



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
القسم العلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم التسيير
التخصص: تدقيق محاسبي

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة
المعلومة المحاسبية
- دراسة ميدانية -

تحت إشراف الأستاذ:

بشير زبيدي

إعداد الطالبة

لنودة قداري

لجنة المناقشة

أستاذ محاضر ب

أستاذ مساعد ب

أستاذ مساعد أ

رئيسا

مشرفا ومقررا

ممتحنا

فوزي محيريق

بشير زبيدي

زكريا دمدوم

السنة الجامعية: 2015/2014



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

القسم العلوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة

المعلومة المحاسبية

– دراسة ميدانية –

تحت إشراف الأستاذ:

بشير زبيدي

إعداد الطالبة

لنودة قداري

لجنة المناقشة

أستاذ محاضر ب

أستاذ مساعد ب

أستاذ مساعد أ

رئيسا

مشرفا ومقررا

ممتحنا

فوزي محيريق

بشير زبيدي

زكريا دمدوم

السنة الجامعية: 2015/2014

الإهداء

إلى الوالدين الكريمين أطل الله في عمرهما

إلى أشقائي الأعزاء

إلى كل من كان لي عوناً في رحلة هذا البحث

إليهم جميعاً وبأسمى معاني الوفاء أهدي حصاد جهدي هذا

تشكرات

الحمد لله فائق الأنوار، وجاعل الليل والنهار ثم الصلاة والسلام على سيدنا المختار

صلى الله عليه وسلم

بعد الشاء والحمد لله الذي وفقنا لإعداد هذا العمل، لا يسعنا إلا أن نتقدم بجزيل الشكر والامتنان

وخالص تقديرنا

إلى الأستاذ المشرف "زيدي بشير" على ما بذله من نصح وإرشاد وتوجيه ومتابعة وإشراف

كما أتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات التقدير، إلى الأستاذ بن خليفة بلقاسم الذي لم ييخل علينا بالمساعدة

وأخير أسدي عبارات العرفان إلى كل شخص مد لي يد العون لانجاز هذه المذكرة

ملخص:

تناولت هذه الدراسة بالتحليل ومناقشة وتبيين دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، حيث تم التطرق للمراجعة الخارجية من خلال عرض سريع لمفهومها وبيان أهميتها، ومختلف الخطوات العملية لإنجازها، ومن ثم التعرف على المعلومات المحاسبية من خلال جودتها وعلاقتها بالمراجعة الخارجية. وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية الثانوية والتي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة والبالغ عددها 30، فردا وبعد حصر وتجميع البيانات تم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS 20, EXCE2007.

الكلمات المفتاحية:

المراجعة الخارجية، المراجع الخارجي، المعلومات المحاسبية ، نظام المعلومات المحاسبية، جودة المعلومات المحاسبية.

Abstract:

This study deals with analysis and discussion to indicate the role of the external audit in improving the quality of accounting information, where external audit addressed through a quik review of the concept and the statement of its importance, objectives, and various practical steps to accomplish, and then identify the accounting information through their quality and their relationship to external audit.

I have been using descriptive analytical approach in conducting the study through the collection of data from secondary and primary source of which has been obtained through the distribution of questionnaires to sample of the study population and 30 individuals of their number, and after the inventory and data collection have been discharged and analyzed using SPSS20 program, EXCEL2007.

Key words:

External audit, the external auditor, the accounting information, accounting information system, the quality of accounting information.

الفطارس

الصفحة	الفهرس
(أ - د)	المقدمة العامة.....
1	الفصل الأول: التأصيل العلمي والعملية للمراجعة الخارجية
2	تمهيد الفصل.....
3	المبحث الأول: عموميات حول المراجعة.....
3	المطلب الأول: مفهوم المراجعة وعلاقتها بالمحاسبة.....
5	المطلب الثاني: أنواع المراجعة.....
7	المطلب الثالث: معايير المراجعة.....
10	المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية.....
10	المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية وتطورها التاريخي.....
12	المطلب الثاني: خصائص وفروض المراجعة الخارجية.....
13	المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجعة الخارجية.....
15	المبحث الثالث: الجوانب العملية للمراجعة الخارجية.....
15	المطلب الأول: دراسة عامة حول المؤسسة.....
17	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.....
19	المطلب الثالث: مراجعة عناصر القوائم المالية وأدلة الإثبات.....
24	المطلب الرابع: إعداد تقرير المراجع الخارجي.....
28	الخلاصة.....
29	الفصل الثاني: مدخل للمعلومات المحاسبية وعلاقتها بالمراجعة الخارجية.....
30	تمهيد الفصل.....
31	المبحث الأول: مدخل إلى المعلومات المحاسبية.....
31	المطلب الأول: ماهية المعلومات.....
33	المطلب الثاني: نظام المعلومات المحاسبية.....
37	المطلب الثالث: المعلومات المحاسبية.....
40	المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية.....
40	المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية.....
41	المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.....
47	المطلب الثالث: معايير والعوامل المؤثرة في جودة المعلومات المحاسبية.....
50	المبحث الثالث: المراجعة الخارجية وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية.....
50	المطلب الأول: مسؤولية المراجع الخارجي في إكتشاف الغش والأخطاء المحاسبية.....
52	المطلب الثاني: المراجع ومصادقية المعلومات المحاسبية.....
56	الخلاصة.....

57	 الفصل الثالث: دراسة ميدانية (عرض وتحليل الاستبيان).....
58	 تمهيد الفصل.....
59	 المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.....
59	 المطلب الأول: بيانات الدراسة.....
59	 المطلب الثاني: قائمة الاستبيان.....
62	 المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية.....
62	 المطلب الأول: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.....
64	 المطلب الثاني: عرض نتائج الإحصاء الوصفي.....
71	 الخلاصة.....
73	 الخاتمة العامة.....
76	 قائمة المراجع.....

فهرس الجدول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الإحصائيات متعلقة باستمارات الاستبيان	60
02	مجالات الإجابة على الاستبيان وأوزنه	61
03	معامل ألفا كرونباخ	61
04	توزيع العينة حسب الجنس	62
05	توزيع العينة حسب العمر	63
06	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	63
07	توزيع العينة حسب الخبرة	64
08	معايير تحديد الاتجاه	64
09	مساهمة الإطار النظري للمراجعة كمهنة مستقلة في تلبية حاجيات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية	65
10	مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة وموثوقية المعلومة المحاسبية	67
11	مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الثبات وقابلية المقارنة المعلومة المحاسبية	69

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	تصنيفات المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة	05
02	معايير المراجعة المتعارف عليها	08
03	أنواع تقارير المراجعة الخارجية	25
04	مسار النظام المعلومات	34
05	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	42
06	المسؤولية الكاملة في لإدارة المؤسسة عن المعلومات المحاسبية في ظل غياب المراجعة الخارجية	53
07	دور تقرير مراجع الحسابات في مصادقية المعلومات المحاسبية	55
08	توزيع العينة حسب متغير الجنس	62
09	توزيع العينة حسب متغير العمر	63
10	توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي	63
11	توزيع العينة حسب متغير الخبرة	64

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
81	استمارة استبيان	الملحق 01
85	مخرجات نظام SPSS	الملحق 02

القلعة

1. تمهيد:

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

إن تمتع المعلومات المحاسبية بخاصية الصحة والمصداقية يتطلب فرض أدوات رقابية، وهذا ما توفره مختلف أعمال المراجعة الخارجية التي تمثل ضمان أكبر حول مصداقية هذه المعلومات وهذا في ظل تمتع المراجع الخارجي بالاستقلالية والحياد في الرأي، باعتباره كواسطة بين مستخدمي المعلومات المحاسبية والمؤسسة ويقدم تقرير يطلع من خلاله المتعاملين على حالة المؤسسة وفي نفس الوقت يقدم النصح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة محل المراجعة، وتظهر الحاجة إلى المراجعة الخارجية في ظل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لدى مختلف المؤسسات؛

ومن ثم أصبحت جودة المعلومات المحاسبية تعتمد على مدى تبني هذا النظام لمراجعة الحسابات المستقلة، ومدى التزام المراجعين بالأسس النظرية، كما إن تحديد خصائص جودة المعلومات المحاسبية وتحديد العوامل المؤثر عليها يدعم رفع مستوى المهنة وتدعيم المراجعة الخارجية حتى تصبح التقارير المالية في خدمة احتياجات المستخدمين.

2. الإشكالية:

ومما سبق يمكننا طرح التساؤل الرئيسي التالي:

" إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟ "

ويندرج تحت هذه الإشكالية التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يساهم الإطار النظري للمراجعة كمهنة مستقلة، في تلبية حاجيات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية؟
- هل تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة وموثوقية المعلومة المحاسبية؟
- هل تساهم المراجعة الخارجية في تحسين الثبات وقابلية المقارنة المعلومة المحاسبية؟

3. الفرضيات:

ولإجابة على التساؤلات السابقة فقد طرحنا الفرضيات التالية:

- إن الاطار النظري للمراجعة الخارجية يعمل على تحقيق الأهداف المرجوة منها، وهذا من خلال مجموعة من المعايير التي تنظمها وبالتالي تلبيتها لمختلف حاجيات الأطراف المستفيد منها؛
- تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة وموثوقية المعلومة المحاسبية؛
- تساهم المراجعة الخارجية في تحسين الثبات وقابلية المقارنة المعلومة المحاسبية.

4. أسباب إختيار الموضوع: تتمثل فيما يلي:

وتم اختيار الموضوع لدوافع الذاتية والموضوعية التالية:

أ- الدوافع الذاتية: وتتمثل في

- الاهتمام الشخصي والرغبة في دراسة الموضوع وهذا لارتباطه بمجال تخصص؛
- بغية التوسع في مجال المراجعة الخارجية ومحاولة دراسة أثرها على جودة المعلومات المحاسبية؛
- الحاجة الماسة إلى المعلومات المحاسبية ذات الجودة، وخاصة في ظل البيئة إقتصادية الحالية.

ب- الدوافع الموضوعية: وتتمثل في

- إثراء المكتبة العلمية بمراجع في هذا الموضوع؛
- مدى تلاؤمه مع التخصص.

5. أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة من خلال إبراز الدور هام الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية لضمان أكبر قدر من الثقة في المعلومات المحاسبية، وهذا من خلال الخدمة التي تسديها لمستخدمي المعلومات المحاسبية.

6. أهداف الدراسة:

نهدف من وراء هذه الدراسة تحقيق أهداف التالية:

- إبراز أهمية المراجعة الخارجية والدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في النهوض بجودة المعلومة المحاسبية؛
- توضيح الدور الفعال الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تقويم نظام المعلومات المحاسبية بالمؤسسة؛

- إظهار مدى إلتزام المؤسسات بتوفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في تقاريرها المالية.

7. أهم الدراسات السابقة:

يمكن توضيح بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة فيما يلي:

- دراسة فاتح سردوك (2004): "دور المراجعة الخارجية للحسابات في تحقيق مصداقية المعلومات

المحاسبية"، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة المراجعة الخارجية للحسابات في تحقيق مصداقية المعلومات

المحاسبية، وهذا من خلال توفير معلومات صادقة وموثوق فيها، ومن أهم النتائج المتوصل إليها، للمراجعة

الخارجية دورا كبيرا في تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية.

- دراسة عمر ديملي (2006): " أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية

بالمؤسسة الاقتصادية"، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة قدرة المراجعة الخارجية على توفير معلومات محاسبية

عن المؤسسات الجزائرية تتصف بالمصداقية، ومن أهم النتائج المتوصل إليها، تعمل المراجعة الخارجية على زيادة

القدرة على توصيل المعلومات المحاسبية.

8. الإطار الزمني والمكاني:

فيما يخص الإطار المكاني للدراسة فتتمثل في استقصاء آراء المهنيين والأكاديميين بالولاية الوادي، أما الإطار

الزمني لهذه الدراسة فإنحصر في الفترة الممتدة بين (شهر أفريل إلى منتصف شهر ماي 2015).

9. المنهج المتبع في الدراسة:

في هذه الدراسة اعتمادنا على المنهج الوصفي التحليلي، ذلك أنه المنهج المناسب في الدراساتنا هذه، والذي

يسمح بعرض الموضوع بشكل جيد وكذا القيام بتحليل والتفسير بشكل علمي منظم؛ وكذا على المنهج التاريخي

فيما يتعلق بعرض التطور التاريخي للمراجعة الخارجية؛

أما فيما يتعلق بدراسة الميدانية والتي كانت على شكل استبانة تم إعدادها وتصميمها وتوزيعها لغرض

الدراسة، فقد تم تفريغ وتحليل الاستبانة من خلال المنهج الإحصائي التحليلي لتفسير البيانات.

10. صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع بالنسبة لعنصر جودة المعلومة المحاسبية؛

- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت الموضوع؛

- عدم الجدية في الرد على الاستبيان.

11. محتوى البحث:

للإجابة على إشكالية البحث واختبار فرضياته والوصول إلى إبراز أهميته وتحقيق لأهدافه تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، حيث ضم فصلين نظريين والفصل الثالث عبارة عن دراسة ميدانية.

الفصل الأول: تناول التأصيل العلمي والعملي للمراجعة الخارجية وتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول عموميات حول المراجعة، والثاني ماهية المراجعة الخارجية، أما المبحث الثالث فهو الجوانب العملية للمراجعة الخارجية.

الفصل الثاني: بعنوان مدخل للمعلومات المحاسبية وعلاقتها بالمراجعة الخارجية وتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول مدخل إلى المعلومات المحاسبية، والمبحث الثاني تطرقنا فيه إلى جودة المعلومات المحاسبية، أما المبحث الثالث فهو يتعلق بالمراجعة الخارجية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية.

الفصل الثالث: يعتبر هذا الفصل كمحاولة لدراسة وتحليل آراء أهل الاختصاص من مهنيين وأكاديميين فيما يخص المجالات التي تساهم بها المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، ومن خلاله تم الإجابة على فرضيات الدراسة الميدانية.

وفي الأخير توصلنا إلى الخاتمة والمتضمنة مجموعة من النتائج والتوصيات الخاصة بموضوع الدراسة.

الفصل الأول:

التأصيل العلمي والعملية للمراجعة الخارجية

تمهيد:

إن زيادة الحاجة للخدمات المقدمة من طرف المراجعة الخارجية عامل رئيسي لتطويرها وقيامها كنشاط أساسي لا يمكن الاستغناء عنها، باعتبارها أداة فعالة، ترجع أهميتها إلى أنها الركيزة والأداة الأساسية في التحقق من صحة البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية المختلفة والتأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارتها لتفادي مختلف أخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأموالها، ومن هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة؛

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية؛

المبحث الثالث: الجوانب العملية للمراجعة الخارجية.

المبحث الأول: عموميات حول المراجعة.

حظيت المراجعة باهتمام كبير من قبل مختلف الهيئات نظر لطبيعتها وأهميتها بالنسبة للمؤسسة والجهات المستفيدة من خدماتها، ولها معايير تحكمها وعلى المراجع أن يلتزم بها،

المطلب الأول: مفهوم المراجعة وعلاقتها بالمحاسبة.

نتناول في هذا المطلب أهم التعاريف التي أعطيت للمراجعة وعلاقة المراجعة بالمحاسبة.

الفرع الأول: تعريف المراجعة.

تعددت التعاريف الخاصة بالمراجعة نذكر منها ما يلي:

تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية: "المراجعة هي عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن الموضوعية المتعلقة بالتأكد من الأحداث والأنشطة الاقتصادية، وتحديد الاتساق بين هذه التأكيدات والمعايير الموضوعية، وتوصيل نتائجها لأطراف المستخدمة لهذه المعلومات"¹.

تعريف منظمة العمل الفرنسي: عرفت المراجعة على أنها "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام و الإجراءات المتعلقة بالتنظيم"².

كما عرفت المراجعة أنها "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحص انتقادي منظم، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة معينة ومدى تصوير لنتائج أعمالها"³.

وعرفت أيضا 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"⁴.

استنادا إلى ما تم سرده في التعاريف السابقة، نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي تتمحور حولها المراجعة وهي⁵:

— **الفحص:** ويقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها؛

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، ج 1، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص: 27.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص: 10.

³ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص: 13.

⁴ شحاتة السيد شحاتة، منصور البديوي، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002، ص: 13.

⁵ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 11، 12.

- **التحقق:** يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة؛
- **التقرير:** يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها.
- ومن خلال ما تم تقديمه يمكن تبني التعريف التالي للمراجعة: " هي عملية منظمة لتجميع وتقييم الأدلة والقرائن بطريقة موضوعية من قبل شخص مؤهل ومستقل لإعطاء رأيه عن مدى صحة ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وتوصيل نتائج هذا التقييم إلى الأطراف المعنية".
- الفرع الثاني: علاقة المراجعة بالمحاسبة¹.**

يوجد ارتباط وثيق بين المحاسبة والمراجعة فالمحاسبة هي مجموعة من القواعد والمبادئ التي يمكن الاسترشاد بها في تسجيل وترحيل وتجميع وتلخيص العمليات المالية للمؤسسة، ثم عرض نتائج تلك العمليات وتحديد مركزها المالي في نهاية المدة؛

أما المراجعة فهي عبارة عن مجموعة من المعايير التي يمكن بواسطتها القيام بفحص انتقادي للدفاتر والسجلات المالية للمؤسسة بهدف إبداء الرأي الفني المحايد في مدى تعبیر القوائم المالية عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة وعن مركزها المالي في نهاية المطاف؛ مما سبق يتضح أن مجال المحاسبة ومجال المراجعة هو القوائم المالية للمؤسسة. ويتمثل الاختلاف بينهما في النقاط التالية:

1. الهدف: تهدف المحاسبة إلى تسجيل العمليات المالية بالدفاتر والسجلات بشكل يمكن في النهاية من إعداد القوائم المالية، إعداد القوائم المالية؛

إعداد القوائم المالية، بينما تهدف المراجعة إلى التأكد من صحة تسجيل هذه العمليات في الدفاتر والسجلات وصحة إعداد القوائم المالية في ضوء معايير المتعارف عليها؛

2. التبعية: يعتبر المحاسب موظفا في المؤسسة ينفذ السياسات والقرارات التي تضعها المؤسسة، بينما يعتبر مراجع الخارجي جهة مستقلة عن إدارة المؤسسة يقوم بعمله بإستقلال وحياد تام؛

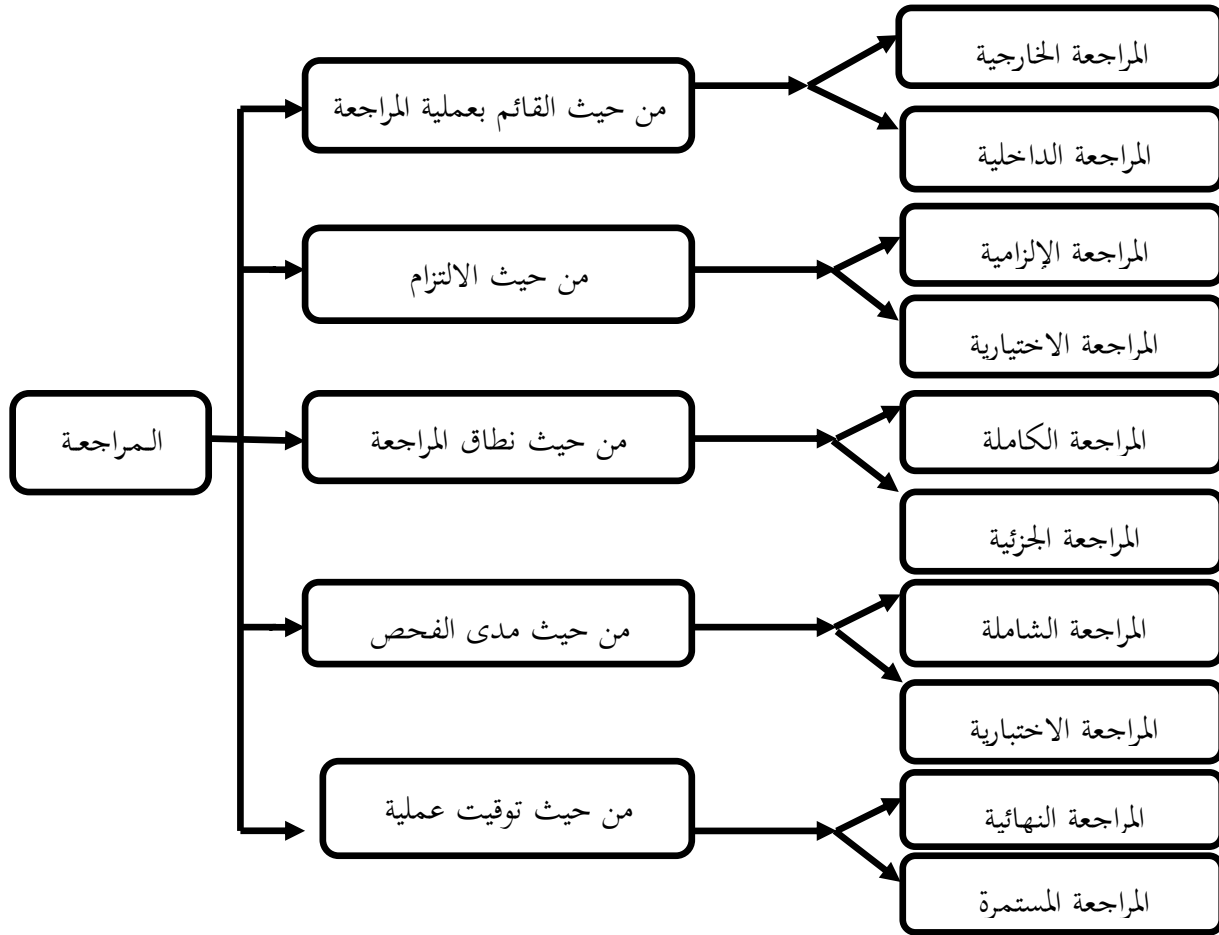
3. توقيت العمل: يبدأ المحاسب عمله من بداية السنة حتى نهايتها، وما يتبع ذلك من تسجيل العمليات، أي أن عمل المحاسب يستمر طول الفترة المحاسبية، أما المراجع الحسابات فإن توقيت العمل لديه يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب.

¹ يوسف محمود جربوع، مراجعة الحسابات (بين النظرية والتطبيق)، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص: 8.

المطلب الثاني: أنواع المراجعة.

هناك أنواع من المراجعة يمكن توضيحها في الشكل الموضح أدناه:

شكل رقم (01): تصنيفات المراجعة حسب وجهات النظر المختلفة



المصدر: محمود السيد الناهي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، 1998، ص: 21.

وفيما يلي توضيح مختصر لتلك الأنواع:

الفرع الأول: من حيث القائم بعملية المراجعة:

تنقسم المراجعة وفقا للقائم بعملية المراجعة إلى نوعين أساسيين هما¹:

1. **المراجعة الخارجية:** وهي المراجعة التي تم بواسطة طرف من خارج المؤسسة حيث يكون مستقلا عن إدارة

المؤسسة؛

¹ محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص: 42.

2. **المراجعة الداخلية:** وهي أداة مستقلة تعمل من داخل المؤسسة للحكم وتقييم لخدمة الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية أخرى.

الفرع الثاني: من حيث الالتزام:

تنقسم المراجعة من حيث الالتزام إلى نوعين¹:

1. **المراجعة الإلزامية:** هي المراجعة التي يختم القانون القيام بها، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مراجع لمراجعة حساباتها واعتماد القوائم المالية الختامية لها؛

2. **المراجعة الاختيارية:** هي المراجعة التي تتم دون إلزام معين بقانون أو بلائحة معينة، أي تكون بناء على طلب الإدارة بهدف معين.

الفرع الثالث: من حيث نطاق المراجعة:

تنقسم المراجعة من حيث نطاق المراجعة إلى نوعين²:

1. **المراجعة الكاملة:** وهي المراجعة التي تتضمن فحص وتدقيق جميع العمليات التي تمت في المؤسسة خلال الفترة المحاسبية، ويلجأ المراجع الخارجي إلى إتباع أسلوب المراجعة الكاملة في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية مما يجعله غير مطمئن تماماً لقوة هذا النظام فيضطر إلى استخدام أسلوب المراجعة الكاملة لتنفيذ برنامج عمله؛

2. **المراجعة الجزئية:** وهي التي تتضمن مراجعة وتدقيق بعض العمليات المعينة في شكل عينات ممثلة لمختلف ما تم من عمليات خلال الفترة، ولتنفيذ هذا الأسلوب قد يختار المراجع بعض القيود لبعض العمليات دون غيرها، أو عينات من عمليات الإيرادات أو المصروفات، إلى غير ذلك من أساليب موضوعات وعمليات المراجعة التي يتولاها المراجع.

الفرع الرابع: من حيث مدى الفحص:

تنقسم المراجعة من زاوية مدى الفحص الذي يقوم به المراجع إلى نوعين³:

1. **المراجعة الشاملة:** وهي التي تتناول جميع المفردات أو العناصر التي يلزم الرجوع إليها لإبداء رأي في القوائم المالية، فإذا كان المراجع بصدد فحص حسابات العملاء فإن المراجعة الشاملة تنصب على جميع الأرصدة و العمليات التي أدت إليها بالنسبة لكل رصيد منها على حده؛

¹ السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية (معايير والقواعد)، دار الكتاب الحديث، بدون بلد نشر، 2008، ص: 44، 45.

² المرجع نفسه، ص: 42، 43.

³ كمال خليفة أبو زيد، وآخرون، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار النظري، معايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الإلكترونية، التطبيقات الحديثة)، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008، ص: 47.

المراجعة الاختبارية: وهي التي تنطوي على تطبيق بعض الأساليب الخاصة بالعينات لإجراء تقدير يعمم على جميع المفردات سواء كان اختبار هذه العينات عن طريق التقدير والحكم الشخصي أو عن طريق الأساليب الإحصائية وإذا كان المراجع يطبق المراجعة على حسابات العملاء فإنه يقوم باختبار عينه منها لدراستها على أنها ممثلة لجميع الحسابات.

الفرع الخامس: من حيث توقيت المراجعة:

تنقسم المراجعة وفقاً لهذا التصنيف إلى نوعين¹:

1. **المراجعة النهائية:** وهي المراجعة التي يقوم المراجع المؤسسة في تنفيذها بعد انتهاء السنة المالية الخاضعة للمراجعة، أي بعد إجراء قيود التسوية وإعداد الميزانية والقوائم المالية، مما يتيح للمراجع أيتبع العمليات المحاسبية من أولها إلى آخرها، وهذا النوع من المراجعة يلائم المؤسسات صغيرة؛

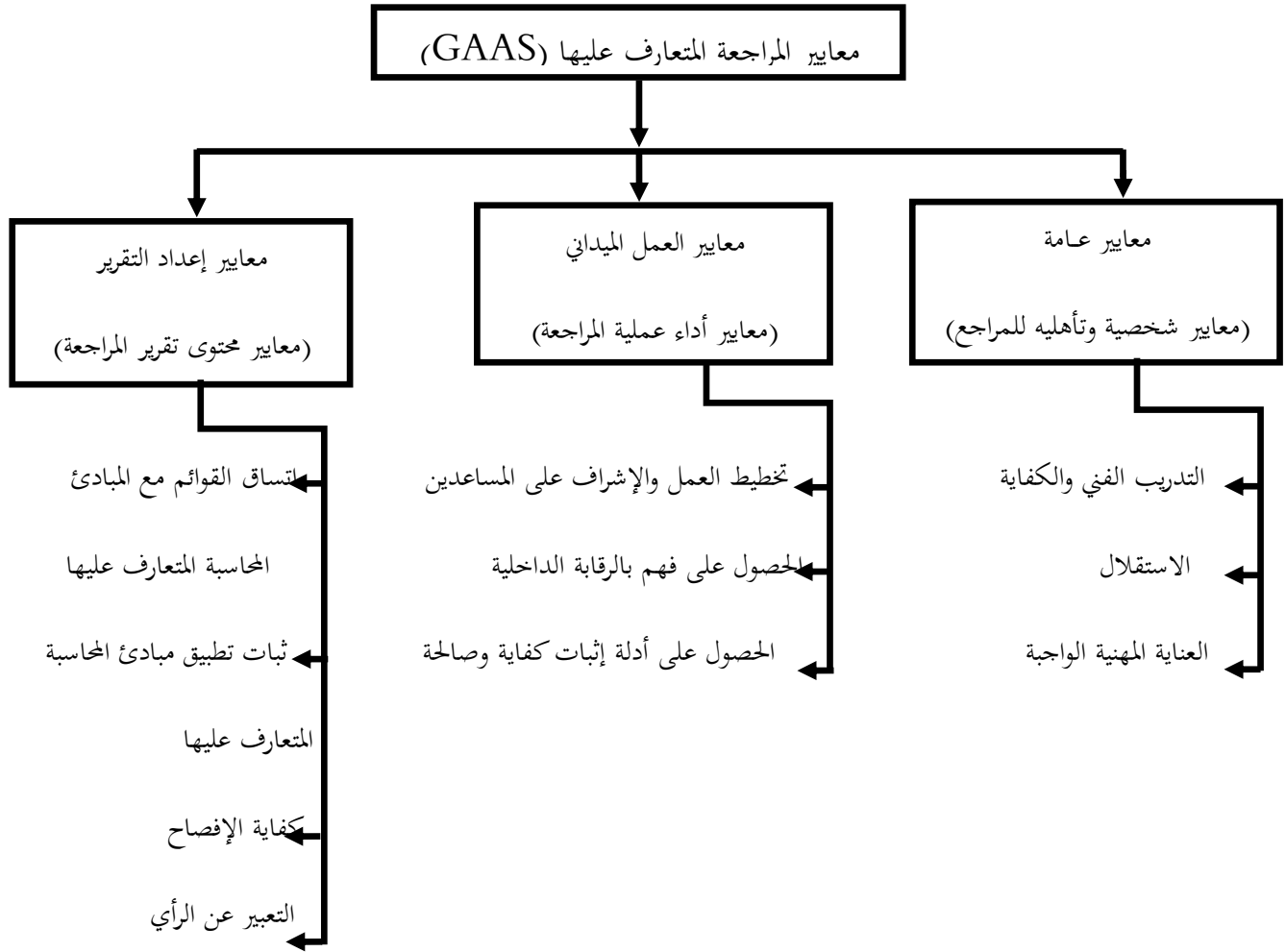
2. **المراجعة المستمرة:** وهي المراجعة التي يزور فيها المراجع المؤسسة على مدار السنة المالية ويتم الشروع بتنفيذها منذ الشهر الأول للسنة المالية الخاضعة للمراجعة وفق برنامج زمني محدد، وهذا النوع من المراجعة يلائم المؤسسات الكبيرة.

المطلب الثالث: معايير المراجعة.

تعتبر معايير المراجعة المبادئ التي تحكم أية عملية مراجعة وبالتالي فهي الإطار العام الذي من خلاله يقوم المراجع باستخدام الإجراءات للوصول للأهداف الواجب تحقيقها، فالمعيار يمكن اعتباره بمثابة القاعدة الموجهة لعمل المراجع. ويمكن توضيحها في الشكل التالي:

¹ حازم هاشم الألويسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، ج1، ط1، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2003، ص: 61.

الشكل رقم (02): معايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص: 108.

الفرع الأول: المعايير العامة¹:

تتعلق هذه المعايير بالتكوين الشخصي القائم بعملية المراجعة، ويقصد بها أن الخدمات المهنية ينبغي أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مؤهلين وتوصف على أنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية نحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بشكل ملائم، وتعتبر شخصية لأنها تحدد الصفات الشخصية التي ينبغي أن يتحلى بها الشخص الممارس لهذه المهنة. ويندرج تحتها المعايير التالية:

— يجب أن يقوم بالفحص وباقي الخطوات الإجرائية الأخرى شخص أو أشخاص على درجة كافية من التأهيل العلمي والعملي في مجال خدمات المراجعة؛

— يجب على المراجع أن يكون مستقلاً في شخصيته وتفكره في كل ما يتعلق بإجراءات العمل؛

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، دار الثقافة، الأردن، 2009، ص: 64.

الفصل الأول: التأصيل العلمي والعملية للمراجعة الخارجية

– يجب على المراجع أن يبذل العناية المهنية المعقولة عند القيام بالفحص وباقي الخطوات الأخرى، وكذلك عند اعداد تقرير المراجعة؛

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني:

تتعلق هذه المعايير بتنفيذ عملية المراجعة، وتمثل مبادئ المراجعة التي تحكم طبيعة ومدى أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات المراجعة المرتبطة بالأهداف العريضة الواجب تحقيقها عند استخدام هذه الإجراءات وتحتوي على ثلاثة معايير هي:

- يجب أن تخطط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً وكافياً، ويجب أن يتم الإشراف على أعمال المساعدين، إن وجدوا بطريقة مناسبة وفعالة؛
- يجب دراسة الرقابة الداخلية وتقييمها بشكل مفصل وواف حتى يتمكن المراجع من تقرير مدى الاعتماد عليها، وتحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة؛
- يجب الحصول على أدلة وبراهين كافية ومقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي في القوائم المالية الخاضعة لعملية المراجعة؛

الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير:

هذه المعايير ترتبط أو تحدد الخطوط العريضة التي يسترشد بها المراجع عند إعداد التقرير الذي يتضمن رأيه الفني المحايد فيما يتعلق بالقوائم المالية الختامية، حيث إنها تعتمد إلى درجة كبيرة عند تطبيقها على التقدير الشخصي و ثم فإن مدى سلامة تطبيق هذه المعايير يعتمد على الخبرة المهنية للمراجع الخارجي التي يكتسبها من مزاولته المهنة. ويندرج تحتها أربعة معايير هي¹:

- يجب أن يذكر التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها طبقاً لمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا؛
- يجب أن يحدد التقرير الظروف التي يتم فيها تطبيق تلك المبادئ بثبات في السنة الحالية بالمقارنة بالفترة السابقة؛
- يجب أن يتم النظر إلى الإفصاحات المعرفية في القوائم المالية تعتبر كافية بشكل معقول إلا إذا ذكر خلاف ذلك في التقرير؛
- يجب أن يحتوي التقرير اما على رأي المراجع بخصوص القوائم المالية ككل أو على تأكيد بأنه لا يمكن إبداء الرأي على القوائم المالية.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص ص: 101، 102.

المبحث الثاني: ماهية المراجعة الخارجية.

تعتبر المراجعة الخارجية مهنة كغيرها من المهن لها طبيعتها وخصوصيتها المميزة لها، وهذا ما سنحاول توضيحه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: تعريف المراجعة الخارجية وتطورها التاريخي.

قبل التطرق لمختلف تعاريف المراجعة الخارجية لابد من تقديم لمحة تاريخية عن تطورها.

الفرع الأول: لمحة تاريخية عن المراجعة الخارجية.

ظهرت الحاجة إلى مراجعة الخارجية أولاً لدى الحكومات وذلك لحاجتها لمراقبة موظفيها الذين يقومون بتنفيذ المتحصلات والمدفوعات نيابة عنها، حيث تدل الوثائق التاريخية على أنه تم استخدام المراجعة في حكومات قدماء المصريين واليونانيين الذين اشتهروا بدقة تنظيم حساباتهم، فقد استخدموا المراجعين للتأكد من صحة الحسابات العامة وكان وقتها المراجع يستمع إلى قيود صحتها، حيث أن كلمة المراجعة "AUDIT" مشتقة من الكلمة اللاتينية "AUDIRE" ومعناها يستمع¹.

ومع حلول عصر النهضة اتسع النشاط التجاري نسبياً مما أدى إلى كبر هذا النشاط وكبر حجم الوحدات القائمة به، وبظهور الرأسمالية التجارية إلا أن الإدارة ظلت شخصية مباشرة للملاك، إلى أن ظهرت حاجة هؤلاء الملاك إلى معلومات تساعد على حماية ممتلكاتهم من الاختلاس والسرقة وهذا ما أدى للاستعانة ببعض الأفراد ليقوموا بالعمل كمشرفين يمارسون وظيفة الرقابة من خلال الاحتفاظ بسجلات الأصول مع تقديم حساب دوري عن مسؤوليات، وفي ظل هذه الظروف لم تكن هناك حاجة إلى المراجعة الخارجية، حيث أن التقارير كانت تقدم للملاك من طرف المشرفين لبيان المركز المالي وتقديم المؤسسة؛

وعند الإزدهار الصناعي أصبحت الوحدات الاقتصادية تزيد من حجمها مما يتطلب الزيادة في الأموال، والتي يصعب توفيرها من بعض الأشخاص وهذا ما أدى بدوره إلى ظهور مبدأ المسؤولية المحددة في تنظيم شركات خلال المراحل المبكرة للثورة الصناعية؛

وهكذا ظهرت الشركات المساهمة والتي تميزت بانفصال الملكية عن الإدارة، والذي بمقتضاه يتنازل المساهمون عن حقهم في الإشراف والإدارة لعدد من المديرين الأجراء بحيث يجمعهم مجلس الإدارة، مطالبون بتقديم تقرير عن أداء الشركة من خلال مجموعة القوائم المالية وذلك في نهاية كل فترة معينة. وقد ترتب عن الفصل بين الإدارة

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص: 17، 18

الفصل الأول: التأصيل العلمي والعملية للمراجعة الخارجية

والملكية ظهور تباعد مصدر المعلومات الخاصة بالإدارة ومستخدمي هذه المعلومات (المساهمين) كما ظهر تعارض المصالح بين الإدارة والمساهمين، والذي قد يدفع الإدارة لإعداد قوائم مالية غير صادقة؛ ولحماية أسهم الأشخاص غير المشاركين في الإدارة من عدم كفاءتها وخداعها ظهرت الحاجة إلى وجود شخص مستقل يقوم بفحص حسابات الإدارة وسجلاتها ويقدم تقرير إلى أصحاب الأسهم لنتائج فحص وهكذا ظهرت الحاجة للمراجعة الخارجية بصورة جلية¹.

الفرع الثاني : تعريف المراجعة الخارجية.

للمراجعة الخارجية عدة تعريفات نذكر منها:

تعرف المراجعة الخارجية على أنها " عملية منظمة يقوم بها مراجع مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة من القوائم المالية التي تخص وحدة اقتصادية معينة مع تواصل النتائج للمستخدمين ذوي الإهتمام"². كما عرفت " هي تلك التي يقوم بها جهاز مراجعة من خارج المؤسسة ويتم تعيينه بهدف القيام بالفحص الإنتقادي للقوائم المالية والحسابات الختامية وإبداء رأي المستقل عنها"³.

وعرفت أيضا بأنها " عملية فحص لمجموعة من المعلومات، يقوم هذا الإستقصاء بهدف التحقق من سلامة القوائم المالية وفقا لمجموعة من المعايير الموضوعية والتي تعكس احتياجات المستخدم تلك القوائم المالية مع ضرورة إيصال هذا الرأي للأطراف المعنية لمعاونتها في الحكم على مدى جودة ونوعية هذه المعلومات وتحديد الإعتماد على تلك القوائم"⁴.

ويمكن تعريفها أيضا بأنها " الأداة الرئيسية والمستقلة والحيادية التي تهدف إلى فحص القوائم المالية في المؤسسة؛ ومن ناحية أخرى ما هي " إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي في التقارير والأنظمة والإجراءات المعنية بحماية ممتلكات المؤسسة موضوع المراجعة"⁵.

من خلال هذه التعاريف يمكن القول بأن المراجعة الخارجية "تعني التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من الكفاءة الإقتصادية والإدارية لعمليات المؤسسة، ومطابقتها مع الأهداف المرجوة، وتبليغ الجهات المعنية في الوقت المناسب، وبصيغة منطقية موضوعية هادفة بنتائج المراجعة".

¹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص:9.

² عبد الفتاح محمد صحن، وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص:7.

³ رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر وتطبيق، الفاروق الحديثة للطباعة والنشر، مصر، 1987، ص:21.

⁴ أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة الشباب الجامعية، مصر، 1992، ص:6.

⁵ السيد محمد، مرجع سابق، ص:41.

المطلب الثاني: خصائص وفروض المراجعة الخارجية.

سوف يتم تطرق في هذا المطلب خصائص المراجعة الخارجية وكذا فروضها وذلك فيما يلي:

الفرع الأول: خصائص المراجعة الخارجية.

تتمثل خصائص المراجعة الخارجية في ما يلي¹:

- المراجعة عملية منتظمة، أي أن اختبارات المراجع تعتمد على تخطيط مسبق متمثل في برنامج موضوع ومضبوط لعملية المراجعة؛
- ضرورة الحصول على قرائن وأدلة إثبات وتقديمها بطريقة موضوعية؛
- تشتمل على إبداء رأي فني محايد، الأمر الذي يتطلب وضع مجموعة من المعايير تستخدم كأساس للتقييم الرأي؛
- إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف معينة.

الفرع الثاني: فروض المراجعة الخارجية.

تستند المراجعة الخارجية على عدة فروض ومن أهم هذه الفروض ما يلي²:

- قابلية البيانات المالية للفحص؛
- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع ومصلحة إدارة المؤسسة؛
- خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية؛
- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث أخطاء؛
- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي على سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال؛
- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل؛
- مرجع الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط.

¹ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002، ص ص: 7، 8.

² مرجع نفسه، ص ص: 17، 18.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية المراجعة الخارجية.

ستدرج في هذا المطلب الأهمية التي ترمي إليها وأهدافها الأخيرة وذلك فيما يلي:

الفرع الأول: أهداف المراجعة الخارجية.

ويمكن تحديد أهدافها بمجموعتين، التقليدية والحديثة أو المتطورة:

1. الأهداف التقليدية: وتتفرع بدورها إلى¹:

أ- أهداف رئيسية:

- التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الإعتماد عليها؛
- إبداء رأي في محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي؛

ب- أهداف فرعية:

- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
- تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛
- اعتماد الإدارة عليها في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضراً ومستقبلاً؛
- طمأنه مستخدم القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.

2. الأهداف الحديثة أو المتطورة.

- مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها؛
- تقييم نتائج الأعمال ووفقاً للنتائج المرسومة؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع².
- التأكد من صحة القيود المحاسبية أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات المثبتة لصحة العمليات و المؤيدة للقيود الدفترية؛
- التأكد من صحة عمل الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحاسبية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير؛
- دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات المغزى المالي و الإجراءات الخاصة بها لأن مراجعة الحسابات تبدأ بالتأكد من صحة هذه النظم؛

بالإضافة إلى الأهداف العامة والتي تطرقنا لها، هناك أهداف أخرى عملية وميدانية نذكر منها ما يلي:

¹ زاهر توفيق، عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص: 19، 20.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 19.

1. **الشمولية:** والمقصود هنا أن تكون كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية، أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقيدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد من تسجيلها محاسبياً، وعدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل من المستحيل تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية؛

2. **التقييم:** معنى هذا أن كل العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى¹.

3. **الوجود والتحقق:** يسعى المراجع الخارجي في المؤسسة الاقتصادية إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلاً؛

4. **إبداء رأي فني:** يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها، ويتمثل ذلك في تقريره الذي يقوم بإعداده في نهاية عملية المراجعة².

الفرع الثاني: أهمية المراجعة الخارجية.

إن أهمية المراجعة الخارجية تظهر في أنها وسيلة تخدم فئات كثيرة تعتمد اعتماداً كبيراً على البيانات المالية التي يعتمد عليها مراجع الخارجي المستقل، وذلك لتلبية احتياجاتها الواسعة غير المتجانسة من معلومات والتي تختلف تبعاً لاختلاف مصالحها وأهدافها، ومن أهم هذه الفئات ما يلي:

أولاً: إدارة المؤسسة: إن إدارة المؤسسة عند قيامها بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على معلومات صحيحة ودقيقة، وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة المسطرة، ولا يمكن الوثوق في هذه المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد؛

ثانياً: المساهمين: تمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم، وضمان استخدام الموارد المتاحة استخداماً أمثلاً وبكفاءة عالية، فالمراجعة الخارجية تساعد المساهمين في الاطلاع على كل ما يجري داخل المؤسسة³.

ثالثاً: الدائنون (الموردون): حيث أنه يمكنهم من معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات المستحقة عليها؛

رابعاً: الجهات الحكومية: يساعد التقرير الجهات الحكومية في تنظيم نشاطات الشركات ووضع السياسات الضريبية وإعداد الإحصائيات المتعلقة بالدخل القومي⁴.

¹ زاهر توفيق، عاطف سواد، مرجع سابق، ص: 21، 22.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 17، 18.

³ خالد راغب الخطيب، خليل حمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص: 11.

⁴ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص: 115.

المبحث الثالث: الجوانب العملية للمراجعة الخارجية.

تسير عملية المراجعة الخارجية وفق مجموعة من الخطوات والإجراءات، والتي تضمن السير الحسن لها وتساعد على تحصيل أكبر فعالية في أداء القائمين بها، بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة والمرجوة من هذه الوظيفة. وسنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مختلف الجوانب العملية لمراجعة الخارجية وفق الخطوات التالية:

- دراسة عامة حول المؤسسة؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية؛
- مراجعة عناصر القوائم المالية وأدلة الإثبات؛
- إعداد التقرير المراجع الخارجي .

المطلب الأول: دراسة عامة حول المؤسسة.

إن هذه الخطوة من أهم الخطوات التنفيذية لأعمال المراجعة الخارجية، إذا أنه ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات ومعطيات عامة حول هذه المؤسسة، لذلك فإن المراجع الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل المراجعة، وذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات والمعطيات حولها، أما نوعية ومقدار هذه المعلومات العامة التي عليه القيام بجمعها، فيتحددان حسب أهداف ومسؤوليات المراجع¹.

وهذه الخطوة الرئيسية تتضمن مجموعة من الخطوات الفرعية التالية:

الفرع الأول: أعمال أولية واتصالات مع المؤسسة²:

في هذه الخطوة الفرعية يقوم المراجع بجمع المعلومات التي تمكنه من التعرف على طبيعة المؤسسة ونظمها الإدارية والمالية والقانونية وذلك من خلال قيامه بالآتي:

- القيام بزيارة المؤسسة المطلوب مراجعتها للتعرف والوقوف على مختلف الظروف والأحوال التي تعمل في ظلها المؤسسة؛
- دراسة تقارير المراجعة الداخلية وتحليلها، والتعرف على هيكل إدارة المراجعة الداخلية ومسؤولياتها؛
- دراسة وتحليل السياسات الإدارية لمؤسسة، من خلال الدليل الخاص بالسياسات؛
- دراسة أوراق العمل الخاصة بمراجعة السنوات السابقة؛
- الإطلاع على القوانين واللوائح والأنظمة الداخلية في المؤسسة؛

¹ محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعية، مصر، 2014، ص: 61.

² المرجع نفسه، ص: 62.

- محاولة الاتصال المباشر ببعض المسؤولين والموظفين في المؤسسة للاستفسار عن أي ملاحظات أو أمور تبدو غامضة للمراجع.

الفرع الثاني: إعداد برنامج المراجعة¹.

بعد أن ينتهي المراجع من إنجاز الخطوة الفرعية السابقة، فإنه يكون قد حصل على معرفة كاملة عن المؤسسة، يقوم بإعداد برنامج المراجعة والذي هو عبارة عن " خطة عمل المراجع التي سيتبعها في مراجعة الدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات، كما تحتوي هذه الخطة على الأهداف الواجب تحقيقها، والخطوات التي ستتخذ في سبيل تحقيق هذه الأهداف، والوقت المحدد لإنهاء كل خطوة، والشخص المسؤول عن تنفيذها". وهناك نوعين من برامج المراجعة:

1. برامج مراجعة ثابتة أو مرسومة مقدما: وهي نماذج مطبوعة ثابتة حاوية لكل الخطوات يطلب من مساعدي المراجع التقيد بها مع تعديلها في نقطة أو أكثر في ضوء ما يحصل عليه من بيانات ومعلومات من المؤسسة؛
2. برامج مراجعة متدرجة يتم إعدادها أثناء التنفيذ: ويحتوي هذا النوع أولا على تحديد الخطوط العريضة لعملية المراجعة، أما التفاصيل وكمية الاختبارات وما شابه فيتم تقريرها أثناء القيام بعملية المراجعة وطبقا لظروف الحال.

الفرع الثالث: أوراق العمل².

أوراق العمل هي سجل المراجع للإجراءات التي تم تطبيقها، الفحوصات التي تمت، والمعلومات التي تم الحصول عليها والآراء التي تم التوصل إليها ولكل إقرار من إقرارات الإدارة كما وأنها سجل للبرهان على أن المراجع قد قام بالمراجعة حسب المعايير التدقيق المتعارف عليها. وتشمل أوراق العمل نوعين من الملفات:

- 1 - الملف الدائم: وهو ذلك الملف الذي يحتوي على معلومات تخص وتفيد أكثر من سنة مالية علما أن أكثر هذه المعلومات تم الحصول عليها عند البدء في المراجعة ولأول مرة؛
- 2 - الملف الجاري: هو ذلك الملف الذي يحتوي على معلومات تخص السنة تحت المراجعة.

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص: 152 - 154.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر، الأردن، 2006، ص: 57 - 59.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

قبل أن نخوض في إجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية حري بنا أن نوضح بصورة مختصرة مفهوم نظام الرقابة الداخلية والعناصر الأساسية المكونة له.

يعرف نظام الرقابة الداخلية على أنه "الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال، والإبقاء على المحافظة السير وفقا للسياسات المرسومة"¹.

حيث يتكون نظام الرقابي الداخلي الجيد من العناصر الأساسية التالية²:

أ- **المحيط الرقابي**: يعني وجهة نظر وفهم الإدارة العليا ورؤساء الأقسام لنظام الرقابة الداخلية وأهميتها للمؤسسة؛

ب- **نظام المحاسبي**: وهي السياسات والإجراءات والأساليب الموضوعة من قبل الإدارة لتعيين، جمع، تحليل، تصنيف، قيد والتقرير حول أنشطة المؤسسة؛

ج- **إجراءات رقابية**: وهي قيام الإدارة بإجراءات رقابية على النشاط (العمليات)، وتتكون هذه الإجراءات الرقابية من الخطوات والسياسات التي يجب اتباعها للتأكد من ضمان العمليات.

وبعد تطرق الموجز عن نظام الرقابة الداخلية، نقوم بتوضيح الخطوات وطرق التي يتبعها المراجع في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية.

الفرع الأول: خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية.

تتمثل هذه الخطوات فيما يلي³:

أولاً: **جمع الإجراءات (التوثيق)**:

يستخدم المراجع أساليب متعددة لتوثيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة محل المراجعة، وذلك بغرض فهم النظام والتأكد من فعاليته والتزام العاملين بتنفيذه ومدى قدرته على إنتاج معلومات صادقة وموثوقة. حيث يتفاوت توثيق المراجعين لنظام الرقابة الداخلية بحسب درجة تعقيد النظام المستخدم من قبل المؤسسة؛

ثانياً: **اختبارات التطابق (الفهم)**:

وفي هذه الخطوة لا يكفي إطلاع المراجع على الإجراءات والضوابط للرقابة الداخلية كما هي محددة على الورق فقط، بل يجب أن يتأكد من أنه قد فهم النظام وأن النظام يطبق كما هو محدد له، ويحقق المراجع هذا الهدف

¹ محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 84، 85.

² هادي التميمي، مرجع سابق، ص: 83، 84.

³ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص: 64 - 67.

من خلال قيامه باختبارات الفهم والتطابق التي قد تأخذ أحد الشكلين:

1. فحص عملية من بدايتها إلى نهايتها؛

2. فحص عينة من العمليات.

ثالثا: التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية:

يقوم المراجع من خلال الخطوتين السابقتين بالتقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية المتبع بالمؤسسة محل المراجعة، حيث يقوم بإعادة النظر في تقديره للمخاطر الضمنية والرقابية، التي اتضحت له من خلال التعرف والفهم للأنظمة، ويتم من خلال قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية المعدة لذلك ضمن أوراق العمل، التي تهدف إلى تحديد نقاط القوة والضعف في النظام، وبنهاية هذه الخطوة يمكن للمراجع التحديد بشكل شبه نهائي لإجراءات الرقابة الداخلية التي ينوي الاعتماد عليها؛

رابعا: اختبارات الاستمرارية:

بعد أن يتمكن المراجع من تحديد نقاط القوة في نظام الرقابة الداخلية، فإنه يقوم بتنفيذ اختبارات الاستمرارية التي يهدف المراجع من خلالها إلى التأكد من أن نقاط القوة في نظام تعمل باستمرار وفعالية لتحقيق أهدافه وعلى طول الفترة المالية. وعندما تؤكد نتائج الفحص هذه الحقائق، فإن المراجع يمكنه الحصول على تأكيدات رقابية أو ضمنية عالية تمكنه من الحد من إجراءات الفحص الجوهرية والتفصيلية وتغيير توقيته وطبيعته؛

خامسا: التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:

بناء على ضوء تقييمه الأولي لنظام الرقابة الداخلية وكذلك نتائج اختبارات الاستمرارية التي نفذها، يقوم المراجع بإجراء التقييم النهائي لهذا النظام، وتحديد نقاط الضعف فيه عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق لنقاط القوة، بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم لأولي لهذا النظام. ومن ثم يقوم بإعداد تقرير بذلك وإبلاغ إدارة المؤسسة به، وبعد قيام المراجع بإبلاغ الإدارة بنقاط الضعف والتوصيات بشأنها، فهو عادة يتأكد من الإجراءات التي تم اتخاذها، بالإضافة إلى معرفة أسباب التوصيات والمقترحات المرفوضة من قبل الإدارة.

الفرع الثاني: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

ومن طرق (أساليب) التي يستخدمها المراجع الخارجي لدراسة نظام الرقابة الداخلية المطبق في المؤسسة وتقييم مدى فعاليته ما يلي¹:

أولا: التقرير الوصفي: يقوم مراجع بوصف الدقيق لنظام الرقابة الداخلية، وبتتبع مناقشاته مع أفراد المؤسسة، بحيث يعد وصفا مهما للنظام يكون مكتوبا، ويعتبر المرونة بمثابة أهم ميزة لمذكرات وصف هذا النظام؛

¹ جميلة الجوري، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 5، جامعة الوادي، 2012، ص 221 - 224.

ثانياً: **خرائط التدقيق**: تمثل خرائط التدقيق شكلاً بيانياً رمزياً لجزء معين من نظام الرقابة الداخلية، يوضح هذا الشكل تتابع تدفق البيانات، بحيث تعتبر طريقة ممتازة للمراجع الخارجي التي يستخدمها لتجميع المعلومات حول أساليب الرقابة، حتى يتمكن من دراستها وتقييمها.

ثالثاً: **قائمة الاستقصاء النموذجية**: تعتبر قائمة الاستقصاء الأداة المهمة في دراسة الرقابة الداخلية، بحيث تشمل على مجموعة من الأسئلة المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية؛

رابعاً: **مصفوفة تقسيم المهام**: وهي عبارة عن جداول تحتوي على مجموعة من المهام تبين طريقة النظام المعتمدة من طرف كل مصلحة، كما تقوم بالإشراف على كل العمليات التي يترتب عليها التزامات.

المطلب الثالث: مراجعة عناصر القوائم المالية و أدالة الإثبات.

نتناول في هذا المطلب مراجعة عناصر القوائم المالية وكذا أدالة الإثبات.

الفرع الأول: أدالة والقرائن الإثبات.

تعرف أدلة الإثبات هي تلك الأسس أو الأساليب التي تساعد في تحويل الإدعاءات أو الإعتقادات المزعومة إلى إفتراضات مثبته¹، وتحدد حجية أدلة إثبات بعاملين وهما²:

أ- الوثوق في الدليل: يشير إلى درجة اعتبار الدليل حقيقي أو يمكن تصديقه إذا كان الدليل موثوق فيه بدرجة كبير فإن ذلك يساعد المراجع في الاقتناع بأن المركز المالي ونتائج الأعمال معبرة عنها بعدالة؛

ب- كفاية الدليل: تحدد كفاية الأدلة التي جمعها المراجع، وتقاس بحجم العينة التي اختارها المراجع.

وتأخذ أدالة الإثبات في المراجعة أشكالاً عديدة، يمكن حصر أهمها فيما يلي:

1. الفحص الفعلي: يقصد به قيام المراجع الخارجي بفحص أصل من أصول الملموسة كالمخزون والنقدية والأصول أو عده، وينظر على أنه أحد أكثر أدلة المراجعة الموثوق بها والمفيدة³.

2. المصادقات: تشير المصادقات إلى استلام رد مكتوب أو شفهي من طرف الثالث مستقل (مستقل عن إدارة المنشأة مثل العملاء أو الموردين)، يؤكد صحة أو عدم صحة المعلومات المرسله إليه بناء على المراجع؛

3. المستندات: والمقصود بها أن قيام المراجع بفحص مستندات ودفاتر العميل للتحقق من معلومات الظاهرة بالقوائم المالية والتعرف على أنشطة العميل، وتحديد مدى القيد في الدفاتر بطريقة منظمة. وتستخدم على نطاق واسع في كل عملية مراجعة لأنها متاح ومعد سلفاً أمام المراجع بتكلفة منخفضة نسبياً؛

¹ زاهره توفيق، عاطف سواد، مرجع سابق، ص: 151.

² حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة (مدخل معاصر)، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص: 190 - 194.

³ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص: 327، 328.

4. الاستفسار من العميل: ويعني الحصول على معلومات شفوية أو مكتوبة من العميل كرد أو الإجابة على أسئلة المراجع¹.

5. إجراءات فحص تحليلي: ويقصد به استخدام المقارنات والعلاقات لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية؛

6. إعادة العمليات الحسابية: يستخدم هذا الإجراء لتوفير الدليل بهدف التحقق من الدقة الحسابية لأرصدة الحسابات التي تتحدد بناءً على عمليات حسابية؛

7. الملاحظات: وتعني استخدام حاسة المراجع في تقييم أنشطة معينة عن طريق ملاحظتها².
الفرع الثاني: مراجعة عناصر القوائم المالية³.

إن الحصول على المعلومات المحاسبية ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة يكون من خلال قوائم المالية ختامية تعكس وضعيتها عناصر حسابات الأصول والخصوم وجدول حسابات النتائج، وبالتالي ينبغي على كل عنصر أن يعكس الآتي:

- الكمال: يعني أن كل العمليات المتعلقة به قد تم تسجيلها محاسبياً؛
 - الوجود: يعني الوجود الفعلي للعناصر المعنية؛
 - الملكية: يعني حق المؤسسة في كل العناصر والتزاماتها بالنسبة لعناصر الخصوم؛
 - التقييم: أي أن كل الأرصدة المتعلقة بالعناصر قد تم تقييمها بشكل سليم؛
 - التسجيل المحاسبي: يعني أن كل العمليات المحاسبية قد تم تقديمها بشكل سليم.
- وعليه فإن على المراجع التأكد من كل هذه الخصائص على مستوى كل من عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج كما يلي:

أولاً: التحقق من الأصول الثابتة.

تشمل هذه النقطة عناصر الاستثمارات (تجهيزات الإنتاج، تجهيزات اجتماعية...)، وتعتبر هذه العناصر قليلة الحركة المحاسبية كونها تمتاز بالدوام لعدة سنوات داخل المؤسسة، وعليه فإن التحقق من هذه الأصول يعد أمراً سهلاً بالنسبة للمراجع، لكن مع الأخذ في الاعتبار أن الاستثمار تمثل نسبة كبيرة في الميزانية وبالتالي فإن أي تغيير أو خلل فيها يؤثر على مصداقية الميزانية. فيقوم بالتحقق منها عبر الآتي:

¹ حاتم محمد الشيشيني، مرجع سابق، ص: 198-206.

² حسن أحمد عبيد وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007، ص: 84.

³ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 148 - 159.

1. **الكمال:** من خلال هذا العنصر يقوم المراجع بالتأكد من أن المعلومات المقدمة في القوائم المالية الختامية وبالنسبة لكل عنصر تعكس الواقع الحقيقي له، من خلال التحقق من الأرصدة الأولية لكل عنصر والقيام بالمراجعة المستندية والحسابية للتأكد من تسجيل كل الإضافات الجديدة للعنصر؛
 2. **الوجود:** يقوم المراجع بالتأكد من أن الأصول الثابتة التي تم تسجيلها في القوائم المالية الختامية موجودة فعلاً ويتم استعمالها بما لا يتنافى مع إهلاكها، ويتم التأكد من وجودها من خلال مقارنة الجرد الفعلي بما هو مسجل في دفاتر وسجلات المؤسسة؛
 3. **الملكية:** يقوم المراجع بالتأكد من ملكية المؤسسة للأصول الثابتة الظاهرة في القوائم المالية الختامية من خلال فواتير الشراء أو عقود تثبت ملكية المؤسسة للأصل موضوع المراجعة؛
 4. **التقييم:** يتحقق المراجع من صحة تقييم الأصول الثابتة للمؤسسة بالتأكد من صحة التقييم الأولي للأصل من خلال تسجيل ثمن اقتنائها زائد المصاريف التي تحملها المؤسسة لقاء الحصول عليه، كما يتأكد من صحة حساب وتسجيل إهلاكه تبعاً للطريقة المحددة ومراعاة الثبات في طرق الإهلاك وطرق التقييم للأصول الثابتة؛
 5. **التسجيل المحاسبي:** يتحقق المراجع من أن عملية المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة قد تمت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وأن كل الوثائق المثبتة لهذا التسجيل موجودة ومرفقة معه؛
- ثانياً: التحقق من المخزونات.**

- تتمثل المخزونات في كافة العناصر التي تمر على المخزن سواء التي تنتجها المؤسسة أو المشتريات المختلفة بغية تموين إنتاجها كالمواد الأولية أو البضائع، ويمكن التحقق من عناصر المخزون من خلال الآتي:
1. **الكمال:** تعرض القوائم المالية الختامية معلومات المحاسبية حول مخزون آخر المدة، لذا وجب على المراجع التأكد من أن كل المعطيات المتعلقة بالمخزون تم تسجيلها محاسبياً ولم يحذف أو ينسى المحاسب أية عملية ليؤكد بعدها صحة هذه المعلومات المستقاة من النظام المولد لها ومدى تمثيلها لحقيقة العنصر موضوع المراجعة؛
 2. **الوجود:** يتأكد المراجع أن المخزون موجود فعلاً في المخازن من خلال عملية الجرد، كما يتأكد من أن كل عنصر من عناصر المخزون يوافق التسجيل على القائمة النهائية للعناصر المخزنة، وأن يقوم أشخاص آخرون بعملية الجرد وإعداد القائمة النهائية التي تنبغي تأشيرها من طرف شخص مخول له ذلك قانوناً؛
 3. **الملكية:** تعد عناصر المخزونات داخل المؤسسة ملكاً لها إلى غاية إثبات العكس، لذا وجب على المراجع التحقق من ملكية المؤسسة للعناصر إنطلاقاً من مراجعة العمليات المختلفة والمتعلقة بالمخزون، كما يجب التأكد من ملكية المؤسسة للعناصر المخزنة خارجها؛

4. **التقييم:** ينبغي على المراجع التأكد من صحة التقييمات التي قامت بها المؤسسة من خلال التحقق من ثبات طرق التقييم المتعلقة بالمخزونات من سنة إلى أخرى، وتبني طريقة واحدة لتقييم المخرجات من المخزونات كطريقة الدخل أولا الخارج أولا أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة؛

5. **التسجيل المحاسبي:** يتحقق من أن كل العمليات المتعلقة بالمخزونات تم تسجيلها وفق ما تنص عليه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وأن كل الوثائق المدعمة لهذا التسجيل موجودة فعلاً ومرفقة معه؛

ثالثاً: التحقق من الحقوق والديون.

تمثل الديون التزاماً على المؤسسة تجاه الغير والعكس صحيح بالنسبة للحقوق، لذا فإن الديون هي نتيجة تدفق مادي إلى المؤسسة أو تدفق مالي أتى من القروض، أما الحقوق فهي نتيجة تدفق مادي خارج من المؤسسة أو تدفق مالي متمثل في التسيقات المقدمة من طرفها، ويمكن للمراجع التحقق من هذين العنصرين من خلال النقاط التالية:

1. **الكمال:** تظهر المعلومات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة إلى مستعملها معلومات حول الديون والحقوق المتعلقة بها من خلال إظهار أرصدة مالية لكل حساب على حدى، لذا وجب على المراجع أن يتحقق من التسجيل المحاسبي لكل العمليات بغية الوقوف على المعلومات محاسبية معبرة؛

2. **الوجود:** يتحقق المراجع من الوجود الفعلي للحقوق والديون من خلال القيام بالمقاربات بين ما هو مسجل محاسبياً وبين ما هو مسجل عند الغير؛

3. **الملكية:** إن الحقوق والديون المسجلة في الدفاتر وسجلات المؤسسة ينبغي أن تتعلق بها فلا يصح تسجيل أي شيء لا تكون المؤسسة طرفاً فيه، وبالتالي يتأكد من أن كل الديون والحقوق في القوائم المالية الختامية لها علاقة مباشرة مع المؤسسة؛

4. **التقييم:** يستخدم المراجع المراجعة المستندية والمحاسبية للوقوف على تقييم حقوق وديون المؤسسة وفق طرق معتمدة للتقييم كطريقة سعر السوق أو اعتماد نمط مدروس متفق عليه بين الطرفين سواء كان دائن للمؤسسة أو مدين لها؛

5. **التسجيل المحاسبي:** من أجل التعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وجب معالجة البيانات المتعلقة بالعمليات المختلفة وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، لذا يجب تسجيل الحقوق والديون وفق المبادئ المتعارف عليها وأن يستند هذا التسجيل إلى وثائق تبرر العملية والتسجيل؛

رابعاً: التحقق من الأموال المملوكة.

إن تفكير المستثمرين بالنشاط والإستثمار في قطاع معين يؤدي إلى إنشاء مؤسسة بشكل قانوني وبعده تأسيس يضمن حقوق كل الأطراف المساهمة فيها، بحيث يقدم المساهمين أموالهم، لذا وجب على المراجع التحقق من أسهم الشركاء وتقييمها بشكل سليم وتسجيلها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية، ويمكن التحقق من الأموال المملوكة على النحو الآتي:

- التأكد من العقد الابتدائي والقانوني المنظم للمؤسسة موضوع المراجعة لمعرفة رأس المال وأنواع الأسهم وحقوق المساهمين من ناحية الربح واسترجاع رأس المال؛
- الإطلاع على قرارات مجلس الإدارة والجمعية العامة بخصوص التخصيص وزيادة أو خفض رأس المال وتعديل حقوق المساهمين؛
- يفحص المكتتبين في الأسهم ويطلع على جميع المستندات المؤيدة للاكتتاب والتخصيص والسداد الكلي لهم؛
- يتحقق من أن المساهمين قد سددوا ما عليهم إتجاه المؤسسة؛
- فحص سجل المساهمين والبيانات الواردة فيه من حيث عدد وقيم وشهادات الأسهم وكل ما يرتبط بالمساهمين؛
- في حالة عدم سداد رأس المال المساهمين بالكامل يجب أن يظهر ذلك في القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

خامساً: التحقق من النواتج والأعباء.

إن حساب النواتج والأعباء هي المكونات الأساسية لجدول حسابات النتائج وبتفاعلها تنتج حسابات النتائج، وتتميز هذه الحسابات برصيد أولي يساوي الصفر باعتبار أن رصيد السنة الماضية لا يمكن نقله إلى السنة موضوع المراجعة، إن التحقق من المعلومات المحاسبية في حسابات النواتج والأعباء يكون عن طريق الآتي:

1. **الكامل:** وجب أن تعبر هذه المعلومات المحاسبية عن كل العمليات المختلفة والمتعلقة بها سواء كانت أعباء أم نواتج وأن يتم تسجيلها محاسبياً لتدخل ضمن تجهيز البيانات المختلفة والمتعلقة بالحساب.
2. **الوجود:** يتحقق من أن النواتج والأعباء تتعلق مباشرة بالمؤسسة، أي أن تكون طرفاً فيها وذلك باستخدام المراجعة المستندية من حيث أن لكل عملية مستند تقوم عليه وأن يتأكد من الجود الفعلي للعملية.
3. **التقييم:** تظهر النواتج والأعباء بأرصدة نهائية في القوائم المالية الختامية، لذا وجب أن يتحقق من صحة تقييمها وفقاً لطرق واضحة وثابتة من سنة إلى أخرى.

4. التسجيل المحاسبي: يسعى المراجع إلى التحقق من سلامة تسجيل الأعباء والنواتج والتقيد بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، إذا يجب تسجيل الأعباء والنواتج حال وقوعها وفقاً للمستند المدعم لذلك ولا ينتظر المحاسب تسوية الدين أو الحق الناتج عن العملية في الدورة موضوع المراجعة.

المطلب الرابع: إعداد تقرير المراجع الخارجي.

يعد تقرير المراجع الخطوة الأخير في عملية المراجعة هو الشكل النهائي والكتابي لمهمة المراجعة إذا ليس من الممكن تصور مهمة تدقيق أو المراجعة بدون تقرير يكشف عن حكم المراجع على وضعية المؤسسة. وعليه سوف نتطرق في هذا المطلب المقصود بالتقرير المراجع الخارجي وكذا أنواعه إضافة إلى معايير إعداد التقارير وعرضه.

الفرع الأول: مفهوم تقرير المراجع الخارجي.

يعرف تقرير المراجع الخارجي بأنه "ملخص مكتوب يبيّن فيه المراجع رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات و يوجه هذا التقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة لمثل هذه البيانات"¹.

وينبغي على المراجع مراعات الخصائص الرئيسية عند إعداد تقريره حتى يحقق الهدف المنشود منه تتمثل فيما يلي²:

- عدم التحيز وتحيي الصدق والأمانة؛
- تجنب استخدام المصطلحات الغامضة؛
- تناسب وتلاؤم صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه؛
- توضيح الإجراءات والخطوات التي قام بها المراجع؛
- الوقت المناسب أي عدم تأخير نتائج البحث.

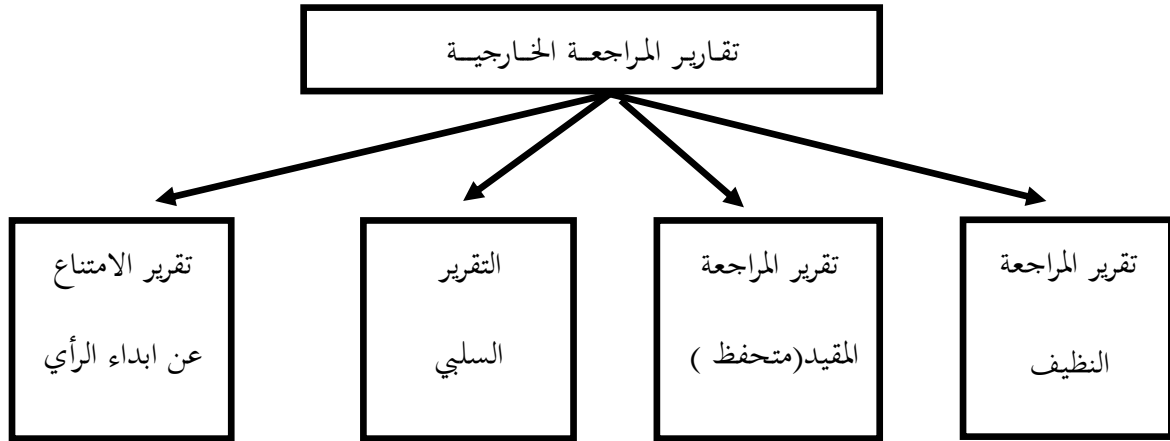
الفرع الثاني: أنواع تقارير المراجعة الخارجية.

ويمكن توضيحها في الشكل الآتي:

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص: 114.

² إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات (الإطار النظري)، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2012، ص: 91.

شكل رقم (03): أنواع تقارير المراجعة الخارجية



المصدر: حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار (النظري والإجراءات العملية)، ج1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص: 288.

أولاً: التقرير النظيف¹: يعتبر التقرير النظيف الموضح لرأي المراجع الإيجابي حول المعلومات المحاسبية أحد الأنواع القليلة، كونه يعبر عن تمثيل القوائم المالية لنتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي تمثيلاً عادلاً طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذا يقوم هذا التقرير على أساس تبني نظام سليم للرقابة الداخلية بكل مقوماته وإجراءاته، وكذا على أساس سلامة المعالجة المحاسبية. وقد يمتنع المراجع عن إصدار التقرير النظيف نظراً للإعتبارات التالية:

- عدم تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كلياً أو جزئياً؛
- عدم تماثل الطرق المحاسبية من فترة إلى أخرى؛
- عدم كفاية الأدلة والإيضاحات الضرورية للمعالجة المحاسبية؛
- غياب معايير المراجعة المتعارف عليها كعدم استقلالية المراجع بالنسبة للمؤسسة أو عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية بالشكل الذي يسمح للمراجع بأداء مهمته في حدود الوقت المناسب.

ثانياً: التقرير المقيّد (المتحفّظ)²: ويصدر هذا التقرير عند وجود بعض التحفظات من ملاحظات واعتراضات، وهنا لا بد من ذكر موضوع التحفظ وأسبابه وأثره على القوائم المالية إن أمكن، أما إذا كان التحفظ من الأهمية بمكان بحيث يؤثر على صحة البيانات إلى درجة كبيرة فلا بد من الامتناع عن إبداء الرأي، أو إعطاء رأي معاكس

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص: 55، 56.

² خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص: 95.

إذا ما تكونت القناعة لدى المراجع بأن ذلك التحفظ يجعل القوائم المالية غير ممثلة لواقع المؤسسة ويذكر التحفظ عادة في فقرة وسيطة بين فقرتي النطاق والرأي. وتنقسم التحفظات إلى ثلاثة أقسام:

- التحفظات التي تهدف إلى تحديد مسؤولية المراجع؛
- التحفظات التي تشير إلى مخالفات لقانون المؤسسة أو نظام المؤسسة الداخلي؛
- التحفظات التي تفصح عن اختلاف رأيه مع الإدارة والتي غالبا ما تشير إلى مخالفة المؤسسة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ثالثا: التقرير السلبي¹: ويصدر هذا التقرير عندما يعتقد المراجع أن القوائم المالية مضللة وخاطئة والتي لا تعرض الوضع المالي للمؤسسة وكذلك نتائج العمليات والتدفقات.

رابعا: التقرير الامتناع عن إبداء الرأي²: يتم إصدار تقرير عدم إبداء الرأي عادة في الأحوال التي لا يمكن فيها المراجع، من تطبيق إجراءات المراجعة التي يرى ضرورة استخدامها للحصول على الأدلة والبراهين اللازمة لإبداء رأيه في القوائم المالية. وإن من أهم أسباب عدم إبداء الرأي هي:

- وجود تحديد جوهري لنطاق المراجعة لا يمكن المراجع من تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية سواء بسبب الصعوبات التي تضعها إدارة المؤسسة على هذا النطاق، أم بسبب ظروف خارجة عن إدارة المؤسسة أو المرجع نفسه؛
- وجود حالة من عدم التأكد غير الاعتيادي حول مبلغ عنصر معين أو نتيجة أو قد يكون من الجسامة والأهمية لدرجة عدم القدرة على تكوين رأي حول عدالة القوائم المالية؛
- عدم استقلال مراجع الخارجي.

الفرع الثالث: معايير إعداد تقرير.

حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أربعة معايير التي يسترشد بها المراجع عند إعداد تقريره وهي³:

أولا: معيار الإشارة لمقياس صدق وعدالة عرض القوائم المالية: يتطلب هذا المعيار من المراجع الخارجي أن يشير في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والمتعارف عليها. ومهنيًا ينظر مراجع الحسابات للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً كمعيار صدق وعدالة

¹ إيهاب نظمي، هاني العزب، مرجع سابق، ص: 88.

² حسين أحمد دحلوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص: 135.

³ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص: 284 - 286.

عرض القوائم المالية، أي أنها ستكون خالية من التحريفات الجوهرية سواء كانت تحريفات غير معقدة أي أخطاء، أو تحريفات معتمدة أي غش؛

ثانيا: معيار الإشارة لظروف عدم الثبات في تطبيق مقياس صدق القوائم المالية: يتطلب هذا المعيار أن يشير مراجع الخارجي في تقريره إلى الظروف التي لم تراعي فيها الإدارة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة المحاسبية الحالية، كما كانت متبعة في الفترة المحاسبية السابقة. ويهدف معيار الثبات إلى تحقيق هدفين رئيسيين هما:

— التأكد بأن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الفترات المختلفة، لم تتأثر تأثيراً جوهرياً، بالتغيير في المبادئ المحاسبية أو بطرق تطبيق تلك المبادئ؛

— في حالة وجود تأثير جوهري على قابلية القوائم المالية للمقارنة نتيجة لحدوث التغيير في المبادئ المحاسبية فيجب على المراجع في هذه الحالات أن يشير إلى ذلك بطريقة مناسبة في تقريره.

ثالثاً: معيار كفاية الإفصاح في القوائم المالية: يتطلب هذا المعيار أن تكون المعلومات الواردة في القوائم بطريقة معقولة، فإذا انتهى المراجع إلى إن إفصاح هذه القوائم المالية غير كاف، أو أنها لا تتطابق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فليس لديه السلطة لإخبار إدارة المؤسسة على تعديل القوائم المالية لتعكس هذا الإفصاح الكافي. ومع هذا فإن المراجع يستطيع التحكم في محتوى تقرير المراجعة من خلال قضية الإفصاح الضروري في أي وقت تتجاهل القوائم المالية للمؤسسة هذا الإفصاح، أو تتضمن إفصاحاً غير دقيق؛

رابعاً: معيار وحدة الرأي: يتطلب هذا المعيار من مراجع الخارجي أن يتضمن تقريره إما إبداء رأي فني محايد على القوائم المالية ككل وهي قائمة المركز المالي، قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية، وليس على أي منها أو بعضها فقط. أو توضيح أسباب عدم إبداء الرأي أن حدث.

الخلاصة :

يقوم مسار ومنهجية المراجعة الخارجية على سلسلة من الخطوات المتصلة التي يقوم بها المراجع وهي التي تشكل الأساس الذي من خلاله يتبلور الرأي الفني للمراجع حول المعلومات المحاسبية للمؤسسة؛ ويمكن القول بأن المراجعة الخارجية هي الأداة التي عن طريقها يمكن التأكد من تنفيذ المهام وفقا للخطط والبرامج المقررة وتقييم مستوى الأداء الذي يتم بمقتضاه التنفيذ داخل المؤسسات المختلفة وذلك بتفويض من قبل الملاك والمديرين؛

وذلك من خلال الاستعانة بجهاز رقابي محكم مستقل بهدف فحص أعمال وذلك للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد والتعليمات، ومن ثم إبداء رأي فني ومحايد حول تلك البيانات المفحوصة من طرف المراجع الخارجي، والذي يشترط فيه أن يكون مستقلا عن المؤسسة وذو كفاءة مهنية وخبرة، وذلك في إطار مراجعة تخطي بالقبول العام من قبل مستخدمي القوائم المالية وهذا ما يزيد من ثقة هؤلاء في المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية.

الفصل الثاني:

مدخل للمعلومات المحاسبية وعلاقتها بالمراجعة

الخارجية

تمهيد:

تعد المحاسبة في الوقت الحالي لغة الأعمال المعاصرة لما لها من أهمية في الحياة المؤسسات الاقتصادية، حيث أن المعلومات المحاسبية أصبحت جزءاً لا يتجزأ من نسيج الإدارة وتعتبر مورداً أساسياً تعتمد عليه في تدعيم العملية الإدارية واتخاذ القرارات، بحيث تعتمد المؤسسة على مجموعة من المعلومات المحاسبية كتعبير عن النشاطات المختلفة ومركزها المالي، وكذلك تلك المتعلقة بالمؤسسات الأخرى المرتبطة مع بعضها في ظل المنافسة في عمليات إتخاذ القرارات وهذا ما يتطلب توفر معلومات صادقة وذات جودة عالية.

وفي ظل الاستخدام المتزايد للمعلومات والاستفادة منها في مختلف المجالات فإنه من ضروري ملائمة هذه المعلومات ومصادقيتها والثقة فيها كقاعدة صحيحة لمختلف المجالات، وبالتالي الحاجة إلى جهة مستقلة تشهد على مصداقية وصحة هذه المعلومات، فالمراجعة الخارجية تعطي تأكيد على مصداقية وصحة هذه المعلومات وجودتها وتتيح مجالاً أكبر من الأمانة وتقلل من المخاطر عند استخدام هذه المعلومات على اعتبارها تكمن في الطرف المستقل والذي يقوم بها مراجع مؤهل لإبداء رأيه بكل موضوعية.

وإنطلاقاً مما سبق يمكننا تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي:

المبحث الأول: مدخل إلى المعلومات المحاسبية؛

المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية؛

المبحث الثالث: المراجعة الخارجية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية.

المبحث الأول: مدخل إلى المعلومات المحاسبية.

تعتبر المعلومات المحاسبية (مخرجات نظام المعلومات المحاسبي)، العصب الرئيسي لإدارة أي مؤسسة اقتصادية، كما أنها تمثل عنصر ربط بين المؤسسة وفروعها وكوسيلة اتصال بين المؤسسة ومستخدمي المعلومات المحاسبية عند عملية اتخاذ القرارات، وعليه سوف نتطرق في هذا المبحث إلى المفاهيم العامة للمعلومات من حيث الخصائص والقيمة، والمعلومات المحاسبية بالدرجة الأولى كونها المعبر الرئيسي عن نشاط المؤسسة وأعمالها وما يكتسبه النظام المولد لها وهو نظام المعلومات المحاسبية من أهمية.

المطلب الأول: ماهية المعلومات.

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى المفاهيم العامة للمعلومات من حيث الخصائص وقيمة.

الفرع الأول: مفهوم المعلومات.

يعد مفهوم المعلومات من المفاهيم المثير للجدل، إذا أن هناك عدم الوضوح في التمييز بين البيانات و المعلومات، بالرغم من الاختلاف الجوهرى بينهما. ويمكن القول إن الفرق بين البيانات والمعلومات يتمثل في النقطتين التاليتين¹:

أ- **معيار الشخص المتلقي:** يتم تمييز بين البيانات والمعلومات وفق هذا المعيار بالاعتماد على الشخص المتلقي (المستفيد)، فعندما تقوم البيانات حالة عدم اليقين عند الشخص المتلقي تتحول إلى معلومات، أما إذا لم تؤد البيانات أي إضافة معرفية لدى الشخص المتلقي فتبقى مصنفة في إطار البيانات، وسمي هذا المعيار بمعيار الشخص المتلقي لأن ما يمكن اعتباره بيانات بالنسبة للشخص معين يمكن أن يعتبر معلومات بالنسبة للشخص آخر والعكس صحيح؛

ب- **الارتباط:** أي ارتباط البيانات بمشكلة معينة أو حدث معين يراد منه اتخاذ قرار بشأنه من قبل الشخص المستفيد لتتحول إلى معلومات فهي أما أن تكون باتخاذ قرار سليم أو التأكد على قرار سابق بأنه سليم أو تغييره أو تعديله.

فالمعلومات إذن هي "عبارة عن البيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كاملا بالنسبة لمستخدم ما، مما يمكنه من استخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لاتخاذ القرارات"².

¹ عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظام المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص: 12، 13.

² المرجع نفسه.

و هي " مجموعة الحقائق والبيانات المعرفة والمسجلة في صورة مفردات أو مسموعة بها أو مرئية حيث يمكن اتخاذ القرارات الإدارية عليها"¹.

كما أن المعلومات تتكون من بيانات تم تحويلها وتشغيلها لتصبح لها قيمة، وبالتالي فإن المعلومات تمثل معرفة لها معنى وتفيد في تحقيق الأهداف².

وبناء على ما تقدم تعد المعلومات بمفهومها البسيط هي المنتج النهائي للمادة الخام (البيانات) على شكل مخرجات النظام المحاسبي، وتختلف المعلومات عن البيانات كونها تعبر عن قيم جديدة ذات مقاييس كمية ونوعية مضافة وزائدة عما تحتويه البيانات لكي تساعد متخذ القرار في إضاءة قراراتهم على أسس من المعرفة المعلوماتية الجديد.

الفرع الثاني: خصائص المعلومات.

حتى تكون المعلومات مفيد يجب أن تتمتع بمجموعة من المواصفات، يمكن توضيحها فيما يلي³:

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

¹ كمال الدين الدهراوي، سمير محمد، نظم المعلومات المحاسبية، ط2، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002، ص:15.

² عوض منصور، مقدمة في تحليل النظم، دار الفرقان للنشر والتوزيع، الأردن، 1989، ص:40.

³ محمد فتحي عبد الهادي، عبد المجيد صالح بوعزة، المعلومات ودورها في اتخاذ القرارات وإدارة الأزمات، مجلة العربية للمعلومات، المجلد 06، العدد 02، الأردن، 1995، ص:15-17.

الفرع الثالث: قيمة المعلومات¹.

تلعب المعلومات دوراً مهماً في زيادة القدرات والقيمة المعرفية لدى الفرد، ويتمثل دور المعلومات في التقليل من حالة عدم اليقين عند المستخدمين، وبالتالي فهي يفترض أن تجعله قادر على اتخاذ قرار أقل ضرراً أو أكثر نفعاً، أي أنها سوف تؤدي إلى زيادة الأرباح أو تقليل الخسائر الناجمة عن عملية اتخاذ القرار. يوجد في ادبيات نظرية القرارات طريقة لقياس منفعة المعلومات تتمثل بالزيادة في الربح المتوقع، والمقصود بالربح هنا هو الفائدة (المنفعة) الناجمة عن القرار نتيجة توفر المعلومات، والزيادة الإضافية في الربح تمثل قيمة المعلومات التي انتجت هذه الزيادة، وتقاس عادة الأرباح (أو المنافع) الناتجة عن القرار بوحدات نقدية؛

وبالنسبة للقياس الكمي لقيمة المعلومات، يتم التمييز بين حالة التأكد وحالة عدم التأكد، ففي حالة التأكد التام أي عند توفر المعلومات تامة، فتقاس قيمة المعلومات من خلال المقارنة بين منفعة المعلومات وتكاليف الحصول على تلك المعلومات وذلك لأن المعلومات تسمح بأن يتم اتخاذ القرار الأمثل في كل مرة تنشأ فيها حاجة لاتخاذ القرار؛

أما في حالة عدم التأكد، أي عدم توفر معلومات تامة، فإن دور المعلومات هو التقليل من حالة عدم التأكد، وبالتالي يجب اخذ درجة المخاطرة بالمنافع الناجمة عن البديل مضروباً بإحتمال تحقق هذا البديل.

المطلب الثاني: نظام المعلومات المحاسبية.

سنستطرق في هذا المطلب إلى تحديد كل من مفهوم وظائف النظام المعلومات المحاسبية ومقوماته.

الفرع الأول: مفهوم نظام المعلومات المحاسبية:

بهدف إعطاء مفهوم واضح عن نظام المعلومات المحاسبية، لابد من تناول المفاهيم المكونة له من خلال التطرق إلى مفهوم كل من النظام، النظام المعلومات.

يعرف النظام على أنه " مجموعة من الأجزاء المترابطة لانجاز هدف أو مجموعة من الأهداف "، ويعرف نظام المعلومات أنه " ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة متجانسة ومترابطة من الأجزاء والعناصر والأعمال والموارد، التي تقوم بتجميع وتشغيل وإدارة ورقابة البيانات من أجل إنتاج معلومات مفيدة للمهتمين"².

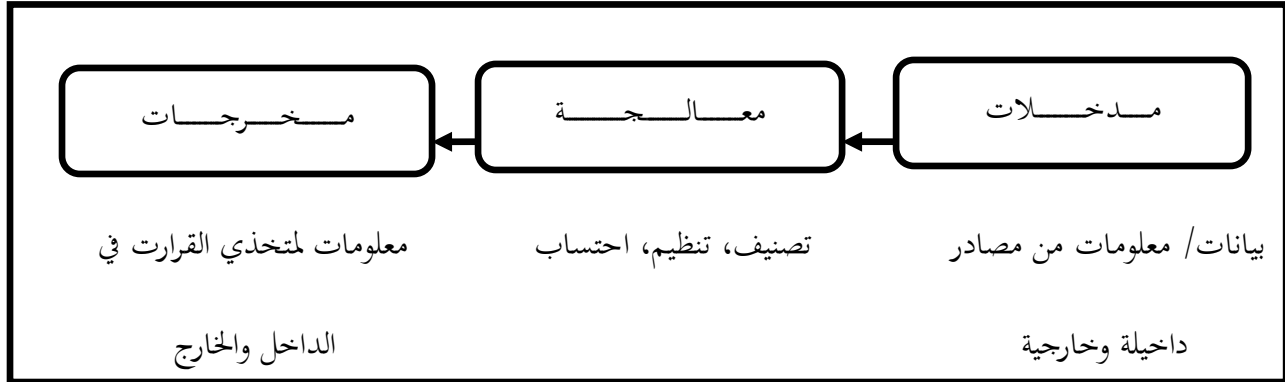
كما يعرف نظام المعلومات بأنه " إطار يتم من خلاله تنسيق الموارد (البشرية و الآلية) لتحويل المدخلات (البيانات) إلى مخرجات (المعلومات) لتحقيق أهداف المؤسسة"³. ويمكن تمثيل ذلك بيانياً كما يلي:

¹ عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، ص: 28، 29.

² حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص: 129.

³ كمال الدين الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 2004/2003، ص: 15.

الشكل رقم (04): مسار النظام المعلومات



المصدر : حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص:129.

ويبدو من الشكل البياني أعلاه أن نظام المعلومات يتألف من ثلاثة عناصر أساسية: مدخلات و معالجة ومخرجات.

وتفهم البيانات على أنها حقائق أولية معبر عنها برمز أو صفات ليس لها معنى، ومن غير الممكن أن تؤثر على القرارات إلى أن يتم تحويلها إلى معلومات، حيث يقوم نظام المعلومات بمعالجة البيانات أو المعلومات عن طريق تصنيفها وتنظيمها أو تجميعها بطريقة تجعلها تخرج كمعلومات؛

وتقوم المحاسبة من خلال نظامها ومن خلال المحاسبين بمهام حصر وإثبات البيانات التي تعكس الأحداث الاقتصادية ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية، ثم معالجة وإخراج المعلومات من خلال أنشطة نموذجية للنظم كما سبق عرضه في الشكل البياني السابق؛

ومن اجل زيادة فعالية ومنفعة النظام المذكور يتم إضافة مكونين آخرين، وهما الرقابة وتغذية الراجعة، ويمكن فهم التغذية الراجعة على أنها بيانات عن أداء النظام، أما الرقابة فيقصد بها متابعة وتقييم النظام من اجل تحديد وتقييم مدى اتجاه النظام نحو انجاز أهدافه وإجراء التعديلات الضرورية¹.

ويمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبية بأنه " ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإدارية في الوحدة الاقتصادية في مجال الأعمال الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر خارج وداخل الوحدة الاقتصادية ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل الوحدة الاقتصادية"².

¹ حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص:129، 130.

² أحمد حسين على حسين، نظم المعلومات المحاسبية (الإطار الفكري والنظم التطبيقية)، الدار الجامعية، مصر، 2004/2003، ص:47.

وهناك من يعرفه أيضا على " أنه نظام الذي يقوم بتجميع وتشغيل البيانات الخاصة بالعمليات التي تقوم بها المؤسسة ومن ثمة إيصال المعلومات المالية إلى الأطراف المهتمة بها"¹.

كما أن نظام المعلومات المحاسبية " يدعم يوميا عمليات المؤسسة الاقتصادية من خلال تجميع وتخزين البيانات عن معاملات المؤسسة، وهذا النظام يساعد في التأكد من أن بيانات المؤسسة تمت معالجتها بدقة و موضوعية للحصول على المعلومات الملائمة، يتكون من مجموعة من موارد مثل الأفراد والمعدات والتي تصمم من أجل تحويل البيانات المحاسبية لمعلومات محاسبية "².

كما توجد مجموعة من الشروط والخصائص التي يجب توافرها في نظام المعلومات المحاسبية حتى يتصف بالفعالية ومن أهمها ما يلي³:

- أن يرتبط النظام بالهيكل التنظيمي للمؤسسة حتى يوفر المعلومات اللازمة لتأدية الوظائف الإدارية من تخطيط ورقابة؛
- أن يكون مصدر التزويد الإدارة العليا بالمعلومات الوافية عن نتائج تنفيذ الخطط؛
- أن يعمل على تحقيق التوازن بين درجة الدقة، والتفصيل، والفترات الزمنية لإعداد التقارير المالية، وبين تكلفة النظام، بما يحافظ على اقتصاديات التشغيل؛
- أن يقوم بتوصيل المعلومات المحاسبية لمستخدميها في الوقت المناسب؛
- أن يوفر نظام المعلومات المحاسبية قنوات للاتصال تندفق خلالها المعلومات إلى داخل وخارج المؤسسة.

الفرع الثاني: وظائف نظام المعلومات المحاسبية.

يؤدي نظام المعلومات المحاسبية مجموعة من الوظائف والتي لها العديد من الفوائد عند تطبيقها في المؤسسة. تتمثل فيما يلي⁴:

- تجميع البيانات المحاسبية؛
- مراجعة وإدخال وتخزين البيانات المحاسبية في نظام المعلومات المحاسبي؛
- معالجة البيانات المحاسبية وتحويلها لمعلومات تخدم أهداف المؤسسة؛
- تخزين المعلومات المحاسبية؛
- عرض تلخيصي للمعلومات بأسلوب كمي أو بياني وتقارير دورية أو حسب الطلب.

¹ هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية (القياس والإفصاح والإعتراف في التقارير المحاسبية)، ج2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص:44.

² محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2001، ص:51.

³ أحمد حلمي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية (مدخل تطبيقي معاصر)، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص:20، 21.

⁴ محمد يوسف الحفناوي، مرجع سابق، ص:62.

الفرع الثالث: مقومات نظام المعلومات المحاسبية.

حتى يحقق نظام المعلومات المحاسبية أهدافه ووظائفه بنجاح يتطلب توافر مجموعة من المقومات الأساسية التي تساعد في ذلك، وتتضمن مقومات نظام المعلومات المحاسبية ما يلي¹:

أولاً: المجموعة المستندية: تمثل المستندات الدليل الموضوعي والمصدر الأساسي لإثبات المعاملات في سجل الوحدة الاقتصادية. وتنقسم المستندات حسب مصدرها إلى:

1. المستندات الداخلية: وهي تلك المستندات التي تنشأ داخل الوحدة، بمعنى أنه يتم تصميمها داخلياً وذلك للاستخدام داخل أو خارج الوحدة مثل كشوف المرتبات والأجور؛

2. المستندات الخارجية: وهي تلك المستندات التي ترد للوحدة من مصادر خارجية كالمردين والبنوك والعملاء والهيئات الحكومية، وطالما أن هذا النوع من المستندات يرد للوحدة من وحدة أو جهة أخرى فلا دخل للوحدة الاقتصادية المستلمة لهذه المستندات في تصميم المستند؛

ثانياً: المجموعة الدفترية: تتمثل بكافة الدفاتر والسجلات المحاسبية، التي تعتبر بمثابة الوعاء المستخدم لمعالجة البيانات التي تحتويها المستندات، حيث يتم إجراء العمليات المحاسبية من إثبات وترحيل وعرض وتلخيص وكذلك عمليات المحاسبة كالجمع والطرح والترصيد. وتنقسم الدفاتر والسجلات بصفة عامة إلى:

1. مجموعة دفاتر اليومية: سواء كانت يومية عامة أو يومية تحليلية وفرعية، ويتم الإثبات في هذه المجموعة من واقع المستندات المؤيدة للعمليات و الأحداث التي تتم داخل الوحدة؛

2. مجموعة دفاتر الأستاذ: سواء كانت أستاذ عام أو أستاذ فرعي، ويتم الإثبات في هذه المجموعة من واقع صور المستندات أو الترحيل المباشر من اليومية أو الدفاتر الأخرى؛

3. مجموعة السجلات الأخرى: حيث قد تستخدم الوحدة الاقتصادية مجموعة من السجلات التحليلية والإحصائية الأخرى يثبت بها كافة البيانات الإضافية التي تعتبر لازمة لدراسة نتائج الوحدة ومقارنتها وتحليلها مما يساعد في حل المشاكل الإدارية وغيرها، وهذه السجلات تختلف من وحدة لأخرى حسب الغرض وطبيعة النشاط.

ثالثاً: دليل الحسابات²: يمثل أداة مهمة في توجيه العمل المحاسبي من خلال تحديد الحسابات التي يمكن أن تتأثر بها العمليات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وكذلك فهو أداة مساعد يمكن أن تساهم في تسهيل العمل المحاسبي من خلال التصنيفات والترقيمات التي يمكن أن تعطى للحسابات المختلفة؛

¹ أحمد فؤاد عبد الخالق، نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة العربية، مصر، 1984، ص: 63.

² قاسم محسن إبراهيم الجبيطي، زياد هاشم نجما السقا، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، كلية الحداثة الجامعة، الموصل. العراق، 2003، ص: 20، 21

رابعاً: مجموعة التقارير والقوائم المالية: تمثل ناتج العمل المحاسبي في أي وحدة اقتصادية وخلاصة لكل ما قامت به من عمليات ضمن نشاطاتها الجارية أو غير الجارية، وهي تقدم إلى كافة الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالوحدة الاقتصادية والتي يمكن أن تعتمد عليها في اتخاذ القرارات.

المطلب الثالث: المعلومات المحاسبية.

وسوف يتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم وأهمية المعلومات المحاسبية، وكذلك أنواعها.

الفرع الأول: مفهوم المعلومات المحاسبية.

وردت مجموعة من التعاريف عن المعلومات المحاسبية نذكر منها:

تعرف المعلومات المحاسبية بأنها " كل المعلومات الكمية و(غير كمية) التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخلياً"¹.

كما عرفت "هي البيانات تمت معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معنى، تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل، وتكون المعلومات المحاسبية كمية كالقوائم المالية وتقارير الأداء عن التنفيذ الفعلي للموازنات، ويتعين التوازن في إعداد هذه المعلومات من حيث التفصيل أو الاختصار حتى تكون ذات منفعة لمتخذي القرار"².

وعرفت أيضاً " هي تلك المعلومات ذات المصادر المختلفة، والتي تشكل المادة الحية التي يمكن التعامل معها تحليلًا وتفسيرًا وشرحًا ووصفًا لمعالجتها وإخراجها في شكل معلومات تمثل المعطيات التي تفيد في عملية اتخاذ القرارات"³.

ويمكن اعتبار المعلومات المحاسبية على أنها " لغة وأداة إتصال ما بين معدها الذي يجب عليه أن يحدد هدفها بوضوح وبين مستلمها الذي يتطلب من تلك المعلومات أن تكون فاعلة مفيدة في إتخاذ وصنع القرار"⁴. وعليه يمكن تعريف المعلومات المحاسبية بأنها المنتج النهائي للنظام المعلومات المحاسبي الذي تم تغذيته بالبيانات وتسجيلها وقياسها وتلخيصها وتبويبها وعرضها في القوائم المالية حتى تمكن مستخدميها في التقييم واتخاذ القرارات.

¹ مرجع نفسه، ص: 27.

² أحمد حلمي جمعة وآخرون، مرجع سابق، ص: 8.

³ نمر محمد الخطيب، فؤاد صديقي، "مدى إنعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية تجربة الجزائر"، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي

في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح. ورقلة، يومي 29 و 30 نوفمبر، 2011، ص: 2.

⁴ كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبية، دار وائل للنشر، الأردن، 2007، ص: 303، 304.

الفرع الثاني: أهمية المعلومات المحاسبية:

لم يعد هناك أي شك في أن المعلومات المحاسبية أصبحت في عصرنا الحالي موردًا رئيسًا لأي منظمة بغض النظر عن طبيعة نشاطها أو حجمها أو ملكيتها، فالمعلومات هي أحد ثلاثة موارد هامة في (المنظمة الموارد البشرية، الموارد المادية، المعلومات)، ولقد أصبحت المعلومات بالنسبة لمنظمات الأعمال المعاصرة والناجحة بمثابة القاعدة الأساسية التي تعتمد عليها، لممارسة أعمالها في ظل بيئة الأعمال المتغيرة والمعقدة، والتي تحيط بالمنظمة حاليًا ومستقبلًا، وتمثل المعلومات الأساس المنطقي لعملية اتخاذ القرارات¹.

تكمن أهمية المعلومات المحاسبية في كونها وسيلة أساسية وأداة فاعلة 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 يلي²:

- **الثروة العلمية والتكنولوجية:** وهي ثروة تسرى في كافة أركان المجتمع وتنتشر تطبيقاتها في كل اتجاه بمعدلات متسارعة وقد انعكست آثارها على الوحدات والمنظمات الاقتصادية المنتجة للمعلومات، وهذا لرفع كفاءتها وتفعيل دورها في المساهمة في حل المشكلات الاقتصادية والاجتماعية والإدارية من خلال توفير المعلومات الملائمة؛

- **العوامل الاقتصادية:** لقد أدى كبر حجم المشروعات وتنوع أهدافها وظهور الشركات المتعددة الجنسيات وانتشار التجارة الإلكترونية وفي ظل الظروف الاقتصادية العالمية التي تعاني من استمرار حالة التضخم وارتفاع معدلاتها بالإضافة إلى اقتصاديات العولمة ومخاطرها إلى زيادة الحاجة للمعلومات المحاسبية الملائمة لأغراض الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات وهذا لاستمرار بقاء الشركات؛

- **العوامل البيئية والاجتماعية:** أدى اتساع حجم الشركات وتنوع أنشطتها إلى تزايد العناية بالمسؤولية الاجتماعية لهذه الشركات ودورها في حماية البيئة وتحقيق أهداف المجتمع مما زادت الحاجة إلى معلومات ملائمة للتعبير عن هذا الدور وتحقيق الأهداف؛

- **العوامل القانونية والتشريعية:** حيث تفترض الاحتمالات القانونية والضريبية تقديم معلومات محاسبية ومالية كافية وملائمة للوفاء بهذه المتطلبات وتبليتها؛

- **العوامل الجغرافية:** حيث أدى وجود الشركات التجارية الكبير ذات الأقسام والفروع الداخلية والخارجية إلى زيادة الحاجة للمعلومات المحاسبية لتساعد في عمليات الرقابة والتنسيق بين هذه الأقسام والفروع وإدارتها الرئيسية؛

¹ إدريس ثابت عبد الرحمان، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، ط1، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص: 79.

² أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص: 37-39.

- **العوامل الثقافية:** تعتبر نظم المعلومات المحاسبية أحد المصادر المهمة التي تعتمد عليها الإدارة في تشكيل ثقافتها وصياغة نمط تفكيرها والتي تستند إلى المعرفة الجماعية في صنع القرار؛
 - **العوامل الإدارية:** تواجه إدارة الشركات أنواعاً من المشكلات الإدارية وهنا يبرز دور أهمية المعلومات المحاسبية لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.
- الفرع الثالث: أنواع المعلومات المحاسبية.**

تقسم المعلومات المحاسبية حسب عدة تصنيفات إلى أنواع متعددة، ومن هذه التصنيفات نجد:

أولاً: من حيث دلالتها¹:

- 1. معلومات تاريخية:** وهي معلومات تتعلق بقياس الأحداث والعمليات التي تمت في الزمن الماضي كالقوائم المالية (الميزانية العمومية، قائمة الدخل... إلخ) وتستخدم هذه التقارير في تقييم كفاءة المؤسسة في تحقيق أهدافها وبيان حقيقة المركز المالي للمؤسسة وكذلك تستخدم للأغراض الضريبية، وعلى الرغم من أهميتها في تقنية الأداء فإنها لا تصلح كأداة للرقابة على الأداء الجاري و إتخاذ القرارات المستقبلية؛
- 2. معلومات حالية:** وهي معلومات يتم إعدادها لأغراض الرقابة الداخلية وتتعلق بالأنظمة التشغيلية للمؤسسة وتتوفر فيها المميزات التالية:

— تتعلق بالنشاط الجاري فقط؛

— يتم تقديمها بصورة دورية منتظمة؛

— يتم تقديمها بصورة فورية وفي الوقت المناسب؛

— ذات طابع تحليلي بحيث يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الخطط المرسومة؛

- 3. معلومات مستقبلية:** وهي معلومات تقديرية يتم إعدادها لأغراض التخطيط والتنبؤ بالمستقبل ومساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات السليمة، وإختيار أفضل البدائل المتاحة وبحيث تصبح هذه المعلومات معياراً وأساساً للحكم على الأداء في المستقبل وتتمثل هذه المعلومات في الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وغيرها.

ثانياً: من حيث مصادرها:

- 1. معلومات داخلية:** وتتمثل في المعلومات الخاصة بنشاط المؤسسة المتولدة عن العمليات التي تقوم بها مثل: رقم الأعمال، كمية إنتاج، التكاليف، الأفراد... إلخ؛
- 2. معلومات خارجية:** هي معلومات تأتي من خارج وتكون متعلقة بالمحيط مثل: معلومات حول الزبائن، الموردین، المنافسين، القوانين... إلخ؛

¹ المرجع نفسه، ص: 42.

ثالثاً: من حيث الإلزامية القانونية:

1. معلومات محاسبية إجبارية: حيث تلزم المؤسسة الاقتصادية بقوة القانون على مسك الدفاتر وحفظ السجلات والمستندات وإعداد القوائم المالية اللازمة؛

2. معلومات محاسبية إختيارية: مثل الموازنات التقديرية وتقارير الإدارة الداخلية، وهذا النوع من المعلومات المحاسبية ضروري للتسيير الجيد للمؤسسات الاقتصادية¹.

المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية.

لكي تكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة لمستخدمي تلك المعلومات في ترشيد القرارات، يجب أن تتصف بخصائص معينة إلى وجود مقاييس ومعايير تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدميها، وتعتمد تلك القرارات على جودة المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية.

الجودة (Quality) كمصطلح مشتق من كلمة لاتينية (Qualis) يقصد بها طبيعة الشيء ودرجة صلاحيته؛

كما عرفت الجودة بأنها ترتبط ببرنامج التشديد على المخرجات النهائية لنظام المعلومات المحاسبي عن طريق الحد من العيوب في الأداء ووضع الشيء المراد تحقيقه².

ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية تلك الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، وعادة ما تكون هذه الخصائص ذات فائدة كبير للمسؤولين عند إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة. وفي التمييز بين ما يعتبر إيضاحاً ضرورياً وما لا يعتبر كذلك³.

كما تعني ما تتمتع به المعلومات به المعلومات المحاسبية من مصداقية التي تتضمنها التقارير المالية، وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من

¹ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011، ص: 13 - 15.

² ناصر محمد علي الجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، ص: 38.

³ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ط1، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990، ص: 194.

المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يحقق الهدف من إستخدامها¹.

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

لكي تتحقق المعلومات المحاسبية الفائدة المرجوة لها من قبل مستخدميها، فإن هناك مجموعة من الخواص (السمات أو الصفات) التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية، وتتعلق هذه الخواص بمعايير نوعية يمكن من خلالها الحكم على مدى تحقق الفائدة من المعلومات المحاسبية.

الفرع الأول: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

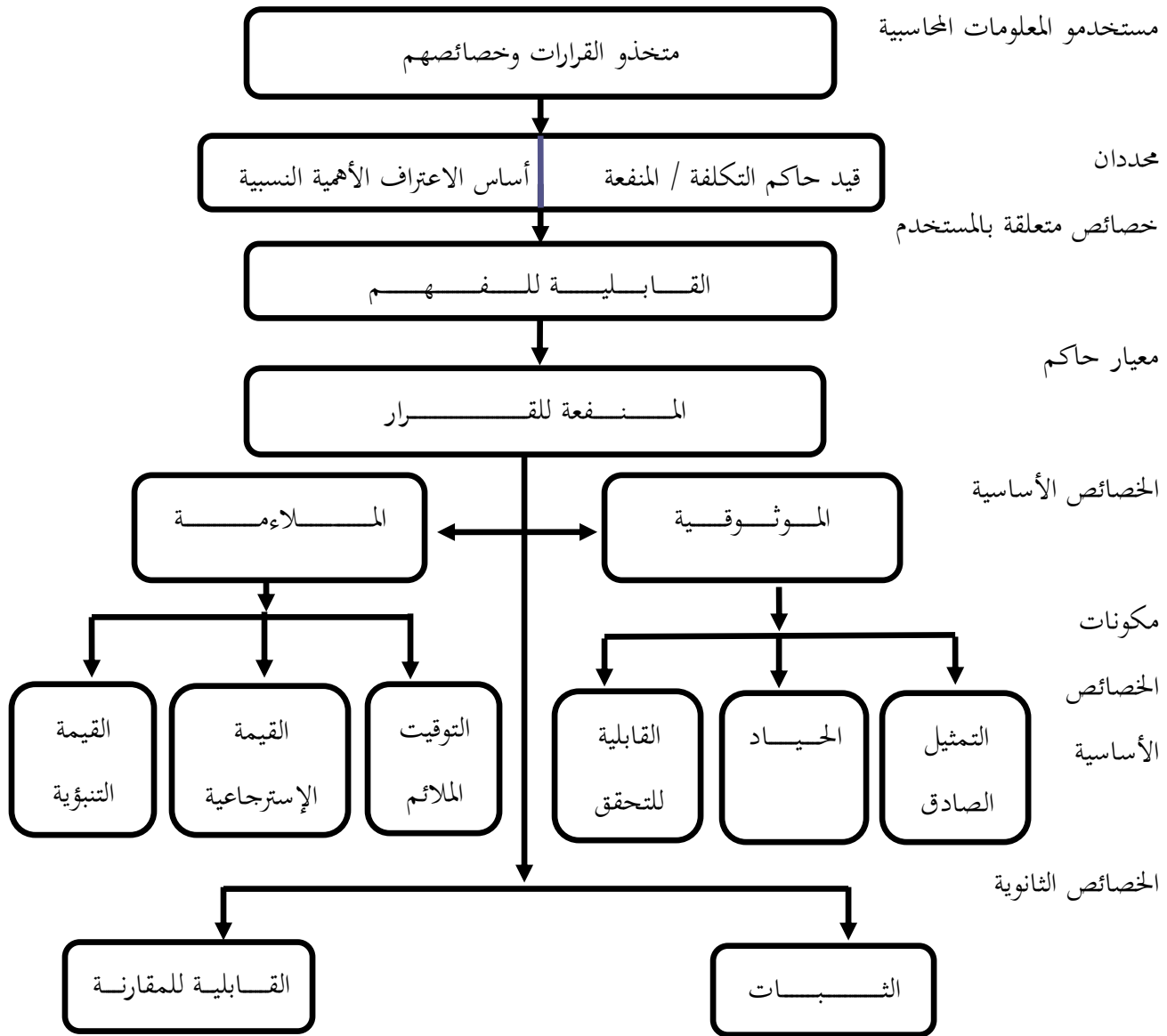
لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) البيان رقم 2 عام 1980 بعنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية" التي تتمثل في مجموعة الخصائص النوعية التي تعد كمعيار للمقارنة بين المعلومات الأفضل (الأكثر إفادة) والمعلومات الأدنى (الأقل إفادة) لأغراض اتخاذ القرارات. وعلاوة على ذلك فقد وضع مجلس عددا من المحددات للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. والتي يمكن تلخيصها من خلال الشكل الآتي:

¹ خليل إبراهيم، "تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الإلكترونية"، المؤتمر الدولي الأول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية،

جامعة مسيلة، يومي 04 و 05 ديسمبر، 2012، ص:64.

الفصل الثاني: مدخل للمعلومات المحاسبية وعلاقتها بالمراجعة الخارجية

شكل رقم (05): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.



المصدر: محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص:331، بتصرف.

وبالنظر إلى الشكل السابق نجد أن هناك عددًا من الخصائص النوعية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية والتي يمكن تقسيمها إلى ما يلي:

أولاً: الخصائص النوعية الرئيسية: وتشمل خاصيتين هما:

1. الملائمة:

تعرف الملائمة على "أنها قدرة المعلومات المحاسبية على تغيير قرار مستخدم المعلومات وبكلمات أخرى، هي قدرة المعلومات على إيجاد فرق في اتخاذ القرار"¹.

كما عرفها FASB بأنها تلك: "المعلومات القادر على إحداث تعبير في اتجاه القرار، وذلك من خلال زيادة تأثيرها في التحكم بالحاضر واستيعاب الماضي من أجل التنبؤ بالمستقبل بموضوعية تسهل على مستخدمين تلك المعلومات عملية صنع واتخاذ قرار أدق وأكفأ مما لو كانت تلك المعلومات غير ملائمة"².

إن المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات المحاسبية التي تكون لها قيمة تنبؤية و استرجاعية تؤثر في اتجاه سلوك متخذي القرار وتؤثر فيه لتغيير القرار نحو الموقف الذي يتخذ بشأنه عند تقديمها في الوقت الملائم له قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في ذلك القرار. ويجب أن تتوافر فيها ثلاث سمات هي:

أ- القيمة التنبؤية للمعلومات: وهي القدرة على تنبؤات حول أثار الماضي و الحاضر والمستقبل. حيث أن المعلومات المحاسبية ذات الصلة بعملية اتخاذ القرار تساعد مستخدميها القيام بعملية للتنبؤ بالنسبة للأحداث في الماضي والحاضر والمستقبل؛ فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ بما ستكون عليه في المستقبل، كما أن معرفة نتائج الأحداث الماضية دون الاهتمام بالمستقبل يعتبر عملاً غير هادف³.

ب- القيمة الإسترجاعية للمعلومات: تمتلك المعلومات قيمة استرجاعية عندما يكون لها القدرة على التغيير أو تصحيح توقعات الحالية أو المستقبلية، كما يطلق خاصية القيمة الإسترجاعية للمعلومات أيضاً بالتغذية العكسية، وتساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة توقعات السابقة، وبالتالي يستخدم المعلومات في تقييم نتائج القرارات التي تبني على هذه التوقعات؛

ج- التوقيت المناسب (الملائم) للمعلومات: يقصد بالتوقيت الملائم تقديم المعلومات في حينها بمعنى أنه يجب إتاحة المعلومات المحاسبية المالية لمن يستخدمونها عندما يحتاجونها إليها، وذلك لأن هذه المعلومات تفقد منفعتها إذا لم تكن متاحة عندما تدعوا الحاجة إلى استخدامها، أو إذا تراخى تقديمها فترة طويلة بعد وقوع الأحداث التي تتعلق بها بحيث تفقد فعاليتها في اتخاذ قرارات على أساسها⁴.

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

² كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص: 293.

³ نعيم حسين دهمش، مراجع سابق، ص: 23.

⁴ عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص: 201.

2. الموثوقية:

ويقصد بها حسب البيان رقم 2 الصادر عن FASB هي "خاصية المعلومات في التأكد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وإنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله"¹.

قد تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها، وتمثيلها لدرجة أن الإعتماد عليها قد يكون مضللاً، فلكي تكون المعلومات مفيدة، ينبغي أن تكون موثوقة وتمتلك المعلومات خاصية موثوقية، إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة و التحيز، ويمكن الإعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر عن ما يقصد التعبير عنه أو من المتوقع التعبير عنه؛

وعلى ذلك فإن الموثوقية المعلومات تعني درجة الموضوعية المتضمنة فيها والتي تسمح لمستخدميها بالتوصل إلى نفس النتائج، أي نتائج بنفس القدر من الموضوعية التي حوتها المعلومات، ويشمل معنى الموضوعية البعد عن التحيز².

إذن خاصية الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الإعتماد عليها ويجب أن تتوافر فيها ثلاث سمات هي³:

أ- الصدق في التعبير: ويقصد بها مطابقة الأرقام والمعلومات المحاسبية للظواهر المراد التقرير عنها، والعبرة هنا بصدق تمثيل المضمون أو الجوهر وليس مجرد الشكل (تغليب الجوهر على الشكل)، أي أهل تمثل الأرقام بصدق ما حدث فعلاً؛

وتتطلب خاصية الصدق في التعبير التحرر من نوعين من أنواع التحيز وهما:

✓ **تحيز في عملية القياس:** كما هو الحال عند تطبيق منهج التكلفة التاريخية أساساً لقياس الأحداث

الاقتصادية، فهذا القياس يظهر تحيزاً لصالح الإدارة تجاه المساهمين والمستثمرين؛

✓ **تحيز من قبل القائم بعملية القياس:** قد يكون تحيز القائم بالقياس إما مقصوداً، كما في حالة الأمانة أو

غير مقصود، كما في حالة نفص المعرفة؛

ب- الحياد: هو التحيز في عملية القياس بأن يحدث ما يعبر عنه على جانب أكثر من جانب آخر، بدلاً من أن

يكون الحدوث متساوي الاحتمال على كلا الجانبين، وهكذا فإن الخلو من التحيز يمثل قدرة إجراء قياس على

تقديم وصف دقيق للخاصية؛

¹ شارف حوخه، "مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الاقتصادية"، الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية

الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، يومي 21 و 22 نوفمبر 2007، ص:4.

² فياض حمزة رملي، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة (مدخل معاصر لأغراض ترشيد القرارات الإدارية)، الأباي للنشر والتوزيع، السودان، 2011، ص:42، 43.

³ رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير (دراسة معمقة في نظرية المحاسبة)، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص:205 -

إن المعلومات المتحيزة لا يمكن اعتبارها معلومات موثوق بها أو الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، فالمعلومات قد تكون بدون قصد منحازة نحو اتجاه معين، ولكنها مع ذلك تكون حيادية، وإن حسن النوايا ليس كافياً لتحقيق حيادية المعلومات، بل يجب أن تبنى على خبرة والحكم المتوازن؛

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

ثانياً: الخصائص الثانوية:

إضافة إلى الخصائص النوعية الرئيسية التي سبق ذكرها هناك خصائص أخرى لا تقل أهمية أوصى بها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، والتي تساهم جنباً إلى جنب مع الخصائص النوعية الأساسية في جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية تتمثل فيما يلي:

1. الثبات¹:

يقصد بالثبات أو ما يصطلح عليه بالتناسق تطبيق نفس الإجراءات المحاسبية على الأحداث المماثلة في المؤسسة الواحد من دورة إلى أخرى، أي إتباع نسق واحد في تسجيل الأحداث الاقتصادية ويقرر عنها بطريقة موحدة من دورة إلى دورة.

2. القابلية للمقارنة²:

يقصد بهذه الخاصية أن تعد المعلومات المحاسبية باستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية من عام لآخر ولنفس المؤسسات التي تعمل في المجال الاقتصادي، وتمكن مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية الأخرى، أي ينبغي أن تكون الطرائق المحاسبية المعتمدة نفسها، أو أن تتم عملية القياس والعرض بالنسبة لأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الاقتصادية على أساس ثابت، ضمن المؤسسة وبطريقة متماثلة في المؤسسات والإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في تحقيق القابلية للمقارنة.

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

¹ المرجع نفسه، ص 216، 217.

² إسماعيل علوي، عبد الحليم سعيد، "أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية في إطار حوكمة الشركات والحد من الفساد المالي والمحاسبي"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06 و 07 ماي 2012، ص: 8.

✓ قيد الأهمية النسبية¹:

ويعني خاصية حاكمية لكافة الخصائص النوعية ويعتمد تطبيقها على إعتبارات كمية ونوعية أو خليط منهما معا، أما ما يتعلق بالجوانب النوعية لاختبار الأهمية النسبية فإنه يمكن القول بصفة عامة أن البند يعتبر ذوا أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بصورة محرفة إلى التأثير على متخذ القرار ولذلك فإن التطبيق العلمى لاختبار الأهمية النسبية يستلزم نقطة الفصل بين ما هو مهم وبين ما هو غير مهم حسب طبيعة كل بند.

✓ قيد التكلفة والمنفعة²:

وتعني أن تكون المنافع المحققة والمتوقعة من المعلومات أكبر من تكلفة إمداد المنشأة بهذه المعلومات، حيث يلاحظ تعذر امكانية قياس المنافع المتوقعة من المعلومات لعدم التحديد الدقيق لعدد، ونوع، وحدود مستخدمي هذه المعلومات.

الفرع الثاني: الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية.

ويقصد بذلك الأطراف أو الجهات المستخدمة والمستفيدة من المعلومات المحاسبية، والتي تعتمد على المعلومات المحاسبية لأغراض القرارات الداخلية والخارجية، ويمكن تقسيم مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى نوعين من الأطراف الداخلية والخارجية كما يلي:

أولاً: الأطراف الداخلية: وهي كافة الأطراف العاملة في أداء نشاط المؤسسة واستخدام مواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق أهداف المؤسسة، وتتمثل هذه الأطراف فيما يلي³:

1. الإدارة العليا: ويقصد بها مجلس الإدارة أو المدير العام المسؤول عن تنفيذ الخطط والسياسات المرسومة للمؤسسة، حيث أن الإدارة العليا مسؤولة عن أداء المؤسسة اتجاه المالكين، وتستخدم المعلومات المحاسبية لمعرفة نتيجة نشاط المؤسسة؛

2. المستويات الإدارية: ويقصد بها المدراء في المستويات الوسطى والدنيا، التي تتولى متابعة النشاط والإشراف على أعماله واتخاذ الإجراءات التصحيحية للنشاط، وتكون مسؤولة اتجاه الإدارة العليا في تحقيق الرقابة الإدارية على النشاط، ولذلك تحتاج للتقارير المحاسبية بصورة دورية؛

3. الموظفين: يحتاج الموظفون إلى معلومات لمتابعة أعمال المؤسسة لمعرفة مدى استقرار وظائفهم، وكذلك مدى ملائمة الأجور و الرواتب التي يتقاضونها مع النتائج المحققة للمؤسسة.

¹ عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص: 206، 207.

² فياض حمزة رملي، مرجع سابق، ص: 48.

³ هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية (الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي)، ج 1، ط 1، دار الثقافة، الأردن، 2006، ص: 31.

الفصل الثاني: مدخل للمعلومات المحاسبية وعلاقتها بالمراجعة الخارجية

ثانياً: الأطراف الخارجية: وهي الأطراف الخارجية عن المؤسسة وتتمثل في:

1. **المالكون الحاليين والمستثمرين والسماسرة:** يرغب هؤلاء معرفة المعلومات والنشاط الذي تزاوله الشركة لاتخاذ القرارات سواء الإبقاء على استثماراتهم أو سحبها أو بشراء حصص جديدة، وهذا من خلال معرفة نتيجة أعمال المؤسسة ومقارنتها بمؤسسات أخرى؛

2. **المقرضين:** وهم المؤسسات المالية والمصارف، حيث يستخدمون المعلومات المحاسبية لتقييم مخاطر منح القروض ومعرفة مدى القدرة على الالتزام بسداد الديون؛

3. **الموردين:** تساعد المعلومات المحاسبية الموردين على معرفة وضع ومدى نجاح المؤسسة حتى يستمر التعامل معها باعتبارها زبون للموردين؛

4. **الجهات الحكومية:** وتشمل دائرة الضرائب ودائرة الإحصاء والسلطات القضائية والمخططون الاقتصاديون، حيث تستعمل هذه الأطراف المعلومات المحاسبية لغرض فرض الضرائب على أرباح الشركة، و حساب الدخل القومي، وفض النزاعات وتحليل النشاط الاقتصادي¹.

5. **نقابات العمال:** يهتم هؤلاء بخطط المؤسسة في الأجور والمكافآت ومعرفة مدى قدرة المؤسسة على سداد معاشاتهم؛

6. **العملاء:** يهتم العملاء بمعرفة مستقبل المؤسسة ومدى قدرتها في إمدادهم بالسلع والخدمات؛

7. **الجمهور:** يهتم الجمهور بمعرفة مستوى أرباح المؤسسات وأثرها على مستويات الأسعار والدخل القومي، كما يهتم الجمهور بالأداء الاقتصادي لجميع المؤسسات².

المطلب الثالث: معايير والعوامل المؤثر في جودة المعلومات المحاسبية.

سننتقل في هذا المطلب إلى معايير جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثر فيها.

الفرع الأول: معايير جودة المعلومات المحاسبية.

تحقق جودة هذه المعلومات من خلال توافر المعايير التالية³:

أولاً: معايير قانونية: تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل

¹ المرجع نفسه.

² عبد الحي مرعي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008، ص ص: 85، 86.

³ زرار العياشي، "أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات"، الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، واقع،

رهانات وأفاق، أم البواقي، يومي 07 و 08، ديسمبر 2010، ص: 18.

تنظيمي فعال يقوم بظبط جوانب الأداء في المؤسسة بما تتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم المؤسسات بالإفصاح الكافي عن أدائها؛

ثانيا: معايير رقابية: ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المراجعين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد المراجعة للتأكد من سياساتها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصادقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وتحليل للعمليات وتقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة؛

رابعا: معايير مهنية: تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبية والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما برز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على إستثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة؛

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

الفرع الثاني: العوامل المؤثر في جودة المعلومات المحاسبية.

تنقسم العوامل المؤثر في جودة المعلومات المحاسبية إلى ثلاث أنواع هي¹:

أولا: العوامل البيئية (بيئة المحاسبة):

من أهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية ما يلي:

- 1. العوامل الاقتصادية:** تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي، ففي الاقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة، إذ يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين، بينما في الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض أحكام المراقبة المركزية؛
- 2. العوامل الاجتماعية:** تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل: إتجاه المجتمع نحو الإهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت ... إلخ، فالسرية تؤثر على نشر المعلومات المحاسبية؛
- 3. العوامل القانونية:** إن العوامل القانونية و أهمها مجموعة الأنظمة والقواعد القانونية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة و الرقابة والإشراف على ممارستها خصوصا مع ظهور الشركات المساهمة التي تتميز

¹ ناصر محمد علي الجهلي، مرجع سابق، ص: 65 - 72.

بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية و الضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية؛

4. العوامل الثقافية: وتمثل في مستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية، فالمستوى التعليمي يؤثر في الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل خاص؛

ثانيا: العوامل المتعلقة بالمعلومات:

تتأثر جودة التقارير المالية بمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار، كما أن لاستخدام الحاسوب في الوقت الحاضر أثر على جودة المعلومات المحاسبية، وكذلك الانتشار الواسع والسريع للإنترنت مما أدى إلى انخفاض كلفة الإنتاج و الحصول على المعلومات وزيادة كمية المعلومات المملية لاحتياجات المؤسسة و المستخدمين وزيادة عدد المستخدمين للمعلومات في العالم وفي الوقت المناسب؛

ثالثا: تقرير مدقق الحسابات (المراجع الخارجي):

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

المبحث الثالث: المراجعة الخارجية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء المحاسبية.

تعتبر مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف غش أو تلاعب الإدارة والتقرير عنه من القضايا الهامة، ويرجع ذلك إلى الدور الهام للمراجع الخارجي في إعطاء تأكيد معقول عن صحة القوائم المالية وخلوها من الإنحرافات الجوهرية.

الفرع الأول: التصرفات الغير قانونية في المحاسبة.

أولاً: مفهوم الغش وأنواعه.

1. مفهوم الغش: طبق وحسب المعيار الدولي للمراجعة رقم (204) أن: " الغش هو فعل معتمد من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الخارجية، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة ليست من حقه أو غير قانونية"¹.

كما يشير مصطلح الغش إلى فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أعضاء المؤسسة، وينطوي على ما يلي²:

- التلاعب بالسجلات أو المستندات أو تزويرها أو تغييرها؛
- حذف أو إلغاء آثار العمليات من السجلات أو المستندات؛
- تسجيل عمليات وهمية وسوء تطبيق المحاسبة؛
- سوء توزيع الأصول.

2. أنواع الغش: يمكن تقسيم الغش إلى نوعين³:

أ- غش وإحتيال العاملين: تتضمن بصفة عامة سرقة موارد المؤسسة التي يصاحبها أخطاء معتمدة بالسجلات المحاسبية الإخفاء مثل الإختلاسات، وغالبا ما تعتمد المؤسسة على نظام الضبط لتخفيض حدوث مثل هذه الأخطاء؛

ب- غش وإحتيال الإدارة: هي أخطاء المعتمدة بالسجلات المحاسبية بواسطة الإدارة وذلك بغرض تحريف وتغيير المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وخطورته أنه يحث حتى في ظل وجود نظام ضبط داخلية جيدة، حيث يمكن أن تتطلب الإدارة على إجراءات الرقابة ومن الصعب اكتشاف هذا النوع على الرغم من تأثيره الكبير على صدق وعدالة القوائم المالية.

¹ الإتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات الأخرى والخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول، 2010، ص: 159.

² مروة بوعزة، مسؤوليات المراجع الخارجي اتجاه الغش في القوائم المالية، مذكرة ماستر في علوم التسيير تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014/2013، ص: 7.

³ زاهر توفيق، عاطف سواد، مرجع سابق، ص: 179، 180.

ثانيا: الفرق بين الغش والخطأ:

فرق المعيار المراجعة الأمريكي رقم (SAS 53) بين الأخطاء والتلاعب "الغش"، بحيث¹:

- يشير الخطأ إلى تحريف أو استبعاد غير معتمد مبالغ أو إفصاحات معينة في القوائم المالية، وهي غالبا ما ترتكب نتيجة جهل موظفي إدارة الحسابات بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو نتيجة الإهمال أثناء القيام بالإجراءات المحاسبية فمثلا في:

✓ أخطاء العمليات المحاسبية في النقل أو الترصيد الخاطئ؛

✓ عدم الدقة في إعداد التقديرات المحاسبية؛

- أما الغش فهو عبارة عن تحريف معتمد وهي غالبا ما ترتكب برغبة مرتكبيها في إخفاء إفصاحات في القوائم المالية أو إختلاسات أو تقديم تقارير مالية غير حقيقية فمثلا:

✓ إخفاء معاملات أو مبادلات عمدا؛

✓ تبديد موارد المؤسسة عمدا.

وبالتالي فإن الغش يؤدي إلى سلسلة من التحريفات المعتمد يصعب اكتشافها بصورة تلقائية، واكتشاف الغش يرتبط بقوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية.

الفرع الثاني: مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش والأخطاء المحاسبية.

أولا: مسؤوليات المراجع الخارجي القانونية.

يخضع المراجع الخارجي إلى ثلاث أنماط من المسؤوليات وهي كالآتي²:

1. **مسؤولية مدنية:** إن المراجع مسؤول تجاه الشركة وتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير، غير أنه لا بد من إثبات أن الضرر ناتج، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، من تلك الأخطاء وذلك التقصير؛

2. **مسؤولية تأديبية:** إذا أخل المراجع، باعتباره كعضو، بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها. فقد يتلقى المعنى بالأمر إنذار، لوما، فالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة؛

3. **مسؤولية جنائية:** قد يجد المراجع نفسه مسؤولا جنائيا، عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات، في الحالات التالية، وهذا استثنائيا حالة عدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية:

¹ مروة بوعزة، مرجع سابق، ص:9.

² محمد بوتن، المراجعة ومراقبة الحسابات من نظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص ص:57، 58.

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة؛

- عدم احترام سر المهنة.

ثانيا: مسؤولية المراجع الخارجي في اكتشاف الغش والتقرير عنه¹.

أوضحت الهيئات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة من خلال معايير المراجعة التي أصدرتها مسؤولية المراجع في اكتشاف الغش والتقرير عنه، وحسب المعيار المراجعة الدولي رقم (240): فإنه: "غير مسؤول عن منع الغش ولكن عليه بذل العناية المهنية الملائمة والتي تتطلب منه دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد الإجراءات اللازمة في عمل برنامج التدقيق الشامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المراجع وجود تحريف مادي في القوائم المالية من خلال ممارسته الحذر المهني وواجباته المهنية المتعارف عليها".

- يجب على المراجع عند عملية المراجعة أخذ بالحسبان مخاطر وجود تحريف مادي في القوائم المالية الناتج عن عمليات الغش ومنها:

✓ تساؤلات حول استقامة إدارة ونزاهتها؛

✓ حالات الإحتيال والغش المتورطة فيها إدارة؛

✓ التحريفات التي تشير إلى وجود نقاط ضعف مادية في نظام الرقابة متضمنا تصميم وتشغيل عملية إعداد التقارير المالية للمؤسسة.

- وفي حالة تيقن من وجود عمليات الغش يجب على المراجع:

✓ إبلاغ المستوى الإدارة الملائم أو لجنة المراجعة أو مجلس الإدارة؛

✓ تقييم تأثير الغش على القوائم المالية ومدى تأثير رأيه حول صدق القوائم المالية وعدالتها.

المطلب الثاني: المراجع ومصادقية المعلومات المحاسبية².

يتضح من مظاهر الحياة الاقتصادية اليومية أن المعلومات المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالنشاطات الاقتصادية، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كافي حول مصداقية هذه المعلومات أمرا ضروريا، ولذلك فإن عملية مراجعة الحسابات الخارجية (المستقلة) للمعلومات المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيد من هذه المعلومات، 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 تقدير مهني معين في هذا المجال، وهذا

¹ مروة بوعزة، مرجع سابق، ص: 10 - 12.

² فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصادقية المعلومات المحاسبية، مذكرة الماجستير في إدارة أعمال تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة،

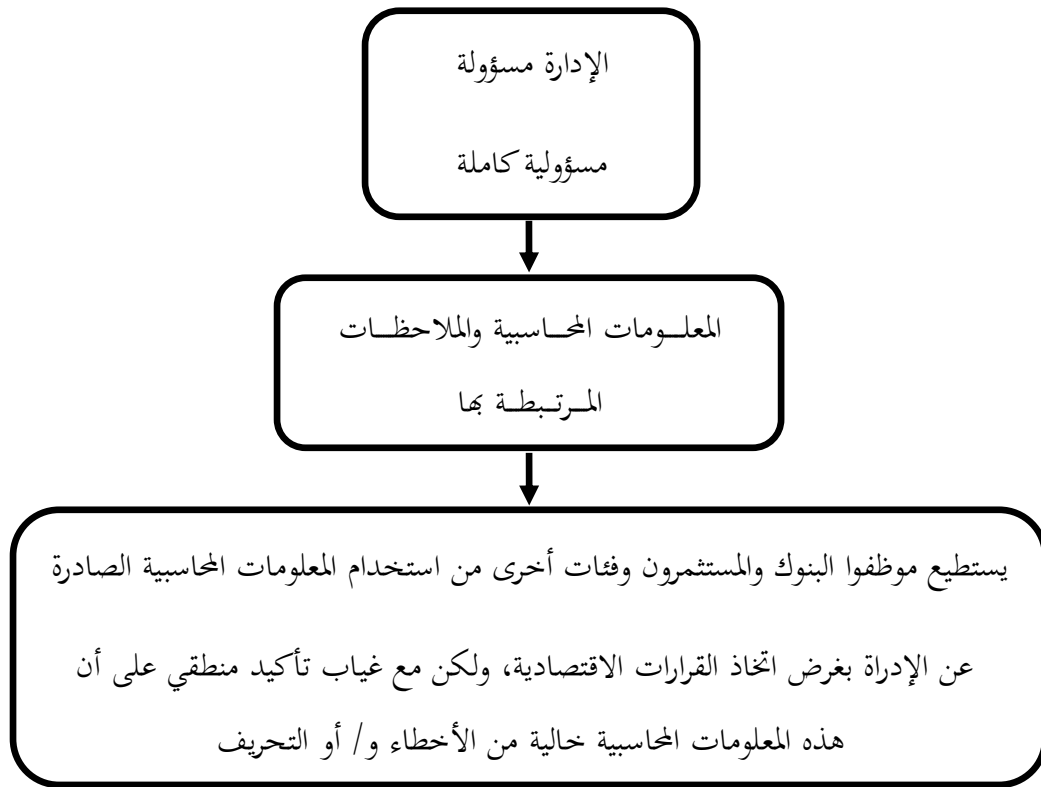
2004/2003، ص: 20 - 22.

الفصل الثاني: مدخل للمعلومات المحاسبية وعلاقتها بالمراجعة الخارجية

على اعتبار أن مراجع الحسابات هو طرف الخارجي مستقل عن المؤسسة المعينة، يقوم بإعطاء رأيه الفني المحايد حول المركز المالي للمؤسسة.

في ظل هذا الاستخدام المتزايد للمعلومات المحاسبية والمتنوعة ومن أجل ضمان قدرة معين من الفعالية، فإنه يجب أن تكون هناك صورة واضحة لدور كل من الجهات المسؤولة عن إعداد ومراجعة واستخدام هذه المعلومات، ففي ظل عدم وجود محافظ حسابات فإن الإدارة تكون مسؤولة مسؤولية كاملة عن ما تقدمه محتويات المعلومات المحاسبية، ويتطلب هذا من الإدارة اتخاذ قرارات وإجراءات رقابية دقيقة، ويوضح الشكل الموالي المسؤولية الكاملة للإدارة عن المعلومات المحاسبية في ظل غياب المراجعة الخارجية.

الشكل رقم (06): المسؤولية الكاملة في إدارة المؤسسة عن المعلومات المحاسبية في ظل غياب المراجعة الخارجية.



المصدر: فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة الماجستير في إدارة أعمال تخصص علوم

تجارية، جامعة محمد بوضياف مسيلة، 2004/2003، ص: 21.

كما أن مراجعة المعلومات المحاسبية من طرف محافظ الحسابات لا يعني سقوط مسؤوليتها عن الإدارة، حيث يعتبر رأي محافظ الحسابات حول المعلومات المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة مقياسا لمدى الصحة والمصداقية والثقة في اعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن طرف مختلف الجهات، حيث تتيح لهم مراجعة

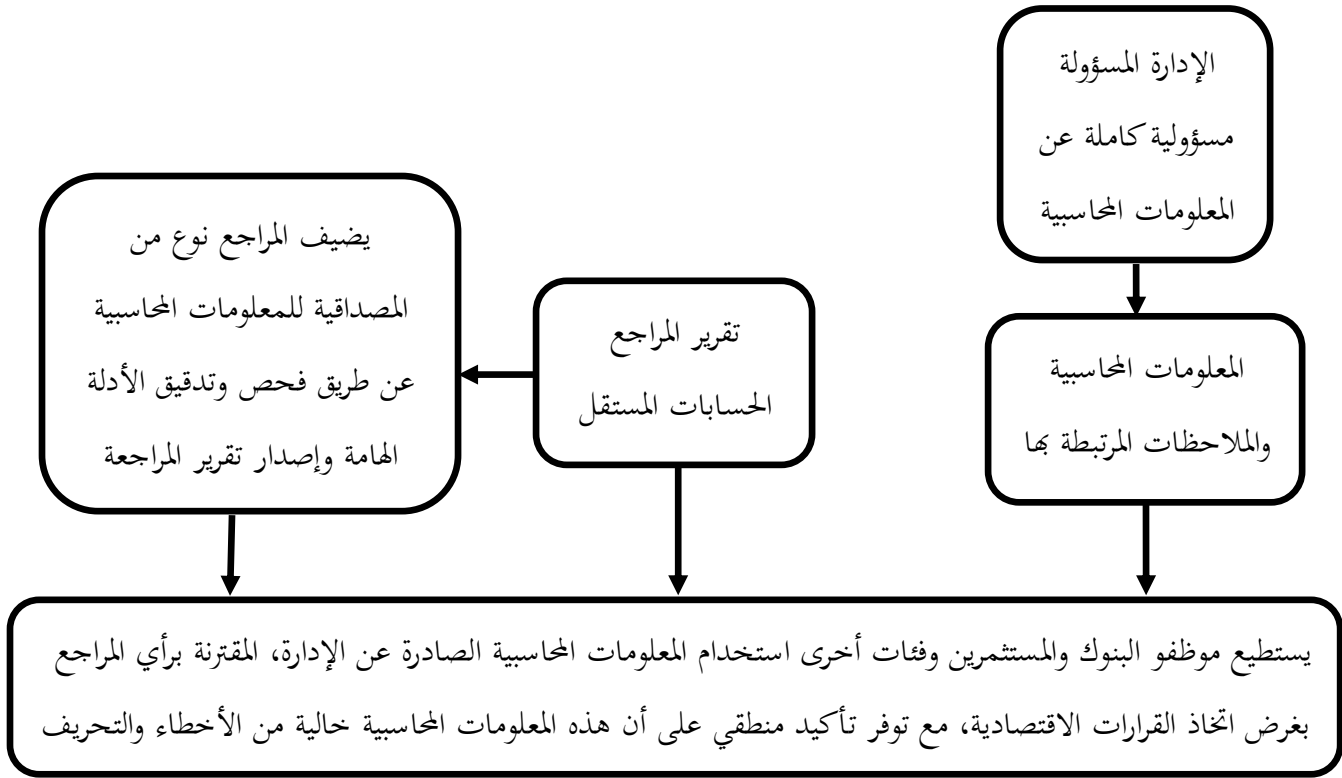
الحسابات فرصة استخدام المعلومات المحاسبية بثقة أكثر، بحيث توفر عملية المراجعة تأكيدات منطقية تفيد أن العمليات المالية للمؤسسة توفر وتعطي صورة صحيحة وعادلة (صادقة) حول الميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها، وبالتالي فإن رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل والذي يترجمه تقريره، يمثل مقياس لمصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة على أن يكون كل ذلك معداً وفقاً للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف والمقبول قبولاً عاماً والتي تعزز عملية مراجعة الحسابات وتزيد من ثقة مستخدمي المعلومات الكافية عن أعمال المؤسسة، إضافة إلى تمتع المراجع بخبرة عالية في تنفيذ متطلبات التقارير والبيانات المالية.

يسعى مراجع الحسابات إلى التأكيد المنطقي على أن البيانات المحاسبية معدة بطريقة عادلة وصادقة من خلال:

- التأكد من أن المعاملات والمبالغ المالية الواجب تسجيلها في البيانات المالية قد تم إدراجها في التقارير الملحق بالبيانات المالية؛
 - التحقق من أن الموجودات والمطلوبات المدرجة في البيانات المالية كانت موجودة في تاريخ الميزانية، وأن المعاملات المدرجة قد وقعت خلال الفترة التي تغطيها هذه البيانات؛
 - التأكد من أن أصول المؤسسة مملوكة لها، وكذلك يحمل المطلوبات المدينة بها المؤسسة حتى تاريخ قد تم ذكرها في التقارير المالية؛
 - التأكد من أن القيم والمبالغ المدرجة في البيانات المالية (الموجودات، المستحقات والعائدات والمصاريف) قد تم تقديرها وتقييمها بصورة مناسبة ومنسجمة مع المبادئ المحاسبية؛
 - التحقق من أن قيم ومبالغ البيانات المالية قد تم تصنيفها ووضعها والإفصاح عنها بصورة مناسبة ومنسجمة مع الأصول المحاسبية؛
- حيث أن المصداقية والعدالة في التمثيل بالنسبة للمعلومات المحاسبية تتحقق من خلال قيام المراجع بمجمل هذه العناصر في ظل احترامه للمبادئ والمعايير المتعارف عليها المقبولة قبولاً عاماً. ويوضح الشكل الموالي دور تقرير مراجع الحسابات كتأكيد موضوعي على مصداقية المعلومات المحاسبية.

الفصل الثاني: مدخل للمعلومات المحاسبية وعلاقتها بالمراجعة الخارجية

الشكل رقم (07): دور تقرير مراجع الحسابات في مصداقية المعلومات المحاسبية.



المصدر: فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة الماجستير في إدارة أعمال تخصص علوم

تجارية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2004/2003، ص:22.

الخلاصة:

من خلال ما ذكرناه يمكننا التوصل إلى أن للمراجعة الخارجية دور هام في تحقيق معلومات محاسبية موثوق بها، كونها تساهم في إنتاج معلومات تتميز بالمصداقية والصحة، وذلك من خلال عمل المراجع ودوره في تدقيق نظام المعلومات المحاسبية مما يعطي مصداقية وموثوقية للمعلومات المحاسبية وهذا ما يساعد على إعطاء صورة واضحة وصادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة.

وعليه فلا نستطيع القول بأن المعلومات المحاسبية ذات جودة عالية بتوفر خصائصها النوعية فقط وإنما تتحقق إلا إذا تم مراجعتها من قبل شخص مؤهل وحيادي ومستقل عن المؤسسة التي تقوم بإنتاجها، ويتمثل هذا الشخص في مراجع الخارجي الذي يقوم بإبداء رأيه الفني والمحايد حول جودة المعلومات المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة.

الفصل الثالث:

الدراسة الميدانية (عرض وتحليل الاستبيان)

تمهيد:

قمنا في الفصلين السابقين بتسليط الضوء على كل من المراجعة الخارجية وجودة المعلومة المحاسبية من الناحية النظرية وسنتناول في هذا الفصل الدراسة الميدانية لمعرفة ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية؛

ولتحقيق هذه الدراسة قمنا بتصميم استمارة الاستبيان تتضمن جزئين، الجزء الأول يتعلق بالمعلومات الشخصية عن العينة أما الجزء الثاني فهو يتعلق بالجانب التطبيقي لهذه الدراسة ولقد قسمت إلى ثلاثة محاور، وكما تم اتخاذ آراء بعض الأكاديميين والأساتذة المختصين في هذا المجال.

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة.

تقوم الدراسة الميدانية أساساً على دراسة وتحليل بتبع المنهج الوصفي في عرض البيانات والمنهج التحليلي في تحليل نتائج الدراسة التي تهدف إلى معرفة مدى مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: بيانات الدراسة.

بغية تحقيق أهداف الدراسة قمنا بإسقاط الموضوع على الجانب النظري وتم ذلك باستخدام الاستبيان ولقد اعتمدت على أساسيين من البيانات.

الفرع الأول: البيانات الثانوية.

وهي تمثل بيانات الجانب النظري، واعتمدت على مراجعة والإطلاع على الكتب و الدراسات السابقة في مجال المراجعة الخارجية وجودة المعلومات المحاسبية، من أجل إثراء في هذه الدراسة.

الفرع الثاني: البيانات الأولية.

وهي بيانات الجانب الميداني للدراسة التي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة والتي تشمل مجموعة من الأسئلة اللازمة لحصر وتجميع البيانات ومن ثم تفرغها وتحليلها باستخدام SPSS 20 و EXCEL200.

المطلب الثاني: قائمة الاستبيان.

تناول هذا المطلب كيفية إعداد الاستبيان، إضافة إلى هيكله.

الفرع الأول: تصميم استمارة الاستبيان.

تم إعداد قائمة الاستبيان بناءً على الكتب ودراسات سابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، مع مراعات عدة جوانب أثناء إعداد أسئلة أهمها:

- أن تكون واضحة ومفهومة أي ليس بها غموض؛
- أن تكون هذه الأسئلة مرتبطة بالأهداف المراد الوصول إليها.
- وقد تم توزيع قائمة الاستبيان على الأفراد العينة وذلك باستخدام عدة طرق أهمها:
- الاتصال المباشر بأفراد العينة؛
- إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب المحاسبة والمراجعة.

الفرع الثاني: هيكل ومجتمع وأدوات الدراسة.

أولاً: هيكل الدراسة.

تضمنت القاعدة هذا الاستبيان إثنا عشر سؤالاً (22) توزعت على جزئين:

الجزء الأول: ولقد اشتمل على (04) أسئلة عن البيانات الشخصية للعينة.

الجزء الثاني: ويضم هذا الجزء (03) محاور متعلقة في صلب موضوع الدراسة.

- المحور الأول: الإطار النظري للمراجعة كمهنة مستقلة، في تلبية حاجيات الأطراف المستفيد من المعلومات المحاسبية (05) أسئلة.

- المحور الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة وموثوقية المعلومة المحاسبية (08) أسئلة.

- المحور الثالث: مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الثبات وقابلية المقارنة المعلومة المحاسبية (05) أسئلة.

ثانياً: مجتمع الدراسة وحدودها.

1. مجتمع الدراسة: روعي في اختيار مجتمع الدراسة أن يكون أفرادها من بين الأشخاص الذين لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على الحكم فيما يتعلق بالعوامل المحددة لعمل المراجعة الخارجية.

و يتحدد مجتمع هذه الدراسة في الفئات التالية:

- الفئة الأولى: أساتذة جامعيين أصحاب إختصاصات ذات الصلة بالمحاسبة؛

- الفئة الثانية: المهنيين المعتمدين (خبراء محاسبين، محافظي حساب، محاسبين معتمدين).

وتم توزيع الاستبيان على 40 فرد من أفراد العينة، وتم استرجاع 30 استبيان كما هو موضح في الشكل التالي:

الجدول رقم(01): الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان

البيان	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	40	100%
عدد الاستمارات المفقودة	3	7.5%
عدد الاستمارات الملغاة	7	17.5%
عدد الاستمارات الواردة	30	75%

مصدر: من إعداد الطالبة.

2. حدود الدراسة: وتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- **الحدود المكانية:** فيما يخص الإطار المكاني للدراسة فتمثل في استقصاء آراء الأكاديميين والمهنيين في ولاية الوداي.
- **الحدود الزمانية:** مضمون ونتائج الدراسة الميدانية مرتبطان بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة وهو شهر أفريل 2015.
- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا بمراجعة الخارجية وجودة المعلومة المحاسبية.

ثالثا: أدوات الدراسة.

وهي عملية فرز وتحليل الإجابات التي تتضمنها استمارة الاستبيان، قصد بناء قاعدة معطيات والتي يتم إعدادها بالاعتماد على برنامج SPSS 20 وهذا بالاستبعاد الاستمارات الملغاة والمفقودة تم تفريغ الإجابات من الاستمارات المعتمدة في شكل جدول مصفوفي يتضمن 22 عمودا و30 سطرا، وحيث تم تخصيص خانة لكل جواب في الاستمارة، وهكذا حصلنا على قاعدة معطيات لاستبيان تتكون من (22*30) والتي تساوي معطيات. ولقد تم تعميم هذه المعطيات بالاعتماد على أسلوب ليكارت الثلاثي:

الجدول رقم(02): مجالات الاجابة على الاستبيان وأوزانه

3	2	1
موافق	محايد	غير موافق

المصدر: من إعداد الطالبة.

معامل ألفا كرونباخ: إن معامل الارتباط ألفا من بين الطرق المستخدمة لتقييم الثقة والثبات وتتسم بدرجة عالية من الدقة من حيث قدرتها على قياس درجة التوافق أو الاتساق فيما بين المحتويات المتعددة للمقياس المستخدم.

الجدول رقم(03): معامل ألفا كرونباخ

عدد الأسئلة	معامل ألفا	النسبة
22	0.843	%84.3

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على برنامج SPSS 20.

نلاحظ من خلال الجدول أن معامل ألفا يصل إلى 0.843 حيث يعتبر ذو مستوى جيد من الثقة والثبات وهذا يعني أن هناك استقرار بدرجة كبيرة في نتائج الاستبيان.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية.

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى كل من الخصائص الديمغرافية وإلى عرض نتائج الإحصاء الوصفي.

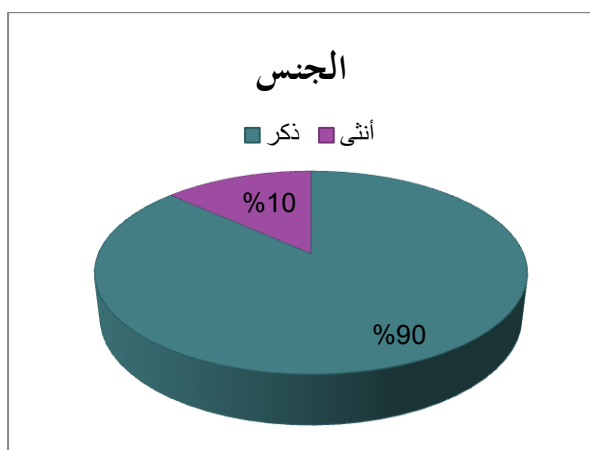
المطلب الأول: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

سوف يتم في هذا المطلب عرض النتائج المتعلقة بالمعلومات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة وتحليلها.

الفرع الأول: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس.

تتكون عينة الدراسة من 30 فردا منهم 27 ذكر و 3 إناث، حيث يوضح الشكل أدناه، والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، إن نسبة الذكور كانت مرتفعة مقارنة مع نسبة الإناث حيث بلغت نسبة الذكور 90% وفي حين قدرت نسبة الإناث بـ 10%.

الشكل رقم (08): توزيع العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة

جدول رقم (04): توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	27	90%
أنثى	3	10%
المجموع	30	100%

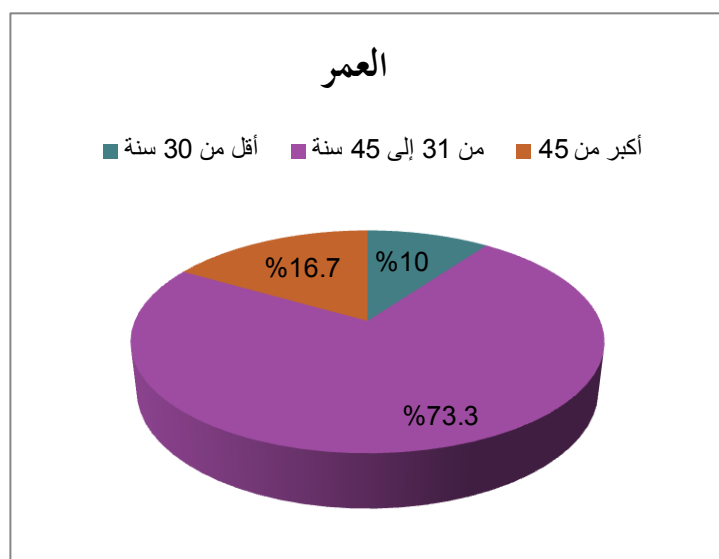
المصدر: من إعداد الطالبة

الفرع الثاني: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر.

من خلال الجدول رقم (05) والخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين يقل أعمارهم عن 30 سنة هم 3 أفراد أي بنسبة 10%، بينما عدد أفراد العينة الذين أعمارهم من 31 إلى 45 سنة هم 22 فردا أي بنسبة 73.3%، بينما عدد الأفراد الذين هم أكبر من 45 سنة هم 4 أفراد أي بنسبة 16.7%.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية (عرض وتحليل الاستبيان)

الشكل رقم(09): توزيع العينة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبة

جدول رقم(05): توزيع العينة حسب العمر

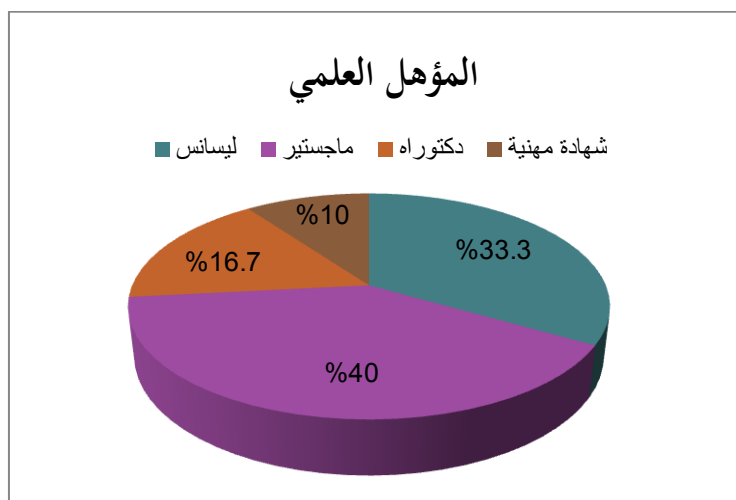
العمر	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	3	10%
من 31 إلى 45 سنة	22	73.3%
أكبر من 45	5	16.7%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبة

الفرع الثالث: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

يمكن أن نلاحظ من خلال الجدول رقم(06) بأن المؤهل العلمي لأفراد العينة، حيث نجد أن أغالبيتهم حاصلين على شهادة ماجستير بنسبة 40% أي ما يعادل 12 فرد، ثم تليها فئة الحاصلين على شهادة ليسانس بنسبة 33.3% أي ما يعادل 10 أفراد، في حين تبلغ نسبة أفراد العينة الحائزين على شهادة دكتوراه ما يعادل 16.7% أي 5 أفراد، أما الباقي والذي نسبته 10% فيمثل الحاصلين على شهادة مهنية أي ما يعادل 3 أفراد.

الشكل رقم(10): توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة

الجدول رقم(06): توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

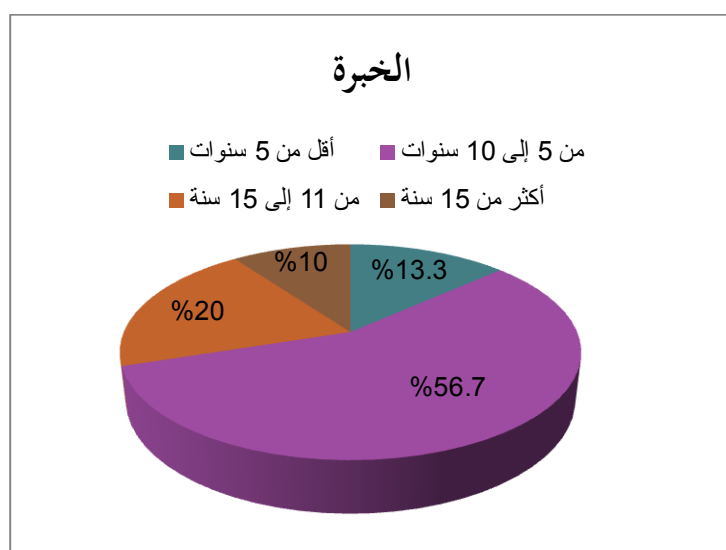
المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	10	33.3%
ماجستير	12	40%
دكتوراه	5	16.7%
شهادة مهنية	3	10%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبة

الفرع الرابع: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة.

من خلال الجدول رقم(07) نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات هم 4 أفراد أي بنسبة 13.3% من إجمالي العينة، بينما عدد أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم من 5 إلى 10 سنوات فكان عددهم 17 فرداً أي بنسبة 56.7%، أما الأفراد الذين تتراوح خبرتهم من 11 إلى 15 سنة فكان عددهم 6 أفراد أي ما يعادل نسبة 20%، أما الأفراد الذين تتجاوز خبرتهم 15 سنة فكان عددهم 3 أفراد أي ما يعادل نسبة 10% من إجمالي العينة.

شكل رقم(11): توزيع العينة حسب متغير الخبرة



الجدول رقم(07): توزيع العينة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	4	13.3%
من 5 إلى 10 سنوات	17	56.7%
من 11 إلى 15 سنة	6	20%
أكثر من 15 سنة	3	10%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبة.

المصدر: من إعداد الطالبة.

المطلب الثاني: عرض نتائج الإحصاء الوصفي.

من خلال هذا العنصر سوف نحاول عرض ووصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة، ثم استنتاج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت، حيث قمنا بحساب طول الفئة والذي يساوي حاصل قسمة عدد المسافات (من 1 إلى 2، 2 إلى 3) على عدد الخيارات المتاحة أمام المستجوبين (موافق، محايد، غير موافق) وعليه يساوي طول الفئة $0.66 = 3/2$.

جدول رقم(08): معايير تحديد الاتجاه

الرأي	غير موافق	محايد	موافق
المتوسط الحسابي	من 1 إلى 1.66	من 1.67 إلى 2.33	من 2.34 إلى 3

المصدر: من إعداد الطالبة.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية (عرض وتحليل الاستبيان)

الفرع الأول: عرض نتائج المحور الأول.

جدول رقم(09): مساهمة الإطار النظري للمراجعة كمهنة مستقلة، في تلبية حاجيات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية.

المحور الأول							الرتبة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق	محايد	موافق	
التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة									
التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة									
1- إن توفر الاستقلالية والحيادة لدى المراجع الخارجي يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره عن المعلومات المحاسبية.							2	موافق	0.449	2.74	—	8	22	
											—	26.7	73.3	
2 - تعتبر التقارير المراجعة المعدة من طرف المراجع ذات أهمية كبير لمستخدمي المعلومات المحاسبية.							4	موافق	0.479	2.70	—	10	20	
											—	33.3	66.7	
3- هناك مجموعة من المعايير الواجب توافرها في تقرير مراجع الخارجي حتى يلبي حاجيات مستخدمي المعلومات المحاسبية.							3	موافق	0.449	2.73	—	8	22	
											—	26.7	73.3	
4- يقوم المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية والقيود والسجلات مراجعة انتقادية قبل إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية.							1	موافق	0.504	2.80	1	5	24	
											3.3	16.7	80	
5-باعتبار أن تكييف القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبية يساهم في تحسين نوعية جودة المعلومة المحاسبية فإنه سيؤدي بدوره إلى تحسين جودة التقرير.							5	موافق	0.504	2.56	—	13	17	
											—	43.3	56.7	
المتوسط العام												موافق	0.395	2.706

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على SPSS 20.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأن أعلى رتبة كانت للفقرة الرابعة(04) وحيث بلغ المتوسط الحسابي(2.80) والانحراف المعياري(0.504) و المتعلقة ب: يقوم المراجع يقوم المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية والقيود والسجلات مراجعة انتقادية قبل إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية. أما بالنسبة لتأييد فلقد وصلت إلى (93.33%) والتي تم الحصول عليها من خلال قسمة المتوسط الحسابي على قيمة المتغير والتي تساوي 3.

وكما تحصلت الفقرة الخامسة وتتعلق بإعتبار أن تكييف القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة يساهم في تحسين نوعية جودة المعلومة المحاسبية فإنه سيؤدي بدوره إلى تحسين جودة التقرير على أدنى متوسط حسابي بـ (2.56) الانحراف المعياري بلغ (0.504) بنسبة لتأييد بلغت (85.33%).

مناقشة النتائج:

نلاحظ من خلال الجدول رقم: (09) بأن الإطار النظري للمراجعة الخارجية يساهم في تلبية مختلف حاجيات الأطراف المستفيدة منها، وهذا ما لاحظناه في أسئلة الاستبيان في الاتجاه الموافق وهذا من وجهة نظر أفراد العينة وكما يشير المتوسط الحسابي العام للإجابات إلى (2.706) والانحراف المعياري العام إلى (0.395)، وذلك من خلال المؤشرات التالية:

- إن توفر الاستقلالية والحيادة لدى المراجع الخارجي يعزز الثقة في الرأي الذي يديه في تقريره عن المعلومات المحاسبية؛
- تعتبر التقارير المراجعة المعدة من طرف المراجع ذات أهمية كبير لمستخدمي المعلومات المحاسبية؛
- هناك مجموعة من المعايير الواجب توافرها في تقرير مراجع الخارجي حتى يلبي حاجيات مستخدمي المعلومات المحاسبية؛
- يقوم المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية والقيود والسجلات مراجعة انتقادية قبل إبداء رأي في محاييد حول عدالة القوائم المالية؛
- بإعتبار أن تكييف القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة يساهم في تحسين نوعية جودة المعلومة المحاسبية فإنه سيؤدي بدوره إلى تحسين جودة التقرير.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية (عرض وتحليل الاستبيان)

الفرع الثاني: عرض نتائج المحور الثاني.

جدول رقم(10): مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة وموثوقية المعلومة المحاسبية

الرتبة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق	محايد	موافق	المحور الثاني
				التكرار	التكرار	التكرار	
				النسبة	النسبة	النسبة	
				أ . ملائمة (القيمة التنبؤية، التوقيت المناسب، القيمة الاسترجاعية)			
4	موافق	0.614	2.64	2	7	21	1- تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل.
				6.7	23.3	70	
1	موافق	0.379	2.83	—	5	25	2- المراجعة الخارجية تساهم في تحسين دور المعلومة المحاسبية في تقييم التنبؤات السابقة وتصحيحها.
				—	16.7	83.3	
3	موافق	0.449	2.73	—	8	22	3- يتم تقديم المعلومات المحاسبية للمستخدمين في الوقت المناسب.
				—	26.7	73.3	
6	موافق	0.628	2.54	2	10	18	4- تساهم المراجعة الخارجية في توفير معلومات محاسبية لها قيمة استرجاعية تساعد على اتخاذ القرارات. ب . موثوقية(الصدق، قابلية للتحقق، الحيادية)
				6.7	33.3	60	
7	موافق	0.507	2.53	—	14	16	5- المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية تعبر بصدق عن الوضعية المالية.
				—	46.7	53.3	
8	موافق	0.507	2.52	—	14	16	6- المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية خالية من التحيز.
				—	46.7	53.3	
2	موافق	0.430	2.80	—	7	23	7- المراجعة الخارجية لها دور في تحسين حيادية المعلومة المحاسبية.
				—	23.3	76.7	
5	موافق	0.718	2.63	4	3	23	8- المراجعة الخارجية لها دور في جعل طرق القياس المتبعة قابلة للتحقق.
				13.3	10	76.7	
موافق		0.394	2.652	المتوسط العام			

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على SPSS 20.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أعلى متوسط كان للفقرة رقم (02) بمتوسط حسابي بلغ (2.83) وانحراف معياري بلغ (0.397) والتي تنص على: المراجعة الخارجية تساهم في تحسين دور المعلومة المحاسبية في تقييم التنبؤات السابقة وتصحيحها. ونسبة تأييد كانت (94.33%).

وفي حين نالت الفقرة (06) على أدنى متوسط حسابي والذي بلغ (2.52) وانحراف معياري بلغ (0.507) والمتعلقة بـ: المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية خالية من التحيز. بنسبة تأييد بلغت (84%).

مناقشة النتائج:

من خلال الجدول رقم: (10) نلاحظ بأن المراجعة الخارجية تساهم في تحسين ملائمة وموثوقية المعلومة المحاسبية، وهذا ما لاحظناه في أسئلة الاستبيان في الاتجاه الموافق وهذا من وجهة نظر أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتوسط الحسابي العام للإجابات (2.652) والانحراف المعياري العام (0.394)، وذلك من خلال المؤشرات التالية:

- تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل.
- المراجعة الخارجية تساهم في تحسين دور المعلومة المحاسبية في تقييم التنبؤات السابقة وتصحيحها.
- يتم تقديم المعلومات المحاسبية للمستخدمين في الوقت المناسب.
- تساهم المراجعة الخارجية في توفير معلومات محاسبية لها قيمة استرجاعية تساعد على اتخاذ القرارات.
- المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية تعبر بصدق عن الوضعية المالية.
- المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية خالية من التحيز.
- المراجعة الخارجية تساهم في تحسين حيادية المعلومات المحاسبية.
- المراجعة الخارجية لها دور في جعل طرق القياس المتبعة قابلة للتحقق.

الفرع الثالث: عرض نتائج المحور الثالث.

جدول رقم(11): مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الثبات وقابلية المقارنة المعلومة المحاسبية

المحور الثالث						
الرتبة	الاتجاه	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق	محايد	موافق
				التكرار	التكرار	التكرار
				النسبة	النسبة	النسبة
4	موافق	0.606	2.66	2	6	22
				6.7	20	73.3
1	موافق	0.253	2.93	–	2	28
				–	6.7	93.3
5	محايد	0.701	2.27	4	13	12
				13.3	43.3	40
2	موافق	0.583	2.74	2	4	24
				6.7	13.3	80
3	موافق	0.449	2.73	–	8	22
				–	26.7	73.3
موافق				المتوسط العام		
				2.666	1.258	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على SPSS 20.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أعلى متوسط حسابي كان للفقرة (02) تتضمن التقارير المالية التي تصدرها المؤسسة معلومات محاسبية قابلة للمقارنة سواء مع نتائج الفترات السابقة او المؤسسات المماثلة، بمتوسط حسابي والذي بلغ (2.93) وانحراف معياري بـ (0.253) والتي بنسبة التأييد تصل إلى (97.66%). وفي حين حازت الفقرة (03) على أدنى متوسط حسابي وبلغ (2.27) وانحراف معياري بـ (0.701) والمتعلقة بـ: يشير المراجع الحسابات في تقريره إلى ظروف التي لم تراعي فيها الإدارة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة المحاسبية . وبالنسبة تتأييد تصل إلى (75.66%).

مناقشة النتائج:

من خلال الجدول رقم: (11) نلاحظ بأن المراجعة الخارجية تساهم في تحسين ثبات وقابلية مقارنة المعلومة المحاسبية، وذلك لأن معظم الأسئلة كانت في الاتجاه الموافق، وهذا ما لوحظ من خلال وجهة نظرا أفراد العينة وكما يشير إلى ذلك المتوسط الحسابي العام للإجابات (2.666) والانحراف المعياري العام (1.285)، وذلك من خلال المؤشرات التالية:

- يتم الالتزام بمبدأ الثبات عند إعداد وعرض التقارير المالية التي تقوم المؤسسة بإصدارها.
 - تتضمن التقارير المالية التي تصدرها المؤسسة معلومات محاسبية قابلة للمقارنة سواء مع نتائج الفترات السابقة او مع المؤسسات المماثلة.
 - يشير المراجع الحسابات في تقريره إلى ظروف التي لم تراعي فيها الإدارة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة المحاسبية.
 - ان الالتزام بمبدأ الثبات يجعل المعلومات المحاسبية أكثر موثوقية مما يزيد من كفاءتها في اتخاذ القرارات.
 - غالبا ما تودي توفير خاصية القابلية للمقارنة للمعلومات محاسبية المقدمة في التقارير المالية إلى زيادة كفاءتها وفعاليتها في اتخاذ القرارات.
- في حين رأى المستجوبين فيما يخص الفقرة (03) التي تتعلق ب: يشير المراجع الحسابات في تقريره إلى ظروف التي لم تراعي فيها الإدارة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة المحاسبية والتي كانت في الاتجاه المحايد.

الخلاصة:

من خلال ما تم تقديمه في الجانب النظري من هذا الموضوع، وما تم إسقاطه ومحاولة الكشف عليه في الجانب التطبيقي، أين تم توزيع استمارة الاستبيان على مجموعة أكاديميين ومختصين في هذا المجال والإجابات المقدمة من طرفهم، وبعد تصنيف وتبويب نتائج الاستبيان باستخدام أدوات التحليل الإحصائي والمتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS20، حيث تم التوصل إلى المراجعة الخارجية تعتبر من أهم الآليات المساهمة في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

الخاتمة

1. تذكير بالإشكالية

حاولنا من خلال تناولنا موضوع دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية معالجة الإشكالية البحث التي تدور حول "إلى أي مدى يمكن أن تساهم المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، ومحاولة الوقوف على الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في إضفاء الجودة على المعلومات المحاسبية.

ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين دراسة النظرية من جهة ودراسة الميدانية من جهة أخرى.

2. اختبار الفرضيات

بالنسبة للفرضية الأولى:

إن المراجعة كمهنة مستقلة تساعد على الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية في تلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية.

بالنسبة للفرضية الثانية:

تساهم المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة المعلومة المحاسبية من خلال القيمة التنبؤية وتوقيتها المناسب وصحة توقعاتها السابقة، وكما تساهم في زيادة موثوقية المعلومة المحاسبية سواء من ناحية صدقية المعلومة وقابليتها للقياس أو حيادتها.

بالنسبة للفرضية الثالثة:

وفيما يتعلق بخاصية الثبات فهي تقوم على موثوقية وكذا الالتزام بخاصية القابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية تزيد من كفاءتها ومما يساعد على فاعليتها في اتخاذ القرارات.

3. نتائج الدراسة

وبعد ما تم عرضه في الدراسة النظرية والتطبيقية يمكن ذكر نتائج البحث كما يلي:

- إن المراجعة الخارجية عملية مراقبة وفحص القوائم المالية قصد التأكد من صحتها وصدقها وتكمن

أهميتها في إعطاء الصورة الحقيقية للوضع المالية؛

- تعمل المراجعة الخارجية على زيادة القدرة على توصيل معلومات المحاسبية، وهذا من خلال إعداد

التقرير النهائي للمراجع والذي يحتوي على مدى إفصاح وصدق عن كافة المعلومات التي تتضمنها

القوائم المالية؛

- إن درجة جودة المعلومات المحاسبية لها تأثير كبير على دقة القرارات المتخذة من قبل مستخدمي هذه المعلومات؛
- لا يمكن الحكم على أي معلومة محاسبية أنها تمتاز بخصائص النوعية للجودة إلا إذا تمت مراجعتها من قبل مراجع الخارجي مستقل للوقوف على مدى مصداقيتها؛
- يوفر المراجع الخارجي في التقرير الذي يعبه، معلومات محاسبية خالية من التحيز تزيد من ثقة مستخدمي التقارير المالية.

4. توصيات

- ضرورة العمل على تحسين جودة التقارير المالية، من خلال توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؛
- ضرورة إلزام مراجعين الخارجيين في القواعد وأدبيات سلوك المهنة، ليكون أساسا يتم الإرتشاد به إلى إتمام عملية المراجعة؛
- ضرورة الإفصاح عن معلومات محاسبية في وقت معين وإلا ستفقد هذه المعلومات أهميتها، وأن يتم إفصاح عنها بطرق يسهل فهمها؛
- العمل على التأكد من نزاهة المراجع الخارجي وشفافيته وذلك لتأثيرها في تحسين جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية.

5. آفاق الدراسة

- العوامل المؤثرة على مصداقية المعلومات المحاسبية.
- أثر نزاهة المراجع الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية.

قائمة المراجع

1. أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية (الإطار الفكري والنظم التطبيقية)، دار الجامعة، مصر، 2004/2003.
2. أحمد حلمي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية (مدخل تطبيقي معاصر)، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.
3. أحمد فؤاد عبد الخالق، نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة العربية، مصر، 1984.
4. أحمد نور، مراجعة الحسابات، مؤسسة الشباب الجامعية، مصر، 1992.
5. إدريس ثابت عبد الرحمان، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، ط1، الدار الجامعية، مصر، 2007.
6. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006.
7. إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات (الإطار النظري)، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2012.
8. حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة (مدخل معاصر)، المكتبة العصرية، مصر، 2007.
9. حازم هاشم الآلوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، ج1، دار الكتب الوطنية، ليبيا، 2003.
10. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، (مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية)، دار الثقافة، الأردن، 2009.
11. حسين أحمد عبيد وآخرون، أسس المراجعة الخارجية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
12. حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
13. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
14. خالد راغب الخطيب، خليل حمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
15. رضوان حلو حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير (دراسة معمقة في نظرية المحاسبة)، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.
16. رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر وتطبيق، الفاروق الحديثة للطباعة والنشر، مصر، 1987.
17. زاهر توفيق، عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
18. السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية (معايير وقواعد)، دار الكتاب الحديث، بدون بلد نشر، 2008.
19. شحاتة السيد شحاتة، منصور البديوي، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002.
20. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، ج1، الدار الجامعية، مصر، 2004.
21. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ط1، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت، 1990.
22. عبد الحي مرعي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008.
23. عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظام المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
24. عبد الفتاح محمد صحن، وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2000.
25. عوض منصور، مقدمة في تحليل النظم، دار الفرقان للنشر والتوزيع، الأردن، 1989.
26. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، ط2، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
27. فياض حمزة رملي، نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة (مدخل معاصر لأغراض ترشيد القرارات الإدارية)، الأباي للنشر والتوزيع، السودان، 2011.

28. قاسم محسن ابراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحيا السقا، نظم المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثاء للطباعة والنشر، كلية الحداثاء الجامعة، الموصل . العراق، 2003.
 29. كمال الدين الدهراوي، سمير محمد، نظم المعلومات المحاسبية، ط2، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002.
 30. كمال الدين الدهراوي، مدخل في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعة، مصر، 2004/2003.
 31. كمال خليفة أبو زيد، وآخرون، دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعة، مصر، 2008.
 32. كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
 33. محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ط2، ديوان المطبوعات الجامعة، الجزائر، 2005.
 34. محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعة، الجزائر، 2003.
 35. محمد سمير الصبان، عبد الله الحلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعة، مصر، 2002.
 36. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعة، مصر، 2002.
 37. محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعة، مصر، 2003/2002.
 38. محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، دار الجامعة، مصر، 2014.
 39. محمد مطر، موسى سويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.
 40. محمد يوسف الحفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2001.
 41. محمود السيد الناعي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة، مصر، 1998.
 42. نعيم حسين دهمش، القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، دار المكاتب الوطنية، الأردن، 1995.
 43. هادي التميمي، مدخل إلى تدقيق من الناحية النظرية والعملية، ط3، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
 44. هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية (القياس والإفصاح والاعتراف في التقارير المحاسبية)، ج2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
 45. هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية الأسس العلمية والعملية (في القياس المحاسبي)، ج1، ط1، دار الثقافة، الأردن، 2006.
 46. الاتحاد الدولي للمحاسبين إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق وعمليات الأخرى وخدمات ذات العلاقة، الجزء الأول، 2010.
- رسائل والأطروحات الجامعية:**
47. أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.
 48. سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011.
 49. فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، مذكرة الماجستير في إدارة الأعمال تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف مسيلة، مسيلة، 2004/2003.
 50. مروة بوعزة، مسؤوليات المراجع الخارجي اتجاه الغش في القوائم المالية، مذكرة الماستر في علوم التسيير تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2014/2013.
 51. ناصر محمد علي الجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008.

المجلات:

52. جميلة الجوزي، مفيد عبد اللاوي، الإجراءات المالية والعملية للمراجعة الخارجية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، جامعة الوادي، 2012.

53. محمد فتحى عبد الهادي، عبد المجيد صالح بوعزة، المعلومات ودورها في اتخاذ القرارات وإدارة الأزمات، مجلة العربية للمعلومات، المجلد 06، العدد 02، الأردن، 1995.

المؤتمرات والملتقيات:

54. إسماعيل علوي، عبد الحليم سعيدي، "أثر تطبيق النظام المالي على إرساء مبدأ الإفصاح والشفافية في إطار حوكمة الشركات والحد من الفساد المالي والمحاسبي"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 06، 07 ماي 2012.

55. خليل إبراهيم، "تأثير حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الإلكترونية"، المؤتمر الدولي الأول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة الجزائر، يومي 04، 05 ديسمبر 2012.

56. زرزاز العياشي، "أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات"، الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات وآفاق، أم البواقي، يومي 07، 08 ديسمبر 2010.

57. شارف خوخه، مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الاقتصادية، الملتقى الوطني حول مستجدات الألفية الثالثة المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، يومي 21، 22 نوفمبر 2007.

58. نمر محمد الخطيب، فؤاد صديقي، "مدى إنعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية تجربة الجزائر"، المؤتمر العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي 29، 30 نوفمبر 2011.

ملاحق

الملحق 01

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص: تدقيق محاسبي

استبيان البحث

يشكل هذا الاستبيان جزءًا من الدراسة التي سيجريها الباحث للحصول على شهادة ماستر في التدقيق المحاسبي من خلال مذكرته بعنوان

"دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"

شاكرين لكم تعاونكم

الطالبة: لندة قـداري

أولاً: المعلومات الشخصية.

1. الجنس: ☐ ذكر ☐ أنثى
2. العمر: ☐ أقل من 30 سنة ☐ من 31 إلى 45 سنة ☐ أكبر من 45 سنة
3. المؤهل العلمي: ☐ ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادات مهنية
4. الخبرة: ☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ من 11 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة

ثانيًا: يرجى الإجابة عما يلي بوضع إشارة (X) أمام الإجابة المناسبة:

المحور الأول: مساهمة الإطار النظري للمراجعة الخارجية كمهنة مستقلة، في تلبية حاجيات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية.

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
01	إن توفر الاستقلالية والحيادة لدى المراجع الخارجي يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره عن المعلومات المحاسبية.			
02	تعتبر التقارير المراجعة المعدة من طرف المراجع ذات أهمية كبير لمستخدمي المعلومات المحاسبية.			
03	هناك مجموعة من المعايير الواجب توافرها في تقرير مراجع الخارجي حتى يلبي حاجيات مستخدمي المعلومات المحاسبية.			
04	يقوم المراجع الخارجي بتقييم نظام الرقابة الداخلية والقيود والسجلات مراجعة انتقادية قبل إبداء رأي في محاييد حول عدالة القوائم المالية.			
05	باعتبار أن تكييف القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبية يساهم في تحسين نوعية جودة المعلومة المحاسبية فإنه سيؤدي بدوره إلى تحسين جودة التقرير.			

المحور الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة وموثوقية المعلومة المحاسبية.

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
أ- ملائمة (القيمة التنبؤية، التوقيت المناسب، القيمة الاسترجاعية)				
01	تعتبر المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية ملائمة للتنبؤ بالمستقبل.			
02	المراجعة الخارجية تساهم في تحسين دور المعلومات المحاسبية في تقييم التنبؤات السابقة وتصحيحها.			
03	يتم تقديم المعلومات المحاسبية للمستخدمين في الوقت المناسب.			
04	تساهم المراجعة الخارجية في توفير معلومات محاسبية لها قيمة استرجاعية تساعد على اتخاذ القرارات.			
ب- موثوقية (الصدق، القابلية للتحقق، الحيادية)				
05	المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية تعبر بصدق عن الوضعية المالية.			
06	المعلومات المحاسبية التي تحتويها التقارير المالية خالية من التحيز.			
07	المراجعة تساهم في تحسين حيادية المعلومات المحاسبية.			
08	المراجعة الخارجية لها دور في جعل طرق القياس المتبعة قابلة للتحقق			

المحور الثالث: مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الثبات وقابلية المقارنة المعلومة المحاسبية.

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
01	يتم الالتزام بمبدأ الثبات عند إعداد وعرض والتقارير المالية التي تقوم المؤسسة بإصدارها.			
02	تتضمن التقارير المالية التي تصدرها المؤسسة معلومات محاسبية قابلة للمقارنة سواء مع نتائج الفترات السابقة أو مع المؤسسات المماثلة.			
03	يشير المراجع الحسابات في تقريره إلى ظروف التي لم تراعي فيها الإدارة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة المحاسبية.			
04	ان الالتزام بمبدأ الثبات يجعل المعلومات المحاسبية أكثر موثوقية مما يزيد من كفاءتها في اتخاذ القرارات.			
05	غالبا ما تؤدي توفير خاصية القابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية إلى زيادة كفاءتها وفعاليتها في اتخاذ القرارات.			

الملحق 02

جدول التكرارات

الجنس

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ذكر	27	90.0	90.0	90.0
Valid أنثى	3	10.0	10.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

العمر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
سنة 30 من أقل	3	10.0	10.0	10.0
Valid 45 إلى 31 من	22	73.3	73.3	83.3
سنة 45 من أكبر	5	16.7	16.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

المؤهل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ليسانس	10	33.3	33.3	33.3
Valid ماجستير	12	40.0	40.0	73.3
دكتوراه	5	16.7	16.7	90.0
مهنية شهادات	3	10.0	10.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
سنوات 5 من أقل	4	13.3	13.3	13.3
Valid سنوات 10 إلى 5 من	17	56.7	56.7	70.0
سنة 15 إلى 11 من	6	20.0	20.0	90.0
سنة 15 من أكثر	3	10.0	10.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

المحور الأول: مساهمة الإطار النظري للمراجعة كمهنة، مستقلة في تلبية حاجيات الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية.

س1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	8	26.7	26.7	26.7
موافق	22	73.3	73.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

س2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	10	33.3	33.3	33.3
موافق	20	66.7	66.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

س3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	8	26.7	26.7	26.7
موافق	22	73.3	73.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

س4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	1	3.3	3.3	3.3
محايد	5	16.7	16.7	20.0
موافق	24	80.0	80.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

س5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	13	43.3	43.3	43.3
موافق	17	56.7	56.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

المحور الثاني: مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين ملائمة وموثوقية المعلومة المحاسبية

ع1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	2	6.7	6.7	6.7
Valid محايد	7	23.3	23.3	30.0
موافق	21	70.0	70.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

ع2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	5	16.7	16.7	16.7
Valid موافق	25	83.3	83.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

ع3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	8	26.7	26.7	26.7
Valid موافق	22	73.3	73.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

ع4

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	2	6.7	6.7	6.7
Valid محايد	10	33.3	33.3	40.0
موافق	18	60.0	60.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

ع5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	14	46.7	46.7	46.7
Valid موافق	16	53.3	53.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

ع6

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	14	46.7	46.7	46.7
Valid موافق	16	53.3	53.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

ع7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	7	23.3	23.3	23.3
موافق	23	76.7	76.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

ع8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	4	13.3	13.3	13.3
محايد	3	10.0	10.0	23.3
موافق	23	76.7	76.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

المحور الثالث: مساهمة المراجعة الخارجية في تحسين الثبات والقابلية المقارنة المعلومة المحاسبية

ص1

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	2	6.7	6.7	6.7
محايد	6	20.0	20.0	26.7
موافق	22	73.3	73.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

ص2

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محايد	2	6.7	6.7	6.7
موافق	28	93.3	93.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

ص3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid موافق غير	4	13.3	13.8	13.8
محايد	13	43.3	44.8	58.6
موافق	12	40.0	41.4	100.0
Total	29	96.7	100.0	
Missing System	1	3.3		
Total	30	100.0		

4ص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
موافق غير	2	6.7	6.7	6.7
Valid محايد	4	13.3	13.3	20.0
موافق	24	80.0	80.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

5ص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محايد	8	26.7	26.7	26.7
Valid موافق	22	73.3	73.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

الجزء الأول:

	الجنس	العمر	المؤهل	الخبرة
N Valid	30	30	30	30
Missing	0	0	0	0
Mean	1.10	2.26	2.03	2.26
Std. Deviation	.305	.827	1.033	.827

الثاني: الجزء

	1س	2س	3س	4س	5س
N Valid	30	30	30	30	30
Missing	0	0	0	0	0
Mean	2.74	2.70	2.73	2.80	2.56
Std. Deviation	.449	.479	.449	.504	.504

	ع1	ع2	ع3	ع4	ع5	ع6	ع7	ع8
N Valid	30	30	30	30	30	30	30	30
Missing	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean	2.64	2.83	2.73	2.54	2.53	2.52	2.80	2.63
Std. Deviation	.614	.379	.449	.628	.507	.507	.430	.718

	1ص	2ص	3ص	4ص	5ص
N Valid	30	30	29	30	30
Missing	0	0	1	0	0
Mean	2.66	2.93	2.27	2.74	2.73
Std. Deviation	.606	.253	.701	.583	.449

المتوسط العام للمحاور

		E1	E2	E3
N	Valid	30	30	30
	Missing	9	9	9
Mean		2.706	2.652	2.666
Std. Deviation		0.395	0.394	1.258

معامل ألفا كرونباخ

		N	%
Cases	Valid	29	96.7
	Excluded ^a	1	3.3
	Total	30	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.843	18