



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة
المعلومات المحاسبية
(دراسة ميدانية)

تحت إشراف الأستاذ:

بالقاسم بن خليفة

إعداد الطالبة:

وفاء مساك

لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ محاضر "أ" بجامعة حمه لخضر بالوادي

رياض رمي

مشرفا ومقررا

أستاذ مساعد "أ" بجامعة حمه لخضر بالوادي

بلقاسم بن خليفة

ممتحنا

أستاذ مساعد "أ" بجامعة حمه لخضر بالوادي

وردة سعادة

السنة الجامعية: 2015/2014

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مع عرض مفاهيم لمراجعة الحسابات والمعلومات المحاسبية وجودة المعلومات المحاسبية، ومن أجل تحقيق ذلك قمنا باختيار عينة عشوائية عددها 30 عينة من مجتمع الدراسة والمتمثلة في محافظي حسابات وأساتذة ومحاسبين، ووزعت عليهم الإستبانة وتم التحقق من صدقها وثباتها، حيث شملت على 19 عبارة وموزعة على ثلاث محاور تتمثل في: مراجعة الحسابات، جودة المعلومات المحاسبية، ومساهمة مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وتم إدخال البيانات إلى الحاسب الآلي ومعالجتها بإستخدام البرنامج الإحصائي SPSS واستخراج مجموعة من المعاملات والمتوسطات للوصول إلى إثبات الفرضيات.

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

Abstract

This study aims to highlight the role of audit in improving the quality of accounting information, with the presentation of the concepts of audit and accounting information and the quality of accounting information, and in order to achieve that you select a random sample of the 30 sample of the study population and of Governors of the accounts, professors, accountants, and distributed them questionnaire was Verification of sincerity stability, which included 19 words and spread over three axes are: audit, quality of accounting information, and the contribution of the audit in improving the quality of accounting information, have been entering data into the computer and processed using SPSS statistical program and extract a set of transactions and averages to reach to prove hypotheses.

Keywords: Audit, Accounting information, Quality of accounting information

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
الإهداء	
الشكر	
الملخص	
فهرس المحتويات	
فهرس الجداول	
فهرس الأشكال	
قائمة الملاحق	
قائمة الاختصارات والرموز	
المقدمة	أ-ب-ج- د
الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات	
تمهيد	06
المبحث الأول: ماهية مراجعة الحسابات	07
المطلب الأول: التطور التاريخي لمراجعة الحسابات	07
المطلب الثاني: تعريف مراجعة الحسابات	08
المطلب الثالث: أهداف وأهمية مراجعة الحسابات	10

12	المطلب الرابع: مبادئ وفروض مراجعة الحسابات
14	المطلب الخامس: أنواع مراجعة الحسابات ومعاييرها
21	المبحث الثاني: الجوانب العملية لمراجعة الحسابات
21	المطلب الأول: الإجراءات التمهيدية لمراجعة الحسابات
23	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
25	المطلب الثالث: أدلة والقرائن الإثبات
27	المطلب الرابع: مراجعة القوائم المالية
29	المطلب الخامس: إعداد تقرير المراجعة
31	الخلاصة
	الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومات المحاسبية وعلاقتها بالمراجعة
33	تمهيد
34	المبحث الأول: مدخل حول المعلومات المحاسبية
34	المطلب الأول: مفهوم المعلومات المحاسبية
35	المطلب الثاني: خصائص ومكونات المعلومات المحاسبية
40	المطلب الثالث: أهمية المعلومات المحاسبية
42	المطلب الرابع: أنواع المعلومات المحاسبية
44	المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية
44	المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية
45	المطلب الثاني: قياس جودة المعلومات المحاسبية

46	المطلب الثالث: معايير جودة المعلومات المحاسبية
47	المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية
51	المبحث الثالث: الأبعاد المحاسبية للمراجعة وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية
51	المطلب الأول: المساءلة والرقابة المحاسبية
52	المطلب الثاني: الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق
52	المطلب الثالث: تحقيق الإفصاح والشفافية
53	المطلب الرابع: مصداقية المعلومات المحاسبية
55	الخلاصة
	الفصل الثالث: دراسة ميدانية
57	تمهيد
58	المبحث الأول: تعريف مجتمع الدراسة وتحليل أدوات الدراسة
58	المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة
58	المطلب الثاني: إعداد الاستبيان هيكله
60	المبحث الثاني: معالجة نتائج الاستبيان ودراسة وتحليل النتائج
60	المطلب الأول: معالجة نتائج الاستبيان
61	المطلب الثاني: دراسة وتحليل أفراد عينة الدراسة
65	المطلب الثالث: تحليل النتائج
69	الخلاصة:

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	الفرق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي	16
02	مقياس الإجابة على العبارات	59
03	معاملات الثبات والصدق	61
04	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي	61
05	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب التخصص العلمي	62
06	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب طبيعة العمل	63
07	توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الخبرة	64
08	تحليل إتجاهات آراء أفراد العينة لعبارات المحور الأول	66
09	تحليل إتجاهات آراء أفراد العينة لعبارات المحور الثاني	67
10	تحليل إتجاهات آراء أفراد العينة لعبارات المحور الثالث	68

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
-------	-------------	--------

09	يوضح المفاهيم المرتبطة بتعريف المراجعة	01
24	هيكل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية	02
28	يوضح نظرة عامة على مراجعة القوائم المالية	03
38	خصائص المعلومات المحاسبية	04
40	مكونات المعلومات المحاسبية	05
62	تمثيل بياني للمؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة	06
63	التمثيل البياني للتخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة	07
64	التمثيل البياني لطبيعة العمل لأفراد عينة الدراسة	08
65	التمثيل البياني للخبرة لأفراد مجتمع الدراسة	09

قائمة الملاحق

رقم الملحق	إسم الملحق
ملحق رقم 01	الإستبيان
ملحق رقم 02	تحليل نتائج الإستبيان

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار	تفسير الاختصار باللغة الأجنبية	تفسير الاختصار باللغة العربية
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	مبادئ المحاسبة المتعارف عليها
FASB	Financial Accounting Standards board	مجلس معايير المحاسبة المالية
IASB	International Accounting Standards board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية
APB	Accounting Principles Board	مجلس المبادئ المحاسبية
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

01- تمهيد:

تعد القدرة العملية على إعداد ونشر البيانات والمعلومات والتقارير والقوائم المالية من أهم الأمور في العصر الحالي، حيث يعتبر مبدأ الشفافية والإفصاح من أهم متطلبات إقتصاد المعرفة والمعلومة .

وقد جرى العرف الإعتراف بقوة الدور الذي تلعبه هذه البيانات والمعلومات والتقارير في جوانب الحياة التجارية والإقتصادية، ويمكن القول أن النظام المالي لأية دولة ما هو إلا شبكة من البيانات والمعلومات، ومن خلال ذلك أصبحت قضية الحصول على المعلومات وحرية تداولها ومصداقيتها ودقتها من القضايا التي يركز عليها رجال الأعمال والمستثمرين، وهنا ظهرت الحاجة إلى خدمات مختلف أعمال المراجع سواء الداخلية أو الخارجية، إلا أن المراجعة الخارجية تمثل ضمانا أكبر حول مصداقية المعلومات المحاسبية والقوائم المالية، وهذا في ظل تمتع المراجع الخارجي في الإستقلالية والحياد في الرأي، والإعتماد الواسع للمراجعة كمعيار لمصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها العادل لوضعية المؤسسات.

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

وهذا ما يقودنا إلى الحديث عن جودة المعلومات المحاسبية التي بدونها تكون المعلومات المحاسبية من غير فائدة ومضلة إذا ما تم استخدامها واستغلالها في أي غرض كان، وهذا بدوره يقودنا إلى البحث عن المواصفات والخصائص اللازم توفرها حتى تتمتع بالجودة المناسبة، وبالتالي يمكن الإعتماد عليها من قبل المتعاملين الإقتصاديين.

02- الإشكالية الرئيسية:

بناء على ما سبق، تتبلور معالم الإشكالية الأساسية لهذه الدراسة، والتي يمكن صياغتها من خلال التساؤل التالي:

- "ما مدى مساهمة مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟"

وتندرج تحت الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية التالية:

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

03- فرضيات الدراسة:

بناء على ما سبق ولأجل تفسير إشكالية البحث ومحاولة الإجابة على الأسئلة الفرعية، يمكن طرح الفرضيات التالية :

- يمكن تعريف مراجعة الحسابات على أنها فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات والفعالية لأي منشأة يقوم بها مراجع الحسابات بشكل حيادي وشفاف لإكتشاف الأخطاء والغش، وقد تكمن أهمية مراجعة الحسابات في أنها تكشف بالدرجة الأولى الأخطاء والغش في الحسابات إن وجد؛
- من أهم معايير المراجعة القيام بالخطوات التي ترتبط بتنفيذ عملية المراجعة، و الإجراءات الفنية لهذه العملية؛
- قد يرتبط مفهوم جودة المعلومات المحاسبية بالخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية؛

- تساهم مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال التنبؤ بالنتائج المستقبلية.

04- مبررات إختيار الموضوع:

تكمن أسباب إختيار لهذا الموضوع في ما يلي:

- أسباب موضوعية: إن إختيار هذا الموضوع ليس من قبيل الصدفة، إنما يعود لفضول التعمق في مجال مراجعة الحسابات والمعلومات المحاسبية كونها تؤثر على المؤسسة تأثيرا مباشرا.
- أسباب ذاتية: هي الرغبة الشخصية للبحث في هذا العمل والمساهمة في إضافة شيء جديد وإثراء المكتبة الجامعية.

05- أهداف الدراسة وأهميتها:

- أهداف الدراسة: يكمن هدف هذه الدراسة في إبراز الدور الفعال الذي تقوم به عملية المراجعة في زيادة تدعيم ثقة المعلومات المحاسبية وتحسين جودتها.
- أهمية الدراسة: تكمن أهمية الموضوع في أن كل من مراجعة الحسابات والمعلومات المحاسبية يشكلان أهمية كبيرة في نمو واستمرار نشاط المؤسسة، لأن عدم الإهتمام بمصداقية وجودة المعلومات المحاسبية ستؤثر على نتائج المؤسسة بصفة عامة أو أدائها المالي بصفة خاصة، وعليه تجلّى البحث في هذا الموضوع.

06- الدراسات السابقة:

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

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الفعال الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تقويم نظام المعلومات المحاسبي بالمؤسسة وتلبية الحاجات المتزايدة لمعلومات ذات مصداقية صالحة لإتخاذ القرارات الملائمة في ظل المتطلبات المتزايدة للنظم الجديدة للتسيير، في ظل اعتماد المراجعة لجملة من التقنيات الحديثة.

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

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

07- المنهج والأدوات المستخدمة:

بهدف الإحاطة بإشكالية البحث اتبعت المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة النظرية، وذلك لتوضيح مفاهيم مراجعة الحسابات وأنواعها والمعلومات المحاسبية وجودتها، أما ما تعلق بالجانب التطبيقي فلقد تم الاعتماد على الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات، وذلك من خلال توزيعها للمتخصصين في ميدان المراجعة، للوقوف على الواقع الحالي للمهنة ويتم استخدام بعض أدوات الإحصاء الكلاسيكي في التحليل.

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

08- صعوبات البحث:

- عدم توفر المراجع الوطنية بخصوص موضوع بحث (دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية)، حيث أن أغلبية المراجع مشرقية؛

- صعوبة التحكم في الموضوع نظرا لشساعته.

09- محتوى البحث:

تبعا للأهداف المتوخاة من المذكرة ومعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية ولإختبار الفرضيات، تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول كالتالي:

- الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات

ينقسم هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول تطرقت فيه لماهية المراجعة، أما المبحث الثاني فيتعلق بالجوانب العملية للمراجعة.

- الفصل الثاني: الإطار النظري لجودة المعلومات المحاسبية

وينقسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول عن المعلومات المحاسبية، والمبحث الثاني عن جودة المعلومات المحاسبية، أما المبحث الثالث عن الأبعاد المحاسبية للمراجعة وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية.

- الفصل الثالث: دراسة ميدانية (إستبيان)

يحتوي هذا الفصل على مبحثين، المبحث الأول خصص إلى تعريف مجتمع الدراسة وتحليل أدوات الدراسة، أما المبحث الثاني يتمثل في معالجة نتائج الإستبيان ودراسة وتحليل النتائج.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمراجعة الحسابات

- تمهيد:

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

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

وسوف نتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين :

- المبحث الأول: عموميات حول مراجعة الحسابات.
- المبحث الثاني: الجوانب العملية لمراجعة الحسابات.

المبحث الأول: ماهية مراجعة الحسابات

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

المطلب الأول: التطور التاريخي لمراجعة الحسابات¹

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

قدامى اليونان كانوا يعينوا موظف للمراجعة وحفظ سلامة الحسابات العامة بعد الإنتهاء من عملية التسجيل، وكذلك الرومان قاموا بوضع نظام يفصل بين الشخص المسؤول عن المصروفات والشخص المسؤول عن المقبوضات.

وقد أولت الدول العريقة في مهنة المحاسبة والمراجعة جل إهتمامها بهذه المهنة والقائمين بها، فأنشأت سجلات لقيود المحاسبين والمراجعين، وتدل الوثائق التاريخية على أن ستة (6) من المحاسبين قد سجلوا أسماءهم في سجل مدينة أدنبرة بالمملكة المتحدة وذلك في سنة 1773 ثم وصل عددهم إلى ثمانية (8) سنة 1834، وسجل شخص واحد (1) إسمه في مدينة لندن سنة 1776، ثم بلغ عدد المراجعين المسجلين أربعة و أربعين (44) في سنة 1820، ووصل إلى 464 في سنة 1876.

أما في الولايات المتحدة الأمريكية فيشير التاريخ القديم على أن إثني عشر (12) محاسباً ومراجعاً قد سجلوا أسماءهم في مدينة نيويورك في سنة 1870 ثم إرتفع عددهم إلى 66 سنة 1890 ثم وصل هذا العدد إلى 183 محاسباً ومراجعاً سنة 1899، أما في مدينة شيكاغو فلقد سجل ثلاثة فقط سنة 1880، إرتفع عددهم إلى 24

¹ غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، ط 1 ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، الأردن، 2006، ص13.

مراجعا سنة 1890، ثم إلى 71 في سنة 1899، وتشير معظم المراجع في هذا الموضوع إلى أن المراجعة كانت تهدف في هذا الوقت إلى²:

- إكتشاف الغش؛
- إكتشاف الأخطاء الفنية؛
- إكتشاف الأخطاء في المبادئ المحاسبية.

ونتيجة لتطور النشاط الإقتصادي وتعدد مجالاته وتنوع الأشكال القانونية للمنشآت فإن هدف المراجعة أضحى أهم وأوسع مما استدعى معه التطوير في إجراءاتها ووسائل إيصال نتائجها إلى المستفيدين، بينما هدف المراجعة في مراحل تطورها الأولية كان وقائي بحت وينحصر في إكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، وخلال النصف الأول من القرن الحالي تحول هدف المراجعة إلى تقرير ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة صادقة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها، وعن المركز المالي في نهاية الفترة³.

المطلب الثاني: تعريف مراجعة الحسابات

يقصد بالمراجعة أو تدقيق الحسابات بأنها "فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات و الدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق، فحصا انتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي لذلك المشروع، في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج الدورة من ربح أو خسارة"⁴.

كما عرفت المراجعة على أنها "فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم و السجلات والعمليات والفعالية (المالية و غير المالية) لأي منشأة وأن يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني من خلال تقديره"⁵.

ومن التعاريف الأخرى الشاملة للمراجعة، ما ذكرته إحدى لجان جمعية المحاسبة الأمريكية، بأن المراجعة "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية، وتقييمها بطريقة

² رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر و التطبيق، الفاروق الحديثة للطباعة والنشر، مصر، 1987، ص ص10-11.

³ أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1، دار الصفاء، الأردن، 2000، ص ص5-6.

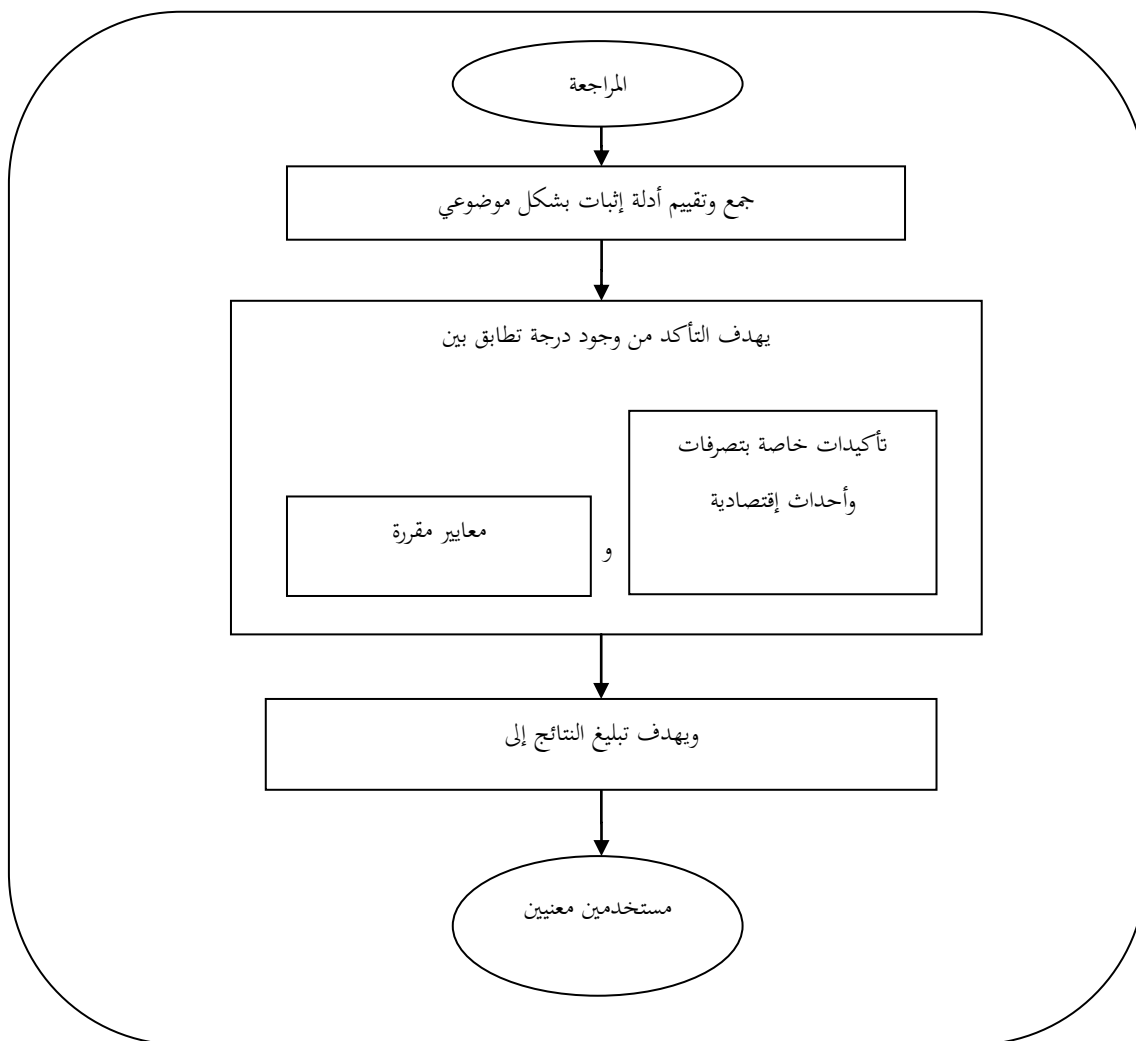
⁴ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص13.

⁵ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 14.

موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية⁶.

ومن التعريفات السابقة يمكن تعريف المراجعة بأنها: "عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة إقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون الوحدة الإقتصادية لمساعدتهم في إتخاذ القرارات"⁷.

الشكل رقم 01: يوضح المفاهيم المرتبطة بتعريف المراجعة



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص20.

⁶ محمد سمير الصبان، عبدالله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص17.

⁷ منصور أحمد البديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الإتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص13.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية مراجعة الحسابات

الفرع الأول: أهداف مراجعة الحسابات

تمثل الأهداف بصفة عامة الغايات المرجو تحقيقها من نشاط معين، ويتمثل الهدف الرئيسي للمراجعة في التعبير الصادق عن الرأي في القوائم المالية المعدة عن هذا النشاط، وهذا الرأي يتم التوصل إليه بعد إجراءات طويلة استنباطية وأحكام منطقية⁸.

مما سبق يمكن لنا القول بأن للمراجعة أهداف أصلية وأخرى تبعية يمكن تلخيصها على النحو التالي⁹:

أولاً: الأهداف الأصلية: وتتمثل في:

- التحقق من أن جميع العمليات قيدت تقييدا صحيحا طبقا للقواعد المحاسبية السليمة والصحيحة وكذلك الحسابات الختامية للميزانية؛
- إبداء الرأي عما إذا كانت الحسابات الختامية أو حسابات لنتيجة تبين بصدق ووضوح نتيجة الأعمال الصحيحة و الصادقة على الفترة الزمنية التي أعدت عنها، ومدى تعبيرها عن حقيقة نشاط المشروع خلالها؛
- إبداء الرأي عما إذا كانت الميزانية تعبر بصدق ووضوح عن حقيقة المركز المالي للمشروع في تاريخ إعدادها.

ثانياً: الأهداف التبعية: وتشمل:

- إكتشاف الأخطاء والغش؛
- منع حدوث الأخطاء والغش عن طريق الدقة في تصميم نظم الرقابة الداخلية، والأثر النفسي و الأدبي الذي تحدثه عملية المراجعة على الموظفين بالمشروع.

ويمكن، بوجه الإجمال، حصر أهداف المراجعة في نواح عدة أهمها¹⁰:

- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع و سجلاته، وتقدير مدى الإعتماد عليها؛
- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات؛

⁸ السيد محمد، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008، ص 34-35.

⁹ رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

¹⁰ خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات، ط 4، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 14.

- إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش؛
- تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق (المراجع) المفاجئة للمشروع وتدعيم أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه.

الفرع الثاني: أهمية مراجعة الحسابات

تعتبر المراجعة وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المنشأة وخارجها ولا تعتبر غاية بحد ذاتها، حيث أن القيام بعملية المراجعة يجب أن تخدم العديد من الفئات التي تجدها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة ومن هذه الأطراف¹¹:

أولاً: إدارة المنشأة

تعتبر المراجعة مهمة لإدارة المشروع حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط وإتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على المراجعة يجعل من عمل المدقق (المراجع) حافزاً للقيام بهذه المهام، كذلك تؤدي مراجعة القوائم المالية إلى توجيه الإستثمار لمثل هذه المنشأة.

ثانياً: المؤسسات المالية والتجارية والصناعية

تعتبر المراجعة ذات أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات عند طلب العميل قرض معين أو تمويل المشروع حيث أن تلك المؤسسات تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

ثالثاً: الجهات الحكومية

تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب، منح القروض والدعم لبعض النشاطات، بالإضافة إلى الإتحادات والنقابات تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة وأي طرف آخر.

المطلب الرابع: مبادئ وفروض مراجعة الحسابات

¹¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 19-20.

الفرع الأول: مبادئ مراجعة الحسابات

يجدر الإشارة إلى أن تناول مبادئ مراجعة الحسابات تتطلب تحديد أركانها وهي:

- ركن الفحص؛
- ركن التقرير.

وبناءً على ذلك فإن مبادئ مراجعة الحسابات يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:

أولاً: مبادئ المراجعة المتعلقة بركن الفحص:

تتعلق المراجعة عند الفحص بعدة مبادئ تتمثل في¹²:

- 1- **مبدأ تكامل الإدارة الرقابي:** ويعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية و المحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على إحتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.
- 2- **مبدأ الشمول في مدى الفحص الإختباري:** ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص جميع أهداف المؤسسة الرئيسية والفرعية وكذلك جميع التقارير المالية المعدة بواسطة المؤسسة، مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف وتلك التقارير.
- 3- **مبدأ الموضوعية في الفحص:** ويشير هذا المبدأ إلى ضرورة الإقلال إلى أقصى حد ممكن من عنصر التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص و ذلك بالإسناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصاً اتجاه العناصر و المفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً، وتلك التي يكون إحتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.
- 4- **مبدأ فحص مدى الكفاية الانسانية:** ويشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المؤسسة، بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية تكوين الرأي الصحيح لدى المراجع عن إحداه المؤسسة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والخوافز والإتصال والمشاركة.

ثانياً: مبادئ المراجعة المتعلقة بركن التقرير

¹² أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 22

تنتهي عملية المراجعة بكتابة التقرير النهائي الذي يعبر عن ملخص كامل لما قام به المراجع، إلا أن كتابة هذا التقرير تتطلب وجود عدة مبادئ والتي تتمثل في¹³:

1- **مبدأ كفاية الإتصال:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير مراجع الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الإقتصادية للمؤسسة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير.

2- **مبدأ الإفصاح:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المراجع عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ الأهداف للمؤسسة، ومدى التطبيق للمبادئ والإجراءات المحاسبية والتغير فيها، وإظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية، وإبراز جوانب الضعف -إن وجدت- في أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات.

3- **مبدأ الإنصاف:** ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المراجع، وكذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين و المهتمين بالمؤسسة سواء داخلية أو خارجية.

4- **مبدأ النسبية:** ويهدف هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجهه به المراجع، وأن تبقى تحفظاته ومقترحاته على أسباب حقيقية وموضوعية.

وما هو جدير بالذكر أن المبدأ عبارة عن نتائج أو تعميمات مشتقة من مفاهيم وبدييات ومصادرات المجال وأن تكون متسقة مع هذه المقومات، وكما أنها تكون قادرة على تفسير الإجراءات والطرق المحاسبية المتبعة فعلاً في التطبيق العملي، كما يجب أن تصاغ في شكل قضايا تفسيرية وهذه القضايا قد تكون غائية أو سببية.

الفرع الثاني:فروض مراجعة الحسابات¹⁴

يمكن تعريف الفروض بصفة عامة على أنها معتقدات ومتطلبات أساسية سابقة تعتمد عليها الأفكار والمعتقدات والمقترحات والتوصيات والقواعد الأخرى، وتعتمد نظرية المراجعة بصفة عامة على الفروض الأساسية التالية:

- ليس هناك تعارض متوقع أو محتمل في المصالح بين المراجعين ومعدّي البيانات والمعلومات المالية؛
- يتصرف المراجع في أداء عمله كمراجع فقط؛

¹³ محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي بالمدية، الجزائر، 2007-2008، ص21.

¹⁴ السيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص33.

- إلزام المراجع بسلوك وقواعد المهنة المتعارف عليها والتي يتم استحداثها مطلقاً؛
- النتائج الإقتصادية التي تزعم المنشأة تحقيقها يمكن فحصها ومراجعتها والتحقق من مدى صدقها، بمعنى يمكن تدقيقها؛
- توافر نظم رقابة داخلية جيدة يعني إمكانية أكبر في الإعتماد على البيانات والمعلومات المالية المتاحة؛
- ما حدث في الماضي سيحدث في المستقبل ما لم يكن هناك العكس؛
- أن العرض الصادق والعاقل للقوائم المالية يعني ضمناً استخدام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً أو أية معايير أخرى مقررة ومتعارف عليها.

المطلب الخامس: أنواع مراجعة الحسابات ومعاييرها

الفرع الأول: أنواع مراجعة الحسابات

أولاً: من حيث الإلزام:

تنقسم المراجعة من حيث الإلزام القانوني إلى نوعين:

- 1- **المراجعة الإلزامية:** وهي المراجعة التي تلزم المنشأة بها وفقاً للقانون والتشريعات السائدة في الدولة (قانون الشركات)، حيث أنه يلتزم المشروع بتعيين مدقق حسابات خارجي لتدقيق حسابات المنشأة ويتم تعيينه عن طريق الجمعية العامة بعقد بين المنشأة والمدقق (المراجع) يتحدد بموجبه الأتعاب التي سوف يتقاضاها المدقق نظير عمله¹⁵.
- 2- **المراجعة الاختيارية**¹⁶: وهي المراجعة التي تتم دون إلزام قانوني تحتم القيام بها، ففي المنشآت الفردية وشركات الأشخاص قد يتم الإستعانة بخدمات المراجع الخارجي في مراجعة حسابات المشروع واعتماد قوائمه المالية الختامية، نتيجة للفائدة التي تتحقق مع وجود مراجع خارجي من حيث اطمئنان الشركاء على صحة المعلومات المحاسبية عن نتائج الأعمال والمركز المالي، والتي تتخذ كأساس لتحديد حقوق الشركاء وخاصة في حالات الانفصال أو إنضمام شريك جديد.

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

¹⁵ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 27.

¹⁶ محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 33-34.

ثانيا: من حيث القائم بعملية المراجعة:

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

- 1- **المراجعة الخارجية:** يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها الفحص الإنتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة¹⁷.
 - 2- **المراجعة الداخلية:** لقد كان ظهور المراجعة الداخلية لاحقا للمراجعة الخارجية، ومن ثم فهي تعتبر حديثة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية، ولقد نشأت المراجعة الداخلية بناء على إحتياجات الإدارة لأحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية، فالمراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الادارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى¹⁸.
- ومن التعريفين السابقين لطبيعة كلا من المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، يمكن إعداد الجدول التالي لإبراز أوجه الاختلاف بين دور كلا من المراجع الخارجي والمراجع الداخلي:

¹⁷ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره ، ص ص16-17.

¹⁸ محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، مرجع سبق ذكره، ص42.

الجدول رقم 01: الفرق بين المراجع الخارجي و المراجع الداخلي

المراجع الخارجي	المراجع الداخلي	معيّار التفرقة
1. الهدف أو الأهداف.	1. الهدف الرئيسي : خدمة	الهدف الرئيسي :خدمة الإدارة،عن طريق طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدّها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي.
2. نوعية من يقوم بالمراجعة.	2. الهدف الثانوي : اكتشاف	ومنع الأخطاء و الغش والانحراف عن السياسات الموضوعة.
3. درجة الاستقلال في أداء العمل و إبداء الرأي.	شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.
4. المسؤولية.	مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.	مسؤول أمام الادارة، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.
5. نطاق العمل.	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فيقدر المسؤوليات التي تتعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي، يكون نطاق عمله.
6. توقيت الأداء.	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة.	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.

المصدر: مُجَدِّد سَمِير الصَّبَان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص ص 44-45.

ثالثاً: من حيث مجال أو نطاق المراجعة:

تنقسم المراجعة من حيث مجال أو نطاق المراجعة إلى نوعين:

- 1- **المراجعة الكاملة:** وهي التي تتضمن فحص وتدقيق جميع العمليات التي تمت في المنشأة خلال الفترة المحاسبية، بمعنى أن تكون مراجعة وتدقيق شامل للعناصر والنواحي التالية¹⁹:
 - جميع العمليات المالية الصغيرة والكبيرة على حد سواء؛
 - جميع القيود الدفترية المسجلة في دفاتر اليومية على اختلاف أنواعها؛
 - جميع الحسابات التي تتضمنها دفاتر الأستاذ على اختلاف أنواعها؛
 - جميع التسويات المحاسبية التي تمت خلال الفترة؛
 - جميع المستندات والأوراق والملفات والسجلات والدفاتر؛
 - ويلجأ المراجع الخارجي إلى اتباع أسلوب المراجعة الكاملة في الغالب عندما تكون نتيجة تقييمه لنظام الرقابة غير مرضية مما يجعله غير مطمئن تماماً لقوة هذا النظام فيضطر إلى استخدام أسلوب المراجعة الكاملة لتنفيذ برنامج عمله.

- 2- **المراجعة الجزئية**²⁰: من الوصف السابق للمراجعة الكاملة أو الشاملة فإن بمعنى المراجعة الجزئية يتضح تلقائياً بأنها تلك التي يرتبط فيها المراجع بالقيام بعمل معين فقط، أو يكون مقيداً بأي صورة من الصور في التقصي والفحص الذي يقوم به كأن يعهد إليه مراجعة العمليات الآجلة من مشتريات ومبيعات ومردوداتها، أو بمراجعة العمليات النقدية أو مراجعة عمليات المخازن وفي هذه الحالة تكون المراجعة جزئية.

وحيث أن عمل المراجع يتحدد بمراجعة عمليات أو بيانات محاسبية معينة لغرض معين، وعلى ذلك فتقرير المراجع لا ينصب على نتيجة مراجعته للعمليات المحددة له، ومسؤوليته تتحدد في إطار ما من عمل، ولذلك يتعين أن يحدد نطاق عملية المراجعة الجزئية بكل دقة ووضوح نظراً لما يترتب على ذلك من تحديد مدى مسؤولية المراجع عن مستوى العناية التي بذلها في تنفيذ الواجب المكلف به.

¹⁹ السيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 42-43.

²⁰ رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مرجع سبق ذكره، ص 35.

رابعاً: من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراءات الاختبارات:

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

- 1- **المراجعة النهائية:** هي المراجعة التي تبدأ بعد انتهاء إدارة الحسابات من أعمالها و إعداد القوائم والحسابات الختامية، وفي الغالب يتفرغ المراجع أو بعض مساعديه فترة زمنية معينة (أسبوع أو أسبوعين مثلاً) بعد إنتهاء السنة المالية للشركة ليتولى خلالها فحص ومراجعة حسابات وعمليات الشركة للتأكد من أن ما تحقق من نتائج يعتبر تعبيراً صادقاً عما أنجز من أعمال، ويقوم بعد ذلك بإعداد تقرير المراجعة المطلوب منه²¹.
- 2- **المراجعة المستمرة:** وفي هذه الحالة تتم عمليات الفحص وإجراء الاختبارات على مدار السنة المالية للمنشأة، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقاً لبرنامج زمني محدد مسبقاً، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية²².

خامساً: من حيث حجم الاختبارات

عند تصنيف المراجعة حسب حجم الاختبارات، نلاحظ نوعين: مراجعة شاملة و مراجعة إختبارية²³:

- 1- **المراجعة الشاملة:** هذه المراجعة تصلح للمؤسسات ذات الحجم الصغير وذلك لإمكانية فحص جميع القيود و المفردات محل الفحص وبالتفصيل، عكس المؤسسات الكبيرة، فلا يمكن القيام بهذا النوع من المراجعة لكبر حجم العمليات التي تقوم بها، فالقيام بهذا النوع من المراجعة في هذه المؤسسات يؤدي إلى زيادة أعباء عملية المراجعة والوقت الواجب لها بدون نسيان التكلفة.
- 2- **المراجعة الإختبارية:** إن زيادة حجم المؤسسات والعمليات التي تقوم بها أدى إلى إستحالة القيام بمراجعة شاملة لكل القوائم المالية والمفردات بالتفصيل، لذا استوجبت الحاجة للجوء على المراجعة الإختبارية التي تعني قيام المراجع بمراجعة جزء من الكل، أي اختيار عدد من العناصر والقوائم المالية والمحاسبية التي تمثل المجتمع من أين تم أخذ العينة ثم يقوم المراجع بإبداء رأيه انطلاقاً من هذه العينة.

²¹ السيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 48.

²² محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، مرجع سبق ذكره ، ص52.

²³ محي الدين محمود عمر، مرجع سبق ذكره، ص29.

الفرع الثاني: معايير مراجعة الحسابات

المعايير هي أنماط يلزم تحقيقها وأخذها في الاعتبار عند الأداء الفعلي، ومعايير المراجعة هي التي يجب أن يراعيها ويلتزم المراجع بها أثناء أداء مهمته المهنية²⁴. وتنقسم المعايير إلى ثلاث مجموعات:

أولاً: المعايير العامة:

وهي معايير تشمل النقاط التالية²⁵:

- يجب أن يقوم بالمراجعة شخص أو أشخاص لديهم التدريب والكفاءة الفنية المناسبة لأداء عملية المراجعة، تضع معظم الدول قوانين بمتطلبات القيام بمراجعة مستقلة مثل الحصول على شهادات معينة والتدريب لفترات معينة؛
- يجب أن يحافظ المراجع على إستقلاله إتجاه جميع الأمور المتعلقة بمهمة المراجعة؛
- وفي بعض الاحيان يكون الإستقلال هو أهم المعايير على الإطلاق فوظيفة المراجعة تتطلب الإستقلال وبدونه لا يكون هناك مراجعة؛
- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة عند أداء عملية المراجعة وإعداد التقرير.

ثانياً: معايير العمل الميداني.

ترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية المراجعة، والإجراءات الفنية كما تبرز لنا هذه المعايير أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم تحديد الإختبارات وتشمل هذه المعايير على²⁶:

1- التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الجاد على أعمال المساعدين، بحيث يركز على عنصر الوقت من حيث:

- توقيت تعيين المدقق الخارجي؛
- توقيت القيام بالمراجعة؛
- توقيت تنفيذ إجراءات المراجعة.

²⁴ السيد محمد ، مرجع سبق ذكره، ص34.

²⁵ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص38-39.

²⁶ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص27.

2- يجب أن تتم دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة كأساس لتحديد مدى الإعتماد عليه، وبالتالي تحديد حجم الإختبارات اللازمة والتي تحدد إجراءات التدقيق (المراجعة) الضرورية.

ويمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المنشأة بالوسائل التالية:

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية؛
- استخدام خرائط التدقيق (المراجعة) لوصف نظام الرقابة الداخلية؛
- إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.

ثالثاً: معايير تقديم التقارير

وتشمل هذه المعايير على²⁷:

- يجب أن ينص تقرير المراجع على ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- يجب أن يحدد تقرير المراجع الظروف التي أدت إلى تغيير السياسات أو التقديرات المحاسبية من فترة إلى أخرى (إن وجدت مثل هذه التغييرات) وهذا يعني أن المراجع قد وجد أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يتم تطبيقها باستمرار من خلال الثبات، إلا في الحالات التي يحدث فيها تغيير، فيجب أن يوضح ذلك، ويجب أن يوضح التقرير أن الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية قد تم بطريقة مناسبة، إلا إذا نص القانون على غير ذلك؛
- يجب أن يتضمن تقرير المراجع رأيه في القوائم المالية ككل، وحينما لا يمكنه التعبير عن رأي شامل فيجب ذكر أسباب ذلك كما يجب أن يحتوي التقرير على إشارة واضحة لعمل المراجع وحدود المسؤولية التي يتحملها.

²⁷ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 40-41.

المبحث الثاني: الجوانب العملية لمراجعة الحسابات

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

المطلب الأول: الإجراءات التمهيدية لمراجعة الحسابات

تعكس إجراءات المراجعة التصرفات والممارسات أو السلوك الواجب أدائه من طرف المراجع لتحقيق نشاطه و تنفيذه، ويمكن تلخيصها في برنامج المراجعة، وبعبارة أخرى، فإن إجراءات المراجعة تعبر عن الوسيلة التي من خلالها يقوم المراجع بتنفيذ مهمته، وهي غالبا تعبر عن برنامج المراجعة إبتداء من الأعداد والتخطيط وانتهاء بكتابة التقرير النهائي للجهة المعنية²⁸.

ومن أجل تحسين فعالية المراجعة وتحسين كفاءتها، فإنه على المراجع أن يتبع بعض الإجراءات الجديدة وهي كالتالي²⁹:

الفرع الأول: التأكد من صحة تعيينه مراجعا للحسابات

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

أولاً: منشآت الأفراد:

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

ثانياً: منشآت المساهمة:

فإذا كانت الشركة جديدة فإن على المراجع الإطلاع على عقد الشركة والنظام الداخلي حيث يرد إسم المنتج.

²⁸ أمين السيد أحمد لطفي، إرشادات المراجعة، دار النهضة العربية، مصر، 1993، ص10.

²⁹ محمد سعيد شهبان، الوجيز في مراجعة وتدقيق الحسابات، جمعية عمال المطابع، مصر، بدون تاريخ نشر، صص 55-56.

الفرع الثاني: التأكد من نطاق عملية المراجعة

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

الفرع الثالث: الحصول على معلومات تمهيدية عن المنشأة

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

الفرع الرابع: زيارة إستطلاعية للمنشأة

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

الفرع الخامس: فحص النظام المحاسبي للمنشأة

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

الفرع السادس: الإطلاع على الحسابات الختامية والقوائم المالية للفترات السابقة

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

الفرع السابع: التعرف على العاملين في المنشأة مسؤولية كل منهم

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

الفرع الثامن: فحص مركز المنشأة من الناحية الضريبية

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

الفرع التاسع: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

وتعتبر من أهم الخطوات لأن عملية المراجعة تحولت من كاملة تفصيلية إلى إختيارية تقوم على أسلوب العينات الإحصائية والإختبارات، وتتوقف كمية الإختبارات وحجم العينة على درجة متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد.

المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية

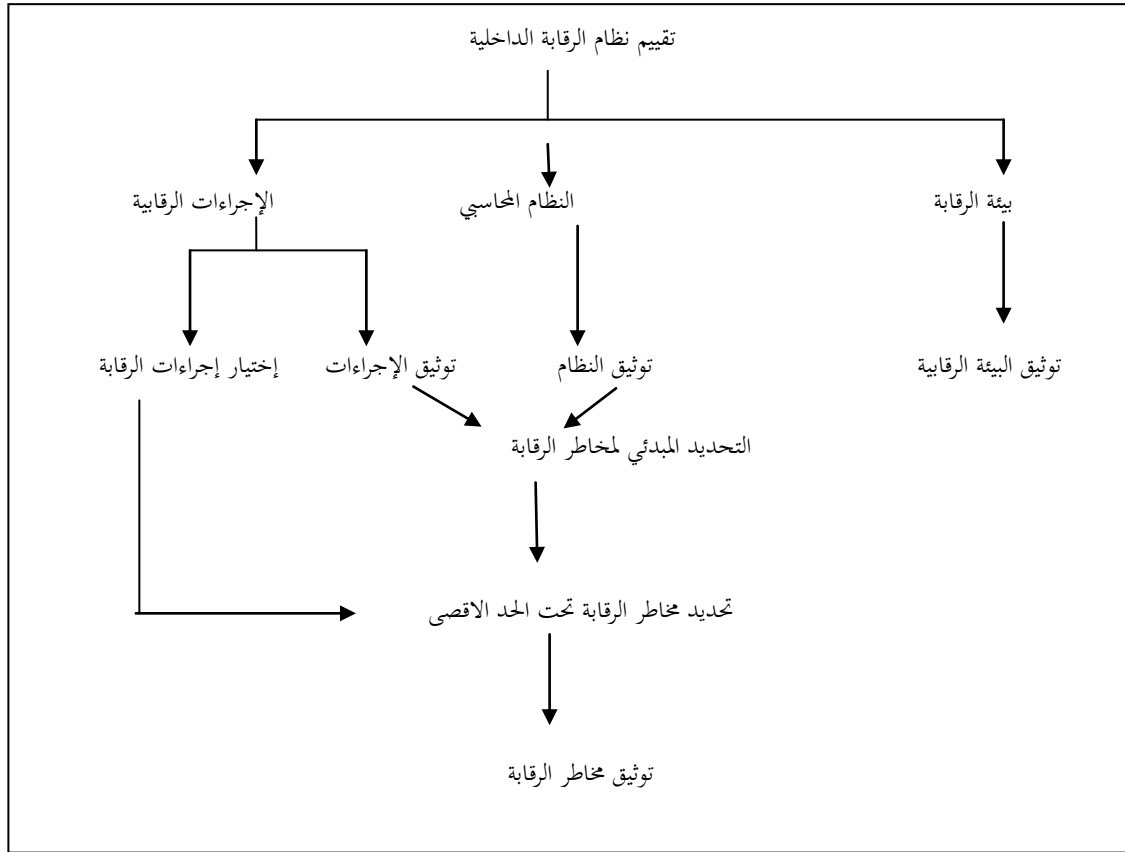
الفرع الأول: مفهوم نظام الرقابة الداخلية³⁰

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

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

- توفير الحماية اللازمة لأصول المنشأة؛
- توفير الدقة في البيانات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها؛
- زيادة الكفاءة الانتاجية؛
- التحقق من الإلتزام بالسياسات الإدارية الموضوعية؛
- تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات و المسؤوليات.

الشكل رقم 02: هيكل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط1، الأردن، 2006، ص205.

الفرع الثاني: حدود الرقابة الداخلية³¹

يمكن للرقابة الداخلية أن تقدم الكثير للحماية ضد الأخطاء والتناقضات والتأكيد على الإعتماد والثقة في البيانات المحاسبية، إلا أنه من الأهمية بمكان معرفة أنه توجد حدود وقيود ملازمة لأي هيكل رقابة داخلية، فمن الممكن أن تقع الأخطاء في تنفيذ إجراءات الرقابة نتيجة عدم الإهتمام والإهمال، أو عدم فهم التعليمات أو عوامل شخصية أخرى.

بالإضافة إلى ذلك، فإنه بدون المشاركة الفعالة من مجلس الإدارة ووجود قسم مراجعة داخلية فعال، فإنه يمكن للإدارة أن تهيم على هيكل الرقابة الداخلية بسهولة، كما أن إجراءات الرقابة التي تتم من خلال الفصل بين الواجبات والمسؤوليات يمكن تطويقها والتغلب عليها إذا حدث تواطؤ بين الموظفين المرتبطين بعملية معينة.

³¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 56-57.

كما أن توافر الحد الأقصى من الرقابة الداخلية الفعالة محدود باعتبار التكلفة، فليس من الملائم في إطار اعتبارات التكلفة إنشاء هيكل رقابة داخلية يوفر حماية مطلقة ضد الإحتيال والחסائر، ولذلك يكون التأكد المعقول ضد الأخطاء والغش هو أفضل وسيلة يمكن تحقيقها في ضوء ظروف المنشآت المختلفة.

الفرع الثالث: عناصر نجاح نظام الرقابة الداخلية

مما سبق نستطيع تحديد العناصر والنواحي المختلفة التي يعتمد عليها نجاح نظام الرقابة الداخلية في المشروع فيما يلي³²:

- تحديد مدى فهم القائمين على العمل الرقابي داخل المشروع لطبيعة عملهم تحديدا واضحا ودقيقا وخاصة مفهوم الرقابة وحدودها القانونية؛
- تحديد وتوضيح مسؤولية القائمين بإنجاز الأعمال و الأنشطة والبرامج من خلال تحديد مختلف المستويات الادارية في التنظيم؛
- تحديد مدى توافر الموارد المختلف في المشروع و اللازمة و الملائمة لتحقيق وإنجاز الأنشطة والبرامج بالشكل المطلوب والمناسب؛
- تحديد مدى فهم العاملين في المشروع كيفية تحقيق الإنجازات والنتائج ومن ثم الأهداف وفقا للسلطات والمسؤوليات المحددة خلال عملية الأداء وذلك من خلال ما يعرف بالتقارير دورية في هذا المجال.

المطلب الثالث: أدلة وقرائن الإثبات

الفرع الأول: مفهوم القرائن أو أدلة الإثبات:

إن القرينة تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الانسان لتمكينه من إتخاذ قرار معين في موضوع جدي. وكذلك فالقرينة: "اصطلاحا يدل على نسبة، فهو يبلور علاقة بين عنصرين، الأول يراد برهنته، والثاني الذي يستخدم لبرهنة العنصر الأول، ومن الملاحظ أن العنصر الأول يمثل فرضا معين في حين أن العنصر الثاني يمثل حقيقة تهدف إلى إثبات أن العنصر الأول حقيقة أيضا"³³.

³² السيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 83-84.

³³ محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 289-290.

وفي مجال المراجعة سنجد أن القرائن و أدلة الإثبات -طبقا للتعاريف السابقة - ضرورة لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى سلامة القوائم المالية، مع أن بعض عناصر تلك القوائم ليست جدلية أو متنازع عليها، ولكنها جميعا تحتاج إلى إبداء الرأي الموضوعي المعتمد على دليل أو قرينة.

الفرع الثاني: طرق الحصول على أدلة الإثبات:

يحصل المراجع على أدلة الإثبات بمزاوئته لكل من إجراءات مدى الإلتزام وإجراءات التحقق بطريقة أو أكثر من الطرق الآتية³⁴:

- الفحص المستندي - الملاحظة - الإستفسار والمصادقة
- الفحص الحسابي - الفحص التحليلي

أولا: الفحص المستندي:

وهو إختبار السجلات والمستندات و الأصول الملموسة ويوفر ذلك أدلة تختلف في درجة الإعتماد عليها طبقا لطبيعتها ومصدرها ومدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في إعدادها وتشغيلها وتبويب الأنواع الأساسية للأدلة المستندية وفقا لدرجة الثقة فيها طبقا لما يلي:

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

ثانيا: الملاحظة:

وتتمثل في مشاهدة تشغيل أو إجراء يتم بمعرفة الآخرين.

ثالثا: الإستفسار والمصادقات:

يتمثل في الحصول على معلومات سليمة من أشخاص ذوي معرفة سواء من داخل المنشأة أو خارجها.

³⁴ محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة، شركة الجلال للطباعة، مصر، 2003، ص187.

رابعاً: الفحص الحسابي:

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

خامساً: الفحص التحليلي:

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

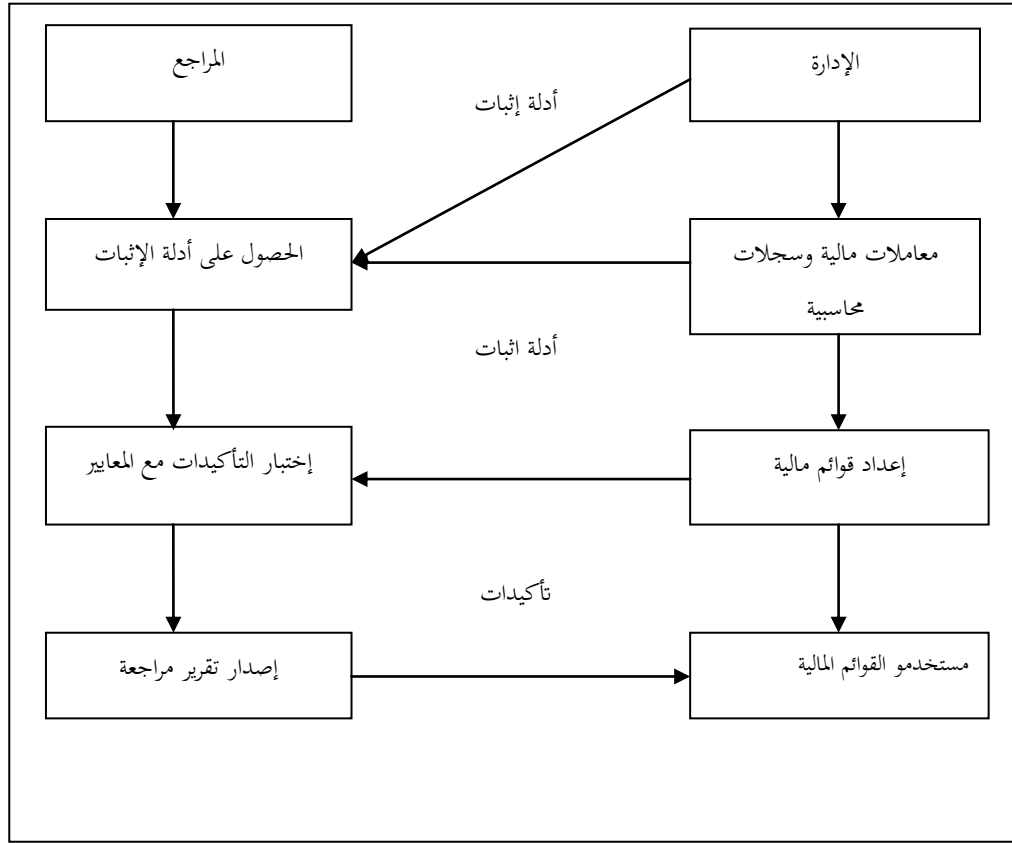
المطلب الرابع:مراجعة القوائم المالية³⁵

بصفة عامة تتضمن القوائم المالية الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية بالإضافة إلى الايضاحات المتممة لتلك القوائم والتي توضح السياسات المحاسبية المتبعة فضلاً عن أية بيانات تفسيرية أو جداول أخرى مكملّة، والهدف الرئيسي لإصدار تلك القوائم يتركز في توفير المعلومات المرتبطة بالموقف المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية لأغراض إتخاذ القرارات الإقتصادية لمستخدمي تلك القوائم.

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

³⁵ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص23.

الشكل رقم 03: يوضح نظرة عامة على مراجعة القوائم المالية



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص24.

إن عملية مراجعة القوائم المالية يتم تصميمها بهدف الحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من أي تحريفات مادية، ويشهد المراجعون على أن عملية عرض المعلومات المالية قد تمت طبقاً لمعايير محددة، فالمراجعون لا يشهدون أو يبدون رأيهم على مدى القوة المالية للمنشأة أو مدى مخاطر أعمال المنشأة محل المراجعة³⁶.

يوجد أهداف لمراجعة القوائم المالية منها³⁷:

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

³⁶ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 23، 24.

³⁷ محمود محمد عبدالسلام البيومي، مرجع سبق ذكره، ص 156.

إلا أنه يجب ألا يتصور مستخدم هذه القوائم أن إصدار الرأي على قوائم مالية يضمن مستقبل المشروع أو تقييم القائمين بإدارة المشروع.

المطلب الخامس: إعداد تقرير المراجعة³⁸

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

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

- إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ الحسائية المتعاف عليها؛
- وأن هذه المبادئ طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة؛
- تعبر القوائم المالية بشكل كاف و مناسب عن ما تضمنه من المعلومات؛
- رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة.

و كذلك أكدت المنظمات المهنية على ضرورة توحيد هذا التقرير كي يتسنى لكافة المستخدمين فهم محتواه على اختلاف مستوياتهم بمعنى أن يكون هناك نموذج موحد في الحالات المتشابه وأيضا حددت أنواع تقارير المراجعة التي يجب أن ترفق بالقوائم المالية حيث تم توحيد اللغة المستخدمة في كتابة التقرير.

³⁸ أحمد محمد مخلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الاردنية ، رسالة الماجستير في علوم التدبير، جامعة الجزائر، 2006-2007، ص 51.

ويتكون تقرير المراجعة من العناصر الشكلية التالية³⁹:

- 1- **تحديد الفترة التي يتناولها التقرير:** حيث أن عملية المراجعة تحدد بفترة مالية معينة، مما يلزم معه أن يكون هذا التقرير عن تلك الفترة، تحديدا لمسؤولية المراقب عنها.
- 2- **ذكر إسم المنشأة:** يجب أن يكون موضحا بالتقرير بكل دقة إسم المنشأة المقدم عنها التقرير وكذلك نوعها حتى لا يستخدم التقرير لشركة أخرى.
- 3- **الدقة والوضوح:** يجب أن تكون عبارات التقرير دقيقة وواضحة ولا تحمل أكثر من معنى، ولقد أشارت إلى ذلك المادة الحادية عشر(11) من دستور مهنة المحاسبة والمراجعة حيث نصت على "يجب على مراقب الحسابات أن يستعمل في تقريره أسلوبا واضحا ولا يحتمل إختلاف التأويل...".
- 4- **توقيع المراقب:** يجب أن يوقع المراقب على التقرير بنفسه، وقد إستقر العرف بين مراقبي الحسابات بذكر إسم الجمعية أو المعهد الذي ينتمي إليه المراقب ورقمه في سجل المحاسبين و المراجعين.
- 5- أن يشتمل على البيانات التي استوجبها قانون الشركات وأي قانون خاص وكذلك أي بيانات أخرى يتضمنها القانون النظامي للشركة.

³⁹ محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 167.

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

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

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

الفصل الثاني:

الإطار النظري لجودة المعلومات المحاسبية وعلاقتها

بالمراجعة

- تمهيد:

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

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

ومع إعتبار أن المعلومة المحاسبية وسيلة للتسيير، يتطلب أن تتميز هذه المعلومة بالمصداقية والصحة وتعبيرها العادل عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وهذا بالإضافة إلى الملائمة والموثوقية والتجاوب مع مختلف إحتياجات الأطراف المستفيدة منها، ويبحث فيها الثقة عند إعتداد هذه المعلومات في مختلف مجالات إتخاذ القرارات المختلفة من أجل تحقيق الأهداف المرجوة، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل من خلال:

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

المبحث الأول: مدخل حول المعلومات المحاسبية

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

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

المطلب الأول: مفهوم المعلومات المحاسبية

قبل تعريف المعلومات المحاسبية، وجب تعريف ولو باختصار المعلومات وكذا المحاسبة، فالمعلومات هي منتج نظام المعلومات، وهنا يجب التفرقة بين البيانات و المعلومات، فالبيانات هي حقائق خام وقد تكون أرقاما أو حتى رموزا، وهي تمثل مدخلات نظام المعلومات وبالتالي فإن المعلومات هي بيانات تم تحويلها إلى معلومات وذلك بتشغيلها، والمعلومات هي المعرفة التي لها معنى ومفيدة في تحقيق الأهداف⁴⁰.

أما المحاسبة هي نشاط يقوم على القياس و الإتصال من خلال حصر وتجميع وتشغيل وتحليل البيانات الاقتصادية، ثم إعداد التقارير اللازمة لإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المعنية والتي لها إهتمام بأنشطة المؤسسة سواء كانوا أطراف داخليين أو خارجيين⁴¹.

أما المعلومات المحاسبية فلها العديد من التعريفات، وبشكل عام فإن العملية تتمثل في التحليل للبيانات بهدف تقويم وترتيب الحقائق ووضعها في شكل يعبر عن معلومات مفهومة، لذا فإن الفرق الأساسي بين المعلومات والبيانات هو في أن كلا من المعلومات تشمل بالضرورة البيانات في حين لا تعتبر كل البيانات بالضرورة معلومات مفهومة تؤدي لزيادة الإدراك وتحسين عملية اتخاذ القرارات وبالتالي فالمعلومات تمثل بيانات مقدمة في صورة نافعة لمتخذ القرار، كما تسعى مهنة المحاسبة والعاملون فيها إلى زيادة فاعلية المخرجات الرئيسة للنظام المحاسبي وهي

⁴⁰ ثناء على القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص9.

⁴¹ مهدي مأمون الحسين، نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص216.

المعلومات المحاسبية، ومن خلال زيادة كفاءتها ومنفعتاتها وفعاليتها وتكاملية المعلومات المختلفة المفصح عنها وظهورها كوحدة واحدة، فإن الإهتمام قد أنصب على نوعية المعلومات والصفات التي يجب أن تتوفر فيها⁴².

و من أهم تعريفات المعلومات المحاسبية نجد أن المعلومات المحاسبية هي "كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الإقتصادية والتي يتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا"⁴³.

كما يمكن تعريف المعلومات المحاسبية بأنها "البيانات التي تمت معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معنى، تستخدم كأساس معين في عملية اتخاذ القرارات و التنبؤ بالمستقبل، ويتعين التوازن في إعداد هذه المعلومات من حيث الحاجة إلى التفصيل فيها من جهة، ومدى اختصارها على شكل دلالات رقمية مركزة من جهة أخرى لكي تكون ذات منفعة لمتخذي القرار"⁴⁴.

المطلب الثاني: خصائص ومكونات المعلومات المحاسبية

الفرع الأول: خصائص المعلومات المحاسبية

مما لا شك فيه أن المعلومات المحاسبية حتى تكون مفيدة للغرض الذي أعدت من أجله وهو مساعدة متخذي القرار (مستخدمي المعلومات المحاسبية) في اتخاذ قرارات صحيحة، يجب أن تتصف بعدد من الخصائص، وهذه الخصائص تنقسم إلى خصائص رئيسية وخصائص ثانوية كالتالي:

أولاً: الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية :

وتتمثل هذه الخصائص في خاصيتين وهما: خاصية الملائمة وخاصية الثقة⁴⁵ :

⁴² أكرم يحي علي الشامي، أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009، ص14.

⁴³ صدام محمد محمود الحياي وآخرون، أثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة تكريت للعلوم الادارية و الاقتصادية، مجلد 2، العدد 3، جامعة تكريت- العراق، 2006، ص133.

⁴⁴ احمد حلمي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر، ط1، دار المناهج للنشر و التوزيع، الأردن، 2007، ص8.

⁴⁵ محمد سمير الصبان وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية كنظام للمعلومات، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2012، ص ص19-20.

1- **خاصية الملائمة:** ويقصد بها ملائمة المعلومات المحاسبية كمخرجات لنظام المعلومات المحاسبي – للقرار المعين، أو بمعنى آخر أن المعلومات المحاسبية تكون ملائمة إذا كانت مفيدة وتقدم نفعاً لمتخذي القرارات، وبالتالي فإذا كانت المعلومات المحاسبية غير ملائمة لمتخذي القرارات فلن تكون مفيدة حتى ولو توافرت لها كافة الخصائص الأخرى للمعلومات، وبصفة عامة يمكن القول بأنه إذا كان رأي متخذ القرار لا يتأثر بالمعلومات فإنها تصبح غير ملائمة وبالتالي غير مفيدة لمتخذ القرار هذا.

ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة ينبغي توافر ثلاث خصائص وهي خاصية التغذية العكسية وخاصية القدرة على التنبؤ وخاصية التوقيت، فالمعلومات يجب أن تقدم تغذية عكسية عن الأعمال التاريخية التي تساعد على تأكيد أو تصحيح التوقعات الأولية، وهذه المعلومات يمكن أن تستخدم للمساعدة في التوقع للناتج المستقبلي، وعادة ما تقدم المعلومات الملائمة تغذية عكسية بقيمة تنبؤية في نفس الوقت، أيضاً خاصية التوقيت تلعب دوراً أساسياً في الحكم على ملائمة المعلومات، فالمعلومات التي تقدم بعد اتخاذ القرار لن تكون معلومات مفيدة حيث أنها لم تقدم أي منفعة لمتخذ القرار، فنظام المعلومات المحاسبي ينبغي أن يصمم لكي يقدم المعلومات في التوقيت المناسب.

2- **درجة الثقة:** ويقصد بهذه الخاصية أن المعلومات المحاسبية ينبغي أن تحوز ثقة مستخدميها وإلا فقدت الهدف منها، والثقة هنا ليست ثقة مطلقة بل هي عملية نسبية أو بمعنى آخر أن هناك درجات متفاوتة للثقة، ولتحقيق الهدف من وراء خاصية فإن المعلومات المحاسبية يجب أن تحتوي على مواصفات مكونة لخاصية الثقة وهي إمكانية التحقق والصدق في العرض والحيدة.

ويقصد بإمكانية التحقق أن المعلومات المحاسبية المتضمنة للقوائم المالية ينبغي أن تقدم نتائج يمكن الوصول إليها بواسطة مقاييس مستقلة وباستخدام نفس طرق القياس، وبطريقة أخرى أن معلومات القوائم المالية ينبغي أن تكون قابلة للتحقق والوصول لنفس النتائج من خلال محاسبين آخرين.

ثانياً: الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية:

وتتمثل هذه الخصائص في ما يلي:

1- **القابلية للمقارنة والاتساق:** تعد هذه الخاصية على قدر كبير من الأهمية بالنسبة للبيانات المالية المنشورة، إذ بدونها تصعب الاستفادة من تلك البيانات في مجال تقييم الأداء، ولكي تكون المعلومات المفصح عنها قابلة للمقارنة لا بد من توفر عنصرين أساسيين هما⁴⁶:

⁴⁶ محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 334-335.

- عنصر التوحيد بالنسبة للأساليب والطرق المتبعة في إعداد البيانات المالية المنشورة، وذلك سواء في مجالات القياس أو في مجالات الإفصاح، ويقصد بذلك أنه كي يكون بالإمكان مقارنة أداء الشركة (س) بأداء الشركة (ص) والعاملتان في نفس المجال (صناعة النسيج مثلا)، يشترط أن تكون الطرق التي تستخدمها (س) في مجال الإستهلاك وتقييم بضاعة آخر المدة مثلا هي نفسها المستخدمة في (ص).

- عنصر الإتساق وهذا العنصر مكمل لما سبقه ويعني ضرورة توافر التماثل في إتباع الأسس والمبادئ نفسها في مدار الفترات المالية المتتالية وذلك سواء في مجالات القياس أو في مجالات الإفصاح حتى تكون البيانات المالية المنشورة قابلة للمقارنة.

2- الشمول: بمعنى أن تكون المعلومات المقدمة معلومات كاملة تغطي كافة جوانب إهتمامات مستخدميها أو جوانب المشكلة المراد أن يتخذ بشأنها قرار، كما يجب أن تكون هذه المعلومات في شكلها النهائي، بمعنى أن لا يضطر مستخدمها إلى إجراء بعض عمليات تشغيل إضافية حتى يحصل على المعلومات المطلوبة، ومن أمثلة ذلك، قد لا يتضمن التقرير المقدم لمدير المبيعات على الرقم الإجمالي لمبيعات الأسبوع رقم المبيعات الخاص بمنفذ أو أكثر من منافذ التوزيع مما يضطره للسؤال على أرقام بيع هذه المنافذ التي لم تظهر في التقرير نفسه، وفي بعض الحالات يتضمن التقرير أرقام المبيعات لكل منافذ التوزيع ولكن غير مصنفة وغير متجمعة في رقم إجمالي واحد مما يضطر مدير المبيعات إلى تصنيفها ثم تجميع الأرقام للحصول على المعلومة المطلوبة⁴⁷.

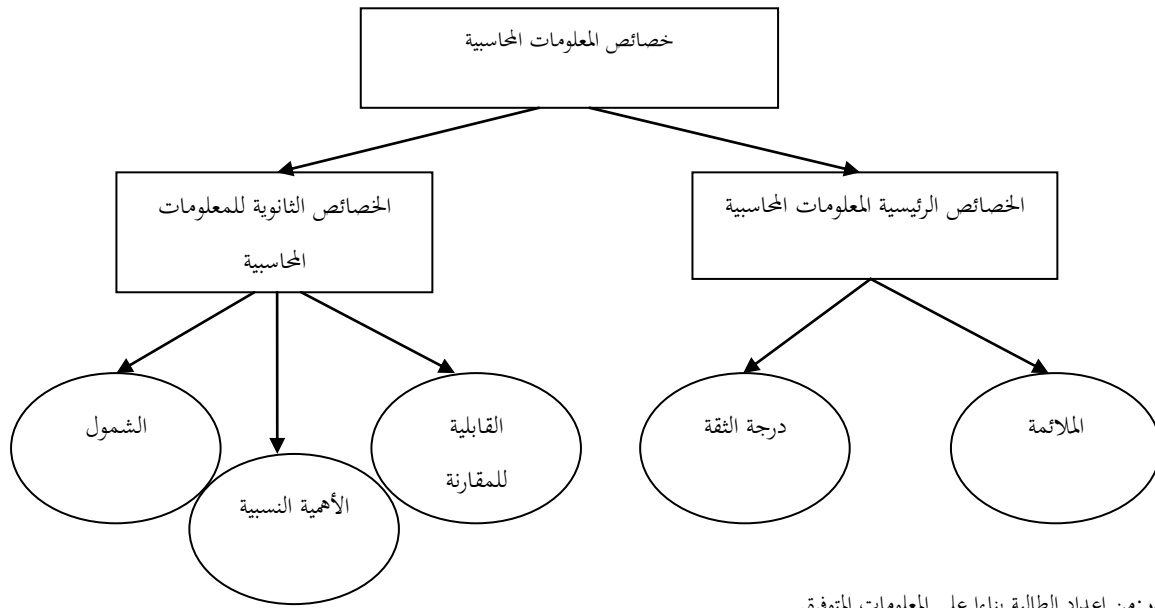
3- الأهمية النسبية: وتلعب هذه الخاصية دورا هاما كمعيار لتحديد المعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها وذلك من زاوية تأثيرها المتوقع من متخذ القرار، كما تعد معيارا هاما في تنفيذ عملية الدمج لبنود المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية المنشورة، وتعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية نسبية أو مادية إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على القرار الاقتصادي الذي يتخذه مستخدمها عند إعتماده على هذه المعلومات، بمعنى أنه كلما كان للمعلومة تأثير هام على من يستخدمها كلما كانت ذات أهمية نسبية، كما أن تقدير الأهمية النسبية يعتمد إلى حد كبير على التقدير الشخصي لمن يستخدم المعلومة ويلاحظ من تسميتها بأنها مفهوم نسبي وليس مفهوم مطلقا، وهذا ما يترتب عليه مشاكل متعددة عند تقييم الأهمية النسبية للمعلومات⁴⁸.

ويمكن تلخيص خصائص المعلومات المحاسبية كالتالي:

⁴⁷ سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2011-2012، ص 41.

⁴⁸ محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 335.

شكل رقم 04: خصائص المعلومات المحاسبية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المتوفرة.

الفرع الثاني: مكونات المعلومات المحاسبية

أولاً: المدخلات⁴⁹:

وهي نقطة بداية عمل نظام، وتتمثل بالإحتياجات الأساسية (الأولية) اللازمة لعمل النظام، وقد تأخذ شكل أرقام مجردة أو أشكال ورسوم تعبر، عن حالة أو حالات معينة، وقد تكون بصيغة وصفية (كالأوامر الإدارية مثلاً)، ومن الممكن أن تكون مدخلات نظام معين بمثابة مخرجات لنظام آخر أو عدة نظم أخرى عندما تستخدم كمدخلات جديدة في التشغيل من خلال التغذية العكسية أو من خلال علاقات الترابط والتكامل والتنسيق التي تكون بين تلك النظم.

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

ثانياً: معالجة المعلومات:

⁴⁹ قاسم محسن ابراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحيى السقا، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداث للطباعة والنشر، العراق، 2003، ص16.

يقوم المحاسب بالتسجيل، التوصيل، الترصيد والتحليل، ويعتمد المحاسب المالي على النظام التقليدي كاليومية العامة أو النظام المركزي اليوميات المساعدة أو نظام معالجة آخر، كما يعتمد محاسب التكاليف على أحد طرق محاسبة التكاليف لحساب سعر التكلفة وتحليل التكاليف، ويوجد عدة طرق آلية لمعالجة المعلومات المحاسبية مثل⁵⁰:

1- **المعالجة الجزئية (المتوازنة):** حيث يوجد لكل جزء من نظام المعلومات المحاسبي برنامج خاص به مثلاً برنامج محاسبة الأجور، برنامج محاسبة المواد...إلخ.

2- **المعالجة المتكاملة:** عملية المعالجة تراعي العلاقات الموجودة بين نظام المعلومات المحاسبي وبقية أجزاء نظم المعلومات الإدارية الأخرى، وهناك ثلاث مستويات من التكامل:

1-2 **تكامل البيانات:** حيث يقوم كل برنامج بإنتاج المعلومة المطلوبة أو إنتاج ملفات أخرى تكون عبارة عن مدخلات لبقية البرامج.

2-2 **تكامل الإجراءات:** أي حدث مهم يسجل في جميع الملفات التي تتأثر به.

3-2 **تكامل قاعدة المعطيات:** يحدث هذا التكامل بفضل نظام تسيير قاعدة المعطيات بحيث :

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

ثالثا: المخرجات:

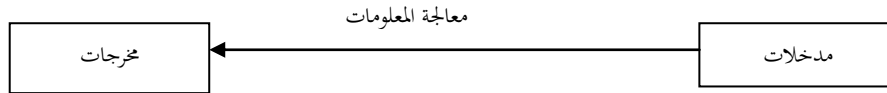
وهي حاصل تفاعل العمليات التشغيلية التي تجري على المدخلات وفقا للأهداف المرسومة للنظام، وفي النظام المحاسبي تشمل المخرجات مجموعة التقارير والقوائم المالية والمعلومات المختلفة الناتجة عن تفاعلات العمليات التشغيلية للمدخلات في إطار المتغيرات البيئية والذاتية للجهات التي يمكن أن تستخدمها وتستفيد منها⁵¹.

يمكن أن نوضح مكونات المعلومات المحاسبية من خلال الشكل التالي:

⁵⁰ سفيان بوفروعة ، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في تسيير المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجمع ايناجوك فرع الطاهير، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري- قسنطينة، الجزائر، 2011-2012، صص 35-36.

⁵¹ قاسم محسن ابراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحيى السقا، مرجع سبق ذكره، ص 17.

الشكل رقم 05: مكونات المعلومات المحاسبية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المتوفرة

المطلب الثالث: أهمية المعلومات المحاسبية

تحتل المعلومات المحاسبية موقعا هاما و أساسيا في أي وحدة إقتصادية، ولذلك توصف بأنها "العينين التي ترى بهما"، حيث أنها تبين -في أي وقت- أين تقف الوحدة الاقتصادية وفي أي اتجاه تسير، كما يجب أن تعطي صورة واضحة ودقيقة وتفصيلية عن الموقف الإقتصادي للوحدة الإقتصادية، كما أن المعلومات المحاسبية تمثل عاملا هاما من عوامل نجاح متخذ القرار من حيث أنها تؤثر في توقعاته بالنسبة للأحداث القادمة وتوضيح رؤيته وتحسين أو تنمية إدراكه بالقوى التي تؤثر في موقف معين، إضافة إلى أنها تؤدي إلى زيادة فاعلية تحركاته لكي يكون قادرا على عملية الاختيار بين البدائل⁵².

تكمن أهمية المعلومات المحاسبية في كونها وسيلة أساسية وأداة فعالة بيد الإدارة لإنجاز مهامها وتحقيق أهدافها، وتزداد أهمية المعلومات المحاسبية والحاجة إليها كنتيجة أساسية لمجموعة من العوامل والمتغيرات الاقتصادية والإجتماعية والسلوكية والتي يمكن ذكرها فيما يلي⁵³:

الفرع الأول: الثروة العلمية والتكنولوجية:

وقد انعكست آثارها على الوحدات والمنظمات الإقتصادية المنتجة للمعلومات، وهذا لرفع كفاءتها وتفعيل دورها في المساهمة في حل المشكلات الإقتصادية والإدارية من خلال توفير المعلومات الملائمة.

الفرع الثاني: العوامل الاقتصادية:

لقد أدى كبر حجم المشروعات وظهور الشركات المتعددة الجنسيات وإنتشار التجارة الالكترونية وفي ظل العولمة الإقتصادية زادت الحاجة للمعلومات المحاسبية الملائمة لأغراض الرقابة والتخطيط وإتخاذ القرارات وهذا لإستمرار بقاء الشركات.

الفرع الثالث: العوامل القانونية والتشريعية:

⁵² مهدي مأمون الحسين، مرجع سبق ذكره، ص 139.

⁵³ عبد الحليم حليس ، دور آليات الحكومة المصرفية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية(دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية-وكالة بـسكرة-) ، مذكرة ماستر في العلوم الإقتصادية، جامعة محمد خيضر-بـسكرة، الجزائر، 2013-2014، ص 37.

تفترض الإحتياطات القانونية والضريبية تقديم معلومات محاسبية ومالية كافية وملائمة للوفاء بهذه المتطلبات وتلبيتها.

الفرع الرابع:العوامل الجغرافية:

أدى وجود الشركات التجارية الكبيرة ذات الأقسام والفروع الداخلية والخارجية إلى زيادة الحاجة للمعلومات المحاسبية لتساعد في عمليات الرقابة والتنسيق بين هذه الأقسام والفروع وإدارتها الرئيسية.

الفرع الخامس:العوامل الادارية:

تواجد إدارة الشركات أنواعا من المشكلات الإدارية وهنا يبرز دور أهمية المعلومات المحاسبية لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

المطلب الرابع:أنواع المعلومات المحاسبية

تختلف أنواع المعلومات المحاسبية تبعا لإعتبارات عديدة، نذكر منها:

الفرع الأول:معلومات عن التخطيط والرقابة⁵⁴

وهي معلومات تختص بتوجيه إهتمام الإدارة إلى مجالات وفرص تحسين الأداء وتحديد مجالات أوجه انخفاض الكفاءة لتشخيصها وإتخاذ القرارات المناسبة لمعالجتها في الوقت المناسب، ويتم ذلك من خلال وضع التقديرات اللازمة لإعداد برامج الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية حيث تبرز الموازنات التخطيطية الوضع المالي للوحدة الإقتصادية في لحظة تاريخية مقبلة، فضلا عن استخدامهما في أغراض الرقابة وتقييم الأداء وتحديد مسؤولية الافراد ومساءلتهم محاسبيا، أما التكاليف المعيارية فتهتم بالتحديد المسبق لمستويات النشاط بغرض تسهيل عملية المحاسبة لكل مستوى، ويلاحظ أن هذه المعلومات تتعلق بالأنشطة الدورية المتكررة في مجالات التكلفة وتحمل التكاليف الإضافية...الخ.

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

⁵⁴ قاسم محسن ابراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحيى السقا، مرجع سبق ذكره، ص30.

الفرع الثاني: معلومات تاريخية

وهي معلومات تتعلق بقياس الأحداث و العمليات التي تمت في زمن الماضي كالقوائم المالية (الميزانية العمومية، قائمة الدخل... الخ) وتستخدم هذه التقارير في تقييم كفاءة المنشأة في تحقيق أهدافها وبيان حقيقة المركز المالي للمنشأة وكذلك تستخدم للأغراض الضريبية، وعلى الرغم من أهميتها في تقنية الأداء فإنها لا تصلح كأداة للرقابة على الأداء الجاري وإتخاذ القرارات المستقبلية⁵⁵.

الفرع الثالث: معلومات لحل المشكلات⁵⁶

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

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

⁵⁵ أحمد عبد الهادي شبيب، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الادارية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، فلسطين، 2006، ص42.

⁵⁶ فاسم محسن ابراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحيى السقا، مرجع سبق ذكره، ص31.

المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة، أي يمكن الإستفادة منها فإنه يجب أن تتوفر فيها خصائص معينة وذلك حتى تكون معلومات ذات دلالة بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية بصفة عامة لتساعدكم في إتخاذ القرارات.

المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية

قبل التطرق إلى مفهوم جودة المعلومات المحاسبية، وجب تعريف ولو بإختصار الجودة، وهي مقياس للتمييز أو حالة الخلو من العيوب والنواقص والتباينات الكبيرة عن طريق الإلتزام الصارم بمعايير قابلة للقياس وقابلة للتحقق لإنجاز تجانس وتمثيل في الناتج ترضي متطلبات محددة للعملاء أو المستخدمين، ومعيار [أيزو 1986-8402](#) يحدد الجودة على أنها "بجمل السمات والخصائص لمنتج أو الخدمة التي تجعله قادراً على تلبية الإحتياجات المذكورة صراحة أو المضمنة"⁵⁷.

أما جودة المعلومات المحاسبية، فلها العديد من التعريفات نذكر منها:

إن تحديد أهداف التقارير المالية، هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين، أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات أكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات، ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، وهذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق و الأساليب المحاسبية البديلة⁵⁸.

كما تتحدد جودة المعلومات بمدى قدرتها على تحفيز متخذي القرارات لإتخاذ قرار معين وبقدرتها على جعلهم أكثر كفاءة للوصول إلى قرارات تتميز بفعالية أكثر في عملية تسيير المؤسسة بشكل يؤدي إلى تحقيق أهدافها ككل، كما تمكنهم من وضع الخطط اللازمة لأداء الأنشطة المختلفة، والرقابة على مستويات الأداء وللتأكد من تنفيذ ما تم تخطيطه، وإتخاذ الإجراءات التصحيحية بعد إكتشاف الإنحرافات ومعرفة أسبابها لذلك يجب أن تتميز المعلومات المحاسبية بخصائص للحكم على جودتها، وتعتبر الدراسة التي قام بها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) عام 1980 من أهم الدراسات التي تمت لتحديد الخصائص التي يلزم توفرها في المعلومات المحاسبية،

⁵⁷ <http://ar.wikipedia.org/wiki/%D8%AC%D9%88%D8%AF%D8%A9> بتاريخ: 2015-04-29. على الساعة: 16:45.

⁵⁸ مهدي مأمون الحسين، مرجع سبق ذكره، ص206.

ونظرا للتطورات التي طرأت على الأسواق المالية، والفضائح المالية التي ميزت بعض الشركات الكبرى والتي سببها عدم دقة المعلومات المحاسبية التي توفرها تلك الشركات فقد تم طرحها من طرف كل من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لمشروع إطار فكري يخص المعلومات المحاسبية خلال شهر جويلية 2006، ومن بين ما يتضمنه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الموجهة لإتخاذ القرارات⁵⁹.

كما يمكن تحديد مفهوم جودة المعلومات المحاسبية بأنه المقدار الذي تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف و التضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد في تحقيق الهدف من مستخدميها⁶⁰.

المطلب الثاني: قياس جودة المعلومات المحاسبية

يمكن قياس جودة المعلومات المحاسبية من خلال مايلي⁶¹:

الفرع الأول: الدقة بوصفها مقياسا لجودة المعلومات

يمكن التعبير عن جودة المعلومات لكل من الماضي و الحاضر و المستقبل ولا شك كلما زادت جودتها وزادت معها قيمتها في التعبير عن الحقائق والتاريخية أو عن التوقعات المستقبلية.

الفرع الثاني: المنفعة بوصفها مقياسا لجودة المعلومات

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

أولا: المنفعة الشكلية:

أي تطابق شكل المعلومات ومحتواها مع متطلبات متخذ القرار.

ثانيا: المنفعة الزمنية:

أي توفر المعلومات لدى متخذ القرار في ذات الوقت الذي يحتاج إليه.

ثالثا: المنفعة المكانية:

أي الحصول عليها بسهولة.

رابعا: المنفعة التقييمية والتصحيحية:

⁵⁹ سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص24.

⁶⁰ سامح محمد رضا رياض أحمد، دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد1، الأردن، 2011، ص52.

⁶¹ صدام محمد محمود الحيايلى وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص136.

أي قدرة المعلومات على تقييم و تصحيح نتائج تنفيذ القرارات.

الفرع الثالث: الفاعلية بوصفها مقياسا لجودة المعلومات

تعتمد الفاعلية على مدى أو درجة تحقيق الشركة لأهدافها، وبالنسبة للمعلومات فإن الفاعلية هي مدى تحقيق المعلومات لأهداف الشركة أو متخذ القرار من خلال إستخدام موارد محدودة.

الفرع الرابع: التنبؤ بوصفه مقياسا لجودة المعلومات

يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث و نتائج المستقبل وأن هذه التوقعات تستخدم في التخطيط وإتخاذ القرارات ومن ثم فإنه من المؤكد أن جودة المعلومات إنما تمثل في مقدرتها التنبؤية في تخفيض حالة عدم التأكد.

الفرع الخامس: الكفاءة بوصفها مقياسا لجودة المعلومات

يقصد بالكفاءة هي حسن إستخدام الموارد أي تحقيق أهداف الشركة بأقل استخدام ممكن للموارد وتطبيق مبدأ إقتصادية المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة والتي يجب أن تزيد عن قيمة المعلومات.

المطلب الثالث: معايير جودة المعلومات المحاسبية

الفرع الأول: معايير قانونية

تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير المعايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الإلتزام بها من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المنشأة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلتزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أداؤها⁶².

الفرع الثاني: معايير رقابية:

⁶² جمعة هوام، نوال العاشوري، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، ملتقى حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات، آفاق) جامعة العربي بن مهيدي،

أم البواقي، الجزائر، يومي 07-08 ديسمبر 2010، ص18.

ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يتركز عليها كل من مجلي 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 المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي⁶³.

الفرع الثالث: معايير مهنية

تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية مما يبرز معه مفهوم مسألة الإدارة من قبل الملاك للإطمئنان على إستثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير المالية تتمتع بالنزاهة والأمانة⁶⁴.

الفرع الرابع: معايير فنية

إن توفر معايير فنية يؤدي إلى تطوير جودة المعلومات مما يعكس بدوره على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركات ويؤدي إلى رفع زيادة الإستثمار، هذا وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة وعلى رأسها مجلس المعايير المحاسبية المالية نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات⁶⁵.

المطلب الرابع: العوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية

هناك عدة عوامل تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية نذكر منها:

الفرع الأول: العوامل المتعلقة بالمعلومات

في وقتنا الحاضر يعتبر الحاسوب (المعلوماتية)، من أهم الوسائل المستعملة والمساعدة على إنتاج معلومات محاسبية تتميز بالجودة خاصة من حيث دقتها وسرعة إنتاجها، وبأقل تكلفة وفي وقت قصير، لهذا يعتبر استخدام هذا النوع من الأجهزة من العوامل المساعدة على التحسين في جودة المعلومات المحاسبية، وعلى العموم، ولإختبار نوعية المعلومات المحاسبية فإنه من الممكن التركيز على بعض الجوانب التالية⁶⁶:

أولاً: التصوير والتمثيل

⁶³ شهرزاد لباز، دور النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012-2013، ص11

⁶⁴ جمعة هوام، نوال العاشوري، مرجع سبق ذكره، ص18.

⁶⁵ شهرزاد لباز، مرجع سبق ذكره، ص11.

⁶⁶ سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 49-50.

وهو ما يقصد به تلائم الواقع مع شكل المعلومة ومستخدميها وأن يكون تمثيل الواقع مفهوماً مستعملية.

ثانياً: التأكيد

يفترض أن تعكس الأرقام المعطاة كمعلومة صورة موضوعية للواقع، حيث ينبغي أن يؤدي إعداد آخر لنفس النتيجة.

ثالثاً: أجل الحصول على المعلومة

باستعمال قاعدة بيانات متاحة لقراءتها فإنه تكون الإجابة عن تساؤل ما بسرعة بعد صياغته، بتعبير آخر المعلومة المخزنة يمكن الوصول إليها عند الحاجة والطلب عليها.

رابعاً: التحديد

المعلومة المحددة بدقة هي تلك المعلومات التي تعطي تفاصيل أكثر بحيث يكون القياس الرقمي مثلاً، يحمل الكثير من الأجزاء العشرية وبالتالي عدد التصنيفات للفئات يكون كبيراً وقد يؤدي هذا التفصيل إلى عدم الفهم أو رفع احتمال الخطأ، فهذا يحتم أن يؤخذ العنصر بكل الجوانب.

خامساً: كمال المعلومة وتماها

الحصول على صورة شاملة لكافة المعلومات الضرورية.

سادساً: الملائمة:

تهدف المعلومات لإتخاذ القرار أو القيام بنشاط ما، وتعتبر الملائمة للمعلومة المفصح عنها عنصراً أساسياً ومعياراً في المحاسبة تعد وفقه المعلومات على أساس منفعتها، وربطها بالنشاطات التي تتعلق بها أو النتائج المنتظر الحصول عليها، ويقترن مفهوم الملائمة أساساً بالمصادقية والصورة الوافية للمعلومات التي يتطلبها مستعملوها.

الفرع الثاني: العوامل البيئية (بيئة المحاسبة)

من أهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية ما يلي⁶⁷:

أولاً: العوامل الاقتصادية

⁶⁷ عبد الحليم حليس ، مرجع سبق ذكره، ص 47-48.

تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي، ففي الإقتصاد الرأسمالي تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة، إذ يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملائمة لإحتياجات المستخدمين، بينما في الإقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض أحكام المراقبة المركزية.

ثانيا:العوامل الإجتماعية

تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية مثل: إتجاه المجتمع نحو الإهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت...الخ، فالسرية تؤثر على نشر المعلومات المحاسبية.

ثالثا:العوامل القانونية

إن العوامل القانونية وأهمها مجموعة الأنظمة والقواعد القانونية، تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها خصوصا مع ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما أدى خضوعها إلى التشريعات القانونية والضريبية منذ بدء تكوينها حتى تصفيتها، وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية.

رابعا:العوامل الثقافية

وتتمثل في المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية، فالمستوى التعليمي يؤثر في الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل خاص.

الفرع الثالث:تقرير مدقق الحسابات⁶⁸

يجدر بنا التذكير على أن المعلومات المحاسبية والمالية كانت، وما تزال، غير موثوق فيها لدى الكثير من مؤسساتنا، مما يثقل كاهل متخذي القرارات، في مختلف المستويات، كما تصعب مهمة مصلحة الضرائب عند فحصها لتلك الحسابات بهدف فرض الضرائب والرسوم عليها، بالإضافة إلى تضليل كل راغب في التعامل معها حالة إعتماده على بياناتها.

كما يتضح من مظاهر الحياة الإقتصادية اليومية أن المعلومات المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في إتخاذ متخذ القرارات المتعلقة بالنشاطات الإقتصادية، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى التأكد كافي حول مصداقية هذه المعلومات أمرا ضروريا، ولذلك فإن عملية مراجعة الحسابات الخارجية (المستقلة) للمعلومات

المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات حيث يقوم عادة مراجع الحسابات بتقديم ما توصل إليه من معلومات ونتائج عن طريق تقرير رسمي.

حيث يعتبر رأي مراجع الحسابات حول المعلومات المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة مقياسا لمدى الصحة والمصدقية والثقة في اعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن طرف مختلف الجهات، حيث تتيح لهم مراجعة الحسابات فرصة إستخدام المعلومات المحاسبية بثقة أكثر، بحيث توفر عملية المراجعة تأكيدات منطقية تفيد أن العمليات المالية للمؤسسة توفر وتعطي صورة صحيحة وعادلة (صادقة) حول ميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها، وبالتالي فإن رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل والذي يترجمه تقريره، يمثل مقياس لمصدقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة على أن يكون كل ذلك معدا وفقا للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف والمقبولة قبولاً عاماً والتي تعزز عملية مراجعة الحسابات وتزيد من ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بأنها لا تتضمن أخطاء مادية أو تحريف مع إفتراض إستقلال المراجع وإطلاعه على المعلومات الكافية عن أعمال المؤسسة، إضافة إلى تمتع المراجع بخبرة عالية في تنفيذ متطلبات إعداد التقارير والبيانات المالية.

المبحث الثالث: الأبعاد المحاسبية للمراجعة وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية

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

المطلب الأول: المسائلة والرقابة المحاسبية

تشمل المسائلة والرقابة المحاسبية الخطة التنظيمية وجميع وسائل التنسيق والإجراءات الهادفة إلى إختيار البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر والحسابات ودرجة الإعتماد عليها، ويضم هذا النوع عدة وسائل وهي على سبيل الحصر⁶⁹:

- إتباع نظام القيد المزدوج؛
- إتباع نظام المصادقات؛
- إعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول؛
- وجود نظام مستندي سليم؛
- إتباع نظام المراجعة الداخلية؛

⁶⁹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص230.

- فصل الواجبات الخاصة بموظف الحسابات عن الواجبات المتعلقة بالإنتاج والتخزين.

كما أشار تقرير لجنة Cadbury الصادر عام 1992م، إلى أن يقوم المساهمون بمسائلة مجلس الإدارة، وكل منهما له دوره في تفعيل تلك المسألة، فمجلس الإدارة يقوم بدوره في توفير البيانات الجيدة للمساهمين، وعلى المساهمين القيام بدورهم في إبداء رغبتهم في ممارسة مسؤوليتهم كملاك، بالإضافة إلى ذلك أشار تقرير بنك كريدي ليونيه في القسم الرابع منه الذي يحمل عنوان المحاسبة عن المسؤولية، بأن دور مجلس الإدارة إشرافي أكثر منه تنفيذي، وإلى قدرة أعضاء مجلس الإدارة القيام بتدقيق فعال، كما أشار في القسم الخامس منه الذي يحمل عنوان المسؤولية، إلى ضرورة وضع آليات معينة تسمح بتوقيع عقاب على الموظفين التنفيذيين، وكذلك أعضاء مجلس الإدارة إذا لزم الأمر ذلك، كما أن تقرير منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) الصادر عام 1999 م، أشار في المبدأ الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة، إلى ضرورة المتابعة الفاعلة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مساءلة مجلس الإدارة من قبل المساهمين، يضاف إلى ذلك أن المعايير التي وضعتها بورصة نيويورك للأوراق المالية عام 2003 أشارت إلى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في جميع القرارات الأساسية للشركة⁷⁰.

المطلب الثاني: الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة

تعد معايير المحاسبة والمراجعة بمثابة العمود الفقري والركيزة الأساسية في تفعيل المعلومات المحاسبية، فهي تمثل أحد الآليات التي تحث الشركات على إتباع القواعد السليمة للمحاسبة وإجراء المراجعة الدورية المستقلة بما فيه صالح الشركة ككل حيث لوحظ تطور جودة التقارير المالية خلال فترة الثمانينات بسبب تحميل القوائم المالية⁷¹.

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

⁷⁰ وليد خالد حميد العازمي، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2012، ص52.

⁷¹ حسين بن الطاهر، محمد يوطلاعة، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012، ص8.

تعارض الاتجاه نحو الالتزام بمعايير محاسبية محددة، وتساعد في حسم مشكلة إساءة استخدام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق⁷².

المطلب الثالث: تحقيق الإفصاح والشفافية

من المهم أن تظهر المعلومة في وقت معين وإلا ستفقد هذه المعلومة صلاحيتها وأهميتها كما شدد مجلس المبادئ المحاسبية APB في البيان رقم (4) الصادر عنه بتاريخ 1997 على أهمية عنصر توقيت الإفصاح في النص التالي "يجب إيصال المعلومات المحاسبية لمتخذ القرار في وقت مبكر وذلك إذا ما كان أي تأخير في إيصالها له سيؤثر على قراره"⁷³.

وقد جرى العرف المحاسبي على أن يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في نهاية السنة المالية للشركة، و تختار كل شركة سنتها المالية حسب ظروفها و إحتياجاتها و إن كانت معظم المؤسسات تفضل نهاية السنة الطبيعية سواء الميلادية أو الهجرية، و يجب أن يتم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالسنة المالية بعد انتهاء السنة المالية مباشرة دون تأخير لا داعي له أخذا في الاعتبار أن إقفال الحسابات الختامية بصورة دقيقة يستغرق بعض الوقت، و قد تطلبت تشريعات معظم دول العالم فترة محددة كحد أقصى لنشر القوائم المالية للشركات المساهمة بعد انتهاء سنتها المالية حتى يمكن الاستفادة، ويرى بعض الكتاب أن القوائم المالية المتعلقة بنهاية السنة المالية قليلة القيمة إذا لم يتم إصدار قوائم مالية دورية لفترات أقل من السنة، وذلك لأن الكثير من الأحداث الهامة قد تحدث خلال السنة⁷⁴.

هذا وتتعدد طرق الإفصاح في التقارير كالتالي⁷⁵:

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

المطلب الرابع: مصداقية المعلومات المحاسبية

⁷² وليد خالد حميد العازمي، مرجع سبق ذكره، ص53.

⁷³ عبد المنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية- غزة، فلسطين، 2012، ص34.

⁷⁴ خالد أمين عبد الله، الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية، المحاسب القانوني-العدد92، مصر، تشرين أول 1995، ص44.

⁷⁵ عبد المنعم عطا العلول، مرجع سبق ذكره، ص35.

يتضح من مظاهر الحياة الإقتصادية اليومية أن المعلومات المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في إتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالنشاطات الإقتصادية، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كافي حول مصداقية هذه المعلومات أمرا ضروريا، لذلك فإن عملية مراجعة الحسابات الخارجية للمعلومات المحاسبية أصبحت ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة من هذه المعلومات، حيث يقوم عادة مراجع الحسابات بتقديم ما توصل إليه من معلومات ونتائج عن طريق تقرير رسمي ويعتمد في مستواه على مجموعة الأعمال المنفذة بطريقة صارمة من قبل مجموعة من العاملين الحاصلين على تقدير مهني معين في هذا المجال، وهذا على إعتبار أن مراجع الحسابات هو طرف خارجي مستقل عن المؤسسة المعنية، يقوم بإعطاء رأيه الفني المحايد حول المركز المالي للمؤسسة⁷⁶.

وفي ظل هذا الإستخدام المتزايد للمعلومات المحاسبية والمتنوع ومن أجل ضمان قدر معين من الفعالية، فإنه يجب أن تكون هناك صورة واضحة لدور كل من الجهات المسؤولة عن إعداد ومراجعة وإستخدام هذه المعلومات وفي ظل عدم وجود مراجع خارجي مستقل فإن الإدارة تكون مسؤولة مسؤولية كاملة عن ما تقدمه المعلومات المحاسبية ويتطلب هذا من الإدارة إتخاذ قرارات وإجراءات رقابية دقيقة، كما أن مراجعة المعلومات المحاسبية من طرف المراجع الخارجي المستقل لا يعني سقوط مسؤوليتها عن الإدارة، حيث يعتبر رأي مراجع الحسابات حول المعلومات المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة مقياسا لمدى الصحة والمصداقية والثقة في إعتداد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن طرف مختلف الجهات، حيث تتيح لهم مراجعة الحسابات فرصة إستخدام المعلومات المحاسبية بثقة أكثر، بحيث توفر عملية المراجعة تأكيدات منطقية تفيد أن المعلومات المالية للمؤسسة توفر وتعطي صورة صحيحة وعادلة (صادقة) حول ميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها، وبالتالي فإن رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل والذي يترجمه تقريره، يمثل مقياس لمصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة على أن يكون كل ذلك معدا وفقا للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف والمقبولة قبولا عاما والتي تعزز عملية مراجعة الحسابات وتزيد من ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بأنها لا تتضمن أخطاء مادية أو تحريف مع إفتراض استقلال المراجع وإطلاعه على المعلومات الكافية عن أعمال المؤسسة، إضافة إلى تمتع المراجع بخبرة عالية في تنفيذ متطلبات إعداد التقارير والبيانات المالية⁷⁷.

⁷⁶ إكرام الشاذلي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة محمد خيضر-بسنكرة،الجزائر، 2012-2013، ص69.

⁷⁷ فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف-المسيلة، 2003-2004، ص21.

- الخلاصة:

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

وهناك أيضا إلى جانب الخصائص الرئيسة، خصائص ثانوية لا تقل أهمية عن سابقتها والمتمثلة في القابلية للمقارنة والإتساق، الشمول، الأهمية النسبية .

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية

- تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري إلى كل من مراجعة الحسابات وجودة المعلومات المحاسبية، كان لابد من اسقاط الجانب النظري في صورة تطبيقية وهذا ما قمت به من خلال إجراء دراسة ميدانية متمثلة في توزيع إستمارة إستبيان على مجموعة من أفراد مجتمع الدراسة والمتمثلة في محافظي الحسابات ومحاسبين وأساتذة جامعيين، وشملت هذه الإستمارة مجموعة من العبارات مندرجة تحت ثلاث محاور، وتم تحليل النتائج المتحصل عليها بإستخدام أساليب التحليل الإحصائي كالتكرار والوسط الحسابي والانحراف المعياري من خلال برنامج spss ، وتم تقسيم هذا الفصل كالتالي:

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

المبحث الأول: تعريف مجتمع الدراسة وتحليل أدوات الدراسة

للإجابة على إشكالية المذكورة تم الإعتماد على الدراسة الميدانية، حيث قمت بإعداد إستمارة إستبيان شاملة لمختلف متغيرات الدراسة، ودعمها بمجموعة من المقابلات مع غالبية محافظي الحسابات، وسيتم في هذا المبحث عرض عينة الدراسة وتحليل أدوات جمع البيانات المعتمد عليها.

المطلب الأول:مجتمع وعينة الدراسة

الفرع الأول:مجتمع الدراسة

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

الفرع الثاني: عينة الدراسة

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

المطلب الثاني:إعداد الإستبيان وهيكله

الفرع الأول:إعداد الإستبيان

من أجل جمع البيانات الأساسية الخاصة بالدراسة تم الإعتماد على استبيان، حيث أنه يعتبر من أهم الوسائل المستخدمة لجمع البيانات الأولية، أين يقوم على أساس إعداد عبارات مرتبطة ببعضها البعض حول إشكالية البحث وفروضها ليجيب عليها أفراد عينة الدراسة ليتم بعد ذلك تفريغها وتبويبها وتحليلها واستخلاص النتائج منها للوصول إلى أهداف البحث.

الفرع الثاني:هيكل الإستبيان

تم تقسيم إستمارة الإستبيان إلى جزأين:

1. الجزء الأول: شمل هذا الجزء المعلومات الشخصية للعينة تحت الدراسة (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، طبيعة العمل، الخبرة)

2. الجزء الثاني: تم تقسيم هذا الجزء تماشياً مع طبيعة الموضوع إلى ثلاث محاور تشكل في مجملها 19 عبارة

- المحور الأول: ضم 7 عبارات حول مراجعة الحسابات.
- المحور الثاني: ضم 7 عبارات حول جودة المعلومات المحاسبية.
- المحور الثالث: ضم 5 عبارات حول مساهمة مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

وقد تم إستعمال مقياس ليكارت الثلاثي لتحديد آراء أفراد العينة في العبارات التي تضمنتها محاور الإستبيان كما هو موضح في الجدول:

جدول رقم 02: مقياس الإجابة على العبارات

التصنيف	غير موافق	محايد	موافق
الدرجة	1	2	3
المتوسط المرجح	(1.59-1)	(2.19-1.60)	(3-2.20)

المصدر: من إعداد الطالبة

المبحث الثاني: معالجة نتائج الإستبيان ودراسة وتحليل النتائج

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى معالجة نتائج الإستبيان ودراسة وتحليل أفراد العينة وتحليل النتائج.

المطلب الأول: معالجة نتائج الاستبيان

بغية تسهيل عملية التحليل، وعقب التحصيل النهائي لإستمارات الاستبيان، تم تجميع وتبويب إجابات أفراد العينة في برنامج SPSS الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الإستبيان، ومن بين هذه الأساليب نجد:

الفرع الأول: معامل الثبات الفاكرونباخ:

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

الفرع الثاني: التكرارات والنسب المئوية

بغية التفريق بين فئات العينة، بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، وتم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الإستبيان.

الفرع الثالث: المتوسطات الحسابية:

باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، تم استعمال المتوسط الحسابي لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة، فتم احتساب المتوسط الحسابي لكل عبارات المحاور.

الفرع الرابع: الانحرافات المعيارية:

لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، تم احتساب الانحراف المعياري لكل عبارة من المحاور الثلاثة.

المطلب الثاني: دراسة وتحليل أفراد عينة الدراسة

الفرع الأول: معامل الثبات

تم اختبار عبارات إستبيان البحث المستخدمة في جميع البيانات، وذلك بإستخدام معامل ألفا كرونباخ لحساب الثبات وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم 03: معاملات الثبات والصدق

المتغير	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
المحور الأول	07	0.529	0.105
المحور الثاني	07	0.509	0.264
المحور الثالث	05	0.497	0.275
إجمالي المعاملات	19	0.511	0.214

المصدر: من إعداد الطالبة ومخرجات spss

- تحليل معامل الثبات و الصدق:

نلاحظ من الجدول أعلاه أن معامل الثبات للمحور الأول هو 0.529 ، في حين أن المحور الثاني هو 0.509، أما المحور الثالث هو 0.497 وبالتالي تعتبر قيم مقبولة لأنها تفوق المعدل المناسب عند 0.5، أما عن قيم معامل الصدق فهي أيضا تعتبر مقبولة.

الفرع الثاني: المؤهل العلمي

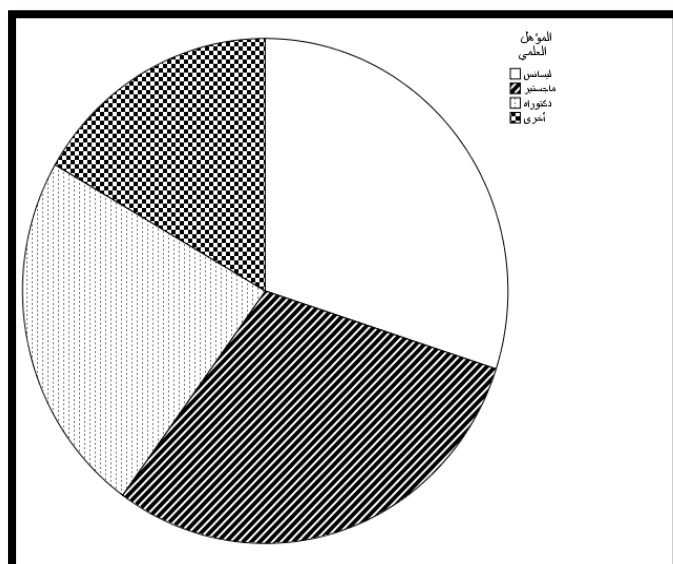
جدول رقم 04: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية %	النسبة التراكمية
ليسانس	9	30%	30%
ماجستير	9	30%	60%
دكتوراه	7	23.3%	83.3%
أخرى	5	16.7%	100%
المجموع	30	100%	

المصدر: من إعداد الطالبة ومخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أكبر نسبة من عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي هي لحاملي شهادة ليسانس والماجستير، حيث بلغ عددهم 9 لكل منهم ، بنسبة 30% لكل مؤهل منهما، وبلغ عدد حاملي شهادة الدكتوراه 7 بنسبة 23.3 %، وبلغ حاملي شهادات أخرى 5 بنسبة 16.3 %، وهذا يعد مؤشر هام يدل على أن أغلبية الأفراد العينة لديهم المؤهل العلمي الكافي لفهم أسئلة الإستبيان.

الشكل رقم 06: تمثيل بياني للمؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة ومخرجات spss

الفرع الثالث: التخصص العلمي

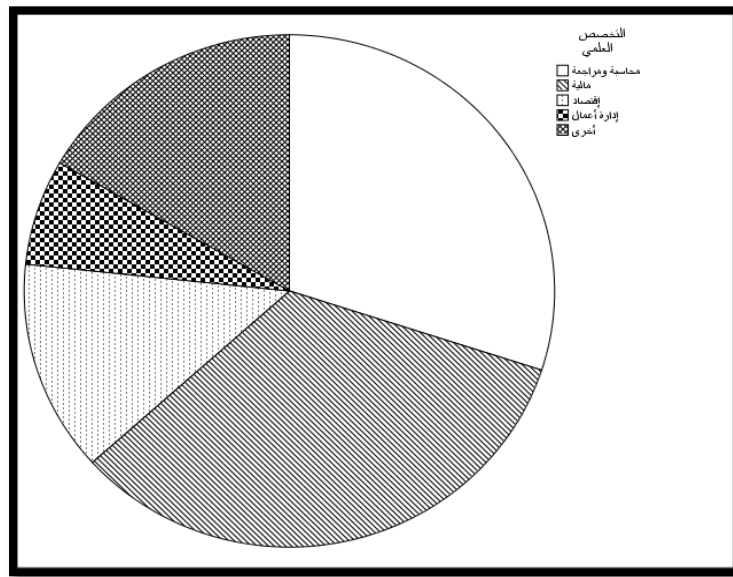
جدول رقم 05: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية %	النسبة التراكمية
محاسبة ومراجعة	09	%30	%30
مالية	10	%33.3	%63.3
إقتصاد	04	%13.3	%76.7
إدارة أعمال	02	%6.7	%83.3
أخرى	05	%16.7	%100
المجموع	30	%100	

المصدر: من إعداد الطالبة ومخرجات spss

نلاحظ من الجدول أعلاه توزيع أفراد عينة الدراسة من حيث التخصص العلمي، حيث بلغ عدد المتخصصين في المالية 10 متخصصين بنسبة 33.3% من إجمالي العينة، أما متخصصي المحاسبة والمراجعة بلغ عددهم 09 بنسبة 30%، أما المتخصصين في مجالات أخرى بلغ عددهم 05 بنسبة 16.7%، ومتخصصي الإقتصاد بلغ عددهم 04 بنسبة 13.3%، ومتخصصي إدارة أعمال بلغ عددهم 02 بنسبة 6.7%، الأمر الذي يعزز أفراد العينة الحكم على دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

الشكل رقم 07: التمثيل البياني للتخصص العلمي لأفراد عينة الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة ومخرجات spss

الفرع الرابع: طبيعة العمل

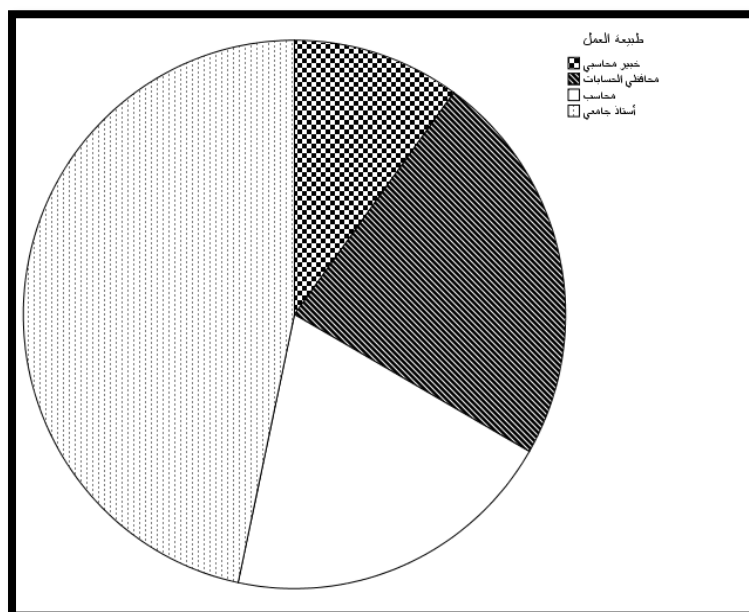
جدول رقم 06: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب طبيعة العمل

طبيعة العمل	التكرار	النسبة المئوية %	النسبة التراكمية
خبير محاسبي	03	%10	%10
محافظي حسابات	07	%23.3	%33.3
محاسب	06	%20	%53.3
أستاذ جامعي	14	%46.7	%100
المجموع	30	%100	

المصدر: من إعداد الطالبة ومخرجات spss

يلاحظ من الجدول أن أكبر نسبة كانت للأساتذة الجامعيين، حيث بلغ عددهم 14 أستاذ بنسبة 46.7% أما في المركز الثاني فكانت لمحافظي الحسابات، حيث بلغ عددهم 07 محافظين بنسبة 23.3%، وبلغ عدد المحاسبين 06 بنسبة 20%، أما الخبراء المحاسبين كان عددهم 03 خبراء بنسبة 10%، وهذه النسب تعتبر جيدة وتزيد من مصداقية الاستبيان.

الشكل رقم 08: التمثيل البياني لطبيعة العمل لأفراد عينة الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة ومخرجات spss

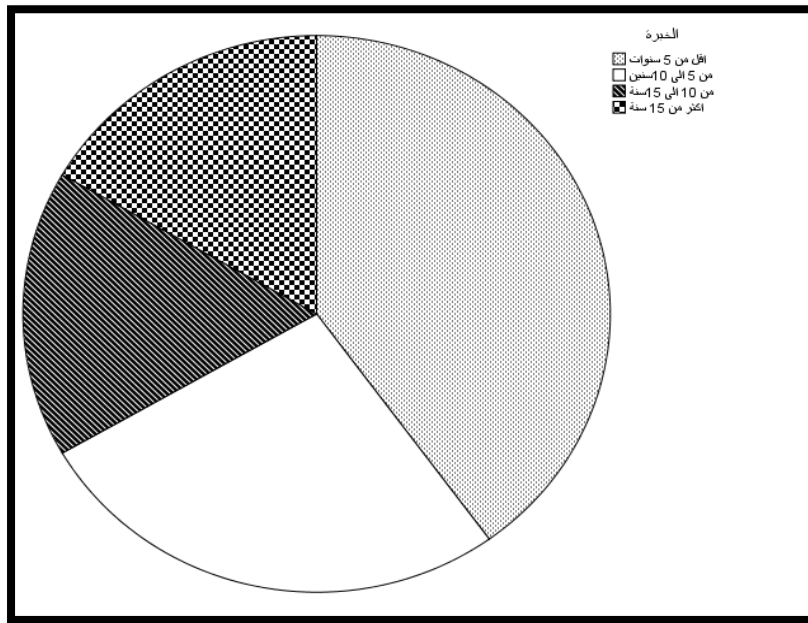
الجدول رقم 07: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة المئوية %	النسبة التراكمية
أقل من 5 سنوات	12	40%	40
من 5 إلى 10 سنوات	08	26.7%	66.7
من 10 إلى 15 سنة	05	16.7%	83.3
أكثر من 15 سنة	05	16.7%	100
المجموع	30	100%	

المصدر: من إعداد الطالبة ومخرجات spss

نلاحظ من الجدول أن أصحاب الخبرة الأقل من 5 سنوات كانت النسبة الأعلى بـ 40 % حيث بلغ عددهم 12 فرد، وفي المركز الثاني أصحاب الخبرة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 26.7 % ، وكان عددهم 08 أفراد، أما في المركز الثالث كانت لكلا الفئتين من 10 إلى 15 سنة ، وأكثر من 15 سنة، بنسبة 16.7 %، وبلغ عدد كل فئة 05 أفراد، وبالتالي نجد أن أغلبية أفراد العينة لديهم الخبرة الكافية للإجابة عن محاور الاستبيان.

الشكل رقم 09: التمثيل البياني للخبرة لأفراد مجتمع الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة ومخرجات spss

المطلب الثالث: تحليل النتائج

سنقوم في هذا المبحث بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة لكل محور.

الفرع الأول: بالنسبة للمحور الأول

يمكن دراسة والكشف على إجابات أفراد العينة بخصوص مراجعة الحسابات من خلال حساب المتوسط الحسابي الذي يعبر على متوسط آراء أفراد العينة والانحراف المعياري الذي يقيس درجة تشتت الآراء بخصوص عبارات المحور الأول.

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	اتجاه آراء أفراد العينة
01	2.73	0.583	01	موافق
02	2.63	0.718	03	موافق
03	2.40	0.675	06	موافق
04	2.53	0.629	05	موافق
05	2.57	0.568	04	موافق
06	2.63	0.615	02	موافق
07	2.33	0.611	07	موافق
المتوسط الحسابي للإجمالي		2.54	0.628	

المصدر: من إعداد الطالبة ومخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن اتجاهات مجتمع الدراسة إيجابية نحو عبارات المحور الأول مراجعة الحسابات،

- حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي لهذا المحور 2.54 والذي يقع في الفئة الثالثة من فئات المقياس الثلاثي لليكارتر وهي الفئة التي تشير إلى خيار موافق و بانحراف معياري 0.628 .
- حلت العبارة الأولى في المركز الأول بمتوسط حسابي 2.73 و بانحراف معياري 0.583، بتقدير موافق، بحيث اتفق أفراد العينة على أن المراجع يمتلك مؤهلات علمية وكفاءة مهنية عالية للقيام بمهنة المراجعة.
- أما العبارة السادسة فحلت في المرتب الثاني بمتوسط حسابي 2.63 و إنحراف معياري بلغ 0.615 .
- أما في المركز الثالث فكان للعبارة الثانية بمتوسط حسابي 2.63 و إنحراف معياري 0.718 .
- المركز الرابع للعبارة الخامسة بمتوسط حسابي بلغ 2.57 و بانحراف معياري 0.568، حيث وافق أفراد العينة أن عند قيام المراجع بمهامه فإنه يلتزم بمعايير المحاسبة المتعارف عليها.
- المركز الخامس للعبارة الرابعة بمتوسط حسابي 2.53 و بانحراف معياري بلغ 0.629 و بتقدير موافق.
- المركز السادس للعبارة الثالثة بمتوسط حسابي 2.40 بانحراف معياري 0.675، وتم الإتفاق على أن المراجع يظهر في تقريره كافة الحقائق التي يتم إكتشافها دون تدخل أي طرف.
- والمركز السابع والأخير للعبارة السابعة بمتوسط حساب بلغ 2.33 ، و إنحراف معياري 0.611 .

الفرع الثاني: بالنسبة للمحور الثاني

سيتم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثاني.

الجدول رقم 09: تحليل إتجاهات آراء أفراد العينة لعبارات المحور الثاني

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	اتجاه آراء أفراد العينة
08	2.40	0.814	03	موافق
09	2.33	0.711	05	موافق
10	2.40	0.621	02	موافق
11	2.43	0.728	01	موافق
12	1.93	0.828	07	محايد
13	2.30	0.877	06	موافق
14	2.40	0.814	04	موافق
المتوسط الحسابي الإجمالي		2.31	0.769	

المصدر: من إعداد الطالبة ومخرجات spss

- نلاحظ من الجدول أن إتجاهات آراء أفراد العينة اختلفت من موافق ومحايد حيث إنحصر المتوسط الحسابي لعبارات المحور الثاني بين 1.93 و 2.43 وانحراف معياري محصور بين 0.621 و 0.877.
- احتلت العبارة رقم 11 المركز الأول بمتوسط حسابي 2.43 وانحراف معياري 0.728، بإتجاه آراء موافق.
- المركز الثاني للعبارة 10 بمتوسط حسابي 2.40، وانحراف معياري بلغ 0.621، وبإتجاه آراء موافق
- العبارة رقم 08 في المركز الثالث بإتجاه آراء موافق و بمتوسط حسابي 2.40، وانحراف معياري 0.814.
- والمركز الرابع للعبارة رقم 14 بمتوسط حسابي 2.40 و بـانحراف معياري 0.814، وبإتجاه آراء موافق.
- أما المركز الخامس فكان للعبارة رقم 09 بمتوسط حسابي بلغ 2.33 وانحراف معياري 0.711،
- المركز السادس للعبارة رقم 13 بمتوسط حسابي 2.30، وانحراف معياري 0.877 .

- المركز السابع والأخير للعبارة رقم 12 بمتوسط حسابي 1.93 وانحراف معياري بلغ 0.828، وباتجاه آراء محايد مما يدل على أن افراد مجتمع الدراسة إجتمعوا على أن المعلومات المحاسبية لا تعتبر مفهومة لكافة المستخدمين.

الفرع الثالث: بالنسبة للمحور الثالث

سيتم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحور الثالث.

الجدول رقم 10: تحليل إتجاهات آراء أفراد العينة لعبارات المحور الثالث

رقم العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	اتجاه آراء أفراد العينة
15	2.07	0.740	05	محايد
16	2.37	0.765	04	موافق
17	2.60	0.724	01	موافق
18	2.47	0.730	03	موافق
19	2.47	0.571	02	موافق
المتوسط الحسابي الإجمالي		2.58	0.706	

المصدر: من إعداد الطالبة ومخرجات SPSS

- من الجدول أعلاه يتضح أن آراء أفراد العينة اختلفت بين موافق ومحايد، بمتوسط حسابي محصور بين 2.07 و 2.60، وانحراف معياري محصور بين 0.571 و 0.765.
- المركز الأول كان للعبارة رقم 17 بتقدير موافق، حيث إتفق أفراد المجتمع على أن هناك مجموعة من المعايير يجب أن تتوفر في تقرير مراجع الحسابات حتى يلبي حاجيات مستخدمي المعلومات المحاسبية، وبلغ المتوسط الحسابي 2.60 أما الانحراف المعياري كان 0.724 .
- في المركز الثاني كان للعبارة 19 بمتوسط حسابي بلغ 2.47، وانحراف معياري 0.571 وبتقدير موافق.
- المركز الثالث للعبارة 18 بتقدير موافق و بمتوسط حسابي 2.47 وانحراف معياري 0.730.
- المركز الرابع للعبارة 16 بمتوسط حسابي 2.37 وانحراف معياري بلغ 0.765 .

- أما المركز الخامس والأخير كان للعبارة رقم 15 بمتوسط حسابي بلغ 2.07، وإنحراف معياري 0.740 وبتقدير محايد، مما يدل على أن مراجعة الحسابات لا تعتبر مصدر أساسي للمعلومات المحاسبية.

- الخلاصة:

نلاحظ مما سبق أن الدراسة الميدانية جاءت في صورة إستمارة إستبيان شملت عينة من مجتمع الدراسة بإختلاف تخصصاتهم ومؤهلهم العلمي وخبرتهم وطبيعة عملهم وتم توزيع الإستمارات عليهم والحصول على آراءهم في موضوع دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال محاور الإستبيان الثلاث، والتي ضمت 19 عبارة، وبعد جمع البيانات تم تبويب وتصنيف نتائج الإستبيان من خلال برنامج spss الإحصائي والحصول على مجموعة من المتوسطات والانحرافات بغية الوصول إلى النتائج التي ساهمت بشكل كبير في إختبار فرضيات الدراسة.

خاتمة عامة

لقد تطرقنا في هذه الدراسة إلى دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال محاولة الإجابة الإشكالية المطروحة "ما مدى مساهمة مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؟" ومن خلال ما تم عرضه في الجانب النظري المتعلق بمراجعة الحسابات وجودة المعلومات المحاسبية، والقيام بدراسة ميدانية تمثلت في إستمارة إستبيان، وذلك قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، تم إختبار صحة الفرضيات من عدمها والتي تم وضعها كإجابة مؤقتة.

01. الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:** والتي تنص على أن مراجعة الحسابات فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات لأي منشأة، وأن أهميتها تكمن بالدرجة الأولى لإكتشاف الغش والأخطاء في الحسابات، ولقد تم تأكيدها لأن مراجعة الحسابات عملية يقوم بها المراجع من خلال فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر فحصا منظما ودقيقا، وتهدف المراجعة بالدرجة الأولى إلى تقييد الحسابات والعمليات تقييدا سليما واكتشاف الغش والخطأ وتصحيحه ومنع حدوثه؛
- **الفرضية الثانية:** "من أهم معايير المراجعة القيام بالخطوات التي ترتبط بتنفيذ عملية المراجعة والإجراءات الفنية لهذه العملية" لأن القيام بعملية المراجعة يتطلب التخطيط والإشراف الجاد، كما تركز على عنصر الوقت؛
- **الفرضية الثالثة:** "يرتبط مفهوم جودة المعلومات المحاسبية بالخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب إستخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية"، لأن هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات، وتصبح هذه الأخيرة أكثر فائدة في مجال تنشيط القرارات؛
- **الفرضية الرابعة:** "تساهم مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال التنبؤ بالنتائج المستقبلية"، تم تأكيد هذه الفرضية لأن هدف المراجعة إكتشاف الأخطاء والغش وعدم حدوثه مرة أخرى مما يزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية .

02. النتائج:

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

- مراجعة الحسابات جاءت بناء على الحاجة إليها وتطورها كان بالتوازي مع تطور الإقتصادي؛
- تتيح عملية المراجعة لمراجعي الحسابات فرصة إستخدام المعلومات المحاسبية بثقة أكبر، حيث أنها توفر لهم تأكيدات منطقية تفيد بأن المالية للمؤسسة توفر وتعطي صورة عادلة حول ميزانية هذه المؤسسة ؛

- تعد المعلومات المحاسبية خير وسيلة للتعبير عن الكم الهائل من العمليات المالية التي تنشأ بين الأعوان الإقتصاديين؛
- إن درجة جودة المعلومات المحاسبية له تأثير كبير على دقة القرارات المتخذة من قبل مستخدمي هذه المعلومات؛
- ضرورة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في وقت معين وإلا ستفقد هذه امعلومات صلاحيتها وأهميتها، وأن يتم الإفصاح عنها بطرق يسهل فهمها؛
- يوفر المراجع في التقرير الذي يعده، معلومات محاسبية خالية من التحيز تزيد في ثقة مستخدمي التقارير المالية.

03. التوصيات:

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

04. آفاق الدراسة:

- هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ،وتم الوصول إلى عدة نتائج، ما يجعلنا نطرح مجموعة من المواضيع القابلة للدراسة للوصول إلى نتائج أكثر من بينها:
- مدى تأثير تقييم نظام الرقابة الداخلية على مراجعي الحسابات.
 - الرقابة على أداء المؤسسة الإقتصادية بين مسؤولية المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

المراجع

أولاً: الكتب

01. البديوي منصور أحمد، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2003.
02. البيومي محمود مُجَّد عبد السلام ، المحاسبة والمراجعة، شركة الجلال للطباعة، مصر ، 2003.
03. الحبيطي قاسم محسن ابراهيم ،السقا زياد هاشم يحيى ، نظام المعلومات المحاسبية،وحدة الحداثة للطباعة والنشر، العراق، 2003.
04. الحسين مهدي مأمون ، نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
05. الصبان مُجَّد سمير ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003.
06. الصبان مُجَّد سمير و آخرون، مبادئ المحاسبة المالية كنظام للمعلومات، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2012.
07. الصبان مُجَّد سمير ، هلال عبدالله ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2002.
08. القباني ثناء علي ، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 2003.
09. المطارنة غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006.
10. جمعة أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1، دار الصفاء، الأردن، 2000.
11. جمعة أحمد حلمي و آخرون، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر ، ط1 ، دار المناهج للنشر و التوزيع، الأردن، 2007.
12. حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2004.
13. شهوان مُجَّد سعيد، الوجيز في مراجعة وتدقيق الحسابات، جمعية عمال المطابع، مصر، بدون تاريخ نشر.
14. عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.

15. عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.

16. عبد المنعم رؤوف، الشاذلي تحسين، مبادئ المراجعة بين الفكر و التطبيق، الفاروق الحديثة للطباعة والنشر، مصر، 1987.

17. لطفي أمين السيد أحمد ، إرشادات المراجعة، دار النهضة العربية، مصر، 1993.

18. لطفي أمين السيد أحمد ، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية ، مصر، 2006.

19. مُجّد السيد ، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008.

20. مطر مُجّد ، السويطي موسى ، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

ثانيا: الرسائل والأطروحات

01. الشاذلي إكرام ، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة مُجّد خيضر، بسكرة، 2012-2013.

02. الشامي أكرم يحي علي، أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009.

03. العازمي وليد خالد حميد ، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2012.

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

05. بوفروعة سفيان، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في تسير المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجمع ايناجوك فرع الطاهير، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري-قسنطينة، الجزائر، 2012.

06. حليس عبد الحليم، دور آليات الحوكمة المصرفية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية(دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية-وكالة بسكرة-) ، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة مُجّد خيضر-بسكرة، 2014.

07. سردوك فاتح ، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة مُجَّد بوضياف-المسيلة، 2004.
08. شبير أحمد عبد الهادي ، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الادارية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، فلسطين، 2006.
09. عتير سليمان ، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة مُجَّد خيضر، بسكرة، 2012.
10. عمر محي الدين محمود ، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي بالمدية، 2007-2008.
11. لباز شهرزاد ، دور النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013.
12. مخلوف أحمد مُجَّد ، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الاردنية ، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006_2007.

ثالثا:المجلات

01. أحمد سامح مُجَّد رضا رياض ، دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد1،الأردن ،2011.
02. الحيايلي صدام مُجَّد محمود وآخرون، أثر التجارة الالكترونية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة تكريت للعلوم الادارية و الأقتصادية، مجلد 2، العدد 3 ،جامعة تكريت-العراق،2006.
03. عبد الله خالد أمين ، الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية، المحاسب القانوني-العدد92، مصر، تشرين أول 1995.

رابعا:المؤتمرات والملتقيات

01. بن الطاهر حسين، بوطلاعة مُجَّد، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة مُجَّد خيضر -بسكرة، يومي 06-07ماي2012.

02. هوام جمعة ، العاشوري نوال ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، ملتقى حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع،رهانات،آفاق) جامعة العربي بن مهيدي،أم البواقي،الجزائر، يوم07-08 ديسمبر 2010.

خامسا:المواقع الألكترونية

01. <http://ar.wikipedia.org/wiki/>

الملاحق

الملحق رقم 01

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

تخصص: تدقيق محاسبي

إستبيان

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

علما بأن هذه الإجابات ستعامل بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

نشكركم على حسن تعاونكم مع فائق الإحترام والتقدير

من إعداد الطالبة:

مساك وفاء

الجزء الأول: البيانات الشخصية

☐	ماجستير	☐	المؤهل العلمي: ليسانس
☐	أخرى	☐	دكتوراه

..... مؤهل آخر أذكره.

☐	مالية	☐	التخصص العلمي: محاسبة ومراجعة
☐	إدارة أعمال	☐	إقتصاد
		☐	أخرى

☐	محافظي حسابات	☐	طبيعة العمل: خبير محاسبي
☐	أستاذ جامعي	☐	محاسب

☐	من 5 إلى 10 سنوات	☐	الخبرة: أقل من 5 سنوات
☐	أكثر من 15 سنة	☐	من 10 إلى 15 سنة

الجزء الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: العبارات المتعلقة بمراجعة الحسابات

الرقم	العبارات	موافق	غير موافق	محايد
01	يملك المراجع مؤهلات علمية وكفاءة مهنية عالية للإيفاء التام بهذه المهنة.			
02	عند قيام المراجع بمراجعة أعمال شركة ما فإنه يتجرد من المصالح الشخصية ويتمتع بالنزاهة والصدق والحياد والموضوعية.			
03	يلتزم المراجع أثناء أدائه للخدمة المهنية للعميل بالإجراءات الواردة في القانون.			
04	عند قيام المراجع بمراجعة حسابات شركة ما فإنه يلتزم بمعايير المحاسبة المتعارف عليها.			
05	يقوم مراجع الحسابات بمراجعة نظم الرقابة الداخلية والقيود والسجلات المحاسبية مراجعة انتقادية قبل ابداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية.			
06	يتمتع المراجع باستقلالية في كتابة تقرير المراجعة.			
07	يظهر المراجع في تقريره كافة الحقائق التي يتم إكتشافها دون تدخل أي طرف.			

المحور الثاني: العبارات المتعلقة بجودة المعلومات المحاسبية

الرقم	العبارات	موافق	غير موافق	محايد
08	إن لفائدة المعلومات المحاسبية أهمية في إتخاذ القرارات المناسبة.			
09	تصل المعلومات المحاسبية اللازمة للأشخاص ذوي العلاقة في الوقت المناسب مما يساعد على إتخاذ قرار مناسب.			
10	تمكن المعلومات المحاسبية من التنبؤ بالأحداث ومن صياغة وتصميم الخطط المستقبلية.			
11	الزيادة في دقة المعلومات تؤدي إلى زيادة جودتها وقيمتها في التعبير عن الحقائق التاريخية أو التوقعات المستقبلية.			
12	تعتبر المعلومات المحاسبية مفهومة لكافة المستخدمين.			
13	كل مستخدم يفهم المعلومات المحاسبية بحسب خبرته العلمية والعملية.			
14	المعلومات المحاسبية المبنية على أساس وطرق محاسبية ثابتة تسمح بالمقارنة بين الفترة والأخرى			

المحور الثالث: العبارات المتعلقة بمساهمة مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية

الرقم	العبارات	موافق	غير موافق	محايد
15	تعتبر مراجعة الحسابات مصدر أساسي للمعلومات المحاسبية.			
16	يوفر المراجع في تقريره معلومات محاسبية خالية من التحيز تزيد في ثقة مستخدمي التقارير المالية.			
17	هناك مجموعة من المعايير الواجب توافرها في تقرير مراجع الحسابات حتى يلبي حاجيات مستخدمي المعلومات المحاسبية.			
18	باعتبار أن تكيف القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية سيساهم في تحسين نوعية وجودة المعلومات المحاسبية فإنه سيؤدي بدوره إلى تحسين جودة التقارير المالية.			
19	تعتبر التقارير المالية للمراجعة المعدة من طرف المراجع ذات أهمية كبيرة لمستخدمي المعلومات المحاسبية.			

الملحق رقم 02

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ليسانس	9	30.0	30.0	30.0
ماجستير	9	30.0	30.0	60.0
دكتوراه	7	23.3	23.3	83.3
أخرى	5	16.7	16.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

التخصص العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
محاسبة ومراجعة	9	30.0	30.0	30.0
مالية	10	33.3	33.3	63.3
إقتصاد	4	13.3	13.3	76.7
إدارة أعمال	2	6.7	6.7	83.3
أخرى	5	16.7	16.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

طبيعة العمل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
خبير محاسبي	3	10.0	10.0	10.0
محافظي الحسابات	7	23.3	23.3	33.3
محاسب	6	20.0	20.0	53.3
أستاذ جامعي	14	46.7	46.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أقل من 5 سنوات	12	40.0	40.0	40.0
من 5 إلى 10 سنوات	8	26.7	26.7	66.7
من 10 إلى 15 سنة	5	16.7	16.7	83.3
أكثر من 15 سنة	5	16.7	16.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

Statistics

		x1	x2	x3	x4	x5	x6	x7
N	Valid	30	30	30	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		2.73	2.63	2.40	2.53	2.57	2.63	2.33
Std. Deviation		.583	.718	.675	.629	.568	.615	.661

x1

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

X2

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

X3

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	10.0	10.0
	محايد	12	40.0	50.0
	موافق	15	50.0	100.0
	Total	30	100.0	

x4

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

x5

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	1	3.3	3.3	3.3
Valid محايد	11	36.7	36.7	40.0
Valid موافق	18	60.0	60.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

x6

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

x7

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	3	10.0	10.0	10.0
Valid محايد	14	46.7	46.7	56.7
Valid موافق	13	43.3	43.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

Statistics

	x8	x9	x10	x11	x12	x13	x14
N Valid	30	30	30	30	30	30	30
Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean	2.40	2.33	2.40	2.43	1.93	2.30	2.40
Std. Deviation	.814	.711	.621	.728	.828	.877	.814

x8

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	6	20.0	20.0	20.0
Valid محايد	6	20.0	20.0	40.0
Valid موافق	18	60.0	60.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

x9

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	4	13.3	13.3	13.3
Valid محايد	12	40.0	40.0	53.3
موافق	14	46.7	46.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

x10

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	2	6.7	6.7	6.7
Valid محايد	14	46.7	46.7	53.3
موافق	14	46.7	46.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

x11

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	4	13.3	13.3	13.3
Valid محايد	9	30.0	30.0	43.3
موافق	17	56.7	56.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

x12

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	11	36.7	36.7	36.7
Valid محايد	10	33.3	33.3	70.0
موافق	9	30.0	30.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

x13

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	8	26.7	26.7	26.7
Valid محايد	5	16.7	16.7	43.3
موافق	17	56.7	56.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

x14

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	6	20.0	20.0	20.0
محايد	6	20.0	20.0	40.0
موافق	18	60.0	60.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

Statistics

	x15	x16	x17	x18	x19
N	30	30	30	30	30
Valid	30	30	30	30	30
Missing	0	0	0	0	0
Mean	2.07	2.37	2.60	2.47	2.47
Std. Deviation	.740	.765	.724	.730	.571

x15

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	7	23.3	23.3	23.3
محايد	14	46.7	46.7	70.0
موافق	9	30.0	30.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

x16

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	5	16.7	16.7	16.7
محايد	9	30.0	30.0	46.7
موافق	16	53.3	53.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

x17

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	4	13.3	13.3	13.3
محايد	4	13.3	13.3	26.7
موافق	22	73.3	73.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

x18

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
--	-----------	---------	---------------	--------------------

غير موافق	4	13.3	13.3	13.3
Valid محايد	8	26.7	26.7	40.0
موافق	18	60.0	60.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

x19

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	1	3.3	3.3	3.3
Valid محايد	14	46.7	46.7	50.0
موافق	15	50.0	50.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	