافة الأنشطة والعمليات التي تهدف إلى إنتاج وتوصيل المعلومات إلى مستخدميها الداخليين والخارجيين في المجالات المختلفة، كما ويعتبر النظام المحاسبي في ظل الثورة التقنية التي نعيشها من أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، والتي تؤثر في رفاة الأفراد والمجتمعات.

واستناداً لما سبق يتضح أن المعلومات المحاسبية ذات أهمية كبيرة تؤثر في قيمة الوحدة الاقتصادية، وفي مستوى رفاة الأفراد والمجتمعات، ولكن لا بد لها من صفات وخصائص ومعايير، حتى تزيد من قيمة تلك الوحدات، وترفع من معدلات الرفاهية في المجتمع، وبذلك تكون قد حققت أهداف الوحدة الاقتصادية والمجتمع.

المطلب الأول: مفهوم المعلومات المحاسبية

المعلومات هي بيانات تمت معالجتها إذ تم تصنيفها، وتحليلها، وتنظيمها، وتلخيصها بشكل يسمح باستخدامها والاستفادة منها حيث أصبحت ذات معنى لذلك فإن البيانات قبل معالجتها قد لا تكون صالحة ومفيدة لاتخاذ القرار¹.

ويذكر ماكدونف أن المعلومات هي: "مقياس لقيمة رسالة معينة لمتخذ القرار معين في

موقف محدد"²

¹ فايز جمعة صالح التجار، نظم المعلومات الإدارية، ط 2، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 20.

² صلاح الدين عبد المنعم المبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، دار جامعة الجديدة للنشر،

الاسكندرية، 2001، ص 23.

تعرف بأنها كل الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية والتي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات في القوائم المالية، المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا.¹

من خلال التعريف السابقة نستخلص بأن المعلومات المحاسبية هي من العناصر الأساسية للنظام المتكامل لاتخاذ القرارات سواء داخليا أو خارجيا، إن هي مجموعة من القيم والحقائق النهائية المبوبة والمنظمة بصورة كمية ووصفية، وتزداد قيمتها الاقتصادية حسب المنفعة التي تحققها لمستخدميها.

المطلب الثاني: خصائص ومكونات المعلومات المحاسبية

الفرع الأول: خصائص المعلومات المحاسبية

يمكن تصنيف خصائص المعلومات المحاسبية إلى خصائص نوعية وأخرى ثانوية:²

1- خصائص النوعية:

1-1- الملائمة: تكون المعلومات المحاسبية ملائمة بمدى تأثيرها على قرار المستخدم،

وتكون غير ملائمة متى ضعف ذلك التأثير على ذلك القرار، وحتى تكون هذه

المعلومات ملائمة يجب أن تتوفر فيها الخصائص الفرعية التالية:³

¹ السيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، دار النشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 77.

² بن مبارك خليفة، حشروف علي، جودة المعلومات كألية لتحسين الأداء المالي في المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة Playben لصناعة أكياس التغليف ولاية برج بوعريريج، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي في العلوم المالية والمحاسبة، محاسبة وتدقيق، المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2018/2019، ص 8.

³ عمرون سماح، جوهر زيان، دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة عينية من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر اكايمي، محاسبة وتدقيق، العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2018/2019، ص 27.

- القدرة التنبؤية للمعلومات: تساعد القيمة التنبؤية للمعلومات مستخدميها في التنبؤ بالنتائج المتوقعة للأحداث المختلفة وتؤكد توقعاتهم أو تساعدهم في تعديلها أو تصحيحها.
 - التغذية العكسية للمعلومات: تمتلك المعلومات قيمة استردادية عندما يكون لها القدرة على تغيير أو تصحيح التوقعات المالية أو المستقبلية كما يطلق عليها بالتغذية العكسية.
 - التوقيت المناسب: يقصد بخاصية التوقيت المناسب للمعلومات هو توفير المعلومات في حينها.¹
- 1-2-الموثوقية: أي إمكانية الوثوق بالمعلومات من طرف مستخدميها وخلق حالة من الاطمئنان لديهم للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات هذه الثقة تتجسد إذا كانت خالية من الأخطاء الجوهرية وغير متميزة في عرض الحقائق.²
- ويمكن الوثوق بالمعلومات إذا توفرت فيها ثلاثة خصائص:
- صدق التعبير عن النشاط: أي ان تكون المعلومات المحاسبية معبرة عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة وخالية من أي تلاعب متعمد.
 - الحياد: أي عدم التأثير على عملية الحصول على المعلومات لتخدم طرف على حساب آخر.
 - قابلية التحقق: يقصد بذلك أن النتائج المتوصل إليها من طرف أي شخص هي نفسها إذا ما تم استخدام نفس الطرق والأساليب في قياس المعلومات المحاسبية، وتظهر أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- 2- الخصائص الثانوية: إضافة على الخصائص الأساسية هناك خصائص ثانوية لا تقل أهميتها عنها يمكن ان تزيد من جودة المعلومات أهمها:

¹ بن مبارك خليفة، حشروف علي، نفس المرجع، ص 9.

² خليل عواد، أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص 34.

2-1- الثبات: ويعني الثبات استخدام نفس الطرق والأساليب المعتمدة في قياس وعرض

المعلومات المحاسبية من فترة إلى أخرى وإذا ما تم تغيير فيجب الإشارة إلى ذلك لكي

يؤخذ بعين الاعتبار من طرف مستخدمي المعلومات.¹

2-2- التآجيلية للمقارنة: يقصد بها تقديم معلومات محاسبية تسمح بإجراء المقارنات بين

المنشآت المماثلة في نفس الصناعة، فذلك يزيد من فائدة المعلومات، لأنه يسمح

بتقييم مركز وضع المنشأة المعينة مقارنة بالمنشآت المماثلة، وكذلك مقارنة معلومات

سنتين متتاليتين للحكم على أداء المؤسسة بدلالة الزمن.

2-3- القابلية للفهم: إن خاصية قابلية المعلومات للفهم والاستفادة تعتمد أساسا على

مؤشرين مهمين هما:

- درجة الوضوح والبساطة والافصاح في عرض المعلومات المحاسبية.
- مستوى الوعي والإدراك والفهم لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية.

ولكي تكون المعلومات ذات فائدة ملموسة لا بد من توفر التجانس بين هذين الشرطين

لتحقيق الاستفادة، والتأثير على متخذ القرار، ففي الوقت الذي يتطلب النزول في الشرط

الأول، يستلزم الأمر في نفس الوقت الارتقاء بالشرط الثاني لتحقيق التوازن، وبالتالي تصحيح

المعلومات متمتعة بخاصية قابليتها للفهم والاستفادة.²

الفرع الثاني: مكونات المعلومات المحاسبية

أولا: المدخلات

وهي نقطة بداية عمل نظام، وتتمثل بالاحتياجات الأساسية (الأولية) اللازمة لعمل

النظام، وقد تأخذ شكل أرقام مجردة أو أشكال ورسوم تعبر عن حالة أو حالات معينة، وقد

¹ بن مبارك خليفة، حشروف علي، نفس المرجع، ص 10.

² شوتري شعيب، روايح بلال، أثر نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مؤسسة ترفوكوفيا ببرج بوعريبرج، 2018/2017، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي، محاسبة وتدقيق، المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2019/2018، ص 15.

تكون بصيغة وصفية (كالأوامر الإدارية مثلاً)، ومن الممكن أن تكون مدخلات نظام معين بمثابة مخرجات لنظام آخر أو عدة نظم أخرى عندما تستخدم كمدخلات جديدة في التشغيل من خلال التغذية العكسية أو من خلال علاقات الترابط والتكامل والتنسيق التي تكون بين تلك النظم.

وفي نظام المحاسبي، تعتبر المدخلات عبارة عن بيانات يتم الحصول عليها من الأدلة الموضوعية المؤيدة للأحداث المالية (المستندات) والبيانات التقديرية التي يتم إعدادها عن طريق عناصر النظام الأخرى، والبيانات الكمية والاقتصادية.

ثانياً: معالجة المعلومات

يقوم المحاسب بالتسجيل، التوصيل، الترسيد والتحليل، ويعتمد المحاسب المالي على النظام التقليدي كاليومية العامة أو النظام المركزي اليوميات المساعدة أو نظام معالجة آخر، كما يعتمد التكاليف على أحد طرق محاسبة التكاليف لحساب سعر التكلفة وتحليل التكاليف، ويوجد عدة طرق آلية لمعالجة المعلومات المحاسبية مثل:¹

1. **المعالجة الجزئية (المتوازنة):** حيث يوجد لكل جزء من نظام المعلومات المحاسبي برنامج خاص به مثلاً برنامج محاسبة الأجور، برنامج محاسبة المواد ... إلخ.
2. **المعالجة المتكاملة:** عملية المعالجة تراعي العلاقات الموجودة بين نظام المعلومات المحاسبية وبقية أجزاء نظم المعلومات الإدارية الأخرى، وهناك ثلاث مستويات من التكامل:

1.2. **تكامل البيانات:** حيث يقوم كل برنامج بإنتاج المعلومة المطلوبة أو إنتاج ملفات أخرى تكون عبارة عن مدخلات لبقية البرامج.

2.2. **تكامل الإجراءات:** أي حدث مهم يسجل في جميع الملفات التي تتأثر به.

¹ قاسم محسن ابراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحي السقا، نظام المعلومات المحاسبي، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، العراق، 2003، ص 16.

3.2. تكامل قاعدة المعطيات: يحدث هذا التكامل بفصل نظام التسيير لقاعدة

المعطيات بحيث:

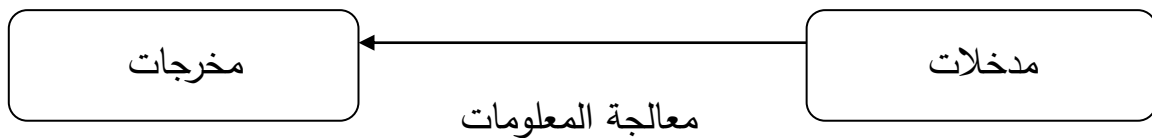
- يسمح بهيكله المعطيات بالطريقة الأكثر تناسبا مع أي برنامج تطبيقي.
- يسمح لعدة برامج تطبيقية باستعمال نفس قاعدة المعطيات في نفس الوقت.
- حماية قاعدة المعطيات ضد دخول غير مسموح به.
- جعل البرامج التطبيقية مستقلة عن مكان وجود المعطيات.
- عموما تكامل قاعدة المعطيات يهدف إلى تحقيق مركزية المعطيات وتعدد المداخل، يسمح هذا للبرنامج باستدعاء المعطيات حسب الحاجة.¹

ثالثا: المخرجات

وهي حاصل تفاعل العمليات التشغيلية التي تجري على المدخلات وفقا للأهداف المرسومة للنظام، وفي النظام المحاسبي تشمل المخرجات مجموعة التقارير والقوائم المالية والمعلومات المختلفة الناتجة عن تفاعلات العمليات التشغيلية للمدخلات في إطار المتغيرات البيئية والذاتية للجهات التي يمكن أن تستخدمها وتستفاد منها.²

ويمكن أن نوضح مكونات المعلومات المحاسبية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 4: مكونات المعلومات المحاسبية



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعلومات المتوفرة.

¹ بوفروعة سوفيان، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في تسيير المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مجمع ايناجوك فرع الطاهير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم التسيير، إدارة مالية، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة 2011/2012، ص 35-36.

² قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، زياد هاشم، مرجع سابق، ص 17.

المطلب الثالث: أهمية وأنواع المعلومات المحاسبية

الفرع الأول: أهمية المعلومات المحاسبية

تكمن أهمية المعلومات المحاسبية في كونها وسيلة أساسية وأداة فعالة بيد الإدارة لإنجاز مهامها وتحقيق أهدافها، وتزداد أهمية المعلومات المحاسبية والحاجة إليها كنتيجة أساسية لمجموعة من العوامل والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسلوكية والتي يمكن ذكرها فيما يلي:

1. الثورة العلمية والتكنولوجية: وقد انعكست آثارها على الوحدات والمنظمات الاقتصادية المنتجة للمعلومات، وهذا لرفع كفاءتها وتفعيل دورها في المساهمة في حل المشكلات الاقتصادية والإدارية من خلال توفير المعلومات الملائمة.
2. العوامل الاقتصادية: لقد أدى كبر حجم المشروعات وظهور الشركات المتعددة الجنسيات وانتشار التجارة الالكترونية وفي ظل العولمة الاقتصادية زادت الحاجة للمعلومات المحاسبية الملائمة لأغراض الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات وهذا لاستمرار بقاء الشركات.
3. العوامل القانونية والتشريعية: تفترض الاحتياطات القانونية والضريبية تقديم معلومات محاسبية ومالية كافية وملائمة للوفاء بهذه المتطلبات وتلبيتها.
4. العوامل الجغرافية: أدى وجود الشركات التجارية الكبيرة ذات الأقسام والفروع الداخلية والخارجية إلى زيادة الحاجة للمعلومات المحاسبية لتساعد في عمليات الرقابة والتنسيق بين هذه الأقسام والفروع وإدارتها الرئيسية.

5. العوامل الإدارية: تواجد إدارة الشركات أنواعا من المشكلات الإدارية وهنا يبرز دور

اهمية المعلومات المحاسبية لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.¹

الفرع الثاني: أنواع المعلومات المحاسبية

تختلف أنواع المعلومات المحاسبية تبعا لاعتبارات عديدة، نذكر منها:

(1) معلومات عن التخطيط والرقابة:

وهي معلومات تختص بتوجيه اهتمام الإدارة إلى مجالات وفرص تحسين الأداء وتحديد مجالات أوجه انخفاض الكفاءة لتشخيصها واتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها في الوقت المناسب، ويتم ذلك من خلال وضع التقديرات اللازمة لإعداد برامج الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية حيث تبرز الموازنات التخطيطية الوضع المالي للوحدة الاقتصادية في لحظة تاريخية مقبلة، فضلا عن استخدامها في أغراض الرقابة وتقييم الأداء وتحديد مسؤولية الأفراد ومساءلتهم محاسبيا، أما التكاليف المعيارية فتهم بتحديد المسبق لمستويات النشاط بغرض تسهيل عملية المحاسبية لكل مستوى، ويلاحظ أن هذه المعلومات تتعلق بالأنشطة الدورية المتكررة في مجالات التكلفة وتحميل التكاليف الإضافية ... إلخ

كما يلاحظ أن هذه المعلومات تتعلق بالأنشطة الدورية المتكررة في مجالات التخطيط والرقابة حيث أنها تهتم بالأداء الجاري والمستقبلي من خلال مساعدتها في تجهيز التوقعات للمستقبل ومقارنة النشاط الجاري بأرقام الخطة لتحديد الانحرافات وتحكيمها والبحث في أسبابها وتحديد المسؤولية عنها واتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها قبل فوات الأوان.²

¹ وفاء مساك، دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية- دراسة ميدانية- مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي، محاسبة وتدقيق، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، 2015/2014، ص 40-41.

² قاسم محسن ابراهيم الحبيطي، مرجع سابق، ص 30.

(2) معلومات تاريخية:

وهي معلومات تتعلق بقياس الأحداث والعمليات التي تمت في زمن الماضي كالقوائم المالية (الميزانية العمومية، قائمة الدخل ... إلخ) وتستخدم هذه التقارير في تقييم كفاءة المنشأة في تحقيق أهدافها وبيان حقيقة المركز المالي للمنشأة وكذلك تستخدم للأغراض الضريبية، وعلى الرغم من أهميتها في تقنية الأداء فإنها لا تصلح كأداة للرقابة على الأداء الجاري واتخاذ القرارات المستقبلية.¹

(3) معلومات كل المشكلات:

تتعلق بتقييم بدائل القرارات والاعتبار بينهما، وتعتبر ضرورية للامور غير الروتينية (أي التي تتطلب إجراء تحليلات محاسبية خاصة أو تقارير محاسبية خاصة) وبذلك فهي تتسم بعدم الدورية.

وعادة ما تستخدم هذه المعلومات في التخطيط طويل الأجل مثل: قرار تصنيع أجزاء معينة من السلعة داخليا أو شرائها أو إضافة أو استبعاد منتج معين من خط الانتاج أو شراء موجودات ثابتة جديدة بدلا من المستهلكة وغيرها من القرارات الأخرى، ويمكن أن يقوم بتقديم هذا النوع من المعلومات نظام معلومات المحاسبية الإدارية بالدرجة الأساس.²

¹ أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين، قدمت هذه الرسالة لاستكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في محاسبة التمويل، المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الاسلاميين، غزة، فلسطين، 2006، ص 42.

² قاسم محسن ابراهيم الحبيطي، مرجع سابق، ص 31

المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

تعد المعلومة المحاسبية ذات أهمية بالغة لمجموعة المستفيدين (الداخليين والخارجيين) من خلال تقديم معلومة هامة تخدمهم في اتخاذ القرارات، حيث تعتمد تلك القرارات على جودة المعلومة المحاسبية من خلال القوائم والتقارير المالية، وعليه سوف نتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم جودة المعلومات المحاسبية وكيفية قياسها ومعاييرها والعوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية

يقصد بجودة المعلومات المحاسبية تلك الخصائص الرئيسية التي يجب ان تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، كما أن هذه الخصائص سوف تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة، وكذلك المسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.¹

ويقصد بجودة المعلومات المحاسبية ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، وإن تخلصوا من التحريف والتضليل وإن تعد طبقاً لمجموعة من المعايير القانونية والرقابية والفنية والمهنية، بما يسهل في تحقيق الهدف من استخدامها، كما أنها تعد من عناصر الانتاج حيث أنها تقوم بتحديد فعالية وكفاءة المؤسسة.²

¹ عريعر الربح، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة القوائم المالية، دراسة ميدانية لآراء مجموعة مهنيين وأكاديميين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر (اكاديمي) في العلوم التجارية، محاسبة وتدقيق، العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2014/2015، ص 60.

² وناس رحمة، دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مجموعة المؤسسات الاقتصادية بالمسيلة، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر اكاديمي، تدقيق ومراقبة التسيير، المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2013/2018، ص 12.

تعرف جودة المعلومات المحاسبية بأنها الخصائص التي تتسم بها وكذا القواعد الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية.¹

من التعاريف السابقة يمكن تعريف جودة المعلومات المحاسبية بأنها كل ما تتضمنه القوائم المالية والتقارير المالية ما تحققه من منفعة للمستخدمين، وذلك من خلوها من التحريف والتضليل وإن تكون معدة في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية.²

المطلب الثاني: معايير قياس جودة المعلومات المحاسبية

توجد عدة معايير لقياس جودة المعلومات المحاسبية، يمكن تحديدها بصفة عامة على النحو التالي:

1) الدقة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يمكن التعبير عن جودة المعلومات المحاسبية بدرجة الدقة التي تتصف بها المعلومات، أي بدرجة تمثيل المعلومات لكل من الماضي والحاضر، ولا شك أنه زادت دقة المعلومات زادت جودتها وزادت قيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية وبالرغم من أهمية المقياس في التعبير عن جودة المعلومات فإنه لا يمكن تحقيقه، لكون المعلومات التي تبنى عليها القرار تنطوي على المستقبل، وبالتالي فهي على درجة من عدم التأكد لذا يتم التضحية بالدقة من أجل توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات.³

¹ عابدة ديار، دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، محاسبة وتدقيق، العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 2018/2019، ص 61.

² وناس رحمة، مرجع سابق، ص 12.

³ سماح عمرون، جوهر زيان، مرجع سابق، ص 28-29.

(2) المنفعة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

وتتمثل المنفعة في عنصرين هما صحة المعلومة وسهولة استخدامها ويمكن أن تأخذ أحد الصور التالية:

- **المنفعة الشكلية:** وتعني أنه كلما تطابق شكل ومحتوى المعلومات مع متطلبات متخذ القرار كلما زادت قيمة هذه المعلومات عالية.
- **المنفعة التقييمية والتصحيحية:** وتعني ارتفاع قدرة المعلومات على تقييم نتائج تنفيذ القرارات، وكذا على تصحيح انحرافات هذه النتائج.
- **المنفعة الزمنية:** وتعني ارتفاع قيمة المعلومات كلما أمكن الحصول عليها بسهولة ومن ثم فإن الاتصال المباشر بالحاسب الآلي مثلا يعظم كلا من المنفعة الزمنية والمكانية للمعلومات.¹

(3) الفعالية كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

تعتبر الفعالية عن مدى تحقيق الشركات لأهدافها من خلال موارد محددة، وعلى ذلك يمكن تعريف الجودة المعلومات من زاوية الفعالية بأنها مدى تحقيق المعلومات لأهداف الشركة او متخذ القرار من خلال استخدام موارد محدودة، ومن ثم فإن فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات كما أن الفعالية هي مدى النجاح في تحقيق الأهداف، وهذا يعني أن درجة الفاعلية إنما تقاس بمدى تحقيق الأهداف المحددة والتي وجدت أصلا لتحقيق.

(4) التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يقصد بالتنبؤ الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وأن هذه المعلومات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات، ومن ثم فإن من

¹ بن مبارك خليفة، خسروف علي، مرجع سابق، ص 19-20.

المؤكد أن جودة المعلومات انما تتمثل في مقدرتها التنبؤية بتخفيض حالة عدم التأكد وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ.¹

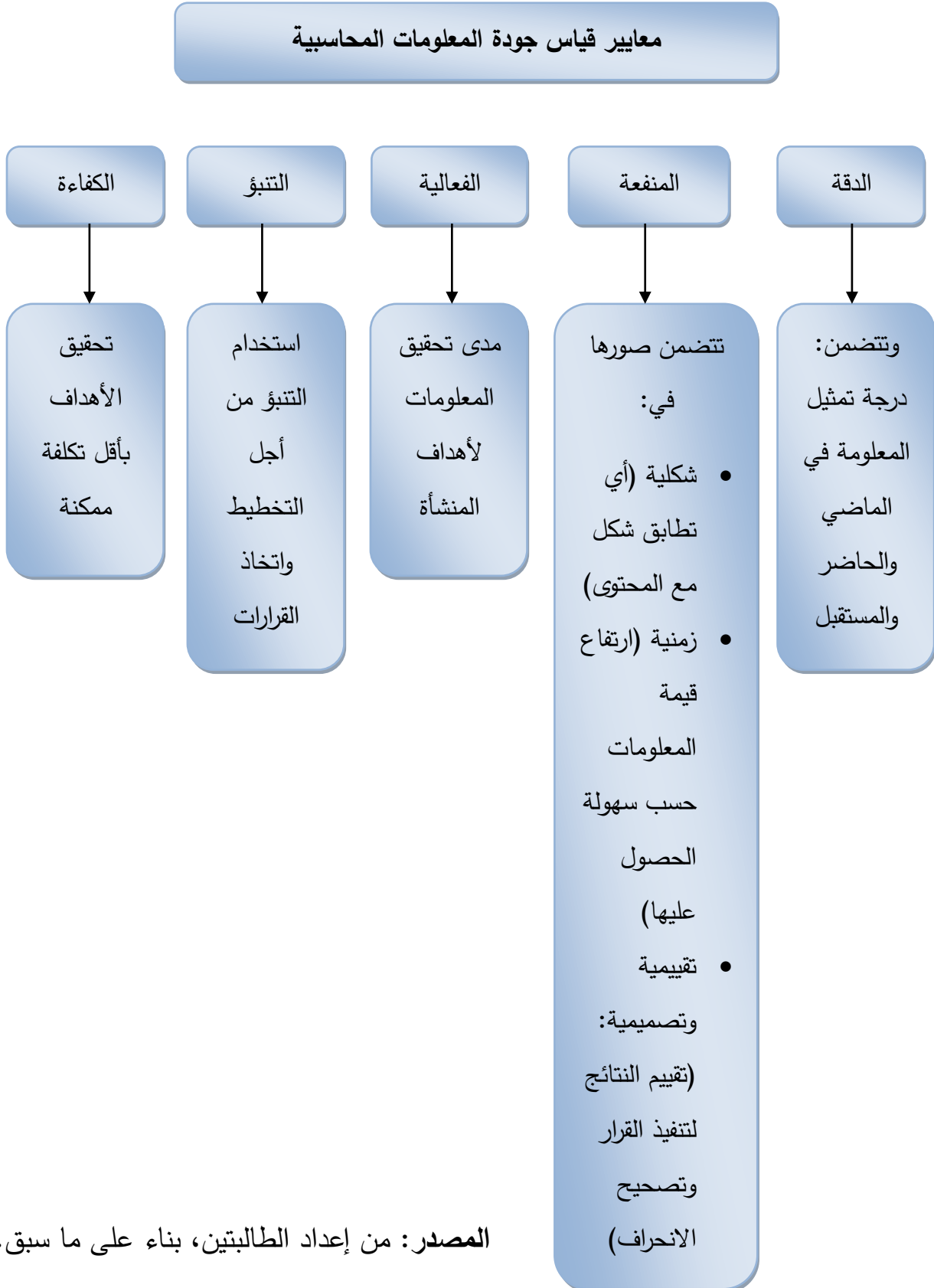
5) الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية:

يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المنشأة بأقل استخدام ممكن للموارد ويرى البعض ضرورة تطبيق مبدأ الاقتصادية مع نظم المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي يجب أن تزيد من قيمة المعلومات.²

¹ عبد الباسط مداح، أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل حوكمة الشركات، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، بنوك، مالية ومحاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2018/2017، ص 94، 95.

² بن مبارك خليفة، حشروف علي، نفس المرجع، ص 20.

الشكل رقم 5: معايير قياس جودة المعلومات المحاسبية



المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية

تتأثر درجة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية بعدة عوامل شأنها في ذلك شأن أي أداة توصيل يتم التعامل معها في محيط البيئة الاجتماعية القابلة للتأثير، ويمكن توضيح العوامل المؤثرة في الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كالتالي:

1. **العوامل البيئية:** إن للظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تعيش فيها المنشأة تأثير على جودة المعلومات المحاسبية التي يجب تقديمها ومقدارها وأثرها على المنشأة ومقدار الاستفادة منها، حيث تختلف المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها في التقارير المالية المنشورة من دولة إلى أخرى، وقد أثبت معظم الباحثين أن التباين في محتوى التقرير المالي هو التنوع والاختلاف في الظروف البيئية من بلد إلى آخر.

وبما أن المحاسبة وغيرها من النظم والأنشطة الانسانية هي ناتج بيئتها، حيث تتكون بيئة المحاسبة من الظروف والقيود والمؤثرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تختلف من وقت لآخر، ومن أهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومة المحاسبية.

2. **العوامل الاقتصادية:** يجب ان يكون لكل القرارات المرتبطة بالسياسات المحاسبية نتائج اقتصادية، وإذا لم يترتب مثل تلك النتائج فلن يكون هناك سبب لأي من هذه القرارات، وتنتهي النتائج المرغوبة في تحسين المعلومة المتاحة للمستثمرين وللمستخدمين الآخرين للمعلومات وتكون صحيحة وتخفيض التكاليف التي يتحملها مستخدمو المعلومات لجمع المعلومات.¹

3. **العوامل الاجتماعية:** العوامل الاجتماعية في الوقت الحاضر لها صدى على التطبيقات المحاسبية، حيث يعد البعد الاجتماعي للمحاسبة أنه يجب على المحاسبة الإفصاح الشامل عن المعلومات التي تفر باحتياجات كافة الفئات في المجتمع وعدم التحيز لأنه يؤثر على الإفصاح المحاسبي.

¹ بوراس مروان، زوغلاش يونس، نفس المرجع، ص 12.

4. **العوامل السياسية:** اختيار سياسة له آثار اقتصادية واجتماعية بعضها حقيقي والآخر يمكن تصويره على أنه كذلك، وفي كلتا الحالتين يعتقد بعض الأفراد أنهم سوف يصبحون في وضع أفضل كما يعتقد غيرهم أنهم سوف يكونون في وضع أسوأ نتيجة للسياسات المحاسبية المعينة، وكذلك بعضهم يبحثون عن السياسة الملائمة او المحافظة عليها.

5. **العوامل القانونية:** تتأثر الممارسة المحاسبية سواء في منتجاتها او تطبيقاتها المحاسبية بشدة بالمنظمات المرتبطة بقوانين المؤسسات والتشريعات القانونية والضريبية والمقاييس التنظيمية الأخرى، ويمكن القول أن القواعد الملزمة بتوفير المعلومات المالية هي أحد العوامل القانونية التي تتأثر بها الخصائص النوعية للمعلومات.

6. **العوامل الثقافية:** يعد المستوى التعليمي أحد العوامل البيئية التي تؤثر في الممارسات المحاسبية والتدقيق بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتقارير المالية بشكل خصائص، فالمستوى التعليمي ضروري لفهم محتوى التقارير المالية واستخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة.

7. **العوامل المتعلقة بالمعلومات:** من العوامل المتعلقة بالمعلومة المحاسبية في الوقت الحاضر استخداما لحاسوب في اتخاذ وتحليل ومعالجة عرض المعلومات، والانتشار الواسع والسريع له كان له الأثر في:

- ✓ الانخفاض الكبير والمستمر في كلفة الانتاج والحصول على المعلومات.
- ✓ زيادة كمية المعلومات المالية لاحتياجات المؤسسة والمستخدمين.
- ✓ إتاحة تلك المعلومات لعدد كبير من المستخدمين لها في الوقت.
- ✓ إعادة بيانات أعمق للمستخدمين ولعدد من السنوات.¹

¹ سماح عمرون، جوهر زيان، نفس المرجع، ص 30، 31.

المبحث الثالث: الأبعاد المحاسبية للمراجعة وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية

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

المطلب الأول: المسائلة والرقابة المحاسبية

تشمل المسائلة والمراقبة المحاسبية الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والاجراءات الهادفة إلى اختيار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الاعتماد عليها، ويضم هذا النوع عدة وسائل وهي على سبيل الحصر:

- اتباع نظام القيد المزدوج.
- اتباع نظام المصادقات.
- اعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول.
- وجود نظام مستندي سليم.
- اتباع نظام المراجعة الداخلية.
- فصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات المتعلقة بالانتاج والتخزين.¹

أشار تقرير لجنة Cadbury الصادر عام 1992م، إلى ان يقوم المساهمون بمساءلة مجلس الإدارة، وكل منهما له دوره في تفعيل تلك المسألة، فمجلس الإدارة يقوم بدوره في توفير البيانات الجيدة للمساهمين، وعلى المساهمين القيام بدورهم في إبداء رغبتهم في ممارسة مسؤوليتهم كملاك، بالإضافة إلى ذلك أشار تقرير بنك كريدي ليونيه في القسم الرابع منه الذي يحمل عنوان المحاسبة عن المسؤولية، بأن دور مجلس الإدارة إشرافي أكثر منه تنفيذي، وإلى قدرة أعضاء مجلس الإدارة القيام بتدقيق فاعل، كما أشار في القسم الخامس

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص 230.

منه الذي يحمل عنوان المسؤولية، إلى ضرورة وضع آليات معينة تسمح بتوقيع عقاب على الموظفين التنفيذيين، وكذلك أعضاء مجلس الإدارة إذا لزم الأمر ذلك، كما أن تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) الصادر عام 1999 م، أشار في المبدأ الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة، إلى ضرورة المتابعة الفاعلة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة ولذلك مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين، يضاف إلى ذلك أن المعايير التي وضعتها بورصة نيويورك للأوراق المالية عام 2003 م أشارت إلى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في جميع القرارات الأساسية للشركة.¹

المطلب الثاني: الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة

تعد معايير المحاسبة والمراجعة بمثابة العمود الفقري والركيزة الأساسية في تفعيل المعلومات المحاسبية، فهي تمثل أحد الآليات التي تحث الشركات على اتباع القواعد السليمة للمحاسبة واجراء المراجعة الدورية المستقلة، بما فيه صالح الشركة ككل حيث لوحظ تطور جودة التقارير المالية خلال فترة الثمانينات بسبب تجميل القوائم المالية.²

ويعتبر ضعف ممارسة المحاسبة والمراجعة من الممارسات السلبية، وأنها في حاجة إلى المزيد من الدعم للوصول إلى الممارسة السليمة مع إعادة النظر في معايير المحاسبة والتدقيق المطبقة، ولذا فقد تم الأخذ بالكثير من الاجراءات لتسهيل تطبيق الحوكمة التي كان منها إصدار الكثير من الاجراءات لتسهيل تطبيق الحوكمة التي كان منها إصدار الكثير من معايير المحاسبة الدولية، كما أن تطبيق الحوكمة يحد من الفلسفة الواقعية واستخدام نظرية الوكالة التي تشجع حركة الإدارة في اختبار السياسة المحاسبية، وبالتالي فالحوكمة تعارض

¹ وليد خالد حميد العازمي، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية ف بيت الزكاة الكويتي، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص 52/.

² وفاء مساك، مرجع سابق، ص 52.

الاتجاه نحو الالتزام بمعايير محاسبة محددة، وتساعد في حسم المشكلة إساءة استخدام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق.¹

المطلب الثالث: تحقيق الإفصاح والشفافية ومصداقية المعلومات المحاسبية

يجب ان تظهر المعلومة في وقت معين وإلا ستفقد هذه المعلومة صلاحيتها وأهميتها كما تشدد مجلس المبادئ المحاسبية APB في البيان رقم (4) الصادر بتاريخ 1997 (APB Statement) على أهمية عنصر توقيت الإفصاح في النص التالي: "يجب إيصال المعلومة المحاسبية لمتخذ القرار في وقت مبكر وذلك إذا ما كان أي تأخير في إيصاله له سيؤثر على قراره".

ويجدر الإشارة بالذكر ان الإفصاح المحاسبي يمكن استخدامه عبر الأنترنت كأداة حديثة لتوفير المعلومات للأطراف المستخدمة للمعلومات المالية.²

وقد جرى العرف المحاسبي على أن يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في نهاية السنة المالية للشركة، وتختار كل شركة سنتها المالية حسب ظروفها واحتياجاتها وان كانت معظم المؤسسات تفضل نهاية السنة الطبيعية سواء الميلادية أو الهجرية، ويجب أن يتم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالسنة المالية بعد انتهاء السنة المالية مباشرة دون تأخير لا داعي له أخذاً في الاعتبار أن اقفال الحسابات الختامية بصورة دقيقة يستغرق بعض الوقت، وقد تطلبت تشريعات معظم دول العالم فترة محددة كحد أقصى لنشر القوائم المالية للشركات المساهمة بعد انتهاء سنتها المالية حتى يمكن الاستفادة، ويرى بعض الكاتب أن القوائم المالية المتعلقة بنهاية السنة المالية قليلة القيمة إذا لم يتم إصدار قوائم مالية دورية

¹ وليد خالد حميد العازمي، مرجع سابق، ص 53.

² عبد المنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة، فلسطين، دراسة تطبيقية، قدمت هذه الرسالة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012، ص 35-36.

لفترات أقل من السنة، وذلك لأن الكثير من الأحداث الهامة قد تحدث خلال السنة.¹ هذا وتتعدد طرق الإفصاح في التقارير كالتالي:

- ان يتم عرض المعلومات بطرق يسهل فهمها.
- أن يتم ترتيب المعلومات بصورة منتظمة ومرتبطة ومنطقية حتى تسهل قراءتها.
- إظهار جميع المعلومات الهامة والضرورية وعرضها في مكان الوصول إليه حتى يتمكن مستخدمو هذه المعلومات من الاستفادة منها.²

يتضح من مظاهر الحياة الاقتصادية اليومية أن المعلومات المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاطات الاقتصادية، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كافي حول مصداقية هذه المعلومات أمراً ضرورياً، ولذلك فإن مراجعة الحسابات للمعلومات المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من هذه المعلومة، حيث يقوم عادة مراجع الحسابات بتقديم ما توصل إليه من معلومات ونتائج عن طريق تقرير رسمي ويعتمد في محتواه على مجموعة الأعمال المنفذة بطريقة صارمة من قبل مجموعة من العاملين الحاصلين على تقرير مهني معين في هذا المجال، وهذا على اعتبار ان مراجع الحسابات هو من طرف خارجي مستقل عن المؤسسة المعنية يقوم بإعطاء رأيه الفني المحايد حول المركز المالي للمؤسسة.³

وفي ظل هذا الاستخدام المتزايد للمعلومات المحاسبية والمتنوع ومن أجل ضمان قدر معين من الفعالية، فإنه يجب أن تكون هناك صورة واضحة لدور كل من الجهات المسؤولة عن إعداد ومراجعة واستخدام هذه المعلومات في ظل عدم وجود مراجع خارجي مستقل فإن

¹ وفاء مساك، مرجع سابق، ص 53.

² عبد المنعم عطا العلول، مرجع سابق، ص 35.

³ إكرام الشاذلي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، دراسة ميدانية لدى مكاتب محافضي الحسابات، ولاية بسكرة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في تخصص تدقيق محاسبي، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، 2013، ص

الإدارة تكون مسؤولية كاملة عن ما تقدمه المعلومات المحاسبية ويتطلب هذا من الإدارة اتخاذ قرارات وإجراءات رقابية دقيقة، كما أن مراجعة المعلومات المحاسبية من طرف المراجع الخارجي المستقل لا يعني سقوط مسؤوليتها عن الإدارة، حيث يعتبر رأي مراجع الحسابات حول المعلومات المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة مقياسا مدى الصحة والمصدقية والثقة في اعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن طرف مختلف الجهات، حيث تتيح لهم المراجعة فرصة استخدام المعلومات المحاسبية بثقة أكثر، بحيث توفر عملية المراجعة تأكيدات منطقية تفيد أن المعلومات المالية للمؤسسة توفر وتعطي صورة صحيحة وعادلة (صادقة) حول ميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها، وبالتالي فإن رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل والذي يترجمه تقريره، يمثل مقياس لمصدقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة على أن يكون كل ذلك معدا وفقا لمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف والمقبولة قبولاً عاماً والتي تعزز عملية المراجعة وتزيد من ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بأنها لا تتضمن أخطاء مادية أو تحريف مع افتراض استقلال المراجع وإطلاعه على المعلومات الكافية عن أعمال المؤسسة، إضافة إلى تمتع المراجع بخبرة عالية في تنفيذ متطلبات إعداد التقارير والبيانات المالية.¹

¹ فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصدقية المعلومات المحاسبية، دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم ALGAL بالمسيلة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، علوم تجارية، إدارة أعمال، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2003/2004، ص 20-21.

خلاصة:

تلعب تلك الأبعاد للمراجعة دورا مهما في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لمختلف متخذي القرارات، وذلك من خلال الإفصاح والشفافية، وتحقيق المصدقية للمعلومات المحاسبية، ولكي تكون المعلومات ذات جودة، يجب أن تتوفر فيها الخصائص النوعية المتمثلة في الملائمة التي تعني توافق هذه المعلومات مع الاحتياجات لمتخذي القرارات، وخاصة الثقة التي بدونها تفقد المعلومات المحاسبية مصداقيتها.

وهناك أيضا إلى جانب الخصائص النوعية، خصائص ثانوية لا تقل أهمية عن سابقتها والمتمثلة في الثبات وقابلية للفهم وقابلية للمقارنة.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى كل من مراجعة الحسابات وجودة المعلومات المحاسبية، كان لا بد من اسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية وهذا ما قمنا به من خلال إجراء دراسة ميدانية متمثلة في توزيع استمارة استبيان على مجموعة من أفراد مجتمع الدراسة والمتمثلة في محافظي الحسابات والمحاسبين وخبراء محاسبين وأساتذة جامعيين، وشملت هذه الاستمارة مجموعة من العبارات مندرجة تحت محورين، وتحليل النتائج المتحصل عليها باستخدام أساليب التحليل الاحصائي كالتكرار والوسط الحسابي والانحراف المعياري من خلال برنامج Spss، وتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي:

- المبحث الأول: تعريف مجتمع الدراسة وتحليل أدوات الدراسة
- المبحث الثاني: معالجة نتائج الاستبيان ودراسة وتحليل النتائج

المبحث الأول: اجراءات الدراسة والوسائل المستخدمة

يعتبر هذا الجانب تمهيدا لمرحلة التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة ولنتائج الاستبيان واختيار الفرضيات حيث سنتناول من خلاله كل من مجتمع الدراسة وعينة الدراسة وهيكل الاستبيان اجراءات صدق الأداء تفرغ وتحليل البيانات.

المطلب الأول: مكونات ومنهجية الدراسة

أولاً: مجتمع الدراسة: تم حصر مجتمع الدراسة إلى مهنيين (محافظي الحسابات ومحاسبين معتمدين) أساتذة أكاديميين.

1. محافظ الحسابات: حسب المادة 22 من القانون 10-01 حيث يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون " كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول بها".

2. المحاسب المعتمد: حسب القانون 10-01 يعد محاسباً معتمداً "كل شخص الذي يمارس بصفة عادية وباسمه وتحت مسؤوليته مهمة مسك وفتح وضبط الحسابات للتجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته".

3. الأكاديميين أساتذة جامعيين.

ثانياً: عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق قبل توزيع الاستبيان 40 استمارة لم يتم استرجاع إلا 35 استمارة والاستمارات الصالحة للدراسة 30 استمارة. أما الاستمارات الملغاة فهي 2 استمارات أما المهملة فهي 3 استمارات لعدم الجدية في الإجابة عليها.

جدول رقم 2: الاحصاءات الخاصة بالاستبيان

النسبة	التكرار	البيانات
100%	40	الاستمارات الموزعة
87.5%	35	الاستمارات المسترجعة
5%	2	الاستمارات الملغاة
7.5%	3	الاستمارات المهملة
75%	30	الاستمارات الصالحة للدراسة

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على الاستبيان.

ثالثاً: حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- **الحدود المكانية:** تمت هذه الدراسة بولاية المسيلة لدراسة دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المهنيين (محافظ الحسابات ومحاسب معتمد) والأكاديميين (أساتذة جامعيين).
- **الحدود الزمانية:** يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة.

المطلب الثاني: إعداد الاستبيان ومعالجة بياناته

أولاً: إعداد الاستبيان

يمثل الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع والمتمثلة في آراء ووجهات نظر كل من المهنيين والأكاديميين، ولكي يكون الاستبيان دقيق ومنظم في شكله العلمي، فقد تم إعداده انطلاقاً من الجانب النظري والدراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الأسئلة مراعين في ذلك إشكالية البحث والفرضيات وبعد الانتماء من صياغته قمنا بتوزيعه على مجموعة من الأساتذة المتخصصين في الدراسة للقيام بتحكيمة للوضوح الأسئلة وإضافة بعد الملاحظات وأخذها بعين الاعتبار

وبعد ذلك قمنا بتصحيحه وتوزيعه على عينة الدراسة عن طريق التسليم المباشر لأفراد العينة المكونة من المهنيين والاكاديميين.

ثانياً: هيكل الاستبيان

تم تقسيم الاستبيان إلى:

الجزء الأول: يشمل هذا الجزء البيانات الشخصية عن أفراد المجتمع واحتوى؛ المؤهل العلمي، التخصص العلمي، طبيعة العمل، الخبرة المهنية.

الجزء الثاني: الذي من شأنه أن يعالج مشكلة الدراسة واحتوى على 14 سؤال وتناول المحاور التالية:

- **المحور الأول:** العبارات المتعلقة بمراجعة الحسابات موضحاً من خلال مكوناته وعناصره ويتضمن 7 أسئلة.

- **المحور الثاني:** العبارات المتعلقة بجودة المعلومات المحاسبية ويتضمن المحور 7 أسئلة.

وقد تم استعمال مقياس ليكارت الخماسي لتحديد آراء أفراد العينة في العبارات التي تضمنتها محاور الاستبيان.

جدول رقم 3: مقياس الإجابة على العبارات

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبتين

المبحث الثاني: دراسة تحليلية لمحاور الاستبيان واختبار الفرضيات

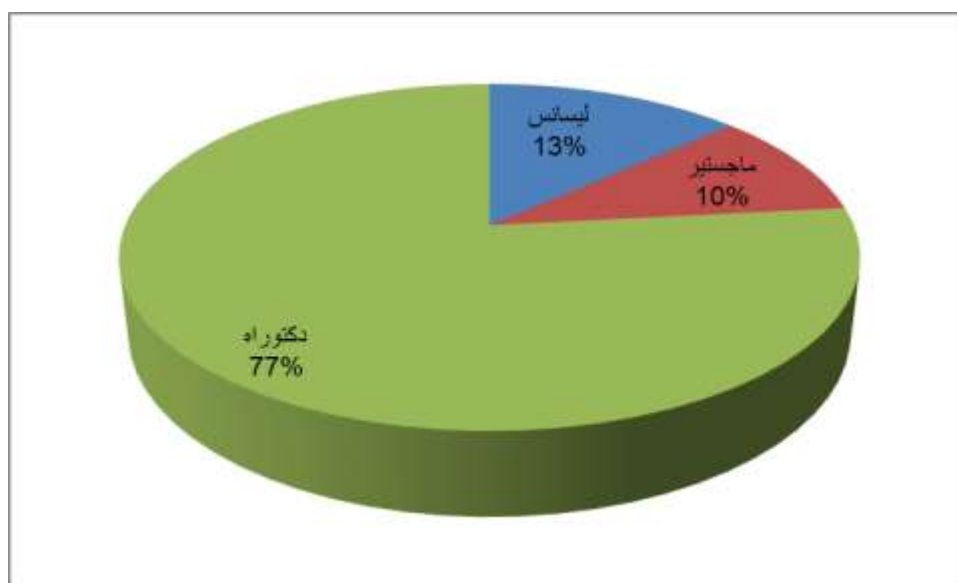
المطلب الأول: عرض وتحليل النتائج

المحور الأول: البيانات الشخصية

جدول رقم 4: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل	التكرارات	النسبة المئوية
ليسانس	4	13.3%
ماجستير	3	10%
دكتوراه	23	76.7%
الإجمالي	30	100%

الشكل رقم 6: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



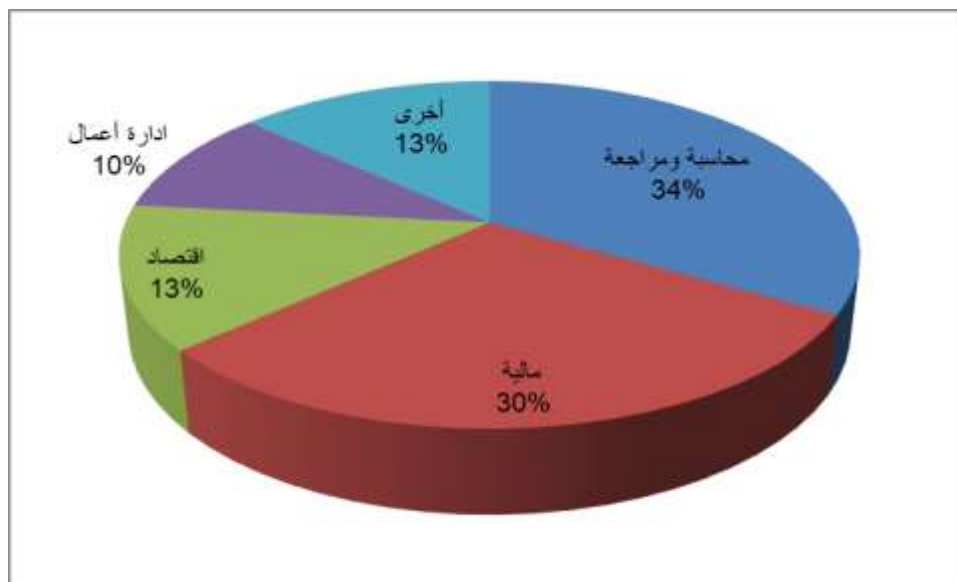
من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 30 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين مؤهلهم العلمي ليسانس قدر بـ 4 أفراد بنسبة 13.3%، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد ذوي المؤهل العلمي ماجستير قدر بـ 3 أفراد بنسبة 10%،

أما الأفراد الذين لديهم مؤهل علمي دكتوراه فقد قدر عددهم بـ 23 فرد بنسبة 76.7% وهم الأعلى نسبة .

جدول رقم 5: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرارات	النسبة المئوية
محاسبة ومراجعة	10	33.3%
مالية	9	30%
اقتصاد	4	13.3%
ادارة أعمال	3	10%
أخرى	4	13.3%
الإجمالي	30	100%

الشكل رقم 7: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي



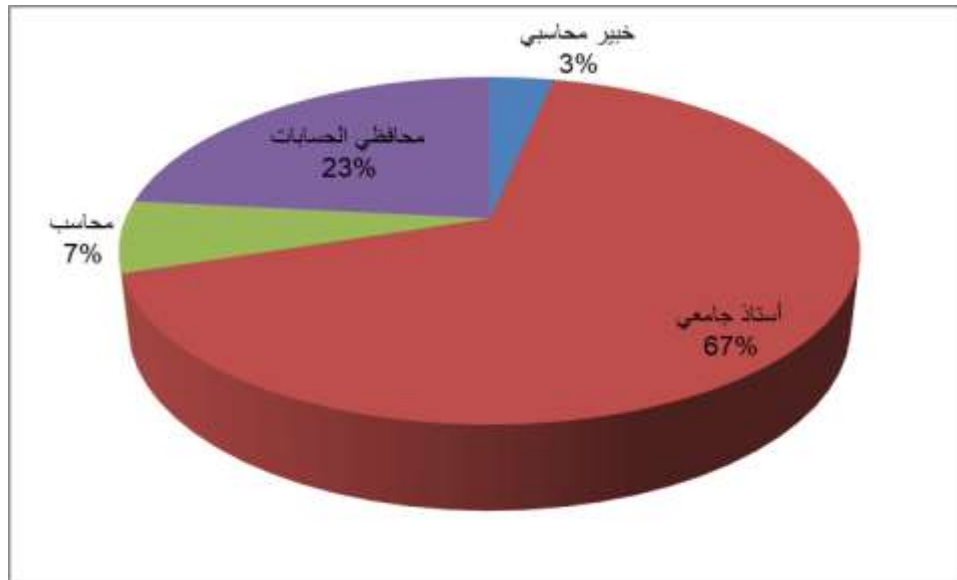
من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 30 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين تخصصهم العلمي محاسبة ومراجعة قدر بـ 10 أفراد بنسبة 33.3% وهم الأعلى نسبة، في حين نلاحظ أن عدد الأفراد تخصص مالي قدر بـ

09 أفراد بنسبة 30%، أما الأفراد تخصص اقتصاد فقد قدر عددهم بـ 04 أفراد بنسبة 13.3% ونفس النسبة السابقة تمثل الأفراد الذين لديهم تخصصات أخرى، وفي الأخير الأفراد الذين تخصصهم إدارة أعمال والمقدر عددهم بـ 3 أفراد بنسبة 10%.

جدول رقم 6: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير طبيعة العمل

النسبة المئوية	التكرارات	طبيعة العمل
3.3%	1	خبير محاسبي
66.7%	20	أستاذ جامعي
6.7%	2	محاسب
2.3%	7	محافظي الحسابات
100%	30	الإجمالي

الشكل رقم 8: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير طبيعة العمل



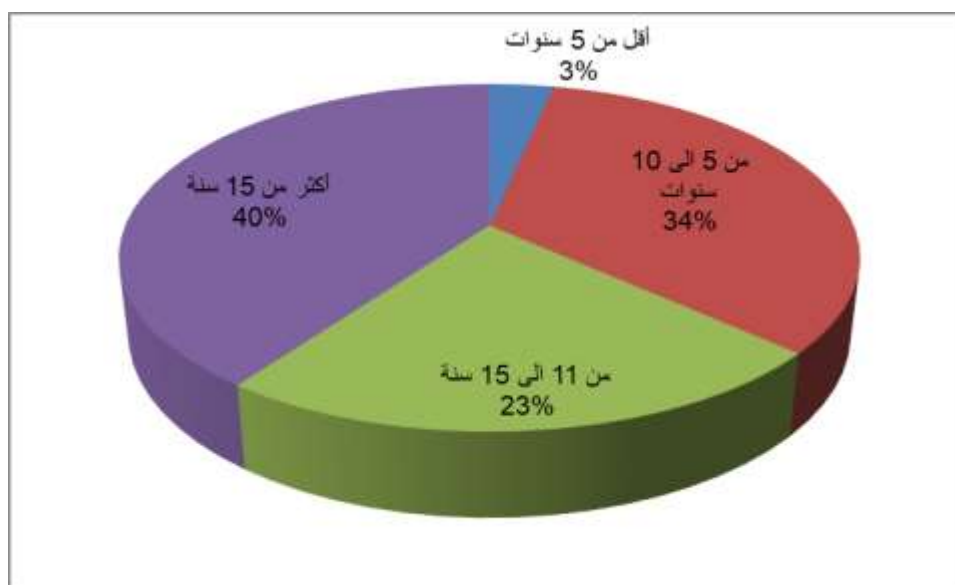
من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 30 فرد، نلاحظ أن هناك خبير محاسبي واحد بنسبة 3.3%، في حين نلاحظ أن عدد الأساتذة الجامعيين قدر بـ 20 فرد أي ما نسبته 66.7% وهم الأعلى نسبة، أما المحاسبين

فقد قدر عددهم بـ فردين بنسبة مئوية بلغت 6.7 %، ومحافظي الحسابات قدر عددهم بـ 7 أفراد بنسبة 23.3%.

جدول رقم 7: يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

النسبة المئوية	التكرارات	الخبرة
3.3%	1	أقل من 5 سنوات
33.3%	10	من 5 الى 10 سنوات
23.3%	7	من 11 الى 15 سنة
40%	12	أكثر من 15 سنة
100%	30	الإجمالي

الشكل رقم 9: يوضح توزيع نسب أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة



من خلال الجدول أعلاه وبالنظر إلى تكرارات أفراد عينة الدراسة والبالغ حجمهم إجمالاً 30 فرد، نلاحظ أن عدد الأفراد الذين تقل الخبرة لديهم عن 5 سنوات قدر بـ فرد واحد فقط بنسبة 3.3%، في حين عدد الأفراد الذين تتراوح الخبرة لديهم بين 5 إلى 10 سنوات قدر بـ 10 أفراد بنسبة 33.3%، أما الأفراد الذين تتراوح الخبرة لديهم بين 11 إلى 15 سنة فقد

قدر عددهم بـ 07 أفراد بنسبة 23.3%، وفي الأخير الأفراد الذين تفوق الخبرة لديهم 15 سنة والمقدر عددهم بـ 12 فرد بنسبة 40 % وهم الأعلى نسبة.

الفرضية الرئيسية: لمراجعة الحسابات أثر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

لإجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط ولدراسة أثر المتغير المستقل على التابع تم صياغة الفرضيتين التاليتين:

H_0 : لا يوجد أثر لمراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

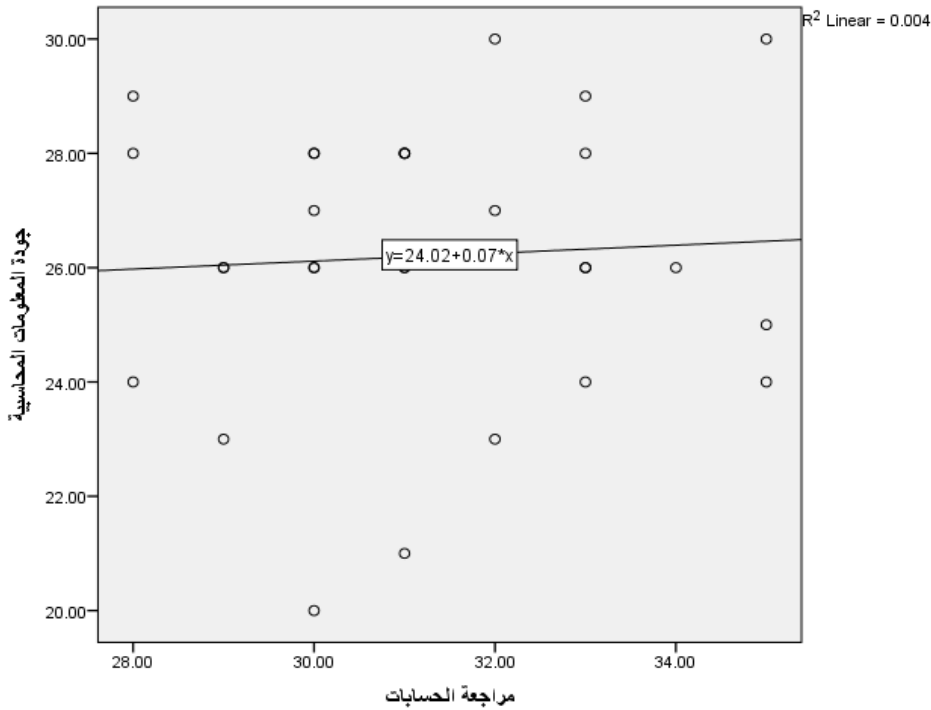
H_1 : لمراجعة الحسابات أثر في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

والنتائج موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم 8: يمثل الانحدار الخطي

نوع الارتباط	مستوى الدلالة	قيمة T	مستوى الدلالة	قيمة F	جودة المعلومات المحاسبية	
غير معنوي	0.75	0.31	0.75	0.09	R Squar0.004 R 0.05	مراجعة الحسابات

الشكل رقم 10: تمثيل الانحدار الخطي



من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط بين مراجعة الحسابات وجودة المعلومات المحاسبية بلغت (0.05) وهي قيمة موجبة وضعيفة، أي انه كلما زادت درجات مراجعة الحسابات كما ارتفعت معها درجات جودة المعلومات المحاسبية، في حين بلغت قيمة R^2 Squar 0.004 أي أن مراجعة الحسابات تفسر حوالي 0.004 بالمئة من التباين في جودة المعلومات المحاسبية، لكن بالنظر إلى قيمة (F) نجد أنها بلغت (0.09) وهي قيمة غير دالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.05)، مما يدل على أن الانحدار غير معنوي.

وبالنظر الى قيمة (T) نلاحظ انها بلغت 0.31 وهي قيمة غير دالة احصائيا عند مستوى الدلالة (0.05)، ومنه فقد تم رفض فرضية الدراسة وقبول الفرضية الصفرية H_0 القائلة بـ " لا يوجد أثر لمراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية "، في العينة محل الدراسة.

- الفرضية الفرعية الأولى: مستوى مراجعة الحسابات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة مرتفع.

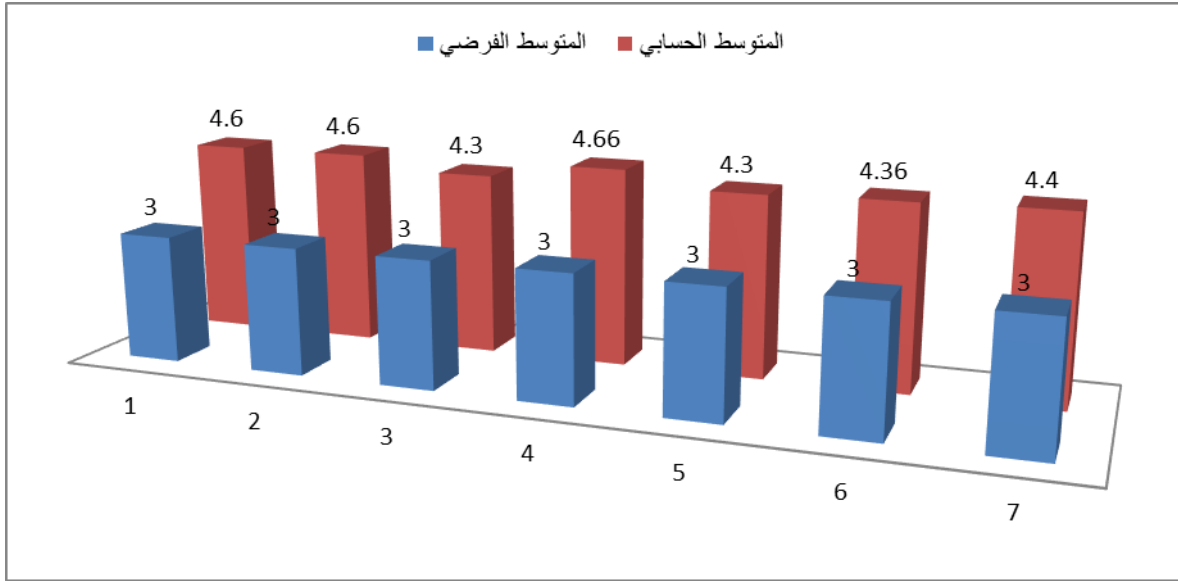
H_0 : مستوى مراجعة الحسابات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة منخفض.

H_1 : مستوى مراجعة الحسابات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة مرتفع.

جدول رقم 9: يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور مراجعة الحسابات

الرقم	العبارات	المتو	الانحرا	قيمة	مستوى	المستو
1	يملك المراجع مؤهلات علمية وكفاءة	4.60	.563	15.5	.000	عالية
2	عند قيام المراجع بمراجعة أعمال شركة ما	4.60	.498	17.5	.000	عالية
3	يلتزم المراجع أثناء أداء لمهامه بالإجراءات	4.30	.749	9.497	.000	عالية
4	عند قيام المراجع بمراجعة حسابات شركة	4.66	.479	19.0	.000	عالية
5	يقوم مراجع الحسابات بتقييم نظم الرقابة	4.30	.749	9.49	.000	عالية
6	يتمتع المراجع بالاستقلالية في الإداء في	4.36	.764	9.78	.000	عالية
7	يظهر المراجع في تقريره كافة الاختلالات	4.40	.723	10.5	.000	عالية
//	مراجعة الحسابات	4.46	0.15	24.84	0.00	عالية

الشكل رقم 11: يوضح المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية لمحور مراجعة الحسابات



من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالاً (30) فرد على محور مراجعة الحسابات نلاحظ أن جميع متوسطات هذا المحور جاءت مرتفعة كما أن جميع قيم اختبار الدلالة الاحصائية T-Test جاءت دالة احصائية عند مستوى الدلالة (0.05) ولصالح المتوسطات الحسابية وليست الفرضية.

ومنه فقد تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة H_1 القائلة بـ " مستوى مراجعة الحسابات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة مرتفع ".

- الفرضية الفرعية الثانية: مستوى جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة مرتفع.

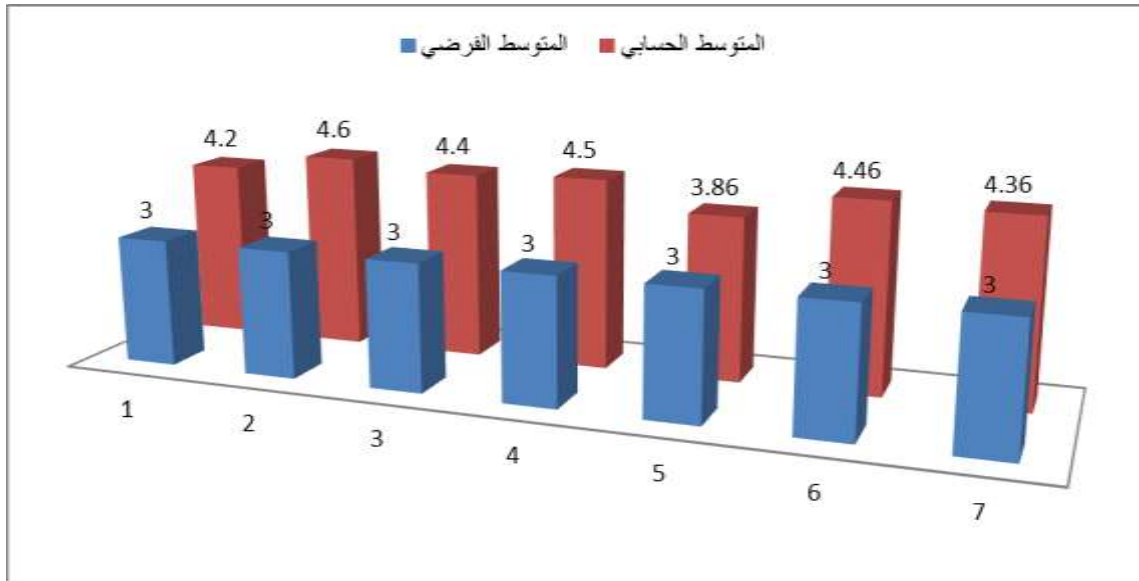
H_0 : مستوى جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة منخفض.

H_1 : مستوى جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة مرتفع.

جدول رقم 10: يوضح المتوسطات الحسابية وقيم t لعبارات محور جودة المعلومات المحاسبية

الرقم في	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	المستوى
1	للمعلومات المحاسبية أهمية كبيرة في اتخاذ القرارات.	4.20	.664	9.893	0.00	عالية
2	تقدم المعلومات المحاسبية اللازمة للأشخاص ذوي العلاقة في الوقت المناسب مما يساعد على اتخاذ القرار المناسب.	4.60	.674	12.9	0.00	عالية
3	تمكن المعلومات المحاسبية من القدرة على التنبؤ للخطط المستقبلية.	4.40	.813	9.424	0.00	عالية
4	الزيادة في دقة المعلومات تؤدي إلى زيادة جودتها وقيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية.	4.50	.629	13.0	0.00	عالية
05	تعتبر المعلومات المحاسبية قابلة للفهم لكافة المستخدمين.	3.86	1.25	3.79	0.001	عالية
06	كل مستخدم يفهم المعلومات المحاسبية بحسب خبرته العلمية والعملية.	4.46	.819	9.80	0.00	عالية
07	المعلومات المحاسبية المبنية على أساس وطرق محاسبية ثابتة تسمح بالمقارنة بين الفترة والأخرى والمؤسسة والأخرى.	4.36	.764	9.78	0.00	عالية
//	جودة المعلومات المحاسبية	4.34	0.24	14.56	0.00	عالية

الشكل رقم 12: يوضح المتوسطات الحسابية والمتوسطات الفرضية لمحور جودة المعلومات المحاسبية



من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم إجمالاً (30) فرد على محور جودة المعلومات المحاسبية نلاحظ أن جميع متوسطات هذا المحور جاءت مرتفعة كما أن جميع قيم اختبار الدلالة الاحصائية T-Test جاءت دالة احصائية عند مستوى الدلالة (0.05) ولصالح المتوسطات الحسابية وليست الفرضية.

ومنه فقد تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة H_1 القائلة بـ " مستوى جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة مرتفع ".

خلاصة:

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري في هذا الموضوع وما تم إسقاطه ومحاولة الكشف عليه في الجانب التطبيقي أين تم توزيع الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة وباختلاف تخصصاتهم ومؤهلاتهم العلمية وخبرتهم وطبيعة عملهم تم الحصول على آرائهم في موضوع دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال محورين للاستبيان والتي تتضمن 14 عبارة، وبعد جمع البيانات تم تبويب وتصنيف نتائج الاستبيان من خلال برنامج SPSS الإحصائي والحصول على مجموعة من المتوسطات والانحرافات بغية الوصول إلى النتائج التي ساهمت بشكل كبير في اختبار فرضيات الدراسة.

خاتمة

خاتمة:

لقد تطرقنا في هذه الدراسة الى دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال محاولة الإجابة عن الإشكالية المطروحة: "ما مدى مساهمة مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟"

ومن خلال ما تم عرضه في الجانب النظري المتعلق بمراجعة الحسابات وجودة المعلومات المحاسبية، والقيام بدراسة ميدانية تمثلت في استمارة استبيان، وذلك قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، تم اختبار صحة الفرضيات من عدمها والتي تم وضعها كإجابة مؤقتة.

الفرضيات:

– الفرضية الأولى: والتي تنص على أن مراجعة الحسابات فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات لأي منشأة، وأن أهميتها تكمن بالدرجة الأولى في اكتشاف الغش والأخطاء في الحسابات، ولقد تم تأكيدها لأن مراجعة الحسابات عملية يقوم بها المراجع من خلال فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر فحصا منظما ودقيقا، وتهدف المراجعة بالدرجة الأولى الى تقييد الحسابات والعمليات تقييدا سليما واكتشاف الغش والخطأ وتصحيحه ومنع حدوثه.

– الفرضية الثانية: مراجعة الحسابات لا يوجد لها دور في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في العينة محل الدراسة.

– الفرضية الثالثة: لم تساهم مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في العينة محل الدراسة، ولم يتم تأكيد هذه الفرضية لأن هدف المراجعة اكتشاف الأخطاء والغش وعدم حدوثه مرة أخرى مما يزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية.

النتائج:

ومن اهم النتائج التي تم الوصول اليها من خلال الجانب النظري والتطبيقي نجد:

- مراجعة الحسابات جاءت بناءا على الحاجة اليها وتطورها كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي.
- تعد المعلومات المحاسبية خير وسيلة للتعبير عن الكم الهائل من العمليات المالية التي تنشأ بين الأعوان الاقتصاديين.
- يوفر المراجع في التقرير الذي يعده معلومات محاسبية خالية من التحيز في ثقة مستخدمي التقارير المالية.

- ضرورة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في وقت معين والا ستفقد هذه المعلومات صلاحيتها وأهميتها، وأن يتم الإفصاح عنها بطرق يسهل فهمها.

التوصيات:

- الضرورة على جعل المعلومات المحاسبية مفهومة لكافة المستخدمين.
- تفعيل دور مراجعي الحسابات والعمل على اتباع عملية المراجعة، العمل الذي يؤدي الى زيادة الملائمة والثقة في المعلومات.
- ضرورة التزام مراجعي الحسابات بقواعد وادبيات سلوك المهنة، ليكون أساسا يتم الاسترشاد به عند إتمام عملية المراجعة.
- العمل على التأكد من نزاهة مراجع الحسابات الخارجي وشفافيته وذلك لتأثيرها في تحسين جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية.

أفاق الدراسة:

تناول هذا البحث إشكالية دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وبالتالي فإن هذا الموضوع قد تطرق الى مراجعة الحسابات وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية، وبالتالي يبقى المجال مفتوح للبحث، مما يجعلنا نطرح مجموعة من المواضيع القابلة للدراسة للوصول الى نتائج أكثر من بينها:

- دور المراجعة الداخلية في الحد من مخاطر أنظمة المعلومات.
- دور نظام المعلومات المحاسبي في تحسين جودة المراجعة الداخلية.
- الرقابة على أداء المؤسسة الاقتصادية بين مسؤولية المراجع الداخلي و المراجع الخارجي.

الملاحق

الملحق رقم 1: قائمة المحكمين

الجامعة	المؤهل العلمي	الإسم واللقب	الرقم
جامعة المسيلة	أستاذ محاضر	بوتيارة عنتر	01
جامعة المسيلة	أستاذ محاضر	أحمد سعيد حميدي	02
جامعة المسيلة	أستاذ محاضر	عريوة رشيد	03
جامعة المسيلة	أستاذ محاضر	بن صوشة يزيد	04

الملحق رقم 2: الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

إستبيان

بههدف تحضير مذكرة ماستر تحت عنوان " دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية" ، يعتبر هذا الاستبيان جزء من البحث ونظرا لخبرتكم في هذا المجال وحتى نتوصل إلى نتائج دراسة موضوعية ، تمكننا من تقديم التوصيات المناسبة، ألتمس من سيادتكم الإجابة على الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين وأساتذة أكاديميين حول أهمية مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية .

علما بأن هذه الإجابة ستعامل السرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي .

نشكركم على حسن تعاونكم مع فائق الاحترام والتقدير

من إعداد الطالبتان :
بوضياف أميرة
موساوي بشرى

الأستاذة المشرفة:
لعراف فايزة

السنة الدراسية : 2021/2020

الملاحق

ضع العلامة X أمام الإجابة المناسبة :

الجزء الأول: البيانات الشخصية

1 - المؤهل العلمي:

<input type="checkbox"/>	ماجستير	<input type="checkbox"/>	ليسانس
<input type="checkbox"/>	أخرى	<input type="checkbox"/>	دكتوراه

..... مؤهل علمي آخر

2 - التخصص العلمي:

<input type="checkbox"/>	مالية	<input type="checkbox"/>	محاسبة ومراجعة
<input type="checkbox"/>	إدارة أعمال	<input type="checkbox"/>	إقتصاد
		<input type="checkbox"/>	أخرى

3 - طبيعة العمل:

<input type="checkbox"/>	أستاذ جامعي	<input type="checkbox"/>	خبير محاسبي
<input type="checkbox"/>	محافظي الحسابات	<input type="checkbox"/>	محاسب

4 - الخبرة:

<input type="checkbox"/>	من 5 إلى 10 سنوات	<input type="checkbox"/>	أقل من 5 سنوات
<input type="checkbox"/>	أكثر من 15 سنة	<input type="checkbox"/>	من 10 إلى 15 سنة

الجزء الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: العبارات المتعلقة بمراجعة الحسابات					
الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
01	يمتلك المراجع مؤهلات علمية وكفاءة مهنية عالية للقيام بمهامه.				
02	عند قيام المراجع بمراجعة أعمال شركة ما فإنه يتجرد من المصالح الشخصية ويتمتع بالموضوعية.				
03	يلتزم المراجع أثناء أداء لمهامه بالإجراءات الواردة في القانون 01/10.				
04	عند قيام المراجع بمراجعة حسابات شركة ما فإنه يلتزم بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولاً عاماً.				
05	يقوم مراجع الحسابات بتقييم نظم الرقابة الداخلية والقيود و السجلات المحاسبية مراجعة انتقادية قبل إبداء رأي فني محايد حول عدالة التقارير المالية.				
06	يتمتع المراجع بالاستقلالية في الإداء في تقرير المراجعة.				
07	يظهر المراجع في تقريره كافة الإختلالات الجوهرية التي يتم اكتشافها دون تدخل أي طرف.				

المحور الثاني: العبارات المتعلقة بجودة المعلومات المحاسبية						
الرقم	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق
08	للمعلومات المحاسبية أهمية كبيرة في اتخاذ القرارات.					
09	تقدم المعلومات المحاسبية اللازمة للأشخاص ذوي العلاقة في الوقت المناسب مما يساعد على اتخاذ القرار المناسب.					
10	تمكن المعلومات المحاسبية من القدرة على التنبؤ للخطط المستقبلية.					
11	الزيادة في دقة المعلومات تؤدي إلى زيادة جودتها وقيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية.					
12	تعتبر المعلومات المحاسبية قابلة للفهم لكافة المستخدمين .					
13	كل مستخدم يفهم المعلومات المحاسبية بحسب خبرته العلمية والعملية.					
14	المعلومات المحاسبية المبنية على أساس وطرق محاسبية ثابتة تسمح بالمقارنة بين الفترة والأخرى والمؤسسة و الأخرى.					

الملحق رقم 3: جداول SPSS

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	4	13.3	13.3	13.3
	ماجستير	3	10.0	10.0	23.3
	دكتوراه	23	76.7	76.7	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

التخصص العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبية ومراجعة	10	33.3	33.3	33.3
	مالية	9	30.0	30.0	63.3
	اقتصاد	4	13.3	13.3	76.7
	ادارة أعمال	3	10.0	10.0	86.7
	أخرى	4	13.3	13.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

طبيعة العمل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خبير محاسبي	1	3.3	3.3	3.3
	أستاذ جامعي	20	66.7	66.7	70.0
	محاسب	2	6.7	6.7	76.7
	محافظي الحسابات	7	23.3	23.3	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

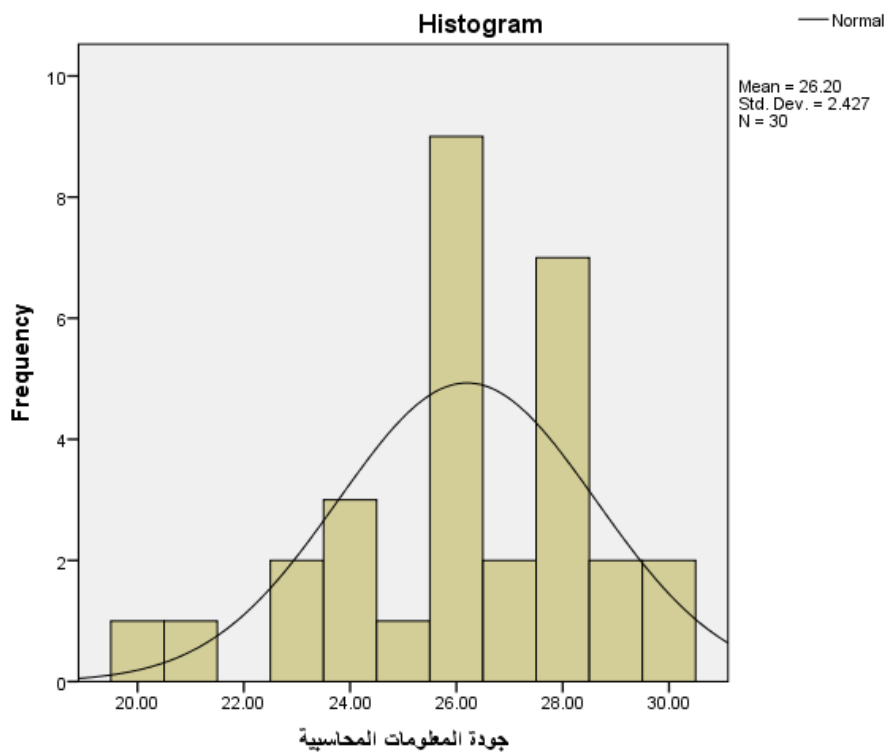
الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	1	3.3	3.3	3.3
	من 5 الى 10 سنوات	10	33.3	33.3	36.7
	من 11 الى 15 سنة	7	23.3	23.3	60.0
	أكثر من 15 سنة	12	40.0	40.0	100.0
	Total	30	100.0	100.0	

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
جودة المعلومات المحاسبية	.200	30	.003	.935	30	.069

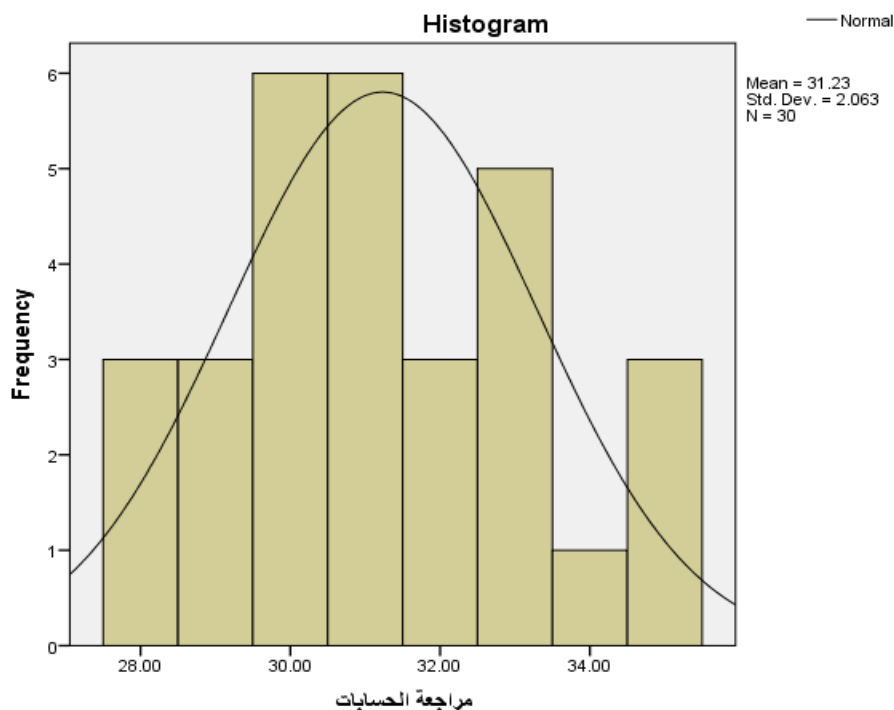
a. Lilliefors Significance Correction



Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
مراجعة الحسابات	.145	30	.108	.946	30	.129

a. Lilliefors Significance Correction



Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.059 ^a	.004	-.032-	2.46548

a. Predictors: (Constant),
مراجعة الحسابات
b. Dependent Variable:
جودة المعلومات المحاسبية

ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	.600	1	.600	.099	.756 ^b
Residual	170.200	28	6.079		
Total	170.800	29			

a. Dependent Variable:
جودة المعلومات المحاسبية
b. Predictors: (Constant),
مراجعة الحسابات

Coefficients^a

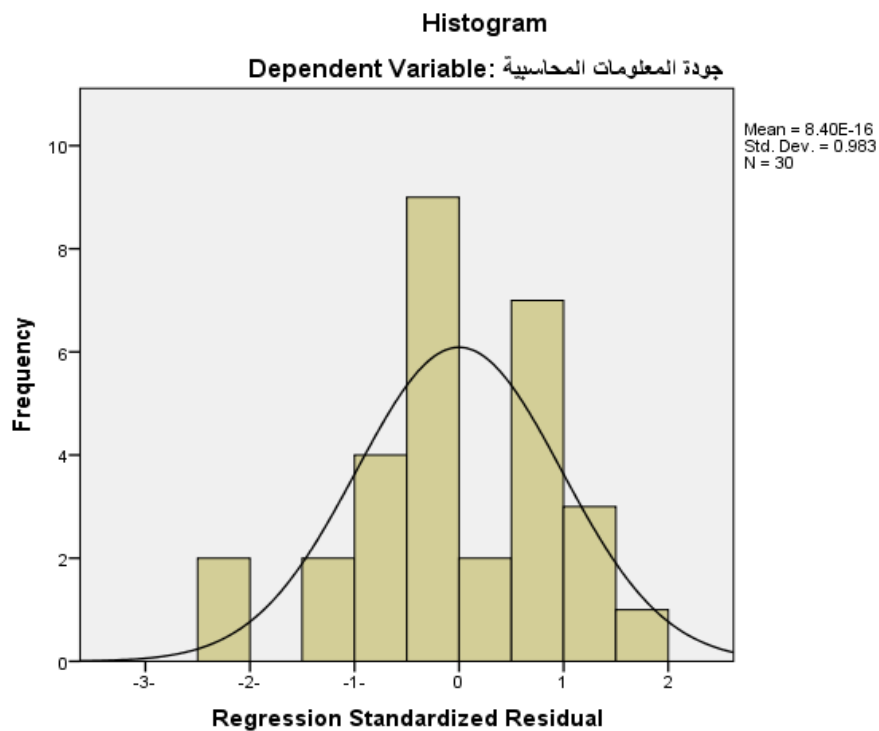
Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	24.023	6.948		3.458	.002
مراجعة الحسابات	.070	.222	.059	.314	.756

a. Dependent Variable:
جودة المعلومات المحاسبية

Residuals Statistics^a

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	25.9746	26.4626	26.2000	.14378	30
Residual	-6.11402-	3.74656	.00000	2.42260	30
Std. Predicted Value	-1.568-	1.826	.000	1.000	30
Std. Residual	-2.480-	1.520	.000	.983	30

Dependent Variable: جودة المعلومات المحاسبية



One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
1س	30	4.6000	.56324	.10283
2س	30	4.6000	.49827	.09097
3س	30	4.3000	.74971	.13688
4س	30	4.6667	.47946	.08754
5س	30	4.3000	.74971	.13688
6س	30	4.3667	.76489	.13965
7س	30	4.4000	.72397	.13218

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
1س	15.559	29	.000	1.60000	1.3897	1.8103
2س	17.588	29	.000	1.60000	1.4139	1.7861
3س	9.497	29	.000	1.30000	1.0201	1.5799
4س	19.039	29	.000	1.66667	1.4876	1.8457
5س	9.497	29	.000	1.30000	1.0201	1.5799
6س	9.786	29	.000	1.36667	1.0811	1.6523
7س	10.592	29	.000	1.40000	1.1297	1.6703

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
8س	30	4.2000	.66436	.12130
9س	30	4.6000	.67466	.12318
10س	30	4.4000	.81368	.14856
11س	30	4.5000	.62972	.11497
12س	30	3.8667	1.25212	.22861
13س	30	4.4667	.81931	.14958
14س	30	4.3667	.76489	.13965

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
8س	9.893	29	.000	1.20000	.9519	1.4481
9س	12.990	29	.000	1.60000	1.3481	1.8519
10س	9.424	29	.000	1.40000	1.0962	1.7038
11س	13.047	29	.000	1.50000	1.2649	1.7351
12س	3.791	29	.001	.86667	.3991	1.3342
13س	9.805	29	.000	1.46667	1.1607	1.7726
14س	9.786	29	.000	1.36667	1.0811	1.6523

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
مراجعة الحسابات	7	4.4619	.15567	.05884

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مراجعة الحسابات	24.846	6	.000	1.46191	1.3179	1.6059

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
جودة المعلومات	7	4.3429	.24397	.09221

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
جودة المعلومات	14.563	6	.000	1.34287	1.1172	1.5685

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et
des Sciences de Gestion

Département:

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المحاسبة والمعلوماتية

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي أسفله:

الطالب (ة): لوجيا قدا هيبة المولود(ة) بتاريخ: 1996/08/29 ب. المسيلة
 الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم: 200364061 الصادرة بتاريخ: 2016/04/20 عن: المسيلة
 المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: المالية والمحاسبة تخصص: المالية والادارة خلال السنة الجامعية: 2021/2020
 والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان:
دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات
المحاسبية
دراسة حيادية آراء بعض المهنيين والأكاديميين
 أصح بشرفي أنني التزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2021/06/20

التوقيع والبيصمة



Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et
des Sciences de Gestion

Département:

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المحاسبة والمالية

تصريح شرقي

بالالتزام بمعايير الأمانة والنزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة): مسعود بن يوسف المولود(ة) بتاريخ: 1996.10.13 بـ حمام الضلع
الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أور.س.) رقم 250366124 الصادرة بتاريخ 2016/04/29 عن المسيلة
المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبية: المالية ومحاسبة تخصص: محاسبة وتتم سنة: 2021/2020
والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان: دور مراجعة الحسابات عند
تحسين جودة المعلومات المحاسبية
دراسة ميدانية أراء بعض المحاسبين والأكاديميين

أصح بشرفي أنني التزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2021/06/01

التوقيع والبيصمة

.....



قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

الكتب:

1. امين السيد أحمد لطفي، إرشادات المراجعة، دار النهضة العربية، مصر، 1993.
2. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، ط2، دار وائل للنشر، 2004.
3. خليل عواد، أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص 34.
4. رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق الحديثة للطباعة والنشر، مصر، 1987.
5. زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، ط1، دار اليا لى للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
6. السيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، دار النشر والتوزيع، الأردن، 2009.
7. السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008.
8. صلاح الدين عبد المنعم المبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، دار جامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2001.
9. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيدة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006.
10. فايز جمعة صالح التجار، نظم المعلومات الإدارية، ط 2، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
11. قاسم محسن ابراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحي السقا، نظام المعلومات المحاسبي، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، العراق، 2003..
12. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
13. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
14. محمد سعيد شهوان، الوجيز في مراجعة وتدقيق الحسابات، جمعية عمال المطابع، مصر، بدون تاريخ نشر.

15. محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2002.

16. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة (آليات التطبيق)، الدار الجامعية، مصر، 2003.

17. محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة، شركة الجلال للطباعة، مصر، 2003.

18. منصور محمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2003.

الأطروحات والرسائل والمذكرات:

1. علي بن قطيب، دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، بنوك مالية ومحاسبة، العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2017/2016.

2. محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي بالمدية، الجزائر، 2008/2007.

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

4. بوفروعة سوفيان، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في تسيير المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مجمع ايناجوك فرع الطاهير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في علوم التسيير، إدارة مالية، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة 2011/2012.

5. أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة في فلسطين، قدمت هذه الرسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في محاسبة التمويل، المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الاسلاميين، غزة، فلسطين، 2006.

6. عبد الباسط مداح، أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل حوكمة الشركات، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، بنوك، مالية ومحاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2018/2017.
7. وليد خالد حميد العازمي، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية ف بيت الزكاة الكويتي، ثمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012.
8. عبد المنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة، فلسطين، دراسة تطبيقية، قدمت هذه الرسالة استكمالاً للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
9. فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم ALGAL بالمسيلة، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، علوم تجارية، إدارة أعمال، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2004/2003.
10. بن يحي عبد الوهاب، أهمية تحقيق التكامل بين المراجعة الخارجية والداخلية في المؤسسة، رسالة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015.
11. عصام سالم، واقع مهنة مراجعة الحسابات في الجرائد، رسالة ماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015.
12. ابتسام فنيش، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، رسالة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2018.
13. الحملوي عويبة، عيسى عويبة، واقع التنظيم المهني لمراجعة الحسابات بالجزائر في ظل القانون 01/10، دراسة ميدانية لديوان الترقية والتسيير العقاري، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2018/2017.

14. بن مبارك خليفة، حشروف علي، جودة المعلومات كآلية لتحسين الأداء المالي في المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة Playben لصناعة أكياس التغليف ولاية برج بوعرييج، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي في العلوم المالية والمحاسبة، محاسبة وتدقيق، المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2019/2018.
15. عمرون سماح، جوهر زيان، دور التدقيق الداخلي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة عينية من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر اكايمي، محاسبة وتدقيق، العلوم المالية والمحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2019/2018.
16. شوتري شعيب، روايح بلال، أثر نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مؤسسة ترافوكوفيا بريج بوعرييج، 2018/2017، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر اكايمي، محاسبة وتدقيق، المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2019/2018.
17. وفاء مساك، دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية- دراسة ميدانية- مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكايمي، محاسبة وتدقيق، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي، 2015/2014.
18. عريعر الربح، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة القوائم المالية، دراسة ميدانية لآراء مجموعة مهنيين وأكاديميين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر (اكايمي) في العلوم التجارية، محاسبة وتدقيق، العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015/2014.
19. وناس رحمة، دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة حالة مجموعة المؤسسات الاقتصادية بالمسيلة، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر اكايمي، تدقيق ومراقبة التسيير، المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2019/2018.

20. عابدة ديار، دور المراجعة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية لولاية أم البواقي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي، محاسبة وتدقيق، العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهدي أم البواقي، 2019/2018.
21. إكرام الشاذلي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، دراسة ميدانية لدى مكاتب محافظي الحسابات، ولاية بسكرة، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في تخصص تدقيق محاسبي، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، 2013.

المخلص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مع عرض مفاهيم لمراجعة الحسابات والمعلومات المحاسبية وجودة المعلومات المحاسبية، ومن أجل تحقيق ذلك قمنا باختيار عينة عشوائية عددها 30 عينة من مجتمع الدراسة والمتمثلة في محافظي الحسابات وأساتذة ومحاسبين، ووزعت عليهم الاستبانة ولم يتم التحقق من صدقها وثباتها، حيث شملت على 14 عبارة وموزعة على محورين تتمثل في: مراجعة الحسابات، جودة المعلومات المحاسبية، وتم إدخال البيانات إلى الحاسب الآلي ومعالجتها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS منهج الدراسة الميدانية واستخراج مجموعة من المعاملات والمتوسطات للوصول إلى إثبات الفرضيات.

الكلمات المفتاحية: مراجعة الحسابات، المعلومات المحاسبية، جودة المعلومات المحاسبية.

Abstract

This study aims to highlight the role of auditing in improving the quality of accounting information, while presenting concepts of auditing, accounting information and the quality of accounting information. Its validity and reliability are verified, as it included 14 phrases distributed on two axes: auditing, the quality of accounting information, and the data were entered into the computer and processed using the statistical program SPSS, the field study approach, and a set of transactions and averages were extracted to arrive at proving the hypotheses.

Keywords: auditing, accounting information, quality of accounting information.



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ