

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

الشعبة: المالية والمحاسبة

مذكرة بعنوان:

**دور مراجعة الحسابات في تحسين**

**جودة المعلومات المحاسبية**

تحت إشراف الأستاذة:

بن حليلة سليمة

من إعداد الطالبة:

• حميش محجوبة

السنة الجامعية: 2020 - 2021

## الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز وتحليل ومناقشة وتبيين دور مراجعة الحسابات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مع عرض مفاهيم لمراجعة الحسابات والمعلومات المحاسبية وجودة المعلومات المحاسبية وعلاقتها بمراجعة الحسابات. ومن أجل تحقيق ذلك قمنا ببحث شامل من خلال جمع البيانات من مصادرها الأولية، والثانوية والتي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة والبالغ عددها 33 فردا وبعد حصر وتجميع البيانات تم تفريغها وتحليلها باستخدام بر spss ..

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

## Abstract

This study aims to highlight, analyze, discuss and clarify the role of auditing in improving the quality of accounting information, while presenting concepts of auditing and accounting information, the quality of accounting information and its relationship to auditing. In order to achieve this, we conducted a comprehensive research by collecting data from its primary and secondary sources, which were obtained by distributing questionnaire lists to a sample of the study population, which numbered 33 individuals, and after collecting and collecting data, it was unloaded and analyzed using the spss program.

Keywords: Audit, Accounting information, Quality of accounting information

## فهرس المحتويات

المحتوى
الإهداء
الشكر
الملخص
01.....
الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات
06..... تمهيد
07..... المبحث الأول: ماهية مراجعة الحسابات
07..... المطلب الأول: التطور التاريخي لمراجعة الحسابات
08..... المطلب الثاني: تعريف مراجعة الحسابات
11..... المطلب الثالث: أهداف وأهمية مراجعة الحسابات
13..... المطلب الرابع: مبادئ وفروض مراجعة الحسابات
15..... المطلب الخامس: أنواع مراجعة الحسابات ومعاييرها
22..... المبحث الثاني: الجوانب العملية لمراجعة الحسابات
22..... المطلب الأول: الإجراءات التمهيدية لمراجعة الحسابات
24..... المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
26..... المطلب الثالث: أدلة والقرائن الإثبات
28..... 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: حول المعلومات المحاسبية

34.....	المطلب الأول: مفهوم المعلومات المحاسبية
35.....	المطلب الثاني: ومكونات المعلومات المحاسبية
40.....	المطلب الثالث: أهية المعلومات المحاسبية
41.....	المطلب الرابع: أنواع المعلومات المحاسبية
43.....	المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية
43.....	المطلب الأول: مفهوم جودة المعلومات المحاسبية
44.....	المطلب الثاني: قياس جودة المعلومات المحاسبية
45.....	المطلب الثالث: معايير جودة المعلومات المحاسبية
46.....	المطلب الرابع: العوامل المؤثرة جودة المعلومات المحاسبية
50.....	المبحث الثالث: الأبعاد المحاسبية للمراجعة وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية
50.....	المطلب الأول: المساءلة والرقابة المحاسبية
51.....	المطلب الثاني: الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق
52.....	المطلب الثالث: تحقيق الإفصاح والشفافية
52.....	المطلب الرابع: مصداقية المعلومات المحاسبية
54.....	الخلاصة
56.....	الخاتمة العامة
	المراجع

## فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجداول
01	الفرق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي
02	مقياس الإجابة العبارات
03	معاملات الثبات والصدق
04	توزيع أفراد الدراسة المؤهل العلمي
05	توزيع أفراد الدراسة التخصص العلمي
06	توزيع أفراد الدراسة طبيعة العمل
07	توزيع أفراد الدراسة الخبرة
08	تحليل إتجاهات آراء أفراد العينة لعبارات المحور الأول
09	تحليل إتجاهات آراء أفراد العينة لعبارات المحور الثاني
10	تحليل إتجاهات آراء أفراد العينة لعبارات المحور الثالث

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 بالإعتراف 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 الاستقلالية والحياد في الرأي، والاعتماد الواسع للمراجعة كمعيار لمصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها العادل وضعية المؤسسات.

حيث أن أهمية مهنة مراجعة الحسابات ترتبط ارتباطا 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؟"
  - وتدرج تحت الإشكالية الرئيسية الأسئلة الفرعية التالية:
  - ما المقصود بمراجعة الحسابات؟ وما هي أهميتها؟
  - ماهية معايير مراجعة الحسابات؟
  - ماهية 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 ومستقر البيانات والقوائم والسجلات والعمليات والفعالية لأي منشأة يقوم بها مراجع الحسابات بشكل حيادي وشفاف لإكتشاف الأخطاء والغش، وقد تكمن أهمية مراجعة الحسابات في أنفا تكشف بالدرجة الأولى الأخطاء والغش في الحسابات إن وجد.
- من أهم معايير المراجعة القيام بالخطوات التي ترتبط بتنفيذ عملية المراجعة، والإجراءات الفنية لهذه العملية؟
- قد يرتبط مفهوم جودة المعلومات المحاسبية بالخصائص التي تنتم 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 اختيار 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 تأثيراً مباشراً.

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 تجلى البحث في هذا الموضوع.

06- الدراسات السابقة:

سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية (دراسة حالة الشركة الجزائرية للالمنيوم 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 للمعلومات ذات مصداقية صالحة لاتخاذ 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 الإعتماد 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 الإعتماد والإطلاع على مختلف الدراسات والمراجع العلمية المتعلقة بالموضوع، بالإضافة إلى الإستفادة من الأفكار والمعلومات التي تم معها 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 لعمقه .

## 09- محتوى البحث:

تبعاً للأهداف المتوخاة من المذكرة ولمعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية واختبار الفرضيات، تم تقسيم البحث إلى فصلين كالتالي:

- الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات

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

- 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 الأول  
الإطار النظري لمراجعة الحسابات

تمهيد:

على الرغم من الاهتمام بالنظرية المحاسبية، فإن القليل قد أعطى نظرية المراجعة مما جعل مراقبي الحسابات يستمدون مركزهم من ممارسة المهنة ذاتها، دون أن يكون لهم هيكل أو نظرية لتعزيد 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 واستفادتها من مجالات المعرفة الأخرى بما يحافظ على مستوى أداء متميز لمزاولي المهنة وتدعيم وكسب 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 الحسابات

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 يمل 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 اهتمامها بهذه المهنة والقائمين بها، فأنشأت سجلات لقيود المحاسبين والمراجعين، وتدل الوثائق التاريخية على أن (6) من المحاسبين قد سجلوا أسماءهم في سجل مدينة أدنبرة بالمملكة المتحدة وذلك في 1773 ثم وصل عددهم إلى ثمانية (8) 1834، وسجل شخص واحد<sup>1</sup> إيمه في مدينة

<sup>1</sup> - غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، ط1، دار المسيرة للنشر والنوع والطباعة، الأردن، 2006، ص 13.

لندن سنة 1776، ثم بلغ عدد المراجعين المسجلين أربعة وأربعين (44) 1820،  
ووصل إلى 464 1876.

أما في الولايات المتحدة الأمريكية فيشير التاريخ القديم على أن إثني عشر (12)  
ومراجعا قد سجلوا أسمائهم في مدينة نيويورك في سنة 1870 ثم ارتفع عددهم إلى 66  
1890 ثم وصل هذا العدد إلى 183 ومراجعا سنة 1899، أما في مدينة شيكاغو فلقد  
1880، ارتفع عددهم إلى 24  
مراجعا سنة 1890، ثم إلى 71 1899، وتشير معظم المراجع في هذا الموضوع  
إلى أن المراجعة كانت تهدف في هذا الوقت إلى:<sup>2</sup>

- إكتشاف الغش

- إكتشاف الأخطاء الفنية

- إكتشاف الأخطاء في المبادئ المحاسبية.

ونتيجة لتطور النشاط الاقتصادي 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  
الفترة".<sup>3</sup>

المطلب الثاني: تعريف مراجعة الحسابات

يقصد بالمراجعة أو تدقيق الحسابات بأغا "فحص لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات  
والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة تحت التدقيق، فحصا انتقالا منظما، يقصد

<sup>2</sup> - رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق  
الحديثة للطباعة والنشر، مصر، 1987، ص ص 11. 10-

<sup>3</sup> - أحمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1، دار الصفاء، الأردن، 2000، ص ص 5.6-

الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للوضع المالي لذلك المشروع، في نهاية فترة زمنية معلومة، ومد تصويرها لنتائج الدورة من ربح أو خسارة.<sup>4</sup>

كما عرفت المراجعة على أنها " ومستقل البيانات والقوائم والسجلات والعمليات والفعالية (المالية وغير المالية) لأي منشأة وأن يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني من خلال تقديره.<sup>5</sup>

ومن التعاريف الأخرى الشاملة للمراجعة، ما ذكرته إحدى لجان جمعية الأمريكية، أن المراجعة "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".<sup>6</sup>

ومن التعريفات السابقة يمكن تعريف المراجعة بأنها: "عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة

وتقييمها بطريقة موضوعية بواسطة شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بوحدة اقتصادية للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة وتبليغ هذا الرأي للمهتمين بشؤون الوحدة الاقتصادية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات.<sup>7</sup>

---

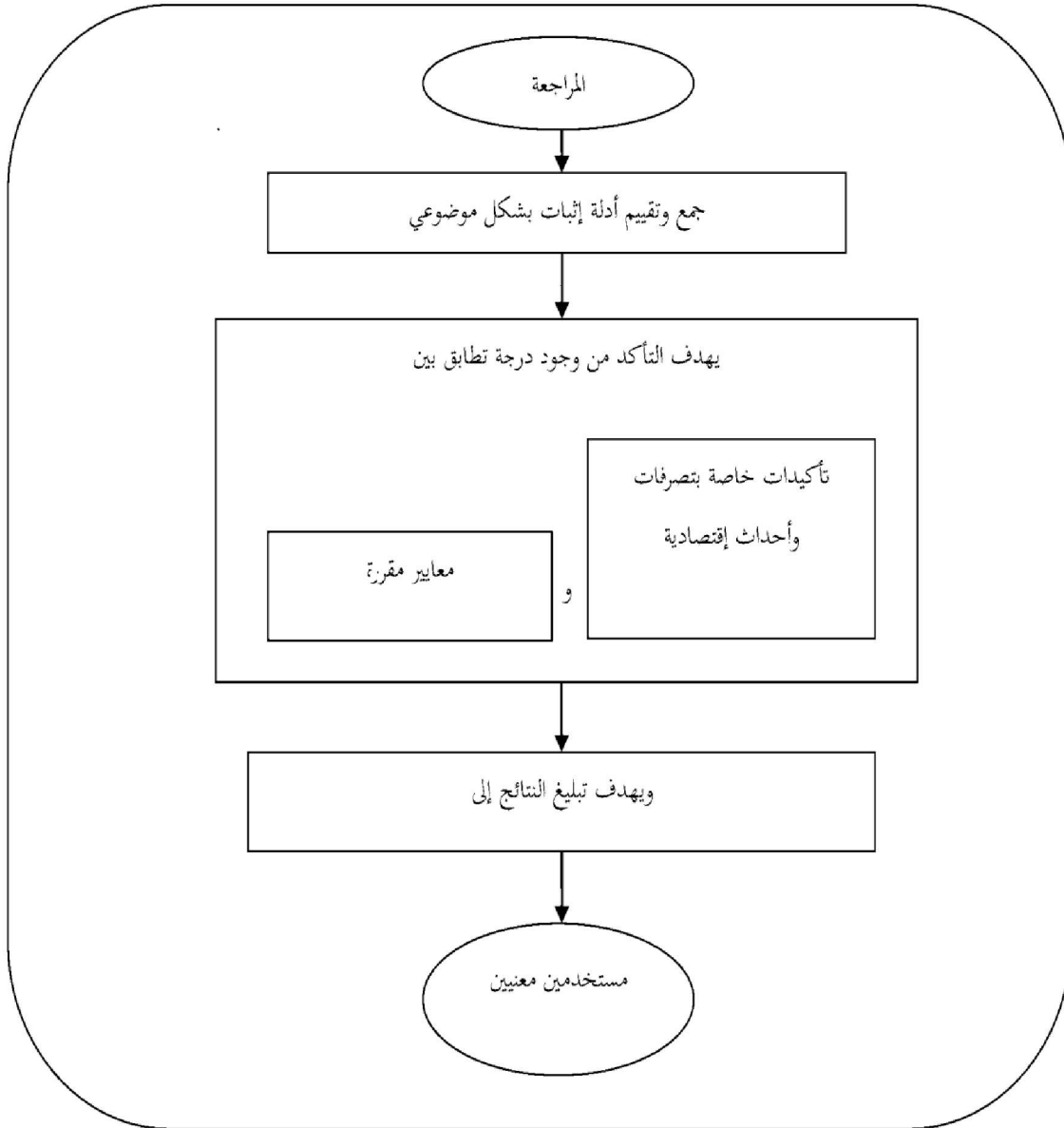
4 - خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص 13.

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

6 - "فج سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 17 .

7 - منصور أحمد البدوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 13.

الشكل رقم 01: يوضح المفاهيم المرتبطة بتعريف المراجعة



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية،  
مصر، 2006، ر20

## 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 منطقية.<sup>8</sup> مما سبق يمكن لنا القول بأن للمراجعة أهداف أصلية وأخرى تبعية يمكن تلخيصها على النحو التالي:

أولاً: الأهداف الأصلية: وتتمثل في:

- التحقق من أن جميع العمليات قيدت تقييدا صحيحا طبقا للقواعد المحاسبية السليمة والصحيحة وكذ
- الحسابات الختامية للميزانية؟
- إبداء الرأي عما إذا كانت الحسابات الختامية أو حسابات لنتيجة تبين بصدق ووضوح نتيجة الأعمال الصحيحة والصادقة 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.<sup>9</sup>

ثانياً: الأهداف التبعية: وتشمل:

- اكتشاف الأخطاء والغش
- منع حدوث الأخطاء والغش عن طريق الدقة في تصميم نظم الرقابة الداخلية، والأثر النفسي والأدبي الذي تحدثه عملية المراجعة على الموظفين بالمشروع.
- ويمكن، بوجه الإجمال، حصر أهداف المراجعة في نواح عدة أهمها<sup>10</sup>.
- التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلاته، وتقرير مدى الاعتماد عليها.

<sup>8</sup> - السيد ه، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008، ص 34-35. رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مرجع سبق ذكره، ص 24

<sup>9</sup> - رؤوف

<sup>10</sup> - خالد أمين عبدالله، علم تدقيق الحسابات، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ر14.



- الحصول على رأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات
- 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 تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة ومن هذه الأطراف <sup>11</sup>.  
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) حافزا 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 .

#### 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.

<sup>11</sup> - "غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 19.20-

المطلب الرابع: مبادئ وفروض مراجعة الحسابات

الفرع الأول: مبادئ مراجعة الحسابات

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

- ركن الفحص، ركن التقرير .

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

أولاً: مبادئ المراجعة المتعلقة بركن الفحص:

تتعلق المراجعة عند الفحص بعدة مبادئ تتمثل في <sup>12</sup>.

1- مبدأ تكامل الإدارة الرقابي: ويعتني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المؤسسة وأثارها الفعلية والمحتملة على كيان المؤسسة وعلاقتها بالأطراف الأخرى من جهة، والوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى.

2- مبدأ الشمول في مدى الفحص الاختباري: ويعني هذا المبدأ أن يشمل مدى الفحص ميع 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 وذلك بالإسناد إلى العدد الكافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المراجع وتدعمه خصوصاً تجاه العناصر والمفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبياً، وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.

4 مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: 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 أحداث المؤسسة، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمؤسسة وهذا المناخ تعبير عن ما تحتويه المؤسسة من نظام للقيادة والسلطة والحوافز والاتصال والمشاركة.

- 12 أحمد حلمي ، مرجع سبق ذكره، ص 22.

ثانيا: مبادئ المراجعة المتعلقة بركن التقرير

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 في<sup>13</sup>.

1- مبدأ كفاية الإتصال: ويشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير مراجع الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية 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 والمهتمين 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 وبديهيات ومصادر المجال وأن تكون متنسقة 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 غائبة أو سببية.

الفرع الثاني: فروض مراجعة الحسابات<sup>14</sup>

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:

<sup>13</sup> - بي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)، رسالة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي بالمدينة، الجزائر، 2007-2008، ص 21.

<sup>14</sup> - السيد ح، مرجع سبق ذكره، 33.

- ليس هناك تعارض متوقع أو محتمل في المصالح بين المراجعين ومعدّي البيانات والمعلومات المالية يتصرف المراجع في أداء عمله كمراجع فقط، التزام 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 يعتني 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 قبولا عاما 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 والم (المراجع) يتحدد بموجبه الأتعاب التي سوف يتقاضاها المدقق نظير عمداً. 15

2- المراجعة الاختيارية<sup>16</sup>: 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 انضمام شريك جديد.

<sup>15</sup> غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، 27.

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

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.

ثانياً: من حيث القائم بعملية المراجعة:

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

1 المراجعة الخارجية: يمكن تعريف المراجعة الخارجية بأنها الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر وسجلات المنشأة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك هدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمنشأة خلال فترة معينة".

2 المراجعة الداخلية: لقد كان ظهور المراجعة الداخلية لاحقا للمراجعة الخارجية، ومن م فهي تعتبر حديثة إذا ما قورنت بالمراجعة الخارجية، ولقد نشأت المراجعة الداخلية بناء على احتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية، المراجعة الداخلية أداة مستقلة تعمل من داخل المشروع للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى.<sup>17</sup>

ومن التعريفين السابقين لطبيعة كلا من المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية، يمكن إعداد الجدول التالي لإبراز أوجه الاختلاف بين دور كلا من المراجع الخارجي المراجع الداخلي:<sup>18</sup>

<sup>17</sup> - أجد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 16-17.

<sup>18</sup> - فظ سمير الصبان، عبد الله هلال، مرجع سبق ذكره، ص 42.

الجدول رقم 01 الفرق بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي

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

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

من حيث مجال أو نطاق المراجعة:

تنقسم المراجعة من حيث مجال أو نطاق المراجعة إلى نوعين:

1- المراجعة الكاملة: وهي التي تتضمن فحص وتدقيق جميع العمليات التي تمت في المنشأة

خلال الفترة المحاسبية، بمعنى أن تكون مراجعة وتدقيق شامل للعناصر والنواحي التالية.<sup>19</sup>

- 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 تماما لقوة هذا النظام فيضطر إلى استخدام أسلوب المراجعة الكاملة لتنفيذ برنامج عمله.

2- المراجعة الجزئية<sup>20</sup>: من الوصف السابق للمراجعة الكاملة أو الشاملة فإن بم

المراجعة الجزئية يتضح تلقائيا أننا تلك التي يرتبط فيها المراجع بالقيام بعمل معين فقط، أو يكون مقيدا 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 مراجع عمليات المخازن وفي هذه الحالة تكون المراجعة جزئية.

وحيث أن عمل المراجع يتحدد بمراجعة عمليات أو بيانات محاسبية معينة لغرض معين، وعلى ذلك بتقرير 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 نظرا لما يترتب على ذلك من تحديد مدى مسؤولية المراجع عن مستوى العناية التي بذلها في تنفيذ الواجب المكلف به.

رابعا: من حيث توقيت عملية المراجعة وإجراءات الاختبارات:

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

<sup>19</sup> - السيد محمد، مرجع سابق ص 42-43.

<sup>20</sup> - رؤوف عبد المنعم، تحسين الشاذلي، مرجع سبق ذكره، ص 35.

1- المراجعة النهائية: هي المراجعة التي تبدأ بعد انتهاء إدارة الحسابات من أعمالها وإعداد 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 منه.<sup>21</sup>

2- المراجعة المستمرة: وفي هذه الحالة تتم عمليات الفحص وإجراء الإختبارات على مدار السنة المالية للمنشأة، وعادة ما يتم ذلك بطريقة منتظمة ووفقاً لبرنامج زمني عدد مسبقاً، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية.<sup>22</sup>

: من حيث حجم الإختبارات

عند تصنيف المراجعة حسب حجم الإختبارات، نلاحظ نوعين: مراجعة شاملة ومراجعة اختبارية.<sup>23</sup>

1- المراجعة الشاملة: هذه المراجعة تصلح للمؤسسات ذات الحجم الصغير وذلك لإمكانية فحص جميع القيود والمفردات محل الفحص وبالتفصيل، عكس المؤسسات الكبيرة، فلا يمكن القيام بهذا النوع من المراجعة لكبر حجم العمليات التي تقوم بها، في القيام بهذا النوع من المراجعة في هذه المؤسسات يؤدي إلى زيادة أعباء عملية المراجعة والوقت الواجب لها بدون نسيان التكلفة.

2- المراجعة الاختبارية: إن زيادة حجم المؤسسات والعمليات التي تقوم ها أدى إلى استحالة القيام بمراجعة شاملة لكل القوائم المالية والمفردات بالتفصيل، إذا استوجبت الحاجة للجوء إلى المراجعة الاختبارية 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 داء رأيه انطلاقاً من هذه العينة.

<sup>21</sup> - السيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 48.

<sup>22</sup> - محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، مرجع سبق ذكره، ص 52. 23

<sup>23</sup> - محي الدين محمود عمر، مرجع سبق ذكره، ص 29.



الفرع الثاني: معايير مراجعة الحسابات

المعايير هي أنماط يلزم تحقيقها واخذها في الاعتبار عند الأداء الفعلي، ومعايير المراجعة هي التي يجب أن يراعيها ويلتزم المراجع بها أثناء أداء مهمته المهنية.<sup>24</sup> وتنقسم المعايير إلى ثلاث مجموعات:  
أولاً: المعايير العامة:

وهي معايير تشمل النقاط التالية:<sup>25</sup>

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 استقلاله إتجاه جميع الأمور المتعلقة بمهمة المراجعة؟ وفي بعض الأحيان يكون الإستقلال هو أهم المعايير على الإطلاق في وظيفة 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 على:<sup>26</sup>

1- التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الجاد على أعمال المساعدين، بحيث

يرتكز على عنصر الوقت من حيث:

- توقيت تعيين المدقق الخارجي؟

- توقيت القيام بالمراجعة؟

- توقيت تنفيذ إجراءات المراجعة.

<sup>24</sup> السيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص34.

<sup>25</sup> طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2004، س 38-39.

<sup>26</sup> أحمد حلمي ، مرجع سبق ذكره ، ص27.

2- يجب أن تتم دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة كأساس لتحديد مدى الاعتماد 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.

معايير تقديم التقارير

وتشمل هذه المعايير على: <sup>27</sup>

- يجب أن ينص تقرير المراجع على ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا 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.

<sup>27</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص ص 40-41.

المبحث الثاني: الجوانب العملية لمراجعة الحسابات

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

المطلب الأول: الإجراءات التمهيدية لمراجعة الحسابات

تعكس إجراءات المراجعة التصرفات والممارسات أو السلوك الواجب أداءه من طرف المراجع لتحقيق نشاطه وتنفيذه، ويمكن تلخيصها في برنامج المراجعة، وبعبارة أخرى، فإن إجراءات المراجعة تعبر عن الوسيلة التي من خلالها يقوم المراجع بتنفيذ مهمته، وهي غالباً تعبر عن برنامج المراجعة إبتداء من الإعداد والتخطيط وانتهاء بكتابة التقرير النهائي للجهة المعنية.<sup>28</sup>

ومن أجل تحسين فعالية المراجعة وتحسين كفاءتها، فإنه على المراجع أن يتبع بعض الإجراءات الجديدة وهي كالتالي:<sup>29</sup>

الفرع الأول: التأكد من صحة تعيينه مراجعة 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 اسم المنتج.

- <sup>28</sup> أمين السيد أحمد لطفي، إرشادات المراجعة، دار النهضة العربية، مصر، 1993، ص 10.

- <sup>29</sup> سعيد شهن، الوجيز في مراجعة وتدقيق الحسابات، جمعية عمال المطابع، مصر، بدون تاريخ نشر، ص 55-56.

الفرع الثاني:التأكد من نطاق عملية المرا

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 نطاق المراجعة.

الفرع الثالث:الحصول على معلومات تمهيدية عن المنشأة

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

الفرع الرابع: زيارة استطلاعية للمنشأة

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

الفرع الخامس: فحص النظام المحاسبي للمنشأة

على المراجع أن يقوم بدراسة النظام المحاسبي المتبع سواء دفتريا أو آليا، والإطلاع على السجلات والدفاتر الإلزامية والاختيارية، 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 الاقتطاعات الضريبية.

الفرع التاسع:دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

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

المطلب الثاني : تقييم نظام الرقابة الداخلية

الفرع الأول:مفهوم نظام الرقابة الداخلية<sup>30</sup>

تعتبر الرقابة الداخلية مجموعة النظم والإجراءات والطرق التي تتخذها الإدارة حماية أصول المنشأة وضمان دقة وسلامة البيانات المالية وزيادة درجة الاعتماد عليها، وزيادة الكفاءة التشغيلية وضمان الالتزام بسياسات الإدارة

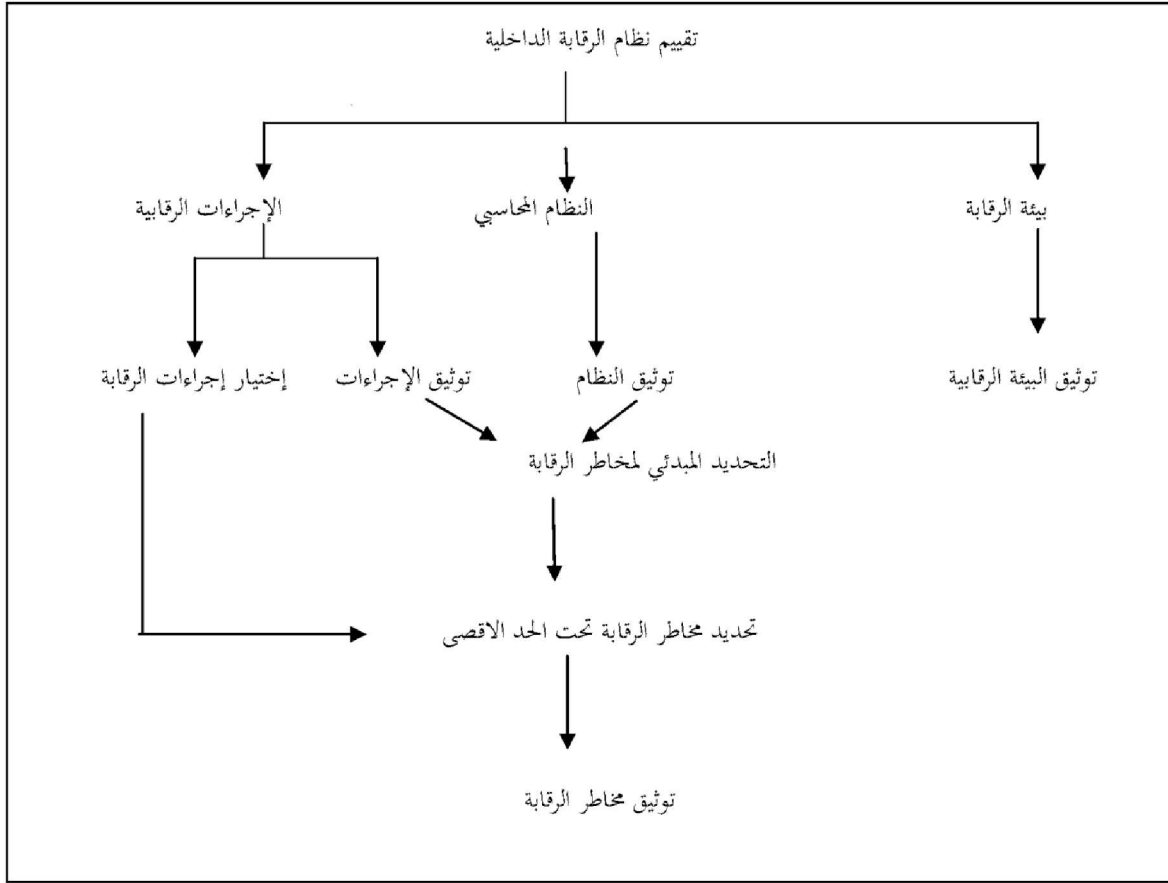
الموضوعة، لقد عرف نظام الرقابة الداخلية بأنه نظام الفحص الداخلي والتدقيق ( المراجعة) الخارجي المطبق من قبل المنشأة والتمكن إدارة المنشأة من السيطرة على النشاطات التشغيلية والمالية والتي تكون من مسؤوليتها، كما يمكن أن تعرف الرقابة الداخلية بأما الخطة التنظيمية والإجراءات والوسائل المتبعة من قبل إدارة المنشأة للمحافظة على أصول المنشأة، والتأكد من صحة البيانات المحاسبية وزيادة الكفاءة الإنتاجية، وزيادة الالتزام بالسياسات المحاسبية.

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 الإنتاجية
- التحقق من الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة
- تنظيم المشروع لتوضيح السلطات والصلاحيات والمسؤوليات.

<sup>30</sup> - غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص ص 206.207-

## الشكل رقم 02: هيكل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية



المصدر: غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ط 1، الأردن، 2006، ص 205.

### الفرع الثاني: حدود الرقابة الداخلية<sup>31</sup>

يمكن للرقابة الداخلية أن تقدم الكثير للحماية ضد الأخطاء والتناقضات والتأكيد على الاعتماد والثقة في البيانات المحاسبية، إلا أنه من الأهمية مكان معرفة أنه توجد حدود وقيود ملازمة لأي هيكل رقابة داخلية، فمن الممكن أن تقع الأخطاء في تنفيذ إجراءات الرقابة نتيجة عدم الاهتمام 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 تهيمن 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.

<sup>31</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص ر 56.57-

كما أن توافر الحد الأقصى من الرقابة الداخلية الفعالة محدود باعتبار التكلفة، فليس من الملائم وفي إطار اعتبارات التكلفة وإنشاء هيكل رقابة داخلية يوفر حماية مطلقة ضد الإحتيال والخسائر، 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 يلي:<sup>32</sup>

- 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 والأنشطة والبرامج من خلال تحديد مختلف المستويات الإدارية في التنظيم
- تحديد مدى توافر الموارد المختلف في المشروع اللازمة والملائمة 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 الإنسان لتمكينه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي.

وكذلك بالقرينة: "اصطلاحا يدل على نسبة، فهو يبيلور علاقة بين عنصرين، الأول يراد برهنت، الثاني 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.<sup>33</sup>

وفي مجال المراجعة سنجد أن القرائن وأدلة الإثبات طبقا للتعريف السابقة - ضرورية لإبداء الرأي الفني المحايد عن مدى سلامة القوائم المالية، مع أن بعض عناصر

- <sup>32</sup> السيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص 84-83.

<sup>33</sup> - محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص ص 290-289.

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 بمزاوتها لكل من إجراءات مدى الإلتزام وإجراءات التحقق بطريقة أو أكثر من الطرق الآتية:<sup>34</sup>

- الفحص المستندي - الملاحظة - الإستفسار والمصادقة

- الفحص الحسابي - الفحص التحليلي

أولا: الفحص المستندي:

وهو إختبار السجلات والمستندات والأصول الملموسة ويوفر ذلك أدلة تختلف في درجة الاعتماد 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 أنشأتها المنشأة وتحتفظ بها لديها.

ثانيا: الملاحظة:

وتتمثل في مشاهدة تشغيل أو إجراء يتم بمعرفة الآخرين.

: الإستفسار والمصادقات:

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

رابعا: الفحص الحسابي:

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

: الفحص التحليلي:

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

<sup>34</sup> - عمود فهد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة، شركة الهلال للطباعة، مصر، 2003، 187.

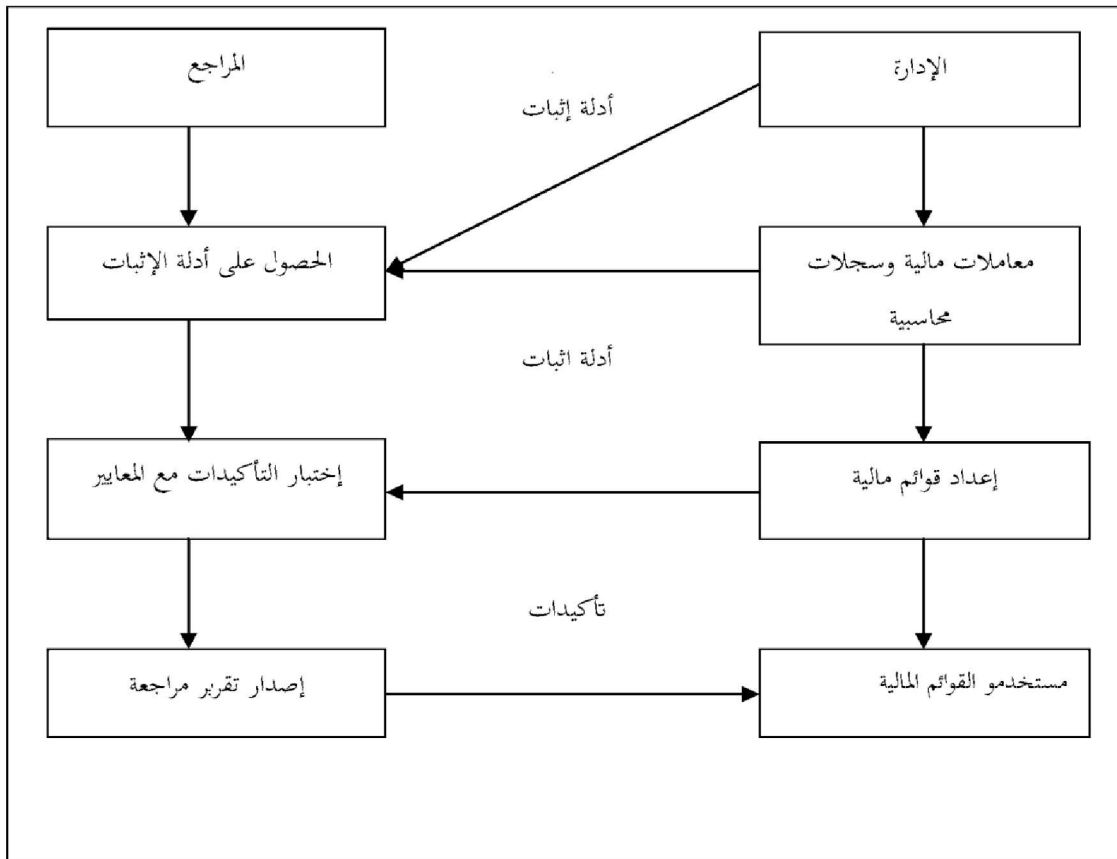


## المطلب الرابع:مراجعة القوائم المالية<sup>35</sup>

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

ويتركز الغرض من عملية مراجعة القوائم المالية في تحديد ما إذا كان إعداد تلك القوائم المالية قد تم طبقا 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 طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

الشكل رقم 03: يوضح نظرة عامة على مراجعة القوائم المالية



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية،

مصر، 2006، ر24.

<sup>35</sup> - أمين السيد أمده لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص23.

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، فالراجعون لا يشهدون أو يبديون رأيهم على مدى القوة المالية للمنشأة أو مدى مخاطر أعمال المنشأة محل المراجعة.<sup>36</sup> يوجد أهداف لمراجعة القوائم المالية منها:<sup>37</sup>

- الهدف من مراجعة القوائم المالية أعدت طبقاً لمعايير محاسبية هو إبداء رأي 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 إلا أنه يجب ألا يتصور مستخدم هذه القوائم أن إصدار الرأي على قوائم مالية يضمن مستقبل المشروع أو تقييم القائمين بإدارة المشروع. المطلوب الخامس: إعداد تقرير المراجعة<sup>38</sup>

بعد أن يكون المراجع قد أفى كافة إجراءات المراجعة وتحقق من أنه استوقف أهداف المراجعة وقام بفحص نظام الرقابة الداخلية وأنه أصبح لديه تأكيد قوي بأن القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها والتي أعدها العميل واقتراح 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 تولى اهتماماً خاصاً بنشاط المنشأة والتي تتأثر به.

ومن ناحية أخرى فإن تقارير المراجعة تكون ملكاً للمراجع ويجب أن يبذل عناية مهنية فائقة في إعدادها حتى يتمكن من توصيل المعلومات إلى الجمهور المعني ها من مجلس الإدارة، المستثمرون، الدائنون، البنوك... الخ، ويقوم المراجع بتوصيل المعلومات على شكل تقرير مبيناً فيه نطاق مهام المراجعة التي قام ها وحدودها ونتائجها وكذلك يج أن يشير في تقريره إلى درجة التأكد من صدق وعدالة القوائم المالية، وفي هذا الإطار

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

<sup>37</sup> محمود عبد السلام البيومي، مرجع سبق ذكره، ص 156.

<sup>38</sup> أحمد محمد خلوف، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، رسالة الماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006-2007، ص 51.

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 طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها  
وأن هذه المبادئ طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة، تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تضمنه من المعلومات  
رأي المراجع عن القوائم المالية كوحدة واحدة.

وكذلك أكدت المنظمات المهنية على ضرورة توحيد هذا التقرير كي يتسلسل لكافة المستخدمين فهم محتواه على إختلاف مستوياتهم معى أن يكون هناك نموذج موحد في الحالات المتشابهة وأيضاً حددت أنواع تقارير المراجعة التي يجب أن ترفق بالقوائم المالية حيث تم توحيد اللغة المستخدمة في كتابة التقرير.

ويتكون تقرير المراجعة من العناصر الشكلية التالية:<sup>39</sup>

- 1- تحديد الفترة التي يتناولها التقرير: حيث أن عملية المراجعة تحدد فترة مالية معينة، مما يلزم معه أن يكون هذا التقرير عن تلك الفترة، تحديداً لمسؤولية المراقب عنها.
- 2- ذكر إسم المنشأة: يجب أن يكون موضحاً 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 أسلوباً واضحاً ولا يحتمل إختلاف التأويل ...".
- 4- توقيع المراقب: يجب أن يوقع المراقب على التقرير بنفسه، وقد استقر العرف بين مراقب الحسابات بذكر إسم الجمعية أو المعهد الذي ينتمي إليه المراقب ورقمه في سجل المحاسبين والمراجعين.
- 5- أن يشتمل على البيانات التي استوجبها قانون الشركات وأي قانون خاص وكذلك أي بيانات أخرى يتضمنها القانون النظامي للشركة.

- <sup>39</sup> غم سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 167.

## الخلاصة :

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 الإعتماد عليها، وكذلك لطمأنة الملاك من شركاء أو مساهمين عما يحدث في الإدارة، ونظرا لهذه الأهداف التي تسعى المراجعة إلى تحقيقها فقد تعددت وتتنوع 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 محايد 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 يعتمد 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 وضرورة 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 إلى استيفائها 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 احتياجات الأطراف المستفيدة منها، ويبعث فيها الثقة عند إعتقاد 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.

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية أحد المكونات الرئيسية لنظم المعلومات الإدارية، ويتضمن كافة الأنشطة والعمليات التي كدف 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 الإقتصادية، والتي تؤثر في رفاهية الافراد والمجتمعات.

واستنادا لما سبق يتضح أن المعلومات المحاسبية ذات أهمية كبيرة تؤثر في قيمة الوحدة الإقتصادية، 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، والمعلومات هي منتج نظام المعلومات، وهنا يجب التفرقة بين البيانات والمعلومات، والبيانات هي حقائق خام وقد تكون أرقاما أو حى 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 الأهداف.<sup>40</sup>

أما المحاسبة هي نشاط يقوم على القياس والاتصال من خلال حصر وتجميع وتشغيل وتحليل البيانات الإقتصادية، ثم إعداد التقارير اللازمة لإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المعنية والتي لها إهتمام بأنشطة المؤسسة سواء كانوا أطراف داخليين أو خارجيين.<sup>41</sup>

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 بالمعلومات تمثل بيانات مقدمة في صورة نافعة لمتخذ القرار، كما تسعى مهنة المحاسبة والعاملون فيها إلى زيادة فاعلية المخرجات

<sup>40</sup> - فياء على القباني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 9.

<sup>41</sup> - مهدي مأمون الحسين، نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن،

الرئيسة للنظام المحاسبي وهي المعلومات المحاسبية، ومن خلال زيادة كفاءتها ومنفعتيها وفاعليتها وتكاملية المعلومات المختلفة المفصح عنها وظهورها كوحدة واحدة، فإن الإهتمام قد أنصب على نوعية المعلومات والصفات التي يجب أن تتوفر فيها.<sup>42</sup>

ومن أهم تعريفات المعلومات المحاسبية نجد أن المعلومات المحاسبية هي "المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الإقتصادية والتي يتم معالجتها والتقارير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخليا.<sup>43</sup>

كما يمكن تعريف المعلومات المحاسبية بأنها "البيانات التي تمت معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معنى، تستخدم كأساس معين في عملية اتخاذ القرارات والتنبؤ 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.<sup>44</sup>

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 الثقة:<sup>45</sup>

1- خاصية الملائمة: ويقصد بها ملائمة المعلومات المحاسبية كمخرجات لنظام المعلومات المحاسبي للقرار المعين، أو بمعنى آخر أن المعلومات المحاسبية تكون ملائمة إذا كانت

<sup>42</sup> - أكرم يحيى 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، ص 14.

<sup>43</sup> - صدام محمود الحياي وأخرون، أثر التجارة الإلكترونية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، بجلد 2، العدد 3، جامعة تكريت- العراق، 2006، ر 133.

<sup>44</sup> - أحمد حلمي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 8.

<sup>45</sup> - محمد سمير الصبان وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية كنظام للمعلومات، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2012،



مفيدة وتقدم نفع 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 بخاصية القدرة على التنبؤ وخاصية التوقيت، في المعلومات يجب أن تقدم تغذية عكسية عن الأعمال التاريخية التي تساعد على تأكيد أو تصحيح التوقعات الأولية، وهذه المعلومات يمكن أن تستخدم للمساعدة في التوقع للنتائج المستقبلية، وعادة ما تقدم المعلومات الملائمة تغذية عكسية وقيمة تنبؤية في نفس الوقت، أيضا خاصية التوقيت تلعب دورا أساسيا في الحكم على ملائمة المعلومات، والمعلومات التي تقدم بعد اتخاذ القرار لن تكون معلومات مفيدة حيث أفا لم تقدم أي منفعة لمتخذ القرار، في نظام 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 باستخدام نفس طرق القياس، وبطريقة أخرى أن معلومات القوائم المالية ينبغي أن تكون قابلة للتحقق والوصول لنفس النتائج من خلال محاسبين آخرين.

ثانيا: 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 يصعب الاستفادة من تلك البيانات في مجال تقييم الأداء، ولكي تكون المعلومات المفصح عنها قابلة للمقارنة لا بد من توفر عنصرين أساسيين هما:<sup>46</sup>

<sup>46</sup> - محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 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) والعاملين في نفس المجال (صناعة النسيج مثلا)، يشترط أن تكون الطرق التي تستخدمها (س) في مجال الاستهلاك 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.

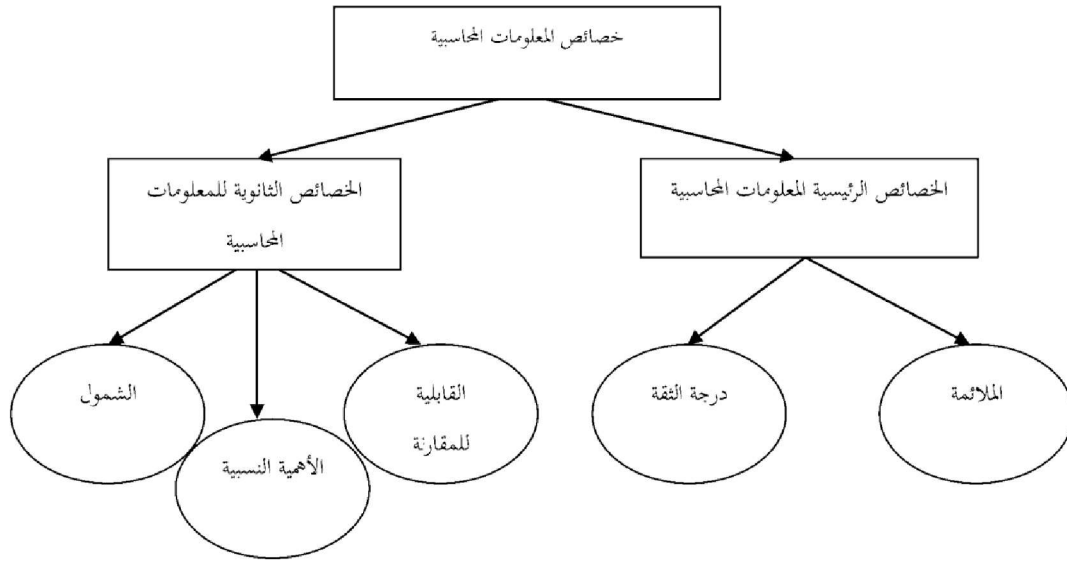
2- الشمول: بمعنى أن تكون المعلومات المقدمة معلومات كاملة تغطي كافة جوانب اهتمامات مستخدميها أو جوانب المشكلة المراد أن يتخذ بشأنها قرار، كما يجب أن تكون هذه المعلومات في شكلها النهائي، معنى أن لا يضطر مستخدمها إلى إجراء بعض عمليات تشغيل إضافية حتى يحصل على المعلومات المطلوبة، ومن أمثلة ذلك، قد لا يتضمن 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 المطلوبة.<sup>47</sup>

3- الأهمية النسبية: وتلعب هذه الخاصية دورا هاما كمعيار لتحديد المعلومات التي يجب 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 اعتماده 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 لن يستخدم المعلومة ويلاحظ من تسميتها بأنها مفهوم نسبي وليس مفهوم مطلقا، وهذا ما يترتب عليه مشاكل متعددة عند تقييم الأهمية النسبية للمعلومات.<sup>48</sup>

- <sup>47</sup> سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة غة خبضر، بسكرة، الجزائر، 2011-2012، ص 41.  
- <sup>48</sup> مطر، مومي السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 335.

ويمكن تلخيص خصائص المعلومات المحاسبية كالتالي:

شكل رقم 04: خصائص المعلومات المحاسبية



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المتوفرة.

الفرع الثاني: مكونات المعلومات المحاسبية

أولاً: المدخلات<sup>49</sup>

وهي نقطة بداية عمل نظام، وتتمثل بالاحتياجات الأساسية (الأولية) اللازمة لعمل النظام، وقد تأخذ شكل أرقام مجردة أو أشكال ورسوم تعبر، عن حالة أو حالات معينة، وقد تكون بصيغة وصفية (والأوامر الإدارية مثلاً)، ومن الممكن أن تكون مدخلات نظام معين بمثابة مخرجات نظام 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 والاقتصادية.

<sup>49</sup> - قاسم محسن ابراهيم الحبيطي، زاد هاشم يحيى السقاء، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للطباعة والنشر، العراق، 2003، ص16.

ثانياً: معالجة المعلومات:

يقوم المحاسب بالتسجيل، التوصيل، الترصيد والتحليل، ويعتمد المحاسب المالي على النظام التقليدي اليومية 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<sup>50</sup>.

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.

2-3- تكامل قاعدة المعطيات: يحدث هذا التكامل بفضل نظام تسيير قاعدة المعطيات بحيث يسمح بهيكله المعطيات بالطريقة الأكثر تناسبا مع أي برنامج تطبيقي

- يسمح لعدة برامج تطبيقية باستعمال نفس قاعدة المعطيات في نفس الوقت

- حماية قاعدة المعطيات ضد دخول غير مسموح به

- جعل البرامج التطبيقية مستقلة عن مكان وجود المعطيات

عموماً تكامل قاعدة المعطيات يهدف إلى تحقيق مركزية المعطيات وتعدد المداخل، يسمح هذا البرنامج باستدعاء المعطيات حسب الحاجة.

:المخرجات:

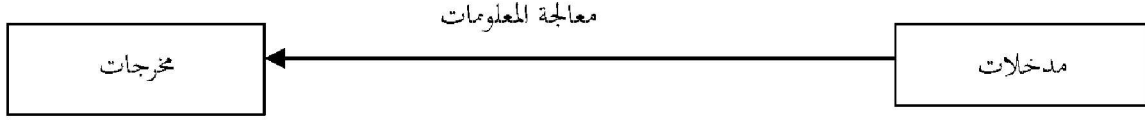
وهي حاصل تفاعل العمليات التشغيلية التي تجري على المدخلات وفقاً للأهداف المرسومة للنظام، وفي النظام المحاسبي تشمل المخرجات مجموعة التقارير والقوائم المالية والمعلومات المختلفة الناتجة عن تفاعلات العمليات التشغيلية للمدخلات في إطار المتغيرات البيئية والذاتية للجهات التي يمكن أن تستخدمها وتستفيد منها.<sup>51</sup>

يمكن أن نوضح مكونات المعلومات المحاسبية من خلال الشكل التالي:

<sup>50</sup> سفيان بوفروعة، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في تسيير المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجمع البنوك فرع الطاهير، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري- قسنطينة، الجزائر، 2011-2012، ص ص 35.36-

<sup>51</sup> قاسم محسن إبراهيم الحويطي، 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 وأساسيا في أي وحدة اقتصادية، ولذلك توصف بأنها "العينين التي ترى هما"، 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 الاقتصادية، كما أن المعلومات المحاسبية تمثل عاملا هاما من عوامل نجاح متخذ القرار من حيث أنها تؤثر في توقعاته بالنسبة للأحداث القادمة وتوضيح رؤيته وتحسين وتنمية إدراك بالقوى التي تؤثر في موقف معين، إضافة إلى أنها تؤدي إلى زيادة فاعلية تحركاته لكي يكون قادرا على عملية الاختيار بين البدائل.<sup>52</sup>

تكمن أهمية المعلومات المحاسبية في كونها وسيلة أساسية وأداة فعالة بيد الإدارة لإنجاز مهامها وتحقيق أهدافها، وتزداد أهمية المعلومات المحاسبية والحاجة إليها كنتيجة أساسية لمجموعة من العوامل والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسلوكية والتي يمكن ذكرها فيما يلي:<sup>53</sup>

#### الفرع الأول: الثروة العلمية والتكنولوجية:

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

52 - مهدي مأمون الحسين، مرجع سبق ذكره، ص 139.  
53 - عبد الحليم حليس، دور آليات الحوكمة المصرفية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية - وكالة - بسكرة) مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية جامعة خيضر- بسكرة الجزائر 2013-2014، ص 37.

الفرع الثاني: العوامل الاقتصادية:

لقد أدى كبر حجم المشروعات وظهور الشركات المتعددة الجنسيات وانتشار التجارة الالكترونية وفي ظل العولمة الاقتصادية زادت الحاجة للمعلومات المحاسبية الملائمة لأغراض الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات وهذا لاستمرار بقاء الشركات.

الفرع الثالث: العوامل القانونية والتشريعية:

تفترض الاحتياطات 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 الإدارية:

توجد 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 لاعتبارات عديدة، نذكر منها:

الفرع الأول: معلومات عن التخطيط والرقابة<sup>54</sup>

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

<sup>54</sup> - قاسم محسن ابراهيم الحويطي، زياد هاشم يحيى السقا، مرجع سبق ذكره، 30.

للمستقبل ومقارنة النشاط الجاري بأرقام الخطة وتحديد الانحرافات وتحليلها والبحث في أسبابها وتحديد المسؤولية عنها وإتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها قبل فوات الأوان.  
الفرع الثاني:معلومات تاريخية

وهي معلومات تتعلق بقياس الأحداث والعمليات التي تمت في زمن الماضي القوائم 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 فيما لا تصلح كأداة للرقابة على الأداء الجاري واتخاذ القرارات المستقبلية.<sup>55</sup>

الفرع الثالث:معلومات لحل المشكلات<sup>56</sup>

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

وعادة ما تستخدم هذه المعلومات في التخطيط طويل الأجل مثل: قرار تصنيع أجزاء معينة 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.

---

<sup>55</sup> - أحمد عبد الهادي شيبين، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، فلسطين، 2006، ص 42.

<sup>56</sup> - قاسم محسن ابراهيم الحبيطي، زياد هاشم يحيى السقا، مرجع سبق ذكره، ص 31.

## المبحث الثاني: جودة المعلومات المحاسبية

لكي تكون المعلومات المحاسبية مفيدة، أي يمكن الاستفادة منها فإنه يجب أن تتوفر فيها خصائص معينة وذلك حتى تكون معلومات ذات دلالة بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية بصفة عامة تساعدهم في اتخاذ 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 الالتزام الصارم بمعايير قابلة للقياس وقابلة للتحقق لإنجاز تجانس وتمائل في الناتج طلبات محددة للعملاء أو المستخدمين، ومعيار أيزو 8402-1986 يحدد الجودة على أنها "مجملة السمات والخصائص لمنتج أو الخدمة التي تجعله قادراً على تلبية الإحتياجات المذكورة صراحة أو المضمنة.<sup>57</sup>

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 والأساليب المحاسبية البديلة.<sup>58</sup>

كما تتحدد جودة المعلومات بمدى قدرتها على تحفيز متخذي القرارات لاتخاذ 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، واتخاذ الإجراءات التصحيحية بعد اكتشاف الانحرافات ومعرفة أسبابها لذلك يجب أن تتميز المعلومات المحاسبية بخصائص للحكم على جودها، وتعتبر الدراسة التي قام بها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) عام 1980 من أهم الدراسات التي تمت لتحديد الخصائص التي يلزم توافرها في المعلومات المحاسبية، ونظراً للتطورات التي طرأت على

9<sup>57</sup> بتاريخ 2015-04-29. "http://ar.wikipedia.org/wiki/%D8%AC%D9%88%18%AF%D8%A على الساعة:16.45.

- 58 مهدي مأمون الحسين، مرجع سبق ذكره، ص 206.



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) و معايير المحاسبة الدولية (IASB) لمشروع إطار فكري يخص المعلومات المحاسبية خلال شهر جويلية 2006، ومن بين ما يتضمنه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الموجهة لإتخاذ القرارات.<sup>59</sup>

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 والتضليل، وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد في تحقيق الهدف من مستخدميها.<sup>60</sup>

المطلب الثاني: قياس جودة المعلومات المحاسبية

يمكن قياس جودة المعلومات المحاسبية من خلال ما يلي:<sup>61</sup>

الفرع الأول: الدقة بوصفها مقياسا لجودة المعلومات

يمكن التعبير عن جودة المعلومات لكل من الماضي والحاضر والمستقبل 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:

أي قدرة المعلومات على تقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرارات.

<sup>59</sup> سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 24.

<sup>60</sup> سامح محمد رضا رياض أحمد، دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 1، الأردن، 2011، ص 52.

<sup>61</sup> صدام م محمود الخيالي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 136.

الفرع الثالث: الفعالية 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 استخدام موارد محدودة.

الفرع الرابع:التنبؤ بوصفه مقياسا لجودة المعلومات

يقصد بالتنبؤ أنه الوسيلة التي يمكن بها استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج 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 استخدام 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 التزام بها من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المنشأة ما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلتزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أداءها.<sup>62</sup>

الفرع الثاني:معايير رقابية:

ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي.<sup>63</sup>

<sup>62</sup> - جمعة هوام، نوال العاشوي، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، ملتقى حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (وقع، رهانات، آفاق) جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، يومي 07-08 ديسمبر 2010، ص 18.

<sup>63</sup> - شهرزاد لباز، دور النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر في العلوم التجارية،

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012-2013، ص 11 جمعة هوام،

### 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 للاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير المالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.<sup>64</sup>

### 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 للمعلومات.<sup>65</sup>

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، واختبار نوعية المعلومات المحاسبية فإنه من الممكن التركيز على بعض الجوانب التالية.<sup>66</sup>

### أولاً: التصوير والتمثيل

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

- 64 شهرزد لياز، مرجع سبق ذكره، ص 11.

- 65 نوال العاشوي، مرجع سبق ذكره، ص 18.

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

ثانياً:التأكد

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

أجل الحصول على المعلومة

باستعمال قاعدة بيانات متاحة لقرائها 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.

كمال المعلومة وتمامها

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 مستعملها.

الفرع الثاني:العوامل البيئية (بيئة المحاسبة)

من أهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومات المحاسبية ما يلي.<sup>67</sup>

أولاً:العوامل الاقتصادية

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

<sup>67</sup> - عبد الحليم جليس، مرجع سبق ذكره، ص 47-48.

## ثانيا:العوامل الاجتماعية

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

### : 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 وانفصال 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، في المستوى التعليمي يؤثر في الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل خاص.

### الفرع الثالث:تقرير مدقق الحسابات<sup>68</sup>

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 اعتماده 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 إن 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 رمي.

حيث يعتبر رأي مراجع الحسابات حول المعلومات المحاسبية للمؤسسة محل المراجعة مقياسا لدى الصحة والمصداقية والثقة في إعتماد هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن

- 68 سليمان عتير، مرجع سبق ذكره، ص 50.51-

طرف مختلف الجهات، حيث تتيح هم 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 يتركها تقريره، يمثل مقياس لمصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة على أن يكون ك ذلك معدا وفقا للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف والمقبولة قبولاً عاماً والتي تعزز عملية مراجعة الحسابات وتزيد من ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بأنا لا تتضمن أخطاء مادية أو تحريف مع افتراض إستقلال المراجع وإطلاعه على المعلومات الكافية عن أعمال المؤسسة، إضافة إلى تمتع المراجع بجبرة 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: المساءلة 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 الحصر<sup>69</sup>.

- إتباع نظام القيد المزدوج

- إتباع نظام المصادقات

- إعتماد قيود التسوية من موظف مسؤول

- وجود نظام مستندي سليم

- إتباع نظام المراجعة الداخلية

- 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 الاقتصادي 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

- 69 خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 230.

وضعنها بورصة نيويورك للأوراق المالية عام 2003 أشارت إلى ضرورة تفعيل الدور الرقابي للمساهمين من خلال المشاركة في جميع القرارات الأساسية للشركة.<sup>70</sup>

المطلب الثاني: الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة

تعد معايير المحاسبة والمراجعة بمثابة العمود الفقري والركيزة الأساسية في تفعيل المعلومات المحاسبية، فهي تمثل أحد الآليات التي تحت 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 تجميل القوائم المالية.<sup>71</sup>

ويعتبر ضعف ممارسة المحاسبة والمراجعة من الممارسات السلبية، وأنها ف 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 الفلاسف الواقعية واستخدام نظرية الوكالة التي تشجع حركة الإدارة في اختبار السياسة المحاسبية، وبالتالي بالحوكمة تعارض الاتجاه نحو الإلتزام معايير محاسبية محددة، وتساعد في حسم مشكلة إساءة استخدام المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق.<sup>72</sup>

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.<sup>73</sup>

وقد جرى العرف المحاسبي على أن يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في أية السنة المالية للشركة، وتختار كل شركة سنتها المالية حسب ظروفها وإحتياجاتها وإن كانت معظم المؤسسات تفضل أية السنة الطبيعية سواء الميلادية أو الهجرية، ويجب أن يتم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالسنة المالية بعد انتهاء السنة المالية مباشرة دون تأخير لا

<sup>70</sup> - وليد خالد حميد العازمي، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2012، 52.

<sup>71</sup> - حسين بن الطاهر، اطلاعة، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، ملتقى وطني حول الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة خيضر - بسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012، من 8.

<sup>72</sup> -

<sup>73</sup> -



داعي له أخذاً في الاعتبار أن إقفال الحسابات الختامية بصورة دقيقة يستغرق بعض الوقت، وقد تطلبت تشريعات معظم دول العالم فترة محددة كحد أقصى لنشر القوائم المالية للشركات المساهمة بعد انتهاء سنتها المالية حتى يمكن الاستفادة، ويرى بعض 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 السنة.<sup>74</sup>

هذا وتتعدد طرق الإفصاح في التقارير كالتالي:<sup>75</sup>

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 يتضح من مظاهر الحياة الاقتصادية اليومية أن المعلومات المحاسبية قد أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالنشاطات الاقتصادية، ونتيجة لذلك أصبحت الحاجة إلى تأكيد كافي حول مصداقية هذه المعلومات أمراً ضرورياً، 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 رمي ويعتمد في مستواه على مجموعة الأعمال المنفذة بطريقة صارمة من قبل مجموعة من العاملين الحاصلين على تقدير مهني معين في هذا المجال، وهذا على اعتبار أن مراجع الحسابات هو طرف خارجي مستقل عن المؤسسة المعنية، يقوم بإعطاء رأيه الفني المحايد حول المركز المالي للمؤسسة.<sup>76</sup>

وفي ظل هذا الاستخدام المتزايد للمعلومات المحاسبية والمتنوع ومن أجل ضمان قدر معين من الفعالية، فإنه يجب أن تكون هناك صورة واضحة لدور كل من الجهات المسؤولة عن إعداد ومراجعة وإستخدام هذه المعلومات وفي ظل عدم وجود مراجع خارجي م فإن الإدارة تكون مسؤولة مسؤولية كاملة عن ما تقدمه المعلومات المحاسبية

- <sup>74</sup> وليد خالد حميد العازمي، مرجع سبق ذكره، ص 53.

- <sup>75</sup> 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.  
خالد أمين عبد الله، الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية، المحاسب القانوني-العدد 92، مصر، تشرين أول 1995، ص 44. عبد المنعم عطا العلول، مرجع سبق ذكره، ص 35.  
- <sup>76</sup> إكرام الشاذلي، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة غط خيضر-بسكرة، الجزائر، 2012-2013، ص 69.

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 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 المعلومات المالية للمؤسسة توفر وتعطي صورة صحيحة وعادلة (صادقة) حول ميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها، وبالتالي فإن رأي مراجع الحسابات الخارجي المستقل والذي يترجمه تقريره، يمثل مقياس لمصدقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة على أن يكون كل ذلك معدا وفقا 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 افتراض استقلال المراجع وإطلاعه على المعلومات الكافية عن أعمال المؤسسة، إضافة إلى تمتع المراجع بخبرة عالية في تنفيذ متطلبات إعداد التقارير والبيانات المالية.<sup>77</sup>

---

<sup>77</sup> - فاتح سردوك، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصدقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في

إدارة الأعمال، جامعة ته بوضياف-المسيلة، 2003-2004، ص 21.

## الخلاصة :

تلعب الأبعاد المحاسبية للمراجعة دورا مهما في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لمختلف متخذي القرارات، وذلك من خلال الإفصاح والشفافية، وتحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية، ولكي تكون هذه المعلومات ذات جودة، يجب أن تتوفر فيها مجموعة من الخصائص الرئيسة المتمثلة في الملائمة التي تعني توافق هذه المعلومات مع الإحتياجات متخذي القرارات، وخاصة الثقة التي بدونها تفقد المعلومات المحاسبية مصداقيتها. وهناك أيضا إلى جانب الخصائص الرئيسية، خصائص ثانوية لا تقل أهمية عن سابقتها والمتمثلة في القابلية للمقارنة والاتساق، الشمول، الأهمية النسبية .



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، وذلك قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية، تم اختبار صحة الفرضيات من عدمها والتي تم وضعها

## 01 الفرضيات :

الفرضية الأولى: والتي تنص على أن مراجعة الحسابات فحص منتظم ومستقل البيانات والقوائم والسجلات والعمليات لأي منشأة، وأن أهميتها تكمن بالدرجة الأولى واكتشاف الغش والأخطاء في الحسابات، ولقد تم تأكيدها لأن مراجعة الحسابات عملية يقوم بها المراجع من خلال فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر فحصاً منظماً ودقيقاً، وتهدف المراجعة بالدرجة الأولى إلى تقييد الحسابات والعمليات تقييداً سليماً 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 استخدامها 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 الاقتصاديين
  - 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 إلتزام مراجعي الحسابات بقواعد وأدبيات سلوك المهنة، ليكون أساسا يتم الاسترشاد به عند إتمام عملية المراجعة.
  - العمل على التأكد من نزاهة مراجع الحسابات الخارجي وشفافيته وذلك لتأثيرها في تحسين جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية.
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

1. البديوي منصور أحمد، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، مصر، 2003.
2. البيومي محمود عبد السلام، المحاسبة والمراجعة، شركة الهلال للطباعة، مصر، 2003. الحبيطي قاسم محسن إبراهيم، السقا زياد هاشم يحيى، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة הדباء للطباعة والنشر، العراق، 2003.
3. الحسين مهدي مأمون، نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
4. الصبان ثل سمير، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2003.
5. الصبان ن سمير وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية كنظام للمعلومات، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، مصر، 2012.
6. الصبان ن سمير، هلال عبدالله، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، مصر، 2002.
7. القباني ثناء علي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 2003.
8. المطارنة غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية، ططا، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2006.
9. جمعة أحمد حلمي، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، ط1، دار الصفاء، الأردن، 2000.
10. جمعة أحمد حلمي وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية مدخل تطبيقي معاصر، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
11. حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المراجعة، الجزء الأول، الدار الجامعية، مصر، 2004.
12. شهبان سعيد، الوجيز في مراجعة وتدقيق الحسابات، جمعية عمال المطابع، مصر، بدون تاريخ نشر.
13. عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات، ط، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.



14. عبد الله خالد أمين، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.
15. عبد المنعم رؤوف، الشاذلي تحسين، مبادئ المراجعة بين الفكر والتطبيق، الفاروق الحديثة، للطباعة والنشر، مصر، 1987.
16. لطفي أمين السيد أحمد، إرشادات المراجعة، دار النهضة العربية، مصر، 1993.
17. لطفي أمين السيد أحمد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، مصر، 2006. ه السيد، المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، مصر، 2008.
18. مطر، السويطي موسى، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، ط2، دار وائل.
19. للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

#### ثانياً: الرسائل والأطروحات

1. الشاذلي إكرام، دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة ح خيضر، بسكرة، 2012-2013.
2. الشامي أكرم يجي 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.
3. العازمي وليد خالد حميد، أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2012.
4. العالول عبد المنعم عطا، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة الشركات المساهمة العامة قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية-غزة، فلسطين، 2012.
5. بوف روعة سفيان، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في تسيير المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجمع البنوك فرع الطاهير، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري-قسنطينة، الجزائر، 2012.

6. حليس عبد الحليم، دور آليات الحوكمة المصرفية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية-وكالة بسكرة-)، مذكرة ماستر في العلوم الإقتصادية، جامعة مهل خيضر -بسكرة، 2014.
7. سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، جامعة ت بوضياف-المسيلة 2004.
8. شبير أحمد عبد الهادي، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، فلسطين، 2006.
9. عتير سليمان، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة خيضر، بسكرة، 2012.
10. عمر عي 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 الباز شهرزاد، دور النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مخلوف أمد ه، المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006\_2007.

#### :المجلات

1. أحمد سامح ممل رضا رياض، دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 7، العدد 1، الأردن، 2011.
2. الحيايي صدام محمود وآخرون، أثر التجارة الالكترونية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، مجلد 2، العدد 3، جامعة تكريت-العراق، 2006.
3. عبد الله خالد أمين، الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية، المحاسب القانوني -العدد 92، مصر، تشرين أول 1995.

## رابعاً: المؤتمرات والملتقيات

1. بن الطاهر حسين، بوظلعة ث، دراسة أئر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح

وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، ملتقى وطني حول

الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة م خيضر - رة، يومي

06-07 ماي 2012.

2. هوام جمعة، العاشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات

المحاسبية، ملتقى حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات، آفاق)

العربي بن مهيدى، أم البواقي، الجزائر، يوم 08-07 ديسمبر 2010.

:المواقع الألكترونية

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